

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072020

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 5 de julio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 675/2015

**SUMARIO:**

**IVA. Deduciones. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir. Bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.** Según se expone en la SAN, de 17 de mayo de 2018, recurso n.º 460/2015 (NFJ072021), que analiza los mismos hechos que en estos autos, pero respecto de su tributación en el IS, del examen conjunto de la normativa que regula la publicidad de los medicamentos, el patrocinio de reuniones promocionales a las que asistan personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos, o, el patrocinio de congresos científicos en los que participen personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos y, en particular, el hecho de correr a cargo con los gastos de desplazamiento y estancia con motivo de dichos congresos, es una forma normal y lícita de ejercer la publicidad por las empresas farmacéuticas. Así, puesto que los gastos de publicidad están íntimamente ligados con la obtención de ingresos, se trata de un gasto en principio deducible. Por tanto, y puesto que se ha probado su realización, procede deducir las cuotas de IVA soportadas respecto de los gastos por asistencia a congresos nacionales e internacionales, las ayudas a facultativos para acudir a congresos o el importe de los cursos de personal ajeno a la entidad, puesto que se ha probado la contabilización del gasto, se han aportado las facturas de la agencia de viajes, y el listado de médicos que han asistido a los congresos-.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104 y 150.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 84.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 96.

Directiva 2001/83/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Código comunitario sobre medicamentos para uso humano), art. 86.

RD 1416/1994 (Publicidad de los medicamentos de uso humano), art. 18.

**PONENTE:***Don Ramón Castillo Badal.*

Magistrados:

Don RAMON CASTILLO BADAL

Don BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA

Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

Don ANA ISABEL RESA GOMEZ

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000675 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05929/2015

Demandante: SANOFI-AVENTIS S.A

Procurador: D. FRANCISCO VELASCO MUÑOZ- CUELLAR

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAMÓN CASTILLO BADAL

**S E N T E N C I A N°:**

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D<sup>a</sup>. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a cinco de julio de dos mil dieciocho.

Visto por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional el presente recurso contencioso administrativo nº 675/2015, interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Jacobo Gandarillas Martos, en nombre y representación de SANOFI-AVENTIS S.A , contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Central, de fecha 18 de Junio de 2015, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas, interpuestas a su vez contra los Acuerdos de liquidación dictados, en fechas 11 de marzo de 2013 y 15 de marzo de 2013, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2007/2008 y 2009 e importes de 104.766,91 euros y 52.294,07 euros respectivamente.

Ha sido parte la Administración demandada, representada por el Abogado del Estado.

#### **AN TECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites previstos en la ley, se emplazó a la parte demandante para que formalizara la demanda, dándose cumplimiento a este trámite dentro de plazo, mediante escrito en el que se suplica se dicte sentencia:

" estimando el presente recurso y anule y deje sin efecto dicha resolución así como los acuerdos de liquidación de los que trae causa por no ser ajustados a derecho."

#### **Segundo.**

La Abogacía del Estado contesta a la demanda, suplicando se dicte sentencia confirmatoria de la resolución impugnada por considerarla ajustada al ordenamiento jurídico.

#### **Tercero.**

En virtud de Auto de 12 de mayo de 2016, sin necesidad de acordar el recibimiento del proceso a prueba se acordó tener por reproducidos los documentos obrantes en el expediente administrativo, así como la copia en del expediente administrativo 460/15 tramitado ante la Sección 2ª de esta Audiencia Nacional, como doc. nº 1 y además, todos los documentos acompañados con el escrito de demanda.

Seguidamente, se dio traslado a las partes para que presentaran escrito de conclusiones, y una vez presentados quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

#### **Cuarto.**

En este estado se señala para votación y fallo el día 7 de febrero de 2018, fecha en que ha tenido lugar si bien la deliberación se ha prolongado en sucesivas sesiones.

#### **Quinto.**

En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales, salvo el plazo para dictar sentencia, habiéndose fijado la cuantía del recurso en 127.534,75 euros.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. RAMÓN CASTILLO BADAL.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por SANOFI AVENTIS S.A, contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 18 de Junio de 2015, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas, interpuestas a su vez contra los Acuerdos de liquidación dictados, en fechas 11 de marzo de 2013 y 15 de marzo de 2013, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2007/2008 y 2009 e importes de 104.766,91 euros y 52.294,07 euros, respectivamente.

#### **Segundo.**

El examen de las actuaciones pone de manifiesto que por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT se emitió, en fecha 11 de marzo de 2013, acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 y 2008, por el que se determina una cuota por importe de 83.217,35 €.

La regularización efectuada en el mencionado acuerdo de liquidación, de fecha 11 de marzo de 2013 se fundamenta en un "único ajuste" "relativo a las cuotas de IVA soportadas con unas partidas de gastos que no resultan deducibles en el impuesto sobre sociedades.

El acuerdo de liquidación, de fecha 11 de marzo de 2013, en cuanto a la regularización de cuotas de I.V.A. de períodos de 2007 rechaza la deducibilidad de las cuotas soportadas, clasificadas por categorías y períodos de liquidación, siguientes:

Cursos personal ajeno a la entidad 15.131,32  
Congresos nacionales e internacionales 5.015,18  
Ayudas facultativos asistencia congresos 522,05  
Otros gastos 2.579,35  
Total 23.247,90"

El mismo acuerdo, en cuanto a la regularización de cuotas de IVA 2008, rechaza la deducibilidad de las cuotas soportadas, clasificadas por categorías y periodos de liquidación, siguientes:

Congresos nacionales e internacionales 23.077,85  
Cursos personal ajeno a la entidad 31.314,80  
Otros gastos 5.576,80  
Total 59.969,45"

La Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT emitió, en fecha 15 de marzo de 2013, acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009, por el que se determina una cuota por importe de 44.317,40 €, rechazando la deducibilidad de las cuotas soportadas, clasificadas por categorías y periodos de liquidación, siguientes:

Congresos nacionales e internacionales]13.602,00  
Cursos personal ajeno a la entidad 27.269,50  
Otros gastos 3.445,90  
Total 44.317,40"

El 15 de diciembre de 2011, se dicta acuerdo por el que se dispone la ampliación por otros doce meses más del plazo de las actuaciones del procedimiento de inspección, realizado a la entidad SANOFI AVENTIS S.A., relativas a los siguientes conceptos y periodos impositivos:

IMPUESTO sobre el VALOR AÑADIDO 2007, 2008 y 2009"

Por otro lado, en dicho acuerdo, de fecha 15 de diciembre de 2011, se establece que las actuaciones "deberán concluir, por tanto, en el plazo máximo de 24 meses a contar desde la fecha de notificación del inicio de las mismas, es decir, desde el 18 de febrero de 2011, todo ello sin perjuicio de lo establecido en los artículos 104.2 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre y en el artículo 14 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria".

Asimismo, en el expediente consta acuerdo, de fecha 15 de diciembre de 2011, por el que se dispone la ampliación por otros doce meses más del plazo de las actuaciones- del procedimiento de inspección relativas al impuesto sobre sociedades".

Contra el acuerdo de liquidación, de fecha 11 de marzo de 2013, relativo al IVA, ejercicios 2007 y 2008, notificado el día 13 de marzo de 2013, en fecha 14 de marzo de 2013, se interpuso reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación, de fecha 15 de marzo de 2013, relativo a IVA, ejercicio 2009, notificado el día 18 de marzo de 2013, en fecha 20 de marzo de 2013 se interpuso reclamación económico administrativa alegándose que "la deducibilidad de los gastos ajustados está completamente acreditada", esgrimiéndose la justificación de la deducibilidad de los gastos correspondientes a "Congresos nacionales e internacionales" y "Cursos de personal ajeno a entidad".

El TEAC razona que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras de 15 de diciembre de 2011 está justificado porque " se indican determinadas circunstancias que se consideran subsumibles en el artículo 184.2, RD 1065/2007 , indicándose que "constituyen en sí mismas elementos de dificultad en la comprobación, especial

complejidad" y se hace referencia a otras circunstancias apreciadas por "el equipo actuario" indicando los motivos por los que dichas circunstancias "determinan una especial complejidad" de las actuaciones. "

Por lo tanto, a su juicio, no se ha producido la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria correspondiente al IVA periodos 2007 y 2008 porque como "el acuerdo de ampliación de actuaciones, de fecha 15 de diciembre de 2011, es conforme a Derecho, así como que concurren en el procedimiento dilaciones por causa no imputable a la Administración Tributaria, por un período de 50 días, de forma que el plazo de duración del procedimiento de comprobación e investigación finalizaría el día 9 de abril de 2013, por este Tribunal se aprecia que en el momento de notificarse el acuerdo de liquidación, de fecha 11 de marzo de 2013, el día 13 de marzo de 2013, no había prescrito el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 y 2008, mediante la oportuna liquidación tributaria."

En cuanto a la deducibilidad de las cuotas soportadas, el artículo 96 LIVA , establece que la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado objeto de regularización debe determinarse, para cada una de las categorías establecidas por la Inspección de los Tributos, atendiendo a lo recogido en el fundamento de Derecho Tercero de la resolución de este TEAC de fecha 7 de mayo de 2015, que confirma la regularización a efectos del Impuesto sobre Sociedades en relación con la categorías "Congresos nacionales e internacionales", "Ayudas a facultativos para asistencia a congresos", "Cursos a personal ajeno a la entidad", y "Otros gastos".

Siendo este acuerdo del TEAC el objeto del presente recurso.

### Tercero.

La recurrente, en su demanda, plantea en primer lugar, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al IVA, ejercicios 2007-2009 por una indebida ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras.

Argumenta que el acuerdo de ampliación, únicamente contiene afirmaciones genéricas y hechos que objetivamente considerados sólo revelan el volumen de operaciones realizada por el Grupo, y la consecuente abundancia de asientos contables.

A su juicio, es imposible conocer a la vista del mismo cuáles son las actuaciones seguidas, las actuaciones pendientes y en qué medida estos hechos influyen en la imposibilidad de finalizar las actuaciones en plazo. Expone que el mero hecho de que una sociedad declare en el Impuesto sobre Sociedades un volumen de operaciones considerable, o en régimen de consolidación fiscal, la comprobación de sus tributos reviste siempre una especial complejidad, y de ser así, la LGT no habría establecido la necesidad de justificar siempre y en todo caso, la especial complejidad de las actuaciones para adoptar el acuerdo de referencia.

Argumenta que el volumen de las operaciones, es irrelevante en su caso porque la regularización practicada se ha limitado a negar la deducibilidad de ciertos gastos así como la procedencia de determinadas deducciones, aspectos que no tienen nada que ver con el volumen de ventas de la sociedad, como se puede observar de las regularizaciones practicadas por la Inspección.

Si se aceptase la procedencia de un acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras como el que nos ocupa se estaría habilitando a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes a realizar de forma general inspecciones de 24 meses de duración en todos los casos, por cuanto todas las empresas susceptibles de ser objeto de comprobación por dicha Delegación son grandes empresas con un gran volumen de operaciones que generan gran cantidad de apuntes contables y otra documentación y que además tributan en régimen de consolidación fiscal.

En cuanto al fondo del asunto, la recurrente explica que los gastos en los que incurrió constituyen gastos de publicidad de sus productos.

Explica que los laboratorios médicos invierten grandes cantidades de dinero al año para publicitar sus productos dentro del mundo profesional médico. Dicha publicidad adquiere un marcado carácter científico y técnico y consiste en transmitir dentro de la comunidad médica los conocimientos necesarios para comprender las propiedades de cada producto, las dolencias y enfermedades para las que está indicado, los motivos por los que los productos de la empresa son mejores que los de la competencia o al menos diferentes y, en definitiva, garantizar que la comunidad médica conozca los avances y las mejoras en las distintas líneas de productos que comercializa la empresa, y sepa cómo usarlos, para así poder incrementar las ventas.

De este modo, este tipo de publicidad adopta la forma de congresos, simposios, reuniones y cursos médicos en el marco de los cuales los laboratorios sufragan los gastos de patrocinio, organización, desplazamiento,

inscripción y alojamiento de los facultativos que asisten al mismo, con ese objetivo de que la comunidad médica pueda conocer de sus productos y tenga los conocimientos necesarios tanto para saber usarlos y cita la Directiva 2001/83/CE del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo, por la que se establece un código comunitario sobre medicamentos para uso humano.

Afirma que la regularización practicada por la Inspección es meramente conceptual porque se ha aceptado que los gastos son reales pero se niega que estén relacionados con la obtención de ingresos. De este modo, una vez acreditado que se trata de gastos que conceptualmente están relacionados con la obtención de ingresos como gastos de publicidad y promoción, debe considerarse que dichos gastos son deducibles en el IS y, por ello, las cuota de IVA asociadas a los mismos son plenamente deducibles en IVA.

#### Cuarto.

El Abogado del Estado se opone al recurso e interesa su desestimación.

En cuanto al fondo, la Administración sí ha considerado deducibles partidas destinadas a financiar congresos, con tal de que estuviese acreditado. E igualmente se observa que la negativa a deducir otras partidas se ha debido a considerar que la documentación aportada por el interesado para justificar la deducción del gasto resultaba insuficiente.

Así, el planteamiento meramente doctrinal y global que la demanda critica a la Administración no lo ha realizado ésta, sino que es la demanda quien lo hace.

No puede tener igual trato la aportación de fondos para celebrar un congreso médico en el que se aparezca como promotor, que el abono del gasto de hoteles a personal médico con el que no se tiene ninguna relación jurídica (no son personal de ventas, ni están ligados por un arrendamiento de servicios para promoción de productos) ni económica (no consta que sean clientes compradores de productos del recurrente), ya que en este caso falta completamente la producción del gasto dentro de la organización económica y la exigibilidad del gasto (por parte del beneficiario del mismo), lo cual conduce a su consideración como liberalidad.

Recuerda que la regla general es la prohibición de deducir los gastos que supongan liberalidades.

El artículo 14 crea una excepción, que resulta especialmente rigurosa para el IVA en el artículo 96 de la Ley 37/1992. Pero se trata de una excepción. Por tanto, tendrá que interpretarse de forma que la excepción no acabe siendo la regla general, pues ello iría en contra de la redacción dada al artículo 14.

#### Quinto.

No concurre la prescripción invocada por la recurrente, basada en la improcedencia del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras.

El art. 150 LGT en la redacción aplicable dispone que:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley .

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho."

Sobre la complejidad de las actuaciones inspectoras que puede justificar una ampliación del plazo y la motivación del acuerdo que así lo decida se ha pronunciado la jurisprudencia.

Así, la STS de 17 de febrero de 2017, rec. 3569/2015 dice que " la sentencia de este Tribunal Supremo de 04/07/2011 se considera que el volumen de operaciones de una entidad financiera ( Banco Popular) o el hecho de que desarrollara su actividad en todo el territorio nacional son indicios de la especial complejidad de las actuaciones, que puestos en relación con otras circunstancias objetivas, como son que la comprobación versara sobre conceptos impositivos generales, no sobre elementos aislados de su situación tributaria, y que abarcara varios impuestos y ejercicios; circunstancias todas ellas que concurren igualmente en el presente expediente. Y además concurre también otra, el tratarse de un grupo consolidado, con comprobación de cuatro de las integrantes del Grupo, circunstancia esta asimismo ponderada por este Tribunal Supremo en varias ocasiones en las que se trataba de grupos con tres o cuatro entidades comprobadas.

Aun cuando ciertamente sería deseable que la motivación sea lo más pormenorizada posible, no hay que olvidar que la propuesta de ampliación y la comunicación que la acuerda se enmarcan en una sucesión de diligencias, todas ellas suscritas por la representante de la entidad y de cuyo contenido tiene pues cumplido conocimiento, en el que se va desarrollando y programando la comprobación, en la medida en que se va solicitando y aportando toda la documentación que abarca los aspectos que han de ser objeto de revisión por la Inspección. Ello va marcando la pauta de todo lo que ha de ser examinado y, en su caso, ampliado, completado, aclarado, corregidas discordancias, etc. Se evidencia así la carga de trabajo que la comprobación acarrea.

Ha de observarse asimismo que de la complejidad "ab initio" de la comprobación es buena prueba la pluralidad y diversidad de documentación, tanto por referencia a los distintos conceptos impositivos como de cuestiones a comprobar, que se va solicitando en las diligencias y sus anexos, anteriores a la propuesta de ampliación.

Ha de advertirse como colofón que sorprende en este punto que, frente a la fuerte crítica que en vía económica administrativa hizo BANKINTER acerca de la improcedencia de aquel acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones, no hubiera formulado oposición alguna frente a aquella propuesta del actuario instructor, ni tan siquiera posteriormente, una vez formalizada el Acta, ante el Inspector Jefe. Comportamientos cuya falta de razonabilidad no han pasado desapercibidos para esta Sala en sentencias de 22 de diciembre de 2011 (recurso nº 6688/2009 ) y 12 de julio de 2012 ."

Pues bien, en el presente caso, 18 de febrero de 2011 el Jefe del Equipo Nacional de Inspección nº. 57 de esta D.C.G.C, notificó- al "sujeto pasivo, sociedad DOMINANTE del grupo 87/98, el inicio de actuaciones de comprobación e investigación por los conceptos Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 durante los que ha formado parte del citado Grupo.

SEGUNDO: Con fecha 11 de noviembre de 2011 el Jefe del Equipo N.I. Nº.57 de esta D.C.G.C. notificó a la entidad que elevaría al Inspector-Jefe propuesta de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses en razón a las siguientes circunstancias determinantes de la especial complejidad de esta comprobación:

1.- El volumen de operaciones declarado por la entidad Sanofi Aventis S.A., en los periodos en comprobación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades es el siguiente:

2006: 1.139.225.750,44 € 2007: 1.122.850.329,34 € 2008: 1.084.071.774,91 € 2009: 1.057.266.012,81 €

Cifras que superan ampliamente la requerida para la obligación de auditar sus cuentas ( art. 203 relacionado con el 181 del TR de la Ley de Sociedades Anónimas , por remisión del art. 84 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada ).

2.- Formar parte la entidad del Grupo de Sociedades nº. 87/98 en calidad de sociedad dominante. Grupo en Régimen de Tributación Consolidada para el que se va a solicitar la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades por los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009.

La relación entre ambas comprobaciones determina que la comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido deba ser realizada en unidad y de forma simultánea con el Impuesto sobre Sociedades.

3.-La dificultad técnica, informática en el acceso a la información contable y en el manejo de la misma. Hay que tener en cuenta que al tratarse de unos laboratorios farmacéuticos genera cientos de millones de líneas de apuntes (movimientos contables) en cada ejercicio objeto de comprobación, ya que por cada operación se genera como mínimo una línea de apunte:

Ejerc. 2006: 7.365.663 registros. Ejerc. 2007: 7.838.476 registros. Ejerc. 2008: 5.053.216 registros. Ejerc. 2009: 4.737.990 registros.

4.- Por el volumen de activos gestionados que superan los 807 millones de euros en el ejercicio 2006, los 923 millones de euros en el ejercicio 2007, los 987 millones de euros en el ejercicio 2008 y los 667 millones de euros en el ejercicio 2009. Con la complejidad y dificultad que supone la comprobación de cada uno de los elementos que lo componen y la amortización individualizada de cada uno de ellos.

5.- La elevada cifra de clientes y proveedores así como su facturación:

El importe y número de los ingresos y pagos declarados han sido:

Ejerc. 2006: Ventas/Ingresos: 227.564.554,84 €, número: 8. Compras/Pagos: 46.620.912,30 €, número: 288. Ejerc. 2007: Ventas/Ingresos: 876.779.012,11 €, número: 3.214. Compras/Pagos: 234.525.869,34 €, número: 1.862. Ejerc. 2008: Ventas/Ingresos: 900.866.546,50 €, número: 2.358. Compras/Pagos: 366.369.202,60 €, número: 1.860. Ejerc. 2009: Ventas/Ingresos: 1.087.452,521,64 €, número: 2.617. Compras/Pagos: 227.140.142,89 €, número: 1.740.

6.- El elevado volumen de facturas emitidas y recibidas:

Los registros de las facturas emitidas y recibidas incluidos en la información contable en los distintos ejercicios considerados son:

Ejercicio	2007	2006	2009
Facturas emitidas	225.259,	\$03.895,	185.282
Facturas recibidas	96.138,	95.428,	94.070

7.- Por la dispersión territorial de actividades de la entidad, desarrolladas en varios lugares del territorio nacional.

8.- En el ejercicio 2006 la entidad absorbe a IHoescht Ibérica Servit S.L. y Sanofi-Aventis SAU y en el ejercicio 2009 absorbe a Synthelabo SAU, Arsenal S.L. y Roussel Ibérica S.A., en total 5 fusiones que se acogieron al régimen especial que establece el capítulo VIII del título VU del TRLIS de 5 de marzo de 2004, las cuales inciden de manera directa en la complejidad de actuaciones por este proceso de concentración empresarial que ha afectado a algunas de las sociedades del grupo, lo que se traduce en una mayor dificultad en el proceso de comprobación especialmente en cuanto al contraste de los datos sobre operaciones declaradas por las entidades concernidas, como también a los que requieren la identificación del valor y origen de los elementos patrimoniales de las entidades objeto de concentración, debiendo comprobarse que todas ellas reúnen los requisitos que marca la Ley para poder acogerse al régimen especial, cual era la situación anterior y posterior a las fusiones con la complejidad que este tipo de operaciones entraña. Y la Implicación que en el Impuesto sobre el Valor añadido pueden tener.

En la notificación anteriormente citada, y de acuerdo a lo establecido en el artículo 164.4 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se le concedió un plazo de diez días para la realización de alegaciones.

Transcurrido dicho plazo, no consta en el expediente que haya sido presentada alegación alguna por parte del sujeto pasivo."

Por otra parte, el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones del procedimiento de inspección, de fecha 15 de diciembre de 2011 razona que:

"

TERCERO: En el presente caso tal y como se desprende de la propuesta elaborada por el Equipo N:I. nº. 57 de esta D.C.G.C., nos encontramos ante una sociedad en la que concurren las siguientes circunstancias:

1.- Un elevado volumen de operaciones encontrándose obligada a la auditoría de sus cuentas anuales.



2 - "La comprobación inspectora ha de incluir el conjunto de relaciones económico-empresariales existentes entre el Grupo y diversos obligados tributarios.

3. - Los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria realizada por el Grupo de Sociedades se realizan tanto dentro como fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante de la Inspección.

4. - La entidad es sujeto pasivo por el Impuesto sobre Sociedades al constituir un grupo de sociedades sometido al régimen de consolidación fiscal respecto del que se extienden las presentes actuaciones de comprobación fiscal.

Dichas circunstancias, coincidentes con alguno de los supuestos previstos en el número 2 del artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria, constituyen en sí mismas elementos de dificultad en la comprobación, es decir, una especial complejidad, condición establecida tanto en la Ley como en el Reglamento para poder ampliar el plazo del procedimiento de inspección. Junto a esas circunstancias han de valorarse aquellas otras alegadas por el equipo actuario y puestas en conocimiento del contribuyente mediante comunicación de fecha 11/11/2011, ya que el conjunto de las mismas determinan una especial complejidad de estas actuaciones por los siguientes motivos, dichos sucintamente:

1. - La dificultad técnico informática en el acceso a la información contable, dados los millones de líneas de apuntes de que consta en cada ejercicio objeto de comprobación.

2. - El volumen de activos gestionados y las oscilaciones experimentadas por los mismos durante los periodos objeto de comprobación.

3.- El elevado número de clientes y proveedores, ingresos y pagos declarados y facturas emitidas y recibidas.

4:- Las cinco fusiones por absorción de otras sociedades que se han producido en los ejercicios objeto de comprobación, con la gran complejidad que este tipo de operaciones entrañan de por sí, agravadas en el caso que nos ocupa por el número. i Por otro lado, procede hacer observar que el procedimiento inspector es único a efectos de la ampliación del plazo de su duración, estableciendo el artículo 164.1 del Reglamento General de las actuaciones: "1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento."

En el mismo sentido, ahora con carácter específico para las entidades que tributan en régimen de consolidación fiscal, el artículo 195.1 del mismo Reglamento General dispone:

"1. La comprobación e investigación de la sociedad dominante y del grupo fiscal se realizará en un único procedimiento de inspección, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo fiscal y de la sociedad dominante objeto del procedimiento."

Por todo lo anteriormente expuesto se ACUERDA la ampliación por otros doce meses más del plazo de las actuaciones del procedimiento de inspección, que actualmente se siguen cerca de la entidad SANOFI AVENTIS S.A., relativas a los siguientes:

CONCEPTOS IMPOSITIVOS IMPUESTO sobre el VALOR AÑADIDO  
PERIODOS 2007, 2008 y 2009

Dichas actuaciones deberán concluir, por tanto, en el plazo máximo de 24 meses a contar desde la fecha de notificación del inicio de las mismas, es decir, desde el 18 de febrero de 2011, todo ello sin perjuicio de lo establecido en los artículos 104.2 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre y en el artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria."

Puede apreciarse que tanto en la propuesta de 11 de noviembre de 2011, como en el propio acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se ofrecían una serie de razones, algunas de las cuales fueron indicadas por el propio equipo inspector al comenzar las labores de comprobación que justifican plenamente la ampliación del plazo inicialmente previsto, razones que la actora conoció, pudo discutir y no lo hizo, entendiéndose la Sala que son razones objetivas, proporcionadas al objeto de la inspección y que encuentran pleno acomodo en la posibilidad que contempla el art. 150 de la LGT .

#### Sexto.

Entrando en la cuestión de fondo, la regularización practicada por la Inspección en las liquidaciones discutidas ha consistido, en un único ajuste, consistente en negar la deducibilidad del IVA asociado a determinados

gastos en los que SANOFI AVENTIS dice que incurrió al promocionar sus productos mediante el patrocinio de congresos, reuniones y cursos médicos, así como al asumir los gastos de desplazamiento y estancia de los facultativos que acudieron a los mismos que pueden desglosarse en:

- a) Congresos nacionales e internacionales.
- b) Ayudas a facultativos para asistencia a congresos,
- c) Cursos a personal ajeno a la entidad.
- d) Jornadas de prevención vascular.
- e) Otros gastos.

Ahora bien, como la regularización de IVA de los ejercicios 2007 a 2009, objeto del presente recurso 675/2015 depende de si se consideran unos determinados gastos, objeto de la regularización del Impuesto sobre sociedades de la actora de los ejercicios 2006 a 2009 hemos de estar a lo resuelto en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala de 17 de mayo de 2018, rec. 460/2015 que se pronuncia sobre la deducibilidad de esos gastos a efectos del impuesto sobre sociedades.

Para ello, la citada sentencia parte del marco normativo constituido por el artículo 86 de la Directiva 2001/83/ce del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de noviembre de 2001 por la que se establece un código comunitario sobre medicamentos para uso humano que regula la publicidad en este sector, y dispone que:

«(...)1. A efectos del presente título, se entenderá por «publicidad de medicamentos» toda forma de oferta informativa, de prospección o de incitación destinada a promover la prescripción, la dispensación, la venta o el consumo de medicamentos; comprender a en particular:

- la publicidad de medicamentos destinada al público;
- la publicidad de medicamentos destinada a personas facultadas para prescribirlos o dispensarlos;
- la visita de los visitantes médicos a personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos;
- el suministro de muestras; la incitación a prescribir o dispensar medicamentos mediante concesión, oferta o promesa de ventajas, pecuniarias o en especie, excepto cuando su valor intrínseco resulte mínimo;
- el patrocinio de reuniones promocionales a las que asistan personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos;
- el patrocinio de congresos científicos en los que participen personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos y, en particular, el hecho de correr a cargo con los gastos de desplazamiento y estancia con motivo de dichos congresos».

Por su parte el artículo 18. Real Decreto 1416/1994, de 25 de junio que regula la publicidad de los medicamentos de uso humano, relativo al "Patrocinio de reuniones científicas" establece que:

« (...) 1. Las disposiciones del artículo anterior no supondrán un obstáculo para la hospitalidad ofrecida, directa o indirectamente, en el marco de manifestaciones de carácter exclusivamente profesional y científico. Dicha hospitalidad deberá ser siempre moderada en su nivel y subordinada al objetivo principal de la reunión y no podrá ser extensible a personas que no sean profesionales de la salud.

2. Los premios, becas, contribuciones y subvenciones a reuniones, congresos, viajes de estudio y actos similares donados por personas relacionadas con la fabricación, elaboración, distribución y dispensación de medicamentos se aplicarán exclusivamente a actividades de índole científica cuando sus destinatarios sean facultativos en ejercicio clínico o las entidades en que se asocian.

En las publicaciones de trabajos y ponencias de reuniones, congresos y actos similares se harán constar los fondos obtenidos para su realización y fuente de financiación. La misma obligación alcanzará al medio de comunicación por cuya vía se hagan públicos y que obtenga fondos por o para su publicación».

Del examen conjunto de la normativa citada deduce la sentencia que el patrocinio de reuniones promocionales a las que asistan personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos, o, el patrocinio de congresos científicos en los que participen personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos y, en particular, el hecho de correr a cargo con los gastos de desplazamiento y estancia con motivo de dichos congresos, es una forma normal y lícita de ejercer la publicidad por las empresas farmacéuticas.

Considera que los gastos de publicidad están íntimamente ligados con la obtención de ingresos, y, por tanto, es un gasto en principio deducible.

Pues bien, a partir de ahí si confrontamos las partidas a las que se refiere la recurrente en la demanda del presente recurso con las que la sentencia de 18 de mayo de 2018 ha entendido acreditadas respecto de cada grupo de gastos, encontramos lo siguiente:

#### I. Congresos nacionales e internacionales.

La recurrente ha acreditado la contabilización del gasto, ha aportado las facturas de la agencia de viajes, y un listado de médicos que han asistido al congreso, por lo que procede reconocer que es un gasto deducible el facturado por los siguientes conceptos:

- VI Congreso de la Federación Europea de Medicina Interna (EFIM por sus siglas en inglés), celebrado en Lisboa en mayo de 2007.
- Genitourinary Cancers Symposium, celebrado en San Francisco, en febrero de 2008.
- Congreso Advancing Forward New Insights in Atrial Fibrillation, celebrado en Barcelona, en diciembre de 2008.
- Heart Rythrn Society 30th Anual Scientific Sessions, que tuvieron lugar en Boston, en mayo de 2009.
- 25th Congress of the European Committee for Treatment and Research in Multiple Sclerosis (ECTRIMS), celebrado en Dusseldorf, en septiembre de 2009.
- International Diabetes Federation's 20th World Diabetes Congress, celebrado en Montreal, en octubre de 2009

#### II. Ayudas a facultativos para acudir a congresos

En relación con los gastos en los que incurrió la empresa en el marco del apartado relativo a ayudas a facultativos para acudir a congresos, la recurrente ha aportado justificación de los correspondientes asientos contables; la factura de la agencia de viajes que documenta el coste del desplazamiento con el nombre de los respectivos médicos y el programa del congreso, por lo que son gastos deducibles los relativos al relacionado a continuación:

- XXIX Congreso Nacional de SEMERGEN (Sociedad Española de Médicos de Atención Primaria), celebrado en Sevilla en octubre de 2007.

#### III. Cursos personal ajeno a la entidad.

Dichos gastos se consideran también deducibles en relación con los cursos que se indican a continuación respecto de los que la recurrente ha acreditado la contabilización del gasto, ha aportado la factura de la agencia de viajes y el listado de médicos que asistieron a los siguientes cursos:

- V Escuela de Verano en Riesgo Vascular, organizado por SEMI, que tuvo lugar en Sevilla, en julio de 2008.
- XV Curso de Enfermedades Cerebrovasculares para Médicos Residentes de Neurología, celebrado en Albacete, en octubre de 2008.
- IX Curso Internacional e Interuniversitario de Patología Vascular, organizado por el Centro de Postgrado, Colegio Fonseca, de la Universidad de Salamanca, que tuvo lugar en octubre de 2009 en Salamanca.
- XI Curso de Radiología Vascular e Intervencionista en Modelos Animales, organizado por la Fundación de Investigación Sanitaria en León y el Hospital de León, que tuvo lugar en León en octubre de 2009.

Finalmente, la demanda carece de argumentación alguna en relación con la categoría "Otros gastos".

En consecuencia, procede estimar parcialmente el recurso, anular las resoluciones y acuerdos de liquidación impugnados reconociendo la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas respecto de los gastos anteriormente identificados.

#### Séptimo.

Dada la estimación parcial del recurso y de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, cada parte abonará las costas causadas a su instancia, y las comunes por mitad.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

### **FALLAMOS**

Que debemos ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Jacobo Gandarillas Martos, en nombre y representación de SA NO FI-AVENTIS S.A , contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 18 de Junio de 2015, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas, interpuestas a su vez contra los Acuerdos de liquidación dictados, en fechas 11 de marzo de 2013 y 15 de marzo de 2013, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2007/2008 y 2009 e importes de 104.766,91 euros y 52.294,07 euros respectivamente, y anulamos dicha resolución y liquidaciones de la que traen causa por no ajustarse al ordenamiento jurídico, debiendo dictarse una nueva liquidación que reconozca la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en relación a los gastos que se indican en el Fundamento de Derecho Sexto de la presente Sentencia.

2º) Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad..

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , y contra la que cabe recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN .-** Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 12/07/2018 doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.