

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073934

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 21 de febrero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 654/2016

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión por depreciación de existencias. La mera permanencia de las existencias en el almacén no sirve para justificar que se hayan depreciado. La entidad dotó la provisión por dos motivos: posible destrucción de mercancía y pérdida de valor por lenta rotación. No procede la provisión porque la entidad sabe en cada momento qué ha destruido y su coste y no es razonable el criterio de considerar que lo no vendido en 12 meses no vale nada. **Otras provisiones. Estimación de gastos.** Procede únicamente la provisión por los gastos cuya justificación ha aportado, pero no el resto. **Deducción por investigación científica e innovación tecnológica (I+D+i).** Laboratorio farmacéutico. La titularidad del medicamento objeto del ensayo clínico es de la matriz francesa, teniendo la filial española la titularidad para comercializarlo en España, por lo que no procede la deducción. Procede la sanción.

PRECEPTOS:

RD Leg 4/2004 (TR Ley IS), art. 10.
RD 1643/1990 (PGC), Norma de valoración 13.^a.
RD 1514/2007 (PGC), Norma de registro y valoración 10.^a.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 179 y 183.
Ley 230/1963 (LGT), art. 77.
Constitución española, arts. 24 y 25.

PONENTE:

Don Jesús María Calderón González.

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000654 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06345/2016

Demandante: ARKOPHARMA, S.A.

Procurador: MARIA ROCÍO SAMPERE MENESES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Madrid, a veintiuno de febrero de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 654/2016, se tramita a instancia de la entidad ARKOPHARMA, S.A. , representada por la Procuradora Doña María Rocío Sampere Meneses, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 6 de octubre de 2016, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 y 2008, liquidación y sanción y cuantía indeterminada; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha 30 de noviembre de 2016, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó un exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"A LA SALA SUPlico: que teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo, y tenga por formulada en tiempo y forma demanda contencioso-administrativa y, en mérito a los razonamientos jurídicos vertidos en la misma, dicte sentencia por la que estimando las pretensiones de esta parte declare la nulidad o, subsidiariamente, anule la Resolución de fecha 7 de octubre de 2016, con número de referencia 00/02551/2013, con expresa imposición de las costas a la parte demandada."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"que teniendo por presentado este escrito, se admita y se tenga por CONTESTADA LA DEMANDA dictándose, tras los trámites legales, sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas"

Tercero.

No habiéndose solicitado a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 7 de diciembre de 2017; y, finalmente, mediante providencia de 11 de febrero de 2019 se señaló para votación y fallo el día 14 de febrero de 2019.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad ARKOPHARMA, S.A. , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 6 de octubre de 2016, estimatoria parcial de las reclamaciones económicas administrativas fundadas frente al acto de liquidación dictado el 11/04/2013 por la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid relativo a la tributación de ARKOPHARMA por el I. s/ Soc. de los ejercicios 2007 y 2008 (los dos del 01/01 al 31/12) y al acuerdo de imposición de sanción dictado el 06/11/2013 por el mismo Órgano de resolución en relación a esos mismos conceptos y períodos tributarios.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO.- ARKOPHARMA, cuyo capital pertenece en un 99,99% a la francesa Laboratoires Arkopharma S.A., se dedica a la comercialización (distribución y venta) de: medicamentos, y productos dietéticos (parafarmacia, productos sanitarios) y cosméticos (cremas adelgazantes, jabones y productos de higiene y fisioterapéuticos). ARKOPHARMA no es fabricante; los productos vienen ya envasados desde la fábrica y los almacenes sitos en Francia, pertenecientes a la matriz.

SEGUNDO.- Mediante comunicación notificada el 07/03/2012 un Equipo de la Inspección Regional de Madrid inició cerca de la entidad unas actuaciones de comprobación e investigación de carácter general atinentes, además de a otros conceptos y períodos, a su tributación por el I. s/ Soc. de los ejercicios del 2007 y 2008.

Tras instruir las, y por lo que a tal concepto y períodos tributarios se refiere, el 14/03/2013 incoó a la entidad el acta de disconformidad (A02) n°. 72223463

TERCERO.- Más tarde, el 11/04/2013, la Oficina Técnica de la Inspección Regional de Madrid dictó el acto de liquidación correspondiente a ese acta de disconformidad, con el que llevó a cabo los ajustes -consistentes todos ellos en no admitir que fueran partidas fiscalmente deducibles- siguientes:

1°.- La dotación a la provisión por depreciación de existencias en el ejercicio 2008.

2°.- Los saldos de determinadas provisiones existentes al cierre de los dos ejercicios (2007 y 2008) que no correspondían a gastos reales, sino sólo a estimaciones realizadas.

3°.- Los intereses satisfechos a su matriz francesa, que a juicio de la Inspección constituyeron una liberalidad,

4°.- Los importes satisfechos a su matriz por unos servicios de marketing, cuya efectividad -la de tales servicios- la entidad no justificó a la Inspección.

5°.- Los gastos en los dos ejercicios correspondientes a un estudio clínico, pagado por ARKOPHARMA, pero que debería haber soportado la matriz por ser la "sponsor" de tal estudio.

6º.- Los importes de unos gastos incorporados a las cuentas 627003, 627005, 627006 y 627103, cuya justificación documental no fue aportada a la Inspección.

7º.- Los importes de diversos gastos incorporados en la cuenta 627 en los dos ejercicios, que la Inspección entendió que eran gastos específicamente "no deducibles".

Y, además -8º-, consideró improcedentes las deducciones de la cuota por actividades de investigación y desarrollo acreditadas y aplicadas en los dos ejercicios.

Entre lo liquidado y lo propuesto en el acta hubo una pequeña diferencia en cuanto al ejercicio 2008, pues mientras que en el acta con el ajuste 6º se había propuesto incrementar la B.I. en 14.905,91 €, en el acto de liquidación el incremento quedó en 6.480,94 €, pues la Oficina Técnica admitió la deducibilidad de 8.424,97 € tras que la entidad le aportara una factura justificativa de ese importe con sus alegaciones tras el acta. Y el 30% (tipo impositivo) de 8.424,97 € son 2.527,49 €, a que asciende el menor importe de cuota que se liquidó respecto de lo propuesto en el acta.

Tal acto de liquidación, con una deuda a ingresar de 455.086,89 €, comprensiva de 375.752,67 € de cuotas y 79.334,22 € de intereses de demora, fue notificado a la entidad aquel mismo 11/04/2013.

CUARTO.- Frente al anterior acto de liquidación la entidad interpuso el 09/05/2013 reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.C., a la que se asignó el nº. NUM000 .

Puesto de manifiesto el expediente a efectos de alegaciones y prueba, la entidad presentó el 10/02/2014 un escrito al que incorporó las alegaciones que más adelante se expondrán.

QUINTO.- Tras tramitarse, por el procedimiento abreviado, el preceptivo procedimiento sancionador, al considerar "culpables" algunas de las conductas de la entidad objeto de regularización o ajuste, y haciéndolo en los mismos términos que lo propuesto, el mismo funcionario de la Inspección Regional de Madrid dictó un acuerdo el 06/11/2013 con el impuso a la entidad dos sanciones de 22.381,98 € y 13.965,42 €, por la comisión de sendas infracciones de "dejar de ingresar" (art. 191 Ley 58/2003) parte de las cuotas debidas del I. s/ Soc. de los ejercicios 2007 y 2008, que calificó de "leves" y sancionó con un 50 por 100 (sanción mínima) de las bases de las mismas.

Acuerdo sancionador con una deuda a ingresar de 36.347,40 € que fue notificado a la entidad -vía NEO- al día siguiente 07/11/2013.

SEXTO.- Frente a ese acuerdo de imposición de sanción, la entidad interpuso el 05/12/2013 reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Madrid, que le dio el R.G. NUM001 El T.E.A.R. de Madrid puso a la entidad de manifiesto el expediente de esa reclamación a efectos de alegaciones y prueba.

Y el 02/04/2014 ARKOPHARMA presentó al T.E.A.R. de Madrid un escrito al que incorporó sus alegaciones frente a las sanciones impuestas; y en el que mencionó que la reclamación atinente al principal se ventilaba ante el Tribunal Central la R.G. 2551/2013.

Al tener conocimiento de que se había presentado tal reclamación relativa a la sanción, y haciendo uso de la facultad establecida en el art.230.1.c) de la Ley 58/2003, la Abogado del Estado-Secretaría del T .E.A.C. acordó acumular con la relativa al principal (R.G. 2551/2013) la reclamación relativa a la sanción, y por ello el 15/04/2014 solicitó del T.E.A.R. de Madrid que se inhibiera en esta última y le remitiera el expediente.

El T.E.A.R. de Madrid así lo hizo, y la reclamación atinente a la sanción pasó a tramitarse en el T.E.A.C. bajo la R.G. 2607/2014.

SÉPTIMO.- En fecha 6 de octubre de 2016 el TEAC dictó resolución en los siguientes términos:

"Este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en las presentes reclamaciones económico-administrativas acumuladas, ACUERDA:

ESTIMARLAS EN PARTE, en los términos expuestos en los Fundamentos de Derecho de la presente resolución."

Contra dicha resolución se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce como motivos de impugnación los siguientes:

- Correcta deducción fiscal de las provisiones por deterioro de las existencias.

Epígrafe Primero.- Deterioro por destrucción de mercaderías por caducidad o defecto.

La cantidad de 214.713 euros de la totalidad del deterioro registrado a 31 diciembre de 2008 viene motivado por la destrucción de las mercaderías.

Epígrafe Segundo.- Deterioro por lenta rotación.

La parte, a diferencia del TEAC, considera razonable la depreciación, puesto que basándose en la experiencia de años anteriores, la depreciación de las existencias siempre ha sido total, al final de cada año, dada la necesidad de su destrucción de forma anual. Se estaría faltando al criterio de razonabilidad por parte de la Sociedad, si las mercaderías no se depreciaran totalmente pero se procediera a su destrucción igualmente. Este hecho carecería de toda lógica desde un punto de vista empresarial, puesto que se estaría eliminando una posible fuente de ingresos futuros.

La actora manifiesta que este hecho (la destrucción de las mercaderías) debe ser tenido en cuenta como elemento probatorio de la depreciación efectivamente sufrida por parte de las existencias.

Con tales razonamientos, resulta conforme a Derecho concluir que los deterioros en este sentido dotados por el obligado tributario resultan fiscalmente deducibles.

Epígrafe Tercero.- Contradicción en el argumentario expuesto por la Inspección: si rechaza la deducibilidad fiscal del gasto generado como consecuencia del deterioro registrado en 2008 similar proceder deberá mantenerse con respecto al menor gasto del ejercicio 2007

Por tanto, queda aclarado que la comprobación no alcanzó exclusivamente el deterioro en el ejercicio 2008 sino que comprendió la totalidad de los ejercicios 2007 y 2008.

- Correcta imputación contable a cierre de los respectivos ejercicios de las estimaciones de gastos

- Provisiones de 18.000 y de 12.000 €

Carece de fundamento alguno y contradice la prueba aportada por ARKOPHARMA sostener que dichas estimaciones de gastos no fueron abonadas en el ejercicio 2008 y que dichos cargos en las subcuentas 627006, 627103, 627003 y 627005 se corresponden con provisiones de ejercicios anteriores a 2007. Precisamente la Sociedad ha demostrado lo contrario mediante la aportación de los correspondientes asientos contables, y de las oportunas facturas acreditativas de los gastos consignados, de manera que debe quedar plenamente acreditada la correcta deducibilidad de los gastos cuestionados en el presente expositivo.

- Importe de 8.885 Euros

El TEAC reconoce el gasto.

- Importe de 22.464,97 Euros

Si bien en el ejercicio 2008 no se habían recibido las facturas y las hojas de viajes de personal de venta que justificaban los importes provisionados, si que fueron recibidas en el ejercicio inmediato siguiente.

Se remite a los documentos nº 1 a 3 de la demanda.

- Correcto acogimiento y aplicación de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica

Contrariamente a lo indicado por el TEAC que "La Inspección y a entidad están de acuerdo sobre cómo la normativa atinente a la materia debe proyectarse sobre los hechos. Si la titularidad del medicamento objeto del ensayo clínico es de la matriz francesa, que es lo que sostiene la Inspección, los gastos que nos ocupan no serían deducible en la filial española, pues deberían haber sido refacturados a la matriz francesa. En cambio, si, como sostiene la entidad, la titularidad del medicamento es de la filial española, ésta podría deducirse con arreglo a Derecho tales gastos, porque habrían sido unos gastos en que habría incurrido en provecho propio".

Ciertamente, pero la divergencia de opinión entre el TEAC y ARKOPHARMA aparece cuando, al final de toda la argumentación, el TEAC concluye que "la valoración conjunta de las pruebas obrantes en el expediente, llevan a este Tribunal a concluir que la titularidad del medicamento es de la matriz francesa; y que lo que ARKOPHARMA, S.A. (antes ARKOCHIM ESPAÑA, S.A.) tenía y tiene es la titularidad para comercializarlo en España."

Pues bien, esta parte, contrariamente a lo indicado por el TEAC, considera que la Sociedad es la titular del medicamento, de manera que los trabajos de Investigación y Desarrollo la benefician y obtendrá utilidad del resultado de dichos trabajos.

Ya se aportó en sede de Inspección y en las alegaciones al TEAC el contrato con los dos hospitales que supervisaban y autorizaban el ensayo. La Resolución de Autorización de Ensayo Clínico emitido por la Subdirección General de Medicamentos de Uso Humano. Asimismo se aportó el contrato entre la Clínica CEOGA y LABORATORIOS ARKOCHIM- ESPAÑA, S.A. para la realización del estudio; similar contrato con el INSTITUTO PALACIOS; Informe del Comité Ético de Investigación de Clínica Galicia e Informe del Comité Ético de Investigación de Clínica del Hospital Universitario de la Princesa, de Madrid.

Se han aportado tanto a la Inspección como al TEAC innumerables pruebas de que los trabajos desarrollados tienen con claridad la condición de gastos de Investigación y Desarrollo y que éstos han sido promovidos, monitorizados y ejecutados por ARKOPHARMA, que es quien se benefició de los mismos, pues era el titular del medicamento.

Más al contrario, dichos contratos y la copia de todas las facturas asociadas al ensayo clínico no sólo muestran que el obligado tributario seleccionó los investigadores y los centros donde dicha investigación se realizaría, sino que evidencian también una participación activa por parte de ARKOPHARMA, S.A. en la actividad de Investigación y Desarrollo.

Se ha probado también que los gastos del ensayo han sido sufragados por ARKOPHARMA, S.A. Prueba en este sentido de la condición de Investigación y Desarrollo de las gastos incurridos es la repercusión que el estudio clínico obtuvo: publicación en " The Journal of Thee North American Menopause Society ", bajo el título " Endometrial safety assessment of a specific and standarized soy extact according to international guidelines " (encabezado por el anteriormente citado doctor, Agapito , del centro Instituto Palacios).

En definitiva, ARKOPHARMA es titular del medicamento PHYTOSOYA cápsulas, con número de Registro 63.919. Conviene en este sentido tener en consideración que entre las obligaciones del titular del medicamento está la de garantizar la seguridad del producto y, ante cualquier sospecha, investigar las consecuencias.

Siendo por tanto obligación del titular de un medicamento garantizar la seguridad de éste incluso después de haber sido autorizado, se solicitó autorización del ensayo clínico ante la Agencia Española del Medicamento, que lo autorizó, participando ARKOPHARMA activamente en el desarrollo del proyecto desde su principio hasta su finalización.

Por su parte, ARKOPHARMA LABORATOIRES, S.A. (matriz francesa) comercializa un complemento alimenticio (no medicamento) y, en el ejercicio 2004, decide solicitar la autorización de medicamento, para lo que la Agencia Francesa del Medicamento le exige comprobación de acción del producto en mama y endometrio. En definitiva, los intereses de las distintas empresas confluyen en un interés común pero con distintos objetivos y cada una de ellas, como matriz y filial, asumen la parte del gasto que les corresponde en cuanto a participación en el proyecto de investigación.

Esta parte considera que se ha probado suficientemente la procedencia de las deducciones practicadas por el obligado tributario en la cuota tributaria del impuesto así como el gasto efectivamente incurrido.

- Ausencia de culpabilidad y ocultación en la conducta del obligado tributario

La conducta de la actora no se encuadra en el elemento objetivo del artículo 183.1 LGT .

- Concurrencia de dolo y culpa o negligencia para que la conducta sea sancionable: inexistencia

En la conducta de la sociedad no ha concurrido dolo, culpa o negligencia siquiera leve.

- Interpretación razonable o razonada de la norma como excluyente de la culpabilidad.

Tercero.

La resolución recurrida se refiere en su Fundamento de Derecho Tercero a la provisión por existencias declarada al respecto, tanto a las que se refiere a "La provisión por la posible destrucción de las mercaderías", como por "La provisión por la pérdida de valor de lenta rotación".

"TERCERO.- El primero de los ajustes que la Inspección practicó es el que alcanza a la provisión por depreciación de existencias en el ejercicio 2008, que la entidad dotó en el ejercicio 2008 por importe de 341.101,00 €, y que la Inspección consideró no deducible.

Ajuste cuyos antecedentes arrancan de que el saldo de la provisión por depreciación de existencias que la entidad tenía al cierre de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 era respectivamente de: 345.896,00 €, 223.253,00 € y 564.354,00 €; lo que, por diferencias:

Ejercicio	2006	2007	2008
Saldo a 31/12	345.896,00	223.253,00	564.354,00
Saldo ejerc. Ant.	-345.896,00	-223.253,00	
Diferencia	-122.643,00	341.101,00	

Supuso que en el ejercicio 2007 la entidad efectuó una aplicación ["menor gasto"] contable y fiscal de 122.643,00 y en el 2008 se dedujo un gasto contable y fiscal de 341.101,00 €.

La entidad aportó a la Inspección un archivo denominado "Dotaciones a Provisiones 2007-2008", mientras que en el apartado 3 de la diligencia nº 9 de 04112/2012 se recogen las explicaciones sobre cómo se calculaba esta provisión.

La Inspección regularizó al entender que la mera permanencia de las mercancías en el almacén no determina la depreciación de las mercancías, pues no justifica ni que las mercancías tengan un valor de realización inferior a su coste de adquisición, ni que vayan a tener que ser destruidas; por lo que, por sí misma, no sirve para justificar que las mercancías concernidas se hayan depreciado; resultando que, según expone, al margen del mero dato estadístico de que, en función de las ventas previas, pudiera existir un riesgo de que tales mercancías no fueran a venderse, ARKOPHARMA no le aportó prueba alguna para justificar la pretendida depreciación. Y ante esa falta de prueba consideró improcedente la deducción de tal provisión.

Y regularizó sólo en el ejercicio 2008 porque:

< En el ejercicio 2007, no regulariza importe alguno debido a que no ha existido dotación efectiva alguna de esta provisión. Lo único que se ha producido es una aplicación de la dotación existente al inicio del ejercicio 2007.

Sin embargo, en el ejercicio 2008, sí que realiza una dotación a esta provisión y así lo plasma en sus alegaciones el obligado tributario. >

Mientras que, por su parte, la entidad, que dedica a la cuestión la primera sus alegaciones <Correcta deducción fiscal de las provisiones por deterioro de las existencias: dicho registro contable responde a la destrucción de mercancías por su condición defectuosa o caducidad de las mismas>, ataca ambas cosas: que se regularice, lo que hace en un primer epígrafe que titula <El deterioro contable registrado se corresponde casi en su totalidad con la destrucción de mercancía defectuosa o caducada. Infracción de los arts. 10.3 TRLIS y 105 LGT > y el que se regularice sólo en el ejercicio 2008 en otro titulado <Contradicción en el argumentario expuesto por la Inspección: si rechaza la deducibilidad fiscal del gasto generado como consecuencia del deterioro registrado en 2008 similar proceder deberá mantenerse con respecto al menor gasto del ejercicio 2007. Infracción de los arts. 145.3 , 148.2 LGT Y 3 LRJAP >.

Antes de entrar en el examen conceptual de ajuste, entiende este Tribunal que deben detallarse algo más sus presupuestos fácticos, y de inmediato se sabrá el porqué.

Como la propia entidad reconoce abiertamente en sus alegaciones, el deterioro de existencias que registró contablemente y que así se dedujo tuvo un doble fundamento: la previsible destrucción de las mismas por caducidad o defecto, y su pérdida de valor por lenta rotación.

Con los datos que la entidad aporta en las págs. 2a y 3a de su escrito de alegaciones antes (sic) Tribunal, y que ya aportó en sus alegaciones tras el acta, pueden desagregarse las magnitudes del cuadro de antes según respondan a uno o a otro de esos dos fundamentos. Así a la posible destrucción corresponderían:

Ejercicio	2006	2007	2008
Saldo a 31/12	208.186,00	54.663,00	314.713,00
Saldo ejerc.ant.	-208.186,00	-54.663,00	

Diferencia -153.523,00 260.050,00

Y a su pérdida de valor por lenta rotación:

Ejercicio	2006	2007	2008
Saldo a 31/12	137.710,00	168.590,00	249.641,00
Saldo ejerc. ant.	-137.710,00	-168.590,00	
Diferencia	38.880,00	81.051,00	

Como vemos, y aunque el ajuste es único, la entidad dotó y se dedujo la provisión que nos ocupa por dos motivos distintos que deben ser examinados por separado; y como, además, tenemos que resolver sobre lo que ARKOPHARMA plantea sobre la posible regularización -a su favor- en el ejercicio 2007; son tres extremos sobre los que tendremos que pronunciamos.

La provisión por la posible destrucción de las mercancías.

Refiriéndose concretamente al ejercicio 2007, la entidad también nos ilustra sobre cómo calculaba la parte correspondiente a la posible destrucción de las mercancías: <el deterioro de la mercancía destruida a 12 de diciembre de 2007 (EUR 588.758,00) más la estimación del coste de la mercancía a destruir entre el 12 de diciembre y el 31 de diciembre de dicho ejercicio (EUR 100.000,00), minorándose por el coste de la mercancía efectivamente destruida a 31 de diciembre de 2007 (EUR 634.095,00)>; que efectivamente arroja el importe antes recogido de 54.663,00 €. Por tanto, el importe de la misma se calculaba evaluándolo en <el deterioro de la mercancía destruida a 12 de diciembre de 2007, más la estimación del coste de la mercancía a destruir entre el 12 de diciembre y el 31 de diciembre de dicho ejercicio, minorándose por el coste de la mercancía efectivamente destruida a 31 de diciembre de 2007>; que, si eliminamos lo anterior al 12 de diciembre, sería evaluarlo por el coste de la mercancía a destruir entre el 12 de diciembre y el 31 de diciembre del ejercicio minorándolo por el coste de la mercancía efectivamente destruida a 31 de diciembre; y, más sencillamente, evaluarlo por la diferencia entre el coste de la mercancía que se preveía haber destruido a 31 de diciembre y el coste de la efectivamente destruida a esa fecha (31/12).

Desde el punto de vista normativo, y sentado como recogimos en el Fundamento de Derecho segundo que -ex. art. 10.3 del T.R. de la Ley del Impuesto- la B .I. se calcula a partir del resultado contable, las normas contables atinentes a la materia -y reflejamos sólo lo aquí relevante- son:

Del P.G.C. de 1990, su Norma de Valoración 13ª "Existencias":

"1. Valoración.

Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

4. Correcciones de valor.

Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuará correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias, a estos efectos se entenderá por valor de mercado:

- a) Para las materias primas, ...
- b) Para mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
- c) Para los productos en curso,

.../...

Del P.G.C. de 2007, su Norma de Registro y Valoración 10º "Existencias":

"1. Valoración inicial

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

.../...

2. Valoración posterior

Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

.../...

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias."

Pues bien, con arreglo a lo dispuesto en esas normas la parte de la provisión que ahora nos ocupa tiene claramente el carácter de fiscalmente no deducible; es más, es que no es ni un gasto contable.

Toda provisión se registra por un posible quebranto, que puede que llegue a ocurrir, pero que todavía no ha ocurrido; porque, si ha ocurrido, lo que hay que registrar es ese quebranto y nada más.

En nuestro caso, la entidad va previendo que va a tener que destruir determinadas existencias; y de hecho las destruye; y como al cierre del ejercicio (31/12) sabe perfectamente - recuérdese cómo calculaba la entidad la parte de la provisión correspondiente a la posible destrucción de las mercancías- que mercancías ha destruido y el coste de las mismas; pues ya no cabe dotar provisión alguna; el gasto contable y fiscal es el de las mercancías que se han tenido que destruir y se han destruido, y nada más.

En sus alegaciones la entidad nos traslada que el gasto que nos ocupa se ha producido porque las mercancías han tenido que ser destruidas; y no es así. Los 54.663,00 del ejercicio 2007 corresponden a la diferencia entre el coste de la mercancía que se preveía haber destruido a 31 de diciembre y el coste de la efectivamente destruida a esa fecha (31/12). Son una previsión de destrucción superior a la destrucción efectiva.

La provisión por la pérdida de valor por lenta rotación.

Según consta en el archivo "Dotaciones a Provisiones 2007-2008" aportado por la entidad y las explicaciones sobre su contenido (apartado 3 de la diligencia nº 9 de 04/12/2012), esta parte de la provisión se calculaba dando un valor "cero" (0,00 €), o sea el 100 % de depreciación, a los artículos que no se habían vendido en los últimos 12 meses.

La entidad insiste en que también esta parte es deducible y cita resoluciones de la D.G.T. que -dice- avalarían su postura.

Y tiene razón cuando dice que la D.G.T. ha reiterado que, en la medida en la que la norma fiscal no determina nada sobre el sistema para calcular el deterioro fiscal de las existencias, debe estarse al criterio contable. Y es cierto que nadie mejor que la propia empresa para saber cuándo sus existencias se han deteriorado. Eso es así, y ocurre en toda empresa.

Pero, como es fácil de comprender, la D.G.T. no ha dicho que los sujetos pasivos del I. s/ Soc. puedan deducirse libérrimamente todo lo que quieran por el previsible deterioro de sus existencias, porque eso sería poner en sus manos la capacidad de fijar a su libre albedrío sus bases imponibles y con ello su tributación por el Impuesto, contraviniendo con ello el mandato del art. 31.1 de nuestra Constitución .

Las dotaciones a la provisión por depreciación de existencias son deducibles; sí; pero cuando se pruebe que han sido dotadas de manera adecuada y procedente; prueba cuya carga es -ex. art. 105.1 de la Ley 58/2003 - de los obligados tributarios, que al dotarlas quieren ejercer el derecho a deducirse sus importes.

Y por ello, la Inspección puede y debe comprobar si se han dotado de manera adecuada.

Pues bien, después de lo que acabamos de exponer, fácil es de entender que este Tribunal sostenga que, ante un ajuste como el de la parte que ahora nos ocupa, lo primero que hay que hacer es un análisis de razonabilidad; pero no para determinar si es razonable el ajuste llevado a cabo por la Inspección, sino para examinar si las provisiones dotadas y deducidas por la entidad en su día, lo fueron empleando un criterio razonable.

Hecho ese análisis para este caso, el resultado del mismo es desfavorable a la entidad; porque no es razonable considerar totalmente deteriorados, hasta el punto de considerar que no valen nada (0,00 €), todos los artículos que no se habían vendido en los últimos 12 meses; cuando uno, o varios o muchos de esos artículos serán efectivamente vendidos al mes siguiente.

El maximalismo de la metodología con la que ARKOPHARMA opera la desacredita; porque el que unas mercancías lleven un tiempo sin venderse no es motivo por sí sólo suficiente para considerarlas depreciadas y mucho menos depreciadas hasta el punto de considerar que no valen nada.

La entidad no ha probado, siendo suya -ex. art. 105.1 de la Ley 58/2003 -la carga de hacerlo, que las mercancías que no ha vendido en los últimos 12 meses tengan un valor de "cero" (0,00 €), y de ahí que esta parte de la provisión tampoco tenga el carácter de fiscalmente deducible.

La posible regularización a favor de la entidad en el ejercicio 2007.

Los saldos de la provisión por depreciación de existencias al cierre de los ejercicios 2006 (345.896,00 €), 2007 (223.253,00 €) y 2008 (564.354,00 €) ponen de manifiesto que en el ejercicio 2007 la entidad efectuó una aplicación ["menor gasto" contable y fiscal] de 122.643,00 y en el 2008 se dedujo un gasto contable y fiscal de 341.101,00 €.

Tras que la Inspección no regularizara importe alguno en el ejercicio 2007 <debido a que no ha existido dotación efectiva alguna de esta provisión. Lo único que se ha producido es una aplicación de la dotación existente al inicio del ejercicio 2007>, la entidad apela a la <Contradicción en el argumentarlo expuesto por la inspección: si rechaza la deducibilidad fiscal del gasto generado como consecuencia del deterioro registrado en 2008 similar proceder deberá mantenerse con respecto al menor gasto del ejercicio 2007. Infracción de los arts. 145.3 , 148.2 LGT Y 3 LRJAP >.

El argumento de la entidad es impactante, y, a primera vista, parece que el no darle la razón va en contra de la idea de justicia que debe imperar a la hora de aplicar un sistema tributario -"justo", que dice la C.E.-.

Sin embargo, en este caso la cuestión amerita de un análisis más sosegado.

Una provisión por depreciación de existencias, como todas las demás, no es más que la anticipación de un gasto; tal provisión se dota porque se entiende que unas mercancías han perdido valor o no van a poder venderse en un futuro, y en lugar de esperar a que eso suceda, el gasto se anticipa. Y puede suceder que lo que se previó luego termine sucediendo, que se produzca un quebranto definitivo, que entonces ya no será gasto porque ya lo había sido antes; pero, también puede ocurrir que, lo que se pensó que iba a suceder, no termine ocurriendo (las mercancías no estaban definitivamente deterioradas y se terminan vendiendo), y en tal caso hay que aplicar la provisión, registrando un ingreso que neutraliza el gasto que se registró cuando se dotó la provisión.

Y eso determina la operativa contable de la provisión por depreciación de existencias, que arranca con un saldo inicial, que es igual al del saldo al cierre del ejercicio anterior, que aumenta con las dotaciones del ejercicio (gastos contables y si son deducibles "fiscales") y minorra con las aplicaciones que se hagan de la misma (ingresos contables, que si los gastos por su dotación fueron "fiscalmente deducibles" supondrán unos ingresos "fiscales"), lo que determinará un saldo al cierre del ejercicio; que será el saldo inicial del ejercicio siguiente y ... vuelta a empezar; y ello, de suerte tal que si la diferencia entre el saldo al cierre del ejercicio y el existente al inicio del mismo es positiva (ha aumentado) ello supondrá que en ese ejercicio se ha producido un gasto por deterioro, mientras que si la diferencia es negativa (el saldo ha disminuido) habrá existido una aplicación, que será un ingreso o un menor gasto, que tanto da. Las aplicaciones se producen cuando las mercancías que se habían considerado deterioradas con anterioridad salen definitivamente de la empresa, porque se venden o porque se dan de baja con carácter definitivo.

Pues bien, según los saldos de la provisión por depreciación de existencias que la entidad tenía:

- Al cierre del ejercicio 2006 se había deducido fiscalmente 345.896,00 E. Que, de lo que antes hemos razonado y acordado, no tendría que haberse deducido. Pero que efectivamente se había deducido. Ese importe había sido detráido de sus B.I.'s.

- Al cierre del ejercicio 2007 ese importe bajó a 223.253,00 €; es decir que la entidad efectuó una aplicación ["menor gasto"] contable y fiscal de 122.643,00 €; es decir que la entidad consideró que había tenido un ingreso ["menor gasto"] contable y fiscal de ese importe.

La entidad consideró que había tenido un ingreso fiscal, y efectivamente lo tuvo; y lo tuvo porque previamente se había deducido, había detrído de sus B.I.'s. ese importe de 345.896,00 €, que el pasar a 223.253,00 dio lugar a tal ingreso fiscal.

Con lo que si ahora, como pretende la entidad, elimináramos ese ingreso no estaríamos evitando una doble imposición o generando una neutralidad, sino generando una auténtica desimposición, al negar la virtualidad a un ingreso que trajo causa de un gasto fiscal, indebidamente deducido, pero deducido al fin y al cabo, y que, por prescripción no ha podido regularizarse.

En cambio, si la contingencia se hubiera producido al revés en los dos ejercicios; es decir, que en el ejercicio 2007 la entidad se hubiera deducido un gasto contable y fiscal y luego en el ejercicio 2008 hubiera efectuado una aplicación ["ingreso" o "menor gasto"] contable y fiscal de parte de lo deducido en el ejercicio anterior; ni que decir tiene, la regularización en sede del ejercicio 2007, por no admitirse lo en su día fiscalmente deducido, habría conllevado de manera automática la necesidad de un ajuste -como el que la entidad viene pretendiendo- para eliminar en sede del ejercicio 2008 el "ingreso" o "menor gasto" y fiscal en su día aplicado. Pues, en ese ejercicio 2008 habría que eliminar un ingreso fiscal que traería causa de un gasto fiscal en 2007, que habría dejado de serlo -"gasto fiscal"- después de la regularización inspectora.

Por todo lo expuesto, se confirma íntegramente el ajuste y se desestima la pretensión de la entidad."

Pues bien, la resolución del TEAC en cuanto al primer aspecto viene a negar la provisión pues la actora sabe en cada momento que ha destruido y el coste de lo destruido.

La recurrente en su demanda no desmiente esa argumentación, limitándose a indicar que presentó ante el TEAC dos facturas por la destrucción.

Pero claro si se rechaza la provisión resulta evidente que dichas facturas no pueden tener los efectos pretendidos.

En lo que hace referencia a la "lenta rotación" consideramos que no es razonable el criterio de la actora que consideró que los productos que no había vendido en los 12 meses anteriores no valían nada.

Y respecto, a la argumentación de la parte relativa al ejercicio 2007 consideramos igualmente que habría lugar a una desimposición al negarse toda virtualidad a un ingreso que traía causa de una deducción indebida de un gasto, que aunque fuera impropcedente se había deducido.

Por todo ello, procede desestimar el primer motivo del recurso.

Cuarto.

Nos referimos ahora a la imputación contable a cierre de los respectivos ejercicios de estimación de gastos, sobre la que se pronuncia el Fundamento de Derecho Cuarto de la resolución del TEAC.

"CUARTO.- El segundo ajuste llevado a cabo por la Inspección lo fue de unos saldos de determinadas provisiones existentes al cierre de los dos ejercicios (unos totales de 30.000,00 € en 2007, y 31.349,97 € en 2008) que no corresponderían a gastos reales, sino sólo a estimaciones realizadas.

Y como tanto para la Inspección como para entidad estamos ante dos casos muy distintos vamos a tratarlos como dos ajustes separados.

Provisiones de 18.000 € y 12.000 € en 2007.

Los antecedentes de éste consisten en que en la cuenta "627001 Inserciones Revistas" (18.000 €) y en la "627051: Inserciones Revistas Plante S." (12.000 €) la entidad contabilizaba gastos por estimaciones -provisión- que anulaba luego cuando se producía efectivamente los correspondientes gastos; y esos dos importes (18.000 € y 12.000 €) son los descuadres de una y otra cuentas.

Tras las comprobaciones que efectuó, el Equipo de Inspección concluyó que esos importes ni se habían aplicado -en sus palabras, desdotado-, ni correspondían a gastos mal contabilizados, y desacreditó que tales dotaciones pudieran conciliarse, como pretendía la entidad, con aplicaciones -en sus palabras, anulaciones de provisiones- correspondientes a las cuentas: 627006 (Seminarios Deleg.+ VM/PV), 627103 (Costes Promocionales (M3)), 627003 (Material Promocional), 627005 (Exhibiciones y Conferencias).

En sus alegaciones al respecto ante este Tribunal, similares a las que realizó tras el acta, la entidad expone:

< Señala la Inspección que "el saldo de 18.000,00 euros que queda pendiente al final del ejercicio 2007 no se anula en el ejercicio 2008." A este respecto el obligado tributario vuelve a señalar que la explicación de los importes correspondientes al ejercicio 2007 (EUR 18.000,00 y EUR 12.000,00) fue adecuadamente proporcionada en las contestaciones a la diligencia número 13. Dichos importes forman parte del conjunto de dotaciones y des-dotaciones que se aportó a la Inspección, según consta en el anexo IV a la diligencia número 14. Las dotaciones y des-dotaciones, a las que se hacen referencia en dicho documento, deberían ser consideradas en su conjunto y no sólo en partes separadas y a conveniencia de la Inspección.

En este punto, la Inspección se limita a reproducir el anexo IV de la diligencia número 14, señalando la ausencia de correspondencia con facturas recibidas para dichas cantidades (EUR 18.000,00 y EUR 12.000,00). No obstante no se proporciona información o detalle alguno del criterio que la Inspección ha mantenido a la hora de asignar las cantidades consignadas en el anexo IV de la diligencia número catorce con facturas recibidas.

Especialmente singular resulta el hecho de que la Inspección aporta detalle de todas las dotaciones del cuadro por el obligado tributario aportado en la diligencia número 14, pero no se reflejan todas las des-dotaciones practicadas, que conjuntamente ascienden a EUR 390.547,00. La Inspección entiende en este sentido que "la sociedad pretende conciliar las citadas dotaciones con anulaciones de provisiones cuya descripción y cuenta en la que se encuentran nada tiene que ver con las que nos ocupan por lo que hemos de entender que, al igual que otras cuentas, tales desdotaciones se refieren a ejercicios anteriores a 2007, y conceptos distintos." Dicha conclusión ha permitido a la Inspección casar la cantidad de EUR 89.547,00, que no se recoge en el citado cuadro. Ello no obstante, debe tenerse en cuenta que el cuadro resumen anteriormente referenciado proporcionado por el obligado tributario muestra incluso que el obligado tributario contabilizó por error un exceso de dotaciones de provisiones por importe de 59.275.79. Efectivamente mi representada anuló dichos importes provisionados contra otras subcuentas distintas de las números 627001 y 627051 (subcuentas 627006, 627103, 627003 y 627005), pero todas las subcuentas anteriormente referenciadas, en contra de lo afirmado por la Inspección, responden a una misma cuenta (627) y a un mismo fundamento: gastos promocionales y publicitarios.

En este sentido, el obligado tributario ha explicado a la Inspección, proporcionando copia de los asientos contables en su día registrados (recuérdese que mi representada se encuentra auditada por KPMG AUDITORES, S.L.), que muestran cómo las citadas estimaciones de gastos contabilizadas en las subcuentas 627001 (EUR 18.000,00) y 627103 (EUR 12.000,00), fueron objeto de abono contra las subcuentas 627006, 627103, 627003 y 627005. Por tanto, carece de fundamento alguno y contradice la prueba aportada por mi representada sostener que dichas estimaciones de gastos no fueron abonadas en el ejercicio 2008 y que dichos cargos en las subcuentas 627006, 627103, 627003 Y 627005 se corresponden con provisiones de ejercicios anteriores a 2007. Precisamente el obligado tributario ha demostrado lo contrario mediante la aportación de los correspondientes asientos contables y la Inspección sencillamente no ha atendido a la prueba aportada (sic) -como si ésta fuese inexistente, puesto que no se menciona-. >

La entidad no concreta dónde está y qué ampara la justificación de la deducibilidad que pretende de esas dos partidas.

Este Órgano de revisión ha examinado el expediente electrónico y repasado especialmente esas dos diligencias que la entidad cita (la 13ª y la 14ª y los anexos de ésta) y no logra visualizar dónde está y qué puede amparar el que esas dos partidas sean fiscalmente deducibles.

Situación que lleva a este Tribunal Central a recordar lo que el T.S. dejó dicho en dos sentencias, y hay muchas más en el mismo sentido, la primera de 30/01/1997 (Rec. de casación núm. 10648/1991)

<<< QUINTO.- La doctrina general sobre la carga jurídica de la prueba, elaborada por inducción sobre la base del art. 1214 del Código Civil , puede resumirse indicando que cada parte ha de probar el supuesto de hecho que determina la aplicación a su favor de las consecuencias jurídicas de la norma que Invoca. No obstante dicha doctrina debe matizarse, en aplicación del principio de la buena fe en su vertiente procesal, con el criterio de la facilidad: existen datos cuya prueba resulta fácil para una parte y difícil para la otra, lo que puede matizar y hasta alterar los resultados de la regla general. >>>

Y la segunda de 02/04/1993 (Reo. de casación núm. 1108/1991):

<<< NOVENO.- ... la prueba de los hechos ... corresponde a quien ejercita la pretensión de reconocimiento del defecto invalidatorio del acto, sin olvidar que, como señala la STS 4." de 23-6-1987 (RJ 1987\6525), la regla general deducida del art. 1214 del Código Civil "puede intensificarse o alterarse, según los casos, aplicando el criterio de la facilidad, en virtud del principio de la buena fe en su vertiente procesal; hay datos de hecho fáciles de probar para una de las partes que sin embargo pueden resultar de difícil acreditamiento para la otra" (FD. 4.º); ... >>>

Este Tribunal Central considera que para la entidad debería ser extremadamente sencillo probar de una manera clara y terminante cómo y por qué esas dos partidas de 18.000 € y 12.000 € deben ser consideradas como fiscalmente deducibles.

La Inspección sostiene que a ella no se lo probó.

Y a este Tribunal Central, que no se ha limitado a repasar la valoración de la prueba efectuada por la Inspección, sino que se ha metido en el expediente siguiendo las indicaciones de la entidad, tampoco puede tenerlo por acreditado.

Por tanto, visto lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley 58/2003, se resuelve que esos dos Importes fueron indebidamente deducidos en el ejercicio 2007.

Provisiones de 8.885,00 € y 22.464,97 € en 2008.

Los antecedentes de uno y otro son, a su vez, distintos, por lo que vamos a examinarlos por separado.

El primer Importe (8.885,00 €), registrado como gasto el 30/11/2008, corresponde a la factura nº 09/0191 emitida por BTOB MARKETING, S.L. el 29/05/2009.

La Inspección considera no deducible en 2008 ese importe porque, a su juicio, es un gasto de 2009: <aunque se conociese el Importe, el gasto tal y como se desprende de la factura, corresponde al ejercicio 2009>, dice el acto de liquidación

Mientras que en sus alegaciones ante este Tribunal la entidad expone:

< Los servicios en este sentido prestados a mi representada por BTOB MARKETING, S.L. se desarrollaron durante el ejercicio 2008, siendo esta parte plenamente consciente de que el proveedor exigiría la remuneración de sus servicios. Es por ello que el obligado tributario se reconoció una provisión de pasivo por el citado importe. En ausencia de disposición alguna en contrario por parte del TRLIS, la citada provisión resulta plenamente deducible, pues cumple con todos los requisitos que el PGC dispone para su correcto registro contable. >

Está probado que el concepto de la factura es <SEGUNDO 50% SITE CUIDA TU LINEA>, lo que apunta a que había habido un <PRIMER 50%>; está probado -y así lo reconoce la Inspección- que el 30/11/2008 -cuando registró el gasto- la entidad conocía perfectamente el importe de una factura que iba a recibir 6 meses después. Pues bien, frente a las afirmaciones de la Inspección, la valoración conjunta de las pruebas existentes en el expediente relativas a este importe lleva a este Tribunal Central a entender que tiene razón la entidad, porque el gasto pudo producirse en el ejercicio 2008, aunque la factura no se emitiese hasta el año siguiente; y, siendo así, ningún impedimento cabe oponer a la deducibilidad fiscal del gasto en el ejercicio en que se incurrió en el mismo (en 2008).

El segundo importe (22.464.97 €) es la suma de 5 partidas (4.090,60 € 1.374,37 €, 5.000,00 €, 9.000,00 € y 3.000,00) de las que el acto de liquidación dice que, pese a considerarlas como facturas pendientes de recibir a 31/12/2008, la entidad ni siquiera ha justificado documentalmente la realidad de los correspondientes (5) gastos.

La Inspección lo considera no deducible por falta de justificación documental.

Y en sus alegaciones a este Tribunal, y además de explicar que esas provisiones habían revertido en 2009, la entidad aduce que; < el acuerdo de liquidación rechaza la deducibilidad de los citados gastos limitándose a manifestar que "la empresa ni siquiera ha justificado documentalmente la realidad del gasto". Tal afirmación, a juicio de esta parte es incorrecta, puesto que mi representada ha informado y demostrado a la Inspección que EUR 4.090,00 se corresponden con la factura emitida por CSEL (empresa de trabajo temporal), EUR 1.374.37 se corresponden con la factura de la SOCIEDAD estatal correos y TELEGRAFOS, S.A. (valija del mes) y el importe restante, EUR 17.000,00, se corresponden con los gastos de viaje del personal de ventas y especialistas de producto que no se hablan recibido al cierre del 2008.

En consecuencia y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 LGT anteriormente transcrito, mi representada ha aportado prueba de la realidad de los gastos incurridos por las citadas provisiones, mientras que

la Inspección nada ha hecho para negar dicha realidad, más allá de actuar como si dicha prueba no hubiese Sido aportada -no entra a valorar la misma-. La evidencia anteriormente expuesta en unión con lo dispuesto en la Norma de registro 15 del PGC, llevan a la conclusión de la deducibilidad fiscal de las provisiones objeto de la presente alegación. >

La entidad no ha indicado a este Tribunal en qué sitio del expediente están esas facturas emitidas por CSEL (empresa de trabajo temporal), la SOCIEDAD ESTATAL CORREOS Y TELEGRAFOS, S.A. (valija del mes) y la justificación de esos gastos de viaje del personal de ventas y especialistas de producto, por un total de 22.464,97 €.

La entidad hace hecho de lo que está en cuestión. Y es que lo que se cuestiona es que esos gastos no se han acreditado documentalmente para ser deducibles ni en el 2008 ni en el 2009. La entidad no probó tal extremo a la Inspección y tampoco lo ha probado, en más, ni lo ha intentado probar ante este Tribunal. Prueba, extremadamente sencilla si hubiera estado en condiciones de llevarla a cabo: es decir, si hubiera contado con los justificantes correspondientes.

Y en vez de haber efectuado esa prueba, que -ex. art. 105.1 de la Ley 58/2003 está a su cargo- la entidad se enzarza en una exposición sobre cómo dotó y -en sus palabras- desdotó, y en un argumentar sobre normas contables; cuando, sin prueba alguna de la realidad de los gastos concernidos, todas esas explicaciones y argumentos quedan huecos.

Por ello esta parte del ajuste debe ser confirmada."

Y respecto de las provisiones de 18.000 y 12.000 la actora tampoco ha probado en esta vía, desvirtuando los razonamientos del TEAC, porque esas partidas son deducibles, sin que ello pueda entenderse acreditado por el doc. nº 1 de los acompañados a la demanda.

En lo que respecta, al importe de 22.464,97 euros, en este caso y en esta vía la actora, ha presentado como documentos 2 y 3 de los acompañados a la demanda copia de las facturas correspondientes a los gastos discutidos, lo que conlleva a estimar esta alegación y, por ende, parcialmente este motivo.

Quinto.

El siguiente versa sobre la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

La resolución recurrida en su Fundamento de Derecho Séptimo aborda minuciosamente el tema en los siguientes términos:

"El quinto ajuste de la inspección alcanza a unos gastos de Investigación y desarrollo de unos importes de 48.404,87 € en 2007, y 42.158,96 € en 2008.

Ajuste cuyos antecedentes son en principio muy simples. Los importes concernidos fueron satisfechos por la entidad para un estudio clínico denominado <Clinical Study Report PHY04 GE01> para el testaje de un producto denominado <PHYTO SOYA>.

En el acto de liquidación la Inspección motivó el ajuste y contestó a las alegaciones de la entidad como sigue:

En procedimiento de comprobación, la Inspección preguntó si la empresa realizaba actividades de investigación y desarrollo. La contestación de la representante del obligado tributario fue que no, así consta en Diligencia nº 1, extendida el 30 de marzo de 2012, en su apartado 4º, y en Diligencia nº 2 de 26 de abril de 2012, apartado 3 en las que literalmente consta: "ARKOPHARMA S.A. no realiza actividades de investigación y desarrollo."

En el informe de Gestión del ejercicio 2008, que obra en las cuentas anuales depositadas en el Registro mercantil, se indica en su apartado "6. ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO": " Durante el ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2008 la Sociedad no ha realizado inversiones en actividades de investigación y desarrollo."

La inspección considera que los gastos detallados en anexo en las alegaciones formuladas, no son fiscalmente deducibles debido a que en el "Clinical Study Report PHY04 GE01", figura como "Sponsor" ARKOPHARMA Laboratories".

Es un estudio además realizado para la matriz y es a ella a quién beneficia.

Por tanto, este gasto, no corresponde soportarlo a la filial española sino a su matriz Laboratoires Arkopharma S.A. En condiciones normales de mercado habría sido refacturado por ARKOPHARMA S.A. a su matriz. >

" En contestación a estas alegaciones, no hay que olvidar que tal y como se ha venido sosteniendo por parte del obligado tributario, tanto en diversas diligencias, como en el Informe de Auditoría, se manifestó que el obligado tributario no había llevado a cabo actividades de investigación y desarrollo.

En relación con el estudio presentado en alegaciones, el patrocinador no es el obligado tributario, sino la sociedad matriz francesa, por lo que ARKOPHARMA, SA, no puede deducirse los citados gastos en concepto de Investigación y desarrollo.

No hay que olvidar que el objeto social del obligado tributario es la comercialización, distribución y venta de productos (medicamentos, productos dietéticos y cosméticos), por lo que cualquier actividad investigadora con el fin de desarrollar un producto, redundará en beneficio del grupo, que es el que fabricará y comercializará el mismo, y no en beneficio del obligado tributario que es un mero distribuidor.

Al igual que lo ya señalado en el acta de disconformidad, lo que esta Oficina Técnica considera que debía haberse realizado, era la refacturación por parte de ARKOPHARMA, S.A. a la matriz francesa de cualquier gasto relacionado con la actividad investigadora.

Las alegaciones no desvirtúan la propuesta de regularización contenida en el acta incoada."

Mientras que en la quinta de sus alegaciones <Correcto acogimiento y aplicación de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Infracción del arto 35 TRLIS> la entidad reproduce los argumentos que vertió respecto de este ajuste en sus alegaciones tras el acta.

< No obstante las pretensiones de la Inspección, ARKOPHARMA, S.A. si ha realizado materialmente una actividad investigadora que tiene la condición de gastos de Investigación y Desarrollo y ésta participa en la titularidad sobre los resultados que se obtuvieron de dicha investigación.

ARKOPHARMA, S.A. era la única empresa del Grupo que en aquél momento era titular del Medicamento Phytosoya cápsulas....

.../...

El pliego de condiciones de la autorización de comercialización y requisitos de dispensación vuelve a reflejar la titularidad del medicamento: "Titular. Nombre: LABORATORIOS ARKOCHIM" Dirección: C/MENESES ... " (ambos documentos fueron aportados a la Inspección en el escrito de alegaciones al acta).

En consecuencia, ha quedado acreditado que los trabajos de Investigación y Desarrollo, así como los gastos en este sentido incurridos, benefician al obligado tributario, pues es éste quien, siendo titular del medicamento, directamente obtendrá una utilidad de sus resultados.

Tal y como lo requiere la legislación específica a ensayos clínicos, se firmó un contrato con los dos hospitales que supervisaban y autorizaban el ensayo. Se aportó a la Inspección Resolución de Autorización de Ensayo Clínico ... Se aportó a la Inspección asimismo Contrato entre la Clínica CEOGA y LABORATORIOS ARKOCHIM-ESPAÑA, S.A....

En dicho contrato aparece como promotor del ensayo clínico ARKOCHIM ESPAÑA. S.A. y...

.../...

Queda por tanto evidenciado que los trabajos desarrollados tienen con claridad la condición de gastos de Investigación y Desarrollo y que éstos han sido promovidos, monitorizados y ejecutados por ARKOPHARMA. S.A., que es quien se benefició de los mismos, pues era el titular del medicamento. Conforme a la prueba anteriormente identificada y desplegada por el obligado tributario, mi representada entiende que es incorrecta por contraria a la realidad de los hechos probados la conclusión que alcanza la Inspección ("el patrocinador no es el obligado tributario, sino la sociedad matriz francesa, por lo que ARKOPHARMA, SA no puede deducirse los citados gastos en concepto de investigación y desarrollo").

Más al contrario, dichos contratos y la copia de todas las factura asociadas al ensayo clínico no solo muestran que el obligado tributario seleccionó los investigadores y los centros donde dicha investigación se realizaría, sino que evidencian también una participación activa por parte de ARKOPHARMA, S.A. en la actividad de Investigación y Desarrollo.

.../...

En definitiva, ARKOPHARMA, S.A. es titular del medicamento PHYTOSOYA cápsulas, con número de Registro 63.919. Conviene en este sentido tener en cuenta que entre las obligaciones del titular del medicamento está la de garantizar la seguridad del producto y, ante cualquier sospecha, investigar las consecuencias.

Siendo por tanto obligación del titular de un medicamento garantizar la seguridad de éste incluso después de haber sido autorizado, se solicitó autorización del ensayo clínico ante la Agencia Española del Medicamento, que lo autorizó, participando ARKOPHARMA, S.A. activamente en el desarrollo del proyecto desde su principio hasta su finalización.

.../...

Por todo ello, queda justificada la procedencia de las deducciones practicadas por el obligado tributario en la cuota tributaria del impuesto así como el gasto efectivamente incurrido. >

La Inspección y la entidad están de acuerdo sobre cómo la normativa atinente a la materia debe proyectarse sobre los hechos. Si la titularidad del medicamento objeto del ensayo clínico es de la matriz francesa, que es lo que sostiene la Inspección, los gastos que nos ocupan no serían deducibles en la filial española, pues deberían haber sido refacturados a la matriz francesa. En cambio, si, como sostiene la entidad, la titularidad del medicamento es de la filial española, ésta podría deducirse con arreglo a Derecho tales gastos, porque habrían sido unos gastos en que habría incurrido en provecho propio.

Y de ahí lo que se ha expuesto de que la Inspección y la entidad están de acuerdo a nivel conceptual y normativo, por lo que nada ha de analizarse al respecto.

Su disenso viene de los hechos, pues mientras que para la Inspección la titularidad del medicamento es de la matriz francesa, y de ahí que el estudio clínico se haga en su interés; para la entidad la titularidad del medicamento es de la filial española, con lo que el estudio le corresponde pagarlo a ella.

Por tanto, estamos ante una pura cuestión de prueba.

Y hay dos elementos probatorios fundamentales que deben tomarse en consideración.

El primero es que en su escrito de alegaciones previas al acta la entidad expuso al respecto que:

< El obligado tributario se practicó una deducción por este concepto de 13.069,31 euros (por unos gastos de 48.404,87 euros). En 2008 la deducción alcanzó a 10.539,74 euros (por unos gastos de 42.158,96 euros). Aunque figuran en el expediente se acompañan al presente escrito como DOCUMENTO N' 10 DOS hojas de Excel, una por cada ejercicio, con el detalle de las facturas asociadas al ensayo clínico (autorizado por el Ministerio de Sanidad y Consumo) del producto "Extracto de Glycine max (L) Merr.", titulado "Estudio de la evaluación de los efectos sobre el endometrio y la mama de un extracto estandarizado de isoflavonas (PHYTOSOYA) en la mujer menopáusica".

Se acompaña al presente escrito copia de la resolución de autorización de ensayo clínico así como copia del informe final de los ensayos realizados: "STUDY ASSESS/IMG THE EFFECTS ON ENDOMETRIUM AND BREAST OF A STANDARD/SED /SOFLA VONE EXTRACT (PHYTOSOYA®) IN POST MENOPAUSAL WOMEN" como DOCUMENTO N" 11. Esta documentación no ha sido requerida en el curso de las actuaciones de comprobación. >

El contenido de la primera página de ese documento aportado con el n° 11 es como sigue:

< Arkopharma - PHYM GE01 CONFIDENTIAL Clinical Report, Final Version

1. Title page

Clinical Study Report

PHY04 GE01

STUDY ASSESSING THE EFFECTS ON ENDOMETRIUM AND BREAST OF A STANDARDISED ISOFLAVONE EXTRACT (PHYTOSOYA®) IN POST MENOPAUSAL WOMEN

Phase of study:

Study initiation date: first subject randomised 02 June 2004

Study completion date; last subject completed 17 September 2009

Sponsor:

ARKOPHARMA Laboratories

B.P.28

06511 CARROS Cedex (France)

This study was conducted in compliance with Good Clinical Practice (GCP) and the Declaration of Helsinki
Cardinal Systems Page 1/215 November 23,2009 >

Mientras que luego, en su pág. 3ª se indica que ese estudio se había llevado a cabo en 34 centros: 30 en Francia, 2 en España, 1 en Bélgica y 1 en Australia.

El segundo elemento probatorio a considerar son las págs. 843, 845 y 874 [las pares están blanco] del documento denominado <ALEGACIONES ACTA 72223463 2/2> del expediente electrónico, que forman parte de un documento titulado <ANEXO 11 CONDICIONES DE LA AUTORIZACIÓN DE COMERCIALIZACIÓN Y REQUISITOS DE DISPENSACIÓN>, documento que, como nº 19, fue de los que la entidad acompañó con sus alegaciones tras que se le incoara tal acta atinente al 1. s/ Soc. y causa última de esta reclamación.

Páginas es las que se recoge lo siguiente:

< Nombre de la especialidad farmacéutica
PHYTO SOYA,

.../...

Titular

Nombre: LABORATORIOS ARKOCHIM

Dirección; C1 MENESES, N° 2, 2ª- 28045 MADRID

Entidad que va a comercializar la especialidad:

Nombre: LABORATORIOS ARKOCHIM

Dirección: C1 MENESES,....

.../...

Fabricante/s de la especialidad farmacéutica terminada y lugar/es de fabricación, incluyendo una descripción de los procesos que realizan

Nombre: LABORATOIRES ARKOPHARMA

Dirección: UD DE CARROS LE BROC ZONE INDUSTRIELLE 1 ÈRE AVENUE

2709 (06510) CARROS. País: FRANCIA

.../...

Almacenamiento de la especialidad farmacéutica terminada- Storage site (s)

Nombre; LABORA TORJOS ARKOCHIM

Dirección: C1 MENESES,...

.../...

Lugar donde se libera el lote - Site where batch release takes place

Nombre; LABORATOIRES ARKOPHARMA

Dirección; LID DE CARROS LE BROC ZONE INDUSTRIELLE 1 ERE AVENUE
2709 (06510) CARROS.

Fabricante/s de la/s sustancia/s medicinal/es

Nombre: FUJI PROTEIN TECHNOLOGIES INC (Fabricante de la droga vegetal)

Dirección: SKF... TOKIO. País: JAPON

Empresas contratadas para el proceso de fabricación y/o control. Contract companies used for bioavailability of equivalence trials, or used for the validation of blood products

Nombre: LABORATOIRES ARKOPHARMA

Dirección: LID DE CARROS LE BROC ZONE INDUSTRIELLE 1 ERE AVENUE
(06510) CARROS >

Pues bien, la valoración conjunta de las pruebas obrantes en el expediente, llevan a este Tribunal a concluir que la titularidad del medicamento es de la matriz francesa; y que lo que ARKOPHARMA, S.A. (antes ARKOCHIMESPAÑA.S.A.) tenía y tiene es la titularidad para comercializarlo en España.

Conclusión que ha de explicarse, explicitando los razonamientos llevados a cabo por este Tribunal Central para valorar esas pruebas; razonamientos que son los siguientes:

El famoso estudio clínico se llevó a cabo fundamentalmente en Francia, 30 centros de los 34 totales, por sólo 1 en Bélgica, 1 en Australia y 2 en España; y era en Francia donde se realizaban los análisis de las pruebas como la entidad lo ha venido a reconocer en sus alegaciones ante este Tribunal <Señalar además que los gastos del transportista DHL corresponden al envío de muestras (frotis de endometrio) que se había centralizado en un laboratorio en Francia. ARKOPHARMA, S.A. no pagaba el análisis de las muestras, ya que lo asumía la matriz pero sí satisfacía su transporte hasta el laboratorio de análisis>; transportes -véanse las facturas- con destino Francia. Lo que claramente apunta a que fue la matriz francesa la que patrocinó ese estudio clínico.

Además, si la titularidad del medicamento hubiese sido de la filial española, lo normal hubiese sido que ella que hubiera corrido, no sólo con los gastos incurridos en España (participación de 2 centros), sino con la totalidad de todos los gastos del estudio (los de los otros 32 centros).

Y hay otro elemento decisivo.

En la primera página del documento que la entidad aportó con sus alegaciones previas al acta con el nº. 11 se lee <STUDY ASSESSING THE EFFECTS ON ENDOMETRIUM AND BREAST OF A STANDARDISED ISOFLAVONE EXTRACT (PHYTOSOYA ®) IN POST MENOPAUSAL WOMEN>; ahí, detrás del nombre del medicamento <PHYTOSOYA>, aparece el conocido símbolo que aparece en otros documentos del expediente, y que significa que PHYTOSOYA es una marca registrada (registered trademark); y una marca registrada a nombre de alguna persona o entidad.

Y resulta evidente que, si la titularidad del medicamento PHYTOSOYA hubiera estado registrada a nombre de ARKOPHARMA, S.A. (antes ARKOCHIMESPAÑA.S.A.), la entidad habría probado tal extremo con toda facilidad a la Inspección o a este Tribunal y nos habríamos ahorrado todo este análisis; pero no lo ha hecho; y no lo ha hecho porque no ha podido hacerlo; porque todo hace pensar que la titularidad del medicamento pertenece a su matriz francesa, que es la que lo fabrica y es la responsable del mismo; y por eso ella patrocina los estudios clínicos relativos al mismo; estudios que se llevan a cabo fundamentalmente en Francia.

Y esa valoración de la prueba, es la que nos lleva a confirmar el ajuste, resolviendo que los dos importes concernidos son fiscalmente no deducibles.

Y advertir ya que lo resuelto volverá a tener relevancia luego respecto de las deducciones de la cuota por actividades de investigación y desarrollo que la entidad se acreditó y aplicó en los dos ejercicios."

Y dada la argumentación del TEAC esta Sala debe hacer suyos esos razonamientos pues:

a) La actora en Diligencias nº 1, apartado 4º y Diligencia nº 2, apartado 3 manifiesta que "no realiza actividades de investigación y desarrollo".

b) Según deriva de la pág. 3 del documento nº11, al que hace referencia el TEAC, el estudio del medicamento se ha realizado en 32 centros, de ellos 30 en Francia y 2 en España.

c) En el doc. nº 19 de los acompañados a sus alegaciones al Acta de Inspección, figura:

"Fabricante de la especialidad farmacéutica terminada y lugar/es de fabricación, incluyendo una descripción de los procesos que realizan

Nombre: Laboratories Arkopharma.

Dirección: UD de Canos Le Broe Zone Industriëlle Eré Avenue 2709/06 510) Canos. País: Francia.

Almacenamiento de la especialidad farmacéutica terminada: Storage (site)s

Nombre: Laboratories Anchomisir

Direccio: C/ Meneses."

Con arreglo a dichas consideraciones procede desestimar el motivo.

Sexto.

A continuación la actora impugna, con diversos argumentos, la sanción que le ha sido impuesta. El Fundamento de Derecho Décimo Primero del TEAC declara lo siguiente:

"Con un acuerdo de 06/11/2013, con el que confirmó lo propuesto por el instructor del correspondiente procedimiento sancionador, la Inspección regional de Madrid impuso a la entidad dos sanciones de 22.381,98 € y 13.965,42 €, por la comisión de sendas infracciones de "dejar de ingresar" (art. 191 Ley 58/2003) parte de las cuotas debidas del In.s/Soc. de los ejercicios 2007 y 2008, que calificó de "leves" y sancionó con un 50 por 100 (sanción mínima) de las bases de las mismas.

De todas las conductas regularizadas con el acto de liquidación de 11/04/2013, ajustes cuya procedencia este Tribunal ha examinado en los Fundamentos de Derecho anteriores, la Inspección sólo apreció culpabilidad en algunas de ellas, por lo que en ese acuerdo sancionador de 06/11/2013 sólo se sancionaron las siguientes:

Primera.- La indebida deducción de los importes de determinadas provisiones existentes al cierre de los dos ejercicios que no corresponderían a gastos reales, sino sólo a estimaciones realizadas; importes de: 18.000 € y 12.000 € en 2007; y 8.885,00 € y 22.464,97 € en 2008.

Segunda. La indebida deducción de los importes de unos gastos incorporados a las cuentas 627003, 627005, 627006 y 627103, cuya justificación documental la entidad no aportó a la Inspección; importes de: 10.772,04 € en 2007 y 6.480,94 € en 2008.

Tercera. La indebida deducción de los importes de unos gastos considerados por la Inspección como "no deducibles"; importes de: 96.974,21 € en 2007 y 55.290,15 € en 2008.

Pues en las demás no se apreció culpabilidad por parte de la entidad.

Teniendo en cuenta tal extremo, la Inspección aplicó lo dispuesto en el art. 8 del Reglamento sancionador para calcular las bases de la sanciones que iba a imponer, sanciones cuyos importes determinó con unos porcentajes sancionadores del 50% (sanción mínima para las infracciones leves) al considerar que no debía aplicar ningún tipo de agravante.

Las bases de las sanciones ascendieron a 44.763,95 (ejercicio 2007) y 27.930,83 (ejercicio 2008) y las sanciones impuestas a 22.381,98 € y 13.965,42 €, respectivamente; no aplicándose la reducción "por conformidad ni tampoco la de "por ingreso", aunque respecto de este última, en la pág. 49ª de aquel acuerdo sancionador se advirtió a la entidad de que <si no recurre el acuerdo de liquidación ni el acuerdo de sanción e ingresa el importe de la misma en el plazo del artículo 62.2 de la LGT , se procederá a la minoración de la cuantía en el porcentaje del 25 por ciento señalado>.

En la reclamación R.G. 2607/2014, que es -véase el Antecedente de Hecho sexto- la relativa a tal procedimiento sancionador, la entidad ha formulado, titulándolas Fundamentos de Derecho, las siguientes alegaciones:

PRIMERO.- Correcta deducción fiscal de las provisiones por deterioro de las existencias: dicho registro contable responde a la destrucción de mercancías por su condición defectuosa o caducidad de las mismas.

SEGUNDO.- Correcta imputación contable a cierre de los respectivos ejercicios de las estimaciones de gastos. Infracción de la norma de registro 15.1 PGC v art 10 TRLIS.

TERCERO.- Deducibilidad de los gastos financieros incurridos consecuencia de la financiación otorgada por la matriz. Infracción de los arts. 10.3. 15.2 TRLIS 66 LGT y 9.3 CE .

CUARTO.- Deducibilidad fiscal de la imputación de los gastos de marketing desarrollados por la matriz. Infracción del art 16.5 TRLIS.

QUINTO - Correcto acogimiento y aplicación de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e Innovación tecnológica. Infracción del artc. 35 TRLIS.

SEXTO.- Plena deducibilidad de los gastos incurridos en la promoción de los productos ofertados por ARKOPHARMA. S.A. Infracción del art 14.1. TRLIS.

SÉPTIMO.- El cargo a reservas efectuado con motivo de la primera aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad es fiscalmente deducible. Infracción de la Disp. Trans. 1ª RD 1514/07. Disp. Trans. 26ª TRLIS y art. 36.2 CCom .

OCTAVO.- Ausencia de culpabilidad y ocultación en la conducta del obligado tributario.

NOVENO.- Concurrencia de dolo, culpa o negligencia para que la conducta sea sancionable: inexistencia.

DÉCIMO.- Interpretación razonable o razonada de la norma como excluyente de la culpabilidad.

La entidad dedica la gran parte de sus alegaciones frente a las sanciones (7 de 10 alegaciones y la mayor parte del escrito, pues las tres últimas alegaciones sólo ocupan 5 páginas de las 40 que tiene) a combatir la procedencia de las regularizaciones; es decir a negar la existencia del elemento objetivo; y lo hace incluso respecto de conductas que no han sido objeto de sanción, con lo que, de cara a las sanciones que se la han impuesto, lo que al respecto pueda alegar es totalmente irrelevante.

Como irrelevante lo es incluso en relación a conductas que hayan sido objeto de sanción. La procedencia de los ajustes ya se ha examinado, y este Tribunal ha resuelto respecto de cada uno de ellos, y de alguno desagregadamente. El elemento objetivo, los injustos típicos en los que la entidad incurrió en su día han quedado fijados. Y sobre ese tema no cabe volver.

Ahora bien, como quiera que en los Fundamentos de Derecho anteriores este Tribunal Central no ha confirmado todos los ajustes llevados a cabo por la Inspección v que ésta sancionó, lo primero que ha de hacerse es circunscribir las conductas que este Tribunal ha de examinar aquí para determinar si se aprecia culpabilidad en las mismas o no.

La Inspección apreció culpabilidad por parte de la entidad en tres conductas; y de ellas:

- De la primera (provisiones existentes al cierre de los dos ejercicios que no corresponderían a gastos reales, sino sólo a estimaciones realizadas), según lo acordado en el Fundamento de Derecho cuarto, se ha confirmado la regularización de los importes de: 18.000 € y 12.000 € en 2007; y 22.464,97 € en 2008; pero no el de 8.885,00 € en 2008.

- De la segunda (gastos cuya justificación documental la entidad no aportó a la Inspección), según lo acordado en el Fundamento de Derecho octavo, se ha confirmado la regularización de los dos importes de: 10.772,04 € en 2007 y 6.480,94 € en 2008.

- Y de la tercera (gastos considerados por la Inspección como "no deducibles") según lo acordado en el Fundamento de Derecho noveno, se ha confirmado la regularización de los importes de: 10.463,49 € en 2007 y 6.216,66 € en 2008; pero no la de los restantes que totalizan 86.510,72 € en 2007 y 86.510,72 € en 2008.

Conductas, y sólo de éstas, respecto de las que hemos de resolver si cabe apreciar culpabilidad por parte de la entidad o no.

Y al tiempo que analiza y resuelve sobre tal cuestión este Tribunal contestará a las alegaciones de la entidad.

ARKOPHARMA dedica los cuatro primeros párrafos de su octava alegación <Ausencia de culpabilidad y ocultación en la conducta del obligado tributario a negar que su conducta pueda encuadrarse en ninguna clase de injusto típico; algo que ya se ha contestado antes; y luego argumenta que:

Para la aplicación del artículo 183 LGT se requiere la realización de alguna de estas dos conductas:

(i) Omisión de datos relevantes: el obligado tributario en ningún momento ocultó...

(ii) Inclusión de datos falsos en auto liquidaciones: ARKOPHARMA, S.A. no...

Pues bien, conviene a este contribuyente concluir que (i) ni se han omitido datos relevantes en la declaración, (ii) ni se han incluido datos falsos en las autoliquidaciones, realizándose estas en base a una interpretación razonada y razonable de la norma. Conviene por tanto concluir en la ausencia de culpabilidad y ocultación en la conducta del obligado tributario, motivos por los que deberá anularse el acuerdo de imposición de sanción por este escrito recurrido.

Argumento que no puede aceptarse, pues el art. 183 "Concepto y clases de infracciones tributarias" de la Ley 58/2003 dispone:

"1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.

3. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica."

Que, como se ve al definir las infracciones tributarias en absoluto exige o dispone que para su comisión sea precisa la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos; menciones que sí están en el apartado 2 del art. 184

"Calificación de las infracciones tributarias":

"2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento."

Pero, como ahí se señala, esas circunstancias tiene trascendencia para la posible concurrencia de esa agravante "la ocultación", pero, que, en absoluto, son necesarias para que puede apreciarse que se ha cometido una infracción tributaria.

La reflexión de la entidad que nos ocupa es todavía más infundada si tenemos en cuenta que la Inspección no apreció "ocultación" en este caso.

La entidad repite ese alegato en su novena alegación <Ausencia de culpabilidad y ocultación en la conducta del obligado tributario> cuando expone que: < La conducta del obligado tributario no se encuadra en la conducta descrita en el artículo 183.1 LGT , por el que se le imputa, puesto que no existe ni ocultación, ni declaración falsa, ni negligencia, ni intencionalidad de perjudicar a las arcas públicas.> Aunque en está -en la novena- luego apela a que en su proceder no concurrió ni siquiera negligencia; < quien el presente escrito suscribe entiende evidente concluir que, como mínimo, el obligado tributario actuó con la diligencia debida y realizó una interpretación razonable de la norma, circunstancias suficientes para eximir de responsabilidad a su conducta. Por tanto, en la conducta del obligado tributario no ha concurrido dolo, culpa o negligencia siquiera leve.

En efecto, como ha quedado patente en los anteriores FUNDAMENTOS DE DERECHO, ARKOPHARMA, S.A. no ha tenido, en momento alguno, ánimo de defraudar, habiendo prestado la diligencia debida tanto en la presentación de sus liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades como en la colaboración con la Inspección. >

Y que, además, su actuación se produjo en base a una <Interpretación razonable o razonada de la norma como excluyente de la culpabilidad>, argumentos que incorpora a su décima alegación.

La primera conducta que vamos a examinar para dictaminar si en la misma concurrió culpabilidad es la de haberse deducido provisiones por importes de: 18.000 € y 12.000 en 2007, y 22.464,97 € en 2008; ajuste analizado en el Fundamento de Derecho cuarto, en el que hemos dejado escrito:

<Este Tribunal Central considera que para la entidad debería ser extremadamente sencillo probar de una manera clara y terminante cómo y por qué esas dos partidas de 18.000 E y 12.000 E deben ser consideradas como fiscalmente deducibles.

La Inspección sostiene que a ella no se lo probó.

Y a este Tribunal Central, que no se ha limitado a repasar la valoración de la prueba efectuada por la Inspección, sino que se ha metido en el expediente siguiendo las indicaciones de la entidad, tampoco puede tenerlo por acreditado.

Por tanto, visto lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley 58/2003, se resuelve que esos dos importes fueron indebidamente deducidos en el ejercicio 2007.>

"La entidad no ha indicado a este Tribunal en qué sitio del expediente están esas facturas emitidas por CSEL (empresa de trabajo temporal), la SOCIEDAD ESTATAL CORREOS Y TELEGRAFOS, S.A. (valija del mes) y la justificación de esos gastos de viaje del personal de ventas y especialistas de producto, por un total de 22.464,97 E.

La entidad hace hecho de lo que está en cuestión. Y es que lo que se cuestiona es que esos gastos no se han acreditado documentalmente para ser deducibles ni en el 2008 ni en el 2009. La entidad no probó tal extremo a la Inspección y tampoco lo ha probado, en más, ni lo ha intentado probar ante este Tribunal. Prueba, extremadamente sencilla si hubiera estado en condiciones de llevarla a cabo: es decir, si hubiera contado con los justificantes correspondientes.

Y en vez de haber efectuado esa prueba, que -ex. art. 105.1 de la Ley 58/2003 está a su cargo- la entidad se enzarza en una exposición sobre cómo dotó y -en sus palabras- desdotó, y en un argumentar sobre normas contables; cuando, sin prueba alguna de la realidad de los gastos concernidos, todas esas explicaciones y argumentos quedan huecos.

Por ello esta parte del ajuste debe ser confirmada."

Conductas, pues propiamente son tres deducciones indebidas, en las que este Tribunal aprecia una clara culpabilidad.

Repárese en que no estamos aquí más que ante unas faltas de justificación documental puras y duras. La entidad no ha aportado prueba alguna, pruebas que para ella debería resultar extraordinariamente sencillo el aportarlas, del porqué podría deducirse esos importes. Aquí no hay ninguna duda normativa, sino una simple falta de justificación de unas partidas minoradoras de la base imponible.

E incurre en una grave negligencia el que se deduce unas partidas que no puede justificar a qué corresponden.

La segunda conducta a evaluar para determinar la presencia de culpabilidad es la haberse deducido gastos sin justificación documental por importes de: 10.772,04 € en 2007 y 6.480,94 € en 2008; ajuste analizado en el Fundamento de Derecho octavo, en el que hemos dejado escrito:

< Los antecedentes de este ajuste también son muy sencillos, pues esos dos importes (10.772,04 € y 6.480,94 €). son la suma de toda una serie de partidas, muchas de céntimos de euro, que la entidad no justificó al Equipo de inspección a qué correspondían.

La Inspección consideró todos los importes de todas esas partidas "no deducibles" al no haber acreditado ARKOPHARMA a qué correspondían.

En sus alegaciones ante este Tribunal la entidad no menciona este ajuste ni se refiere a las partidas que lo componen.

Ajuste que, por tanto, ha de confirmarse sin más. >

Conducta en la que aprecia una clara culpabilidad por las mismas razones que en la anterior.

Y, finalmente, la tercera conducta que vamos a examinar para dictaminar si en la misma concurrió culpabilidad es la haberse deducido gastos considerados por la Inspección como "no deducibles" por importes de: 10.463,49 en 2007 y 6.216,66 € en 2008.

Pero antes de ese examen, recordamos que esta conducta fue sancionada por la Inspección por unos importes muchos más amplios: 96.974,21 en 2007 y 55.290,15 en 2008; importes a los que había ascendido el correspondiente ajuste inspector; e importes, que según lo resuelto en el Fundamento de Derecho noveno, este Tribunal Central separó en dos bloques: 10.463,49 en 2007 y 6.216,66 en 2008, por un lado; y 86.510,72 € en 2007 y 86.510,72 € en 2008, por otro, correspondiendo este último a retribuciones que la entidad hizo en ocasiones en especie a Farmacéuticos y Auxiliares de Farmacia, en otras en dinero a Matronas, Farmacéuticos y fundamentalmente a Médicos, y también en dinero a Colegios Profesionales, Asociaciones y demás Entidades relacionados con el ámbito Sanitario, para que las personas y entidades que percibían tales retribuciones le ayudaran a promocionar sus productos. Y que la regularización de los importes de este segundo bloque no ha sido confirmada por este Tribunal.

Lo que deja sin efecto una gran parte de las alegaciones de la entidad, las dedicadas a negar que se la pudiera sancionar por haber promocionado sus productos mediante tales retribuciones.

Y acota sobre lo que ahora hemos de resolver a esos dos importes de: 10.463,49 € en 2007 y 6.216,66 € en 2008, respecto de los que en el Fundamento de Derecho noveno hemos dejado escrito:

< Los importes 10.463,49 E en 2007 y 6.216,66 E en 2008 de Regalos y liberalidades diversas cuya finalidad, según la Inspección, la entidad no le acreditó, corresponden a la suma de las 5 (2007) y 3 (2008) partidas que figuran en la pág. 108 del acto de liquidación; y que, según las facturas incorporadas al expediente electrónico, corresponden a conceptos como compras de: Champagne "Ruinart" (2.658,16 €), en Hipercor (5.400,00 €), un bolso de Loewe (508,62 €), etc. ... que ya apuntan a su no deducibilidad.

Gastos "no necesarios" para la obtención de los ingresos, cuya no deducibilidad fiscal viene de la mano de lo dispuesto a contrario en el art. 14.1.e) del T.R. de la Ley del Impuesto :

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos."

Y sin que la entidad haya probado, siendo suya -ex. art. 105.1 de la Ley 58/2003 - la carga de hacerlo, que tales gastos se hallen correlacionados con sus ingresos; pues de hecho en sus alegaciones ante este Tribunal ni menciona tales importes o partidas.

Con lo que esta parte del ajuste se confirma. >

El que un obligado tributario minore su base imponible con unos importes que ha dedicado a comprar Champagne "Ruinart", en Hipercor, un bolso de Loewe, etc. ... no parece que tenga una justificación que pueda ser razonablemente asumida por la normativa tributaria.

En esta conducta concurre negligencia, y por ello culpabilidad; porque al que se deduce esos conceptos no es que pueda tildársele precisamente de diligente a la hora de cumplir con su obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas."

Y la Sala, que sigue esos razonamientos, pues el TEAC ha estimado parcialmente las reclamaciones económico administrativas, vuelve a hacer suyos esas argumentaciones relativas a las tres conductas sancionadas, no sin antes indicar que respecto de la primera, y tal como antes hemos señalado, la Sala ha admitido la acreditación de la partida de 22.464,97 euros en 2008.

En lo que respecta a la motivación de la culpabilidad de la debemos comenzar por exponer la doctrina del Alto Tribunal sobre dicha cuestión:

" SSTS de 18 de julio de 2013 (RC 2424/2010 , FJ 4º), 1 de julio de 2013 (RC 713/2012 , FJ 5º), 30 de mayo de 2013 (RC 4065/2010 , FJ 4º), 7 de febrero de 2013 (RC 5897/2010 , FJ 8º), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009 , FJ 4º), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009 , FJ 6º), 13 de diciembre de 2012 (RC3437/2010 , FJ 4º), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011 , FJ 4º), 2 de julio de 2012 (RC 4852/2009, FJ 3 º) y 28 de junio de 2012 (RC 904/2009 , FJ 4º).Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada.

a) No se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad;

b) La no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley General Tributaria de 2003], entre otras

razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" el vigente artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria de 2003 dice "entre otros supuestos", uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente;

c) La ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección del Tribunal Supremo para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 Ley General Tributaria de 1963 , y debe entenderse que reclama, asimismo el actual artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de 2003 , y d) Tribunal Supremo ha rechazado que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones. La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución española , lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico - Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTS de 20 de diciembre de 2013 (RC 1537/2010, FJ 4 °) y 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010, FJ 3°, y 4320/2011 , FJ 4°).

Determinación de la culpabilidad a través de las circunstancias descritas en el acuerdo sancionador. STS de 28 de abril de 2014 (RCUD 1994/2012) .

Asimismo, en SSTS de 28 de abril de 2014. RCUD 1994/2012, FJ5 y 23 de febrero de 2015, RC 3855/2013 , FJ3, ha declarado que la determinación de la culpabilidad puede estar acreditada con la mera descripción de las conductas que realizan las resoluciones sancionadoras, que no son concebibles, sin concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia."

La STS de 15 de marzo de 2017, RC 1080/2016 , declara en su FJ2, respecto de la motivación de la culpabilidad de una sanción:

"2.- La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT , lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio .

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae

sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010 , "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

(...)

La insuficiencia de la motivación expuesta resulta de que, de aceptarse como válida, habría que reconocer una infracción tributaria dotada del elemento de culpabilidad en cualquier incremento patrimonial no justificado y en toda regularización derivada de una actuación inspectora."

Pues bien, sin perjuicio de las modificaciones introducidas en la resolución recurrida, a juicio de esta Sala, el Acuerdo de 6 de noviembre de 2013 cumple el standard de motivación exigido por el Alto Tribunal, identifica, por tanto, la modalidad producida, cuyo incumplimiento es determinante de la desidia apreciada, tal como señala la STS de 28 de febrero de 2017 , FJ 4.

Nos referimos a continuación a la interpretación razonable de la misma a la que alude la actora.

Interpretando el juego de la razonabilidad en materia sancionadora la STS de 3 de diciembre de 1991 nos recuerda que el concepto de interpretación razonable "no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscite en orden al sentido y alcance de la normativa ..., pues de otro modo quedaría sin contenido la mayoría de las infracciones fiscales". O como razona la STS de 3 de octubre de 1998, Recurso de Apelación 8920/1992 , FJ2 (RJ 1998/7893) "la exoneración no puede fundarse en la mera alegación de la dificultad de una norma, sino en la constatación objetiva de que la dificultad existe, derivada de que la norma admite diversas interpretaciones todas ellas razonables".

Habrà interpretación razonable cuando el texto de la norma, por su propia estructura, tiene varias posibilidades interpretativas, acordes con la recta razón y que debe presidir todo procedimiento interpretativo, la opción por una de ellas implica que no exista culpa, pues el sujeto actuó conforme a parámetros razonables de diligencia y no se le puede pedir con la interpretación que finalmente prevalezca.

Ahora bien, la determinación de cuando la interpretación por la que se ha actuado es razonable debe realizarse mediante el examen de las circunstancias concurrente -en cada caso- STS de 21 de abril de 2017, RCUUD 1561/2016 , FJ 5 (RJ 2017/1580).

Sin embargo, el sujeto pasivo en el caso de autos no explica que interpretación pudiera amparar su conducta, cuando, además, las normas son claras y sin especiales dificultades para su aplicación.

Por tanto, el motivo debe decaer y el recurso debe ser estimado parcialmente.

Séptimo.

Con arreglo al artículo 139.1 párrafo segundo, de la LJCA cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación la entidad ARKOPHARMA, S.A. , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de octubre de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en los términos de esta sentencia, confirmándola en el resto de sus pronunciamientos por ser ajustada a derecho, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

La presente sentencia es susceptible de 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.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.