

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

Referencia: NFJ074316

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA***Sentencia 366/2018, de 29 de noviembre de 2018**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 15454/2017***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Operaciones vinculadas.** *Servicios de apoyo a la gestión.* Para que se admita la deducción, según la doctrina de la OCDE, el servicio tiene que superar el «test del beneficio» que requiere que el servicio pueda producir una ventaja por utilidad a su destinatario. Métodos de facturación directa e individualización de las operaciones y de facturación indirecta con regla de reparto según criterios racionales. El criterio de asignación, según el tipo de servicio, debe de estar basado en el volumen de ventas, coste de los trabajadores u otros como número de ordenadores, licencias, etc. En el caso examinado la Administración consideró que no se habían justificado los servicios y que se trataba de mera distribución no racional de los gastos de la matriz. Sin embargo, la entidad ha demostrado que el departamento de compras refactura los costes (nómina, seguridad social y otros gastos en los que incurren los empleados) que reúnen los requisitos del art. 16.5 TR Ley IS, siendo deducibles según la interpretación de la OCDE. Del mismo modo, también los servicios de informática superan el test del beneficiario. En cambio, el resto de servicios incluidos en los gastos de apoyo a la gestión encajan en el capítulo de actividades del accionista y, por tanto, no obtendrán la condición de deducibles.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

**PONENTE:***Don Juan Selles Ferreiro.*

Magistrados:

Don JUAN SELLES FERREIRO  
Don JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ-CASTROVERDE  
Don JOSE MARIA ARROJO MARTINEZ  
Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA  
Doña MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

**T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4**

A CORUÑA

SENTENCIA: 00366/2018

- Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

N.I.G: 15030 33 3 2017 0001178

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015454 /2017 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. MGI COUTIER ESPAÑA SL

ABOGADO BALBINO IRISARRI CASTRO

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>. MARIA FARA AGUIAR BOUDIN

Contra D./D<sup>a</sup>. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>.

PONENTE: D. JUAN SELLES FERREIRO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D<sup>a</sup>

JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE, PRESIDENTE

JOSE MARIA ARROJO MARTINEZ

JUAN SELLES FERREIRO

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A CORUÑA, veintinueve de noviembre de dos mil dieciocho.

Esta sala ha visto el recurso contencioso-administrativo 15454/2017, interpuesto por MGI COUTIER ESPAÑA S.L. representada por la procuradora D<sup>ña</sup>. MARIA FARA AGUIAR BOUDIN y dirigida por el letrado D. BALBINO IRISARRI CASTRO, contra ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA de 25/05717-impuesto sociedades 2008-2009-2010.expediente administrativo nº NUM000 y acumuladas NUM001 y NUM002 . Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN SELLES FERREIRO, quien expresa el parecer del Tribunal.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

**Segundo.**

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

**Tercero.**

No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

**Cuarto.**

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 124.010,97 euros.

**FUNDAMENTOS JURIDICOS****Primero.**

Se impugna en el presente procedimiento ordinario la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en fecha 25 de Mayo de 2017, en la reclamación nº. NUM000 y acumuladas a la anterior la NUM001 y NUM002 interpuestas por D. Bartolomé en nombre y representación de MGI COUTIER ESPANA SL contra los acuerdos de liquidación de fecha 20-09-2013 dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, por cuantía de 1.595.945 €, y del ejercicio 2010, por cuantía de 137.363,38 €.

Se alega, en primer lugar, la caducidad y subsiguiente prescripción por el transcurso del plazo de 12 meses para la actuación inspectora.

Aduce la recurrente que, si bien solicitó en dos ocasiones la ampliación de plazos, entiende que, al no haber agotado estos en su totalidad, no deberían descontarse todos los días de dilación concedidos sino solo los efectivamente empleados.

Así, iniciada la actuación inspectora en fecha 13 de julio de 2012 el acta de disconformidad se firmó en fecha 16 de julio de 2013 notificándose la liquidación practicada el 24 .9.13 .

La AEAT descontó 78 días entendiendo la recurrente que solo podría descontar 74 y, en consecuencia, el procedimiento habría caducado por un día.

No podemos comulgar con esta interpretación que hace la demandante por cuanto los períodos de aplazamiento fueron concedidos con la advertencia expresa de que se tomarían en cuenta a los efectos del cómputo de las dilaciones atribuidas al contribuyente y el hecho de que los mismos no fueran agotados en su totalidad en nada afecta a dicho cómputo, de ahí que no quepa apreciar la caducidad y subsiguiente prescripción que se impetra.

**Segundo.**

La cuestión de fondo en torno a la que gira el presente recurso contencioso-administrativo estriba en determinar la procedencia de la deducibilidad de las facturas recibidas por la entidad recurrente de su matriz francesa (MGI FRANCIA) en concepto de gastos por servicios de apoyo a la gestión ("management fees") por corresponder a servicios reales encuadrables en el concepto de "servicios entre entidades vinculadas".

Desde un punto de vista doctrinal y, a fin de centrar el debate, conviene hacer una serie de precisiones de carácter conceptual.

El art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades - vigente en los ejercicios a los que se contrae la regularización - sufrió una importante modificación con la entrada en vigor de la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal .

En su Exposición de Motivos se fija como uno de sus objetivos " adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de La OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada ( sic ) .

Uno de los cambios que introdujo la Ley 36/2006 afectó al apartado 5 del art.1 6 del TRLIS que regulaba los "servicios de apoyo a la gestión" que fueron sustituidos por los " servicios entre entidades vinculadas incluidas" ("management fees" en la terminología anglosajona.

Dicho precepto reza: " la deducción de gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario .

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que este se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos para las personas o entidades destinatarias " (sic)

La norma parte de la premisa de la existencia de una "prestación de servicios" entre personas o entidades vinculadas.

Esta cláusula establece, en línea con la propia doctrina de la OCDE sobre el principio de plena competencia, una premisa que debe concurrir para que pueda considerarse que existe un servicio intragrupo consistente en el denominado "test del beneficio"( willingness to payment test ) en la terminología anglosajona, que requiere que el servicio prestado produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

En este sentido, cabe destacar cómo la OCDE ha desarrollado una guía dirigida a delinear correctamente las operaciones vinculadas a los efectos de la aplicación de la normativa de precios de transferencia.

Esta guía OCDE forma parte del análisis de comparabilidad constituyendo un elemento instrumental del mismo y que opera como eje de la aplicación del principio de plena competencia ( arm`s length en la terminología anglosajona).

En este aspecto la propia posición de la OCDE ha ido evolucionando a lo largo del tiempo a este respecto en el sentido de ir concretando los criterios para determinar la existencia de un beneficio o utilidad que permita identificar un servicio intragrupo siendo uno de los principales parámetros utilizados para determinar el beneficio resulta del denominado " willingness to pay test " principalmente para deslindarlas de otro tipo de las actividades de las que derivan ventajas incidentales o marginales, o aquellas accesorias derivadas de la asociación pasiva en el sentido de resultar de formar parte de un grupo así como las denominadas "actividades de accionista".

La norma se ha limitado a enunciar el test del beneficio sin desarrollar su contenido ni adoptar una posición clara sobre los criterios y umbral de actividad que determina un servicio intragrupo, lo cual, como ha puesto de manifiesto la doctrina más autorizada (J.M.Calderón) plantea problemas de indefinición del modelo que generan inseguridad jurídica.

Una vez identificada y caracterizada a partir de un análisis de comparabilidad la existencia de una operación de prestación de servicios entre personas o entidades vinculadas, la normativa española establece la valoración de los mismos de acuerdo con los métodos de determinación de precios de transferencia.

El art.16.5 TRLIS (actual art. 18.6 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades ) contempla, asimismo, en línea con la regulación precedente y la doctrina de la OCDE la doble fórmula de facturación directa e indirecta de servicios.

A este respecto, se establece que "cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias".

De la dicción de este precepto se pueden extraer , a modo de corolario, la siguientes conclusiones :

1º La norma establece un mandato general a favor del método de facturación directa y la individualización de cada una de las operaciones de prestación de servicios entre personas o entidades vinculadas.

2º Se admite la facturación indirecta de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas (centros de servicios centralizados), allí donde no resulte posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración. La norma, sin embargo, no establece criterios indicativos respecto de lo que se consideran casos de imposible individualización del servicio o cuantificación de los elementos determinantes de la remuneración. En la práctica lo que suele acontecer no es tanto un problema de imposibilidad sino de dificultades prácticas y altos (y desproporcionados) costes de cumplimiento de los modelos de facturación directa, tal y como se pone de manifiesto en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia en el sentido que veremos más adelante.

3º Se acepta el método de facturación indirecta basado en la distribución de la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias, de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. La norma establece a este respecto que "se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias". Por tanto, el criterio de racionalidad en el reparto o imputación de la remuneración de mercado del servicio prestado conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas se concreta por aplicación del test del beneficio desde la perspectiva del destinatario del servicio.

La legislación española, en línea con la de otros países como EE.UU., Alemania, parece seguir prevalentemente el enfoque del beneficio específico del Informe OCDE de 1979 al establecer expresamente la condición de la ventaja o utilidad de la actividad desde la perspectiva del destinatario como premisa para que pueda considerarse que existe un servicio intragrupo (arts.16.5 TRLIS); de esta forma, la normativa española sigue vinculando la existencia de un servicio intragrupo (y la deducibilidad del gasto derivado del mismo) al criterio de la ventaja o utilidad a su destinatario, lo cual nos lleva a la posición estricta recogida en el Informe OCDE de 1979 que establecía que allí donde el gasto no pueda vincularse más que al grupo en general y no sea posible determinar un beneficiario concreto, el mismo no sería deducible.

De ello se deriva tanto desde el plano normativo como desde la práctica administrativa y la interpretación jurisprudencial condicionan tal deducibilidad en sede de la filial española a una rigurosa actividad de prueba sobre la realidad (efectividad) del servicio prestado y su utilidad para la misma.

Por otra parte del hecho de que no se haya regulado el concepto de actividad de accionista ( excluida de los servicios intragrupo deducibles ) no permite pronunciarse de forma definitiva a favor de la prevalencia de una u otra concepción de los servicios intragrupo en la LIS.

Como conclusión se han venido distinguiendo cuatro grandes tipos de "actividades intragrupo":

- a. Actividades de accionista ( shareholders costs ): no generan servicio intragrupo.
- b. Actividades de gestión y control (seguimiento) que no están dirigidas a generar un beneficio específico a favor de una o varias entidades favoreciendo al grupo en su conjunto, de manera que, en principio, no darían lugar a un servicio intragrupo al menos desde la perspectiva del legislador español que sigue el Informe de 1979 de la OCDE y el test del beneficio directo específico en sentido estricto.
- c. Servicios intragrupo específicos ( direct charge services ):que vendría constituido por actividades desarrolladas de forma particularizada por una sociedad del grupo a favor o en beneficio de otra;
- d. Servicios intragrupo específicos centralizados ( centrally provided intra-group services ): aquellas actividades desarrolladas de forma conjunta por una sociedad del grupo dirigidas a beneficiar específicamente a varias entidades del grupo.

Por tanto, siendo la determinación de la existencia de un servicio intragrupo una cuestión compleja se ha venido conviniendo que los dos principales criterios para determinar la existencia de un servicio intragrupo vendrían a ser los siguientes:

- a. Test de la actividad: La realización de una actividad por parte de una entidad del grupo (matriz, holding, etc) que vaya dirigida y se realice para uno o varios miembros del grupo.

b. Test del beneficio específico: La actividad desarrollada por la entidad del grupo de que se trate (matriz, holding, etc) está dirigida a beneficiar a una o varias entidades del grupo, existiendo un vínculo específico y directo entre la actividad y un beneficio razonablemente identificable para el prestatario o el receptor de la actividad.

La OCDE, en sus Directrices de Precios de Transferencia (1995-2010) y el Informe de 1979, ha establecido algunos criterios para determinar la existencia del beneficio, general o específico.

El criterio principal es el denominado "willingness to pay or to perform test": se puede considerar que una actividad realizada por una entidad del grupo supone un interés económico o comercial para otra entidad del mismo grupo que refuerza su situación comercial si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si una empresa independiente no hubiera estado dispuesta a pagar por la actividad ni a ejecutarla por ella misma, en términos generales no debe considerarse como un servicio intragrupo de conformidad con el principio de plena competencia.

En este sentido y en todo caso, la OCDE (y la propia norma española del art.16.5 TRLIS) deja claro que con independencia de la calificación apriorística o preliminar de una actividad -ya como actividad de accionista, ya de dirección (seguimiento) y control, o bien como actividad centralizada- la determinación de la existencia de un servicio intragrupo pasa por el análisis, desde una perspectiva bilateral, de los hechos y circunstancias del caso, a partir de un análisis funcional particularmente centrado en el "receptor de la actividad", a efectos de verificar si existe una actividad realizada por un miembro del grupo dirigida a otra entidad vinculada; y si tal actividad produce o genera un beneficio directo específico en la entidad receptora, en el sentido de que estaría dispuesta a pagar por su realización de ser una entidad independiente o a llevarla a cabo con sus propios medios.

Así en relación con los servicios centralizados en la matriz la única actividad que la OCDE (y la normativa española recogida en el art.16 TRLIS) concede se refiere a la forma de realización de tal actividad "a demanda" (on call) y con la modalidad de facturación indirecta

Por tanto, la OCDE no matiza los principios generales establecidos para determinar la existencia de un servicio intragrupo en casos donde la actividad se realiza de forma centralizada, sino que únicamente clarifica que en casos de "igualada" (on call services) donde el eventual servicio se presta poniendo a disposición medios, hay que verificar igualmente la existencia de un beneficio efectivo en particular a través del análisis de las necesidades de la entidad vinculada y considerando el criterio del willingness to pay or to perform.

La propia jurisprudencia española ha avalado la aplicación de este criterio por la Inspección cuando se oponía a la deducibilidad en sede de la filial de "derramas técnicas" o "repartos de costes estructurales o generales" de una matriz nacional o extranjera a las filiales españolas, allí donde no se hubiera acreditado la realización de una actividad dirigida a la filial y que es susceptible de beneficiarla considerando sus necesidades organizativas y su propia estructura de medios (vgr. STS 6.2.08 rec.5856/2002).

En idéntico sentido se pronuncia la sentencia de esta Sala y Sección de fecha 8 de febrero de 2010, dictada en el recurso 15404/2008.

Por último conviene hacer algunas precisiones sobre el sistema de facturación.

Así, las Directrices de la OCDE (y la propia legislación española ex art.16.5 TRLIS), en relación servicios prestados a una filial residente) establecen que, en la medida en que sea posible, debe utilizarse el método de facturación directo, esto es, aquél que fija una relación directa entre el servicio y la contraprestación.

El problema se plantea cuando la misma entidad presta servicios conjuntamente a varias personas o entidades vinculadas.

Esto acontece - como ocurre en el presente caso -en el marco de grupos centralizados donde la matriz o una entidad especializada (centro de servicios) presta de forma conjunta una serie de servicios (planificación financiera, asesoría fiscal, legal, contable, RRHH, administrativos, de publicidad y marketing, gestión de cobros, etc) a todas o a varias entidades del grupo.

En estos casos, puede resultar muy difícil determinar y registrar de forma individualizada los trabajos efectuados y los gastos incurridos para la ejecución de los contratos o servicios prestados en relación con cada entidad vinculada, y, por ello, se admite el empleo de un sistema de facturación indirecta (indirect charge method) concebido como aquél por el que se fija un método de asignación y reparto de costes entre todas las receptoras del servicio basándose en un criterio racional. Esta racionalidad exige que el criterio de asignación elegido sea conforme con el beneficio que proporciona a cada destinatario, contenga cláusulas de salvaguarda y respete los principios contables básicos.

Tal método indirecto requiere elaborar una documentación que soporte los costes (internos y externos) derivados de la prestación (conjunta) del servicio a los diferentes prestatarios (estableciendo asimismo el beneficio o utilidad para estos últimos).

El criterio de asignación, por tanto, es clave y debe ser coherente con el tipo de servicio o con el uso que potencialmente puede hacer del mismo el prestatario vinculado. Así, un criterio de uso muy frecuente es el representado por el volumen de ventas; este criterio se considera adecuado para repartir o asignar los costes de los servicios generales administrativos o similares. No obstante, desde la perspectiva de los servicios relacionados con el personal podría resultar más consistente emplear otro criterio como el número o el coste de los trabajadores. En el ámbito de los servicios de marketing o de promoción o publicidad el criterio del volumen de ventas puede resultar indicado, aunque también se emplean otros como el volumen de población susceptible de consumir el producto en el futuro. En la prestación de servicios informáticos suele emplearse el criterio de reparto del número de ordenadores o terminales. El Foro UE de Precios de Transferencia (FUEPT) en sus Directrices sobre servicios intragrupo de escaso valor recoge algunas reglas sobre criterios de reparto de gastos generales que desarrollan las recogidas en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

A su vez, el FUEPT aporta una serie de criterios de reparto generalmente aceptados para cada uno de los tipos de servicios que se prestan conjuntamente:

Información Tecnológica (Information Technology): número de ordenadores.

Software de Gestión Empresarial (v.gr, SAP): número de licencias

Recursos humanos: por persona incluida en el grupo.

Salud y Seguridad: por persona incluida en el grupo.

Gestión del desarrollo: por persona incluida en el grupo.

Servicios tributarios, contables, etc: cifra de negocios o balance.

Servicios de marketing: cifra de negocios.

Gestión de la flota de vehículos: número de vehículos.

En todo caso, resulta necesario que el criterio de reparto se documente contractualmente y sea consistente con el beneficio potencialmente derivado de la prestación del servicio para los prestatarios.

### **Segundo.**

Sentadas estas premisas previas procede, por tanto, y en relación con el caso aquí planteado, entrar en el análisis pormenorizado de los distintos servicios intragrupo (cuya existencia real es cuestionada por la Inspección hasta el punto de no admitir su deducibilidad), desde la óptica de la normativa del impuesto y de los criterios contenidos en las Directrices de la OCDE.

Así y, en primer lugar, por lo que respecta al departamento de compras el acuerdo de liquidación se manifiesta, en el punto 7, en los siguientes términos:

"Los únicos servicios que podrían no encajar en el resto de los contratos y ser objeto de una prestación individualizada y específica dentro de los management fees serían los del departamento de compras, y así lo ha intentado demostrar el obligado tributario a través de:

a. Unas facturas que manifiesta que corresponden a la refacturación de los costes del personal del departamento de compras a la matriz. Pero ni hay coincidencia entre los importes de las facturas aportadas y las retribuciones de dicho personal, ni el concepto de las facturas aportadas ("Frais de developpement interco") responde a costes de este tipo, de manera que no ha aportado ninguna justificación documental que sirva como soporte de su manifestación.

b. Unos contratos firmados con determinados proveedores, aportados en el trámite de audiencia, cuyo volumen de compras es muy poco significativo respecto al volumen de compras total de MGI ESPAÑA, sin que tampoco se haya demostrado que se hayan conseguido unas condiciones mejores de compra.

c. Los Anexos aportados en diligencia de 26/11/2012 a los que ya se ha hecho referencia en el punto 4 anterior.

Por todo ello entendemos que no se ha justificado la realidad de los servicios incluidos en el contrato de management fees y su beneficio para MGI ESPAÑA, se trata de una mera distribución no racional entre los miembros del grupo multinacional de gastos incurridos por la matriz como coordinadora de dicho grupo con objeto de recabar información y ejercer de manera más o menos eficiente la función de vigilancia y control que pudiera incumbir al accionista cabecera del grupo." (sic) .

En este aspecto no podemos aceptar el razonamiento ofrecido por la AEAT.

En efecto, acreditado que la recurrente no cuenta con un departamento de compras- centralizado en la EC- y que la EC realiza la refacturación de pagos a MGI ESPAÑA de lo abonado por este concepto al personal que desempeña esta labor nos parece endeble la argumentación del acuerdo de liquidación fundado en la no coincidencia absoluta entre el importe de las facturas y las retribuciones de dicho personal por cuanto, partiendo de la premisa de que es indudable que este servicio reporta una utilidad a la filial , consta documentada la refacturación y supera el willigness to payment test por cuanto resulta indispensable la existencia de un departamento de compras para una empresa de las características de la recurrente , la explicación dada por la EC nos parece convincente al hacer hincapié en que la la dirección funcional de mayor relevancia es la relativa al centro de costes de compras y acreditar que cada una de las filiales del grupo MGI COUTIER cuenta con personal de compras, que dependen jerárquica y funcionalmente de la EC de MGI Francia, siendo ésta quien debe responder, en caso de que existan problemas con los proveedores seleccionados.

Así consta, entre otra documentación, en la página 107 del dossier de precios de transferencia, del que se desprende que dicho departamento aparece encabezado por la dirección de compras de la EC de MGI Francia, cuestión incontrovertida por cuanto se admite por el Inspector cuando en su resumen del organigrama funcional informa de un departamento de compras en la Compañía compuesto por siete empleados, más el director de compras del grupo MGI.

En efecto, se acredita que la totalidad del coste salarial del personal de compras en nómina de la Compañía, pero que dependen jerárquica y funcionalmente de la EC de MGI Francia, se refactura a esta última, lo que demuestra finalmente que la Compañía recurrente no soporta directamente el coste de dicho departamento sino que lo soporta a través de los servicios de apoyo a la gestión que la EC repercute a todas las filiales del grupo MGI COUTIER.

De este modo las diferencias corresponden a que la EC no refactura únicamente la nómina -salarios- de esos trabajadores, sino que también repercute el coste de la seguridad social a cargo de la empresa relativo a dichos empleados, así como aquellos gastos en los que estas personas incurren (principalmente gastos de viajes y costes indirectos), y que deben ser repercutidos a la EC de MGI Francia.

Así se desprende de la lectura de la documentación aportada como anexo nº1 al escrito de alegaciones contra el Acta de Disconformidad , que con relación al año 2008, la Compañía incurrió en costes de personal por importe de 339.007 Euros (sueldo bruto, más seguridad social e indemnizaciones), más gastos de desplazamiento por importe de 36.909 € y gastos imputados de oficina valorados en 33.683 €.. Lo que llevó a un importe de refacturación por este concepto, por valor de 419.747 Euros puntualizando ue se facturaron 10.146 Euros a mayores a MGI Francia, al no haber regularizado finalmente los costes realmente incurridos con las facturas emitidas por este concepto.

Por otra parte y , con relación al año 2009, la matriz francesa incurrió en costes de personal por importe de 255.050 Euros comprensivo de los conceptos de sueldo bruto, más seguridad social e indemnizaciones así como gastos de desplazamiento por importe de 7.159 Euros y gastos imputados de oficina valorados en 26.875 Euros que fueron refacturados a la recurrente que importó la suma de 289.084 Euros (en este año sí cuadraron finalmente los costes incurridos por la matriz con las facturas emitidas por este concepto).

En consecuencia entendemos que los conceptos refacturados reúnen todos los requisitos para encontrar encaje en el art. 16.5 de la TRLIS en la interpretación de la norma a la luz de las directrices de la OCDE y el Foro Europeo de Precios de Transferencia.

### Tercero.

En lo que respecta a los servicios de informática , ante la manifestación de la recurrente de que - esencialmente los servicios de este departamento consisten en los costes por licencias informáticas cuya adquisición centraliza la EC (principalmente licencias para utilización del SAP, programa informático de gestión y



administración ) y el coste del personal adscrito al departamento que presta servicios de soporte informático y tecnológico y que MGI ESPAÑA no es titular ni paga ninguna licencia SAP ni mantenimiento a terceros entendemos acreditado que MGI ESPAÑA utiliza un 11% en 2008 y un 10% en 2009 del total de licencias adquiridas por la EC lo cual guardaría coherencia con el porcentaje asumido del total de costes incurrido por la EC establecido en función del parámetro del volumen de negocio , parámetro plenamente admitido por las directrices de la OCDE resultando acreditado, según datos facilitados por la EC y auditados por MAZARS resultando que los servicios de este departamento representan el 21,58 % en 2008 y el 17,81% en 2009 respecto a los management fees .

En este sentido el sistema de cálculo de la EC nos parece racional y justificado.

En efecto, en el artículo 4 el contrato original se establece que MGI ESPAÑA pagará a MGI FRANCIA un importe igual al coste de los servicios - el "Cost Base", el cual estaría formado por:

- Costes en que incurre directamente MGI FRANCIA, tales como costes salariales, de gestión, generales etc. (los "Costes Internos"), incrementados en un 2,5%.
- Costes en que incurre MGI FRANCIA en nombre de MGI ESPAÑA, tales como los servicios suministrados a esta última por proveedores o asesores externos (los "Costes Externos")

La imputación del " Cost Base " a las filiales, en este caso MGI ESPAÑA, se lleva a cabo de la siguiente manera: de un lado la parte del " Cost Base " directamente imputable a MGI ESPAÑA se carga directamente y respecto de los costes no directamente imputables a MGI ESPAÑA se imputan en proporción al importe de las ventas netas de MGI ESPAÑA dividido entre el importe de las ventas netas de todas las filiales, incluidas las de la propia MGI ESPAÑA. Por "ventas netas" se entiende el precio total de ventas de piezas y utillajes, incluidas las intragrupo.

Así figura en diversas adendas en las que se va actualizando el porcentaje del "cost base" en función del cambio en la organización estableciéndose dos porcentajes en función de que las filiales extranjeras utilicen o no el programa SAP , siendo el primer caso el de la recurrente.

Otro dato que abundaría en favor de la tesis de la recurrente es que en el balance, en el capítulo de inmovilizado material, no figura la titularidad de las licencias del citado programa .

El hecho de que cuente con tres informáticos en nómina no empece a que la titularidad de las licencias SAP, pertenecientes a la matriz , y su uso en beneficio de la filial constituyan un servicio intragrupo que pueda acogerse al beneficio del art. 16 de la TRLIS considerando la Sala , en este aspecto, acreditada su realidad y su adecuación a las directrices OCDE en relación al importe de las licencias de su utilización y aprobando el willigness to payment tes pues ninguna duda se alberga respecto de la utilidad de la herramienta informática y la disposición a pagar por ella en condiciones de libre mercado .

#### Cuarto.

En cuanto al resto de los servicios intragrupo incluidos por la recurrente en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades - como los departamentos de marketing y ventas , control de gestión, seguros , calidad desarrollo industrial y dirección - hemos de concluir que los términos generalistas de los contratos de servicios intragrupo aportados en su versión inglesa no constituirían , en principio, un obstáculo para el reconocimiento de su subsunción bajo el concepto de servicios intragrupo siempre y cuando fueran acompañados de la documentación que respaldara no solo su realización sino también su importe.

En efecto, partiendo del principio general que la facturación indirecta solo se aplica de forma subsidiaria respecto de la facturación directa lo cierto es que en los capítulos mencionados no se nos antoja cuál sería el obstáculo que impediría tal forma de facturación.

Así, y por poner un ejemplo, nada empece a que por la mercantil recurrente se aporten a la Inspección las pólizas de seguro concertadas respecto de aquella por la EC con especificación de las coberturas sin que la documentación aportada relativa a la relación de "litigios" o incidentes y el Documento nº 12 consistente en el manual de seguros de 2008 suscrito con la compañía GRAS SAVOYE cuya cobertura abarca cualquier lugar del mundo "donde el Grupo MGI COUTIER tiene intereses asegurables" por su amplitud no pueda ser tenida en cuenta a los efectos pretendidos y sin que el lapsus calami contenido en el acuerdo liquidatorio ( En este sentido

se debe señalar que el obligado, de acuerdo con la información del Mod. 347 tiene relaciones comerciales con las siguientes compañías o corredores de seguros: ) exima a la recurrente de probar este extremo.

Del propio modo y ante la ausencia de una prueba fehaciente los servicios provenientes de control de gestión y departamento de calidad por su vaguedad y amplitud así como por tener lugar en el marco de paquetes contractuales ( contratos complejos que incluyen varias prestaciones ) harían necesario aplicar las reglas de agregación y segregación de operaciones y por su contenido podrían encontrar fácil encaje en las denominadas " actividades del accionista" por cuanto representan una mera distribución no racional entre los miembros del grupo multinacional de gastos incurridos por la matriz como coordinadora de dicho grupo con objeto de recabar información y ejercer de manera más o menos eficiente la función de vigilancia y control que pudiera incumbir al accionista cabecera del grupo.

En consecuencia - respecto de estos capítulos -no podemos estimar la demanda en lo que se refiere a su consideración de servicios intragrupo a los efectos del art. 16 TRLIS.

## Quinto.

Dispone el artículo 139.1 que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

En consecuencia no procede la expresa imposición de las costas procesales.

## FALLAMOS

Que estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de MGI COUTIER ESPAÑA SL resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en fecha 25 de Mayo de 2017, en la reclamación nº. NUM000 y acumuladas a la anterior la NUM001 y NUM002 interpuestas contra los acuerdos de liquidación de fecha 20-09-2013 dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, por cuantía de 1.595.945 €, y de ejercicio 2010, por cuantía de 137.363,38 €, la cual anulamos parcialmente a fin de que se reconozca como deducibles en concepto de prestaciones intragrupo los capítulos relativos a departamento de compras e informática.

Sin expresa imposición de las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.