

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082634

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 26 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 867/2017

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Reducción de la base por cesión de intangibles. Entidad dedicada al a investigación de medicamentos acuerda con otra la licencia de un activo a cambio de varios pagos, en función del cumplimiento de ciertos hitos, y por una serie de *royalties* por las ventas en su territorio. El obligado tributario aplica la reducción del art. 23 TR Ley IS por la totalidad de los ingresos, mientras que la Inspección excluye los obtenidos por el cumplimiento de hitos. En el contrato no se contempla que los pagos por hitos se efectúen en contraprestación de la cesión de uso de un activo intangible, sino como reembolso de gastos de investigación y desarrollo. El hecho de que la Administración USA haya practicado una retención del 10% en concepto de cánones no es vinculante para la Administración Tributaria española. Por tanto, esos pagos se excluyen de la reducción.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 23.

Código Civil, arts. 1.281 y 1.282.

Convenio de 22 de febrero de 1990 (Convenio con USA), art. 12.

PONENTE:

Don Javier Eugenio López Candela.

Magistrados:

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO
Don RAFAEL MOLINA YESTE

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000867 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05365/2017

Demandante: PHARMA MAR S.A.

Procurador: MARÍA DOLORES TEJERO GARCÍA- TEJERO

Letrado: ALEJANDRO VALLS VIÑAS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGU

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a veintiseis de marzo de dos mil veintiuno.

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 867/2017, se tramita a instancia de la entidad PHARMA MAR S.A. , representada por la Procuradora Doña María Dolores Tejero García-Tejero, y asistida por el letrado Sr. D. Alejandro Valls Viñas, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de junio de 2017, R.G 5689/2015, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010-2012, declaración consolidada, acuerdo de liquidación; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 5.657.081,59 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso este recurso en fecha 22.9.2017 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 solicitó la anulación de la resolución del TEAC de 8.6.2017, así como la anulación de la liquidación impugnada de la que deriva.

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 la confirmación del acuerdo impugnado.

Tercero.

Continuado el proceso por sus trámites, y evacuado el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, quedaron los autos pendientes de señalamiento cuando por turno correspondiese.

Cuarto.

Finalmente se señaló para votación y fallo el día 25 de marzo de 2.021, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Quinto.

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, siendo la cuantía del procedimiento de 5.657.081,59 euros. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Javier Eugenio López Candela, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de junio de 2017, R.G 5689/2015 por la que se desestima la reclamación económico- administrativas nº 5689/2015 interpuesta por la actora contra el acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria por IS, ejercicios 2010 a 2012.

Segundo.

Son hechos acreditados en autos que derivan del expediente administrativo, recogidos en esencia, en la resolución del TEAC, los siguientes:

1. Con fecha 6/01/2015 se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter parcial respecto del grupo fiscal 29/93 por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2010 a 2012. La comprobación se limitaba a la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles, declarada por la entidad dependiente PHARMA MAR S.A. La comunicación se dirigió a ZELTIA S.A, como sociedad dominante del grupo fiscal 29/93. En fecha 26.10.2015 PHARMAMAR S.A es absorbida por ZELTIA S.A.

2. En fecha 15 de abril de 2.015 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT incoó a la reclamante acta de disconformidad, modelo A02 nº 72537824, por el Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo 2010-2012. Habiéndose presentado alegaciones, el Inspector Coordinador dictó acuerdo de liquidación en fecha 15 de junio de 2.015, notificado en 16 de ese mes, de la que resultaba una deuda de 0 euros.

3. Frente al acuerdo de liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central que la desestima por resolución de 8.6.2017, confirmando la liquidación impugnada.

4. Del acta, informe y acuerdo derivaba, en síntesis, la regularización por los siguientes hechos:

-La actividad de la entidad filial PHARMAMAR es la investigación de la actividad antitumoral de nuevos compuestos de origen marino para su posterior desarrollo y comercialización como medicamento, previa autorización por las autoridades sanitarias de cada país. De acuerdo con el escrito presentado por la entidad denominado "Contestación requerimiento de información" y que figura en el expediente electrónico, los ingresos obtenidos por PHARMAMAR por los que se aplica el beneficio fiscal previsto en el artículo 23 del TRLIS corresponden a la molécula ET-743 (trabectedina), con nombre comercial YONDELIS.

En dicho escrito se indica que en el año 2001 PHARMAMAR licenció dicho activo a ORTHO BIOTECH PRODUCTS, LP (en adelante OBI), entidad filial de Johnson & Johnson, mediante un acuerdo. Así, en líneas generales, se otorga a OBI el derecho a comercializar ET-743, siempre y cuando se obtenga la autorización por parte de las correspondientes autoridades sanitarias, en aquellos territorios del mundo que no se reserva PHARMAMAR en exclusividad (que son básicamente la Unión Europea y Japón). Según el escrito, a cambio de este derecho, OBI se compromete a realizar un pago inicial, varios pagos en función del cumplimiento de determinados hitos definidos contractualmente, así como a pagar una serie de royalties por las ventas que OBI llevase a cabo en su territorio.

-En el año 2011, se firma un acuerdo entre PHARMAMAR y JANSSEN PRODUCTS, LP (anterior OBI), denominado "acuerdo de coordinación para YONDELIS 2011". En este acuerdo, según el obligado, se establece un nuevo Plan de Acción cuyo objetivo final es potenciar el desarrollo de YONDELIS en Estados Unidos, logrando la autorización en dicho país para el tratamiento de las dos indicaciones aprobadas en Europa: sarcoma de tejidos blandos y cáncer de ovario. En el marco de este acuerdo PHARMAMAR ha recibido 25 millones de dólares en cada uno de los años 2011, 2012, 2013 y 2014 y otros 10 millones de dólares en 2015. En el mencionado escrito se detallan los ingresos de YONDELIS en los ejercicios 2010 a 2013 distinguiéndose entre royalties sobre ventas e ingresos por cumplimiento de hitos (hechos desencadenantes de los pagos), y que para los ejercicios objeto de comprobación son los siguientes:

- Ejercicio 2010: Ingresos por royalties sobre ventas, 854.633,63 €, Ingresos por cumplimiento de determinados hitos 0, 2011: en el primer caso, 1.708.175,50 €, en el segundo 18.943.699,33 €; en el ejercicio 2012, en el primer caso, 1.754.399,87 €; en el segundo, 18.770.177,94 €.

- El obligado tributario aplica la reducción del artículo 23 del TRLIS (reducción de ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de determinados activos intangibles) con respecto a la totalidad de los ingresos, mientras que esta Inspección considera que no procede tal reducción por los ingresos obtenidos por cumplimiento de hitos. Así, los ingresos a los que no se aplicaría la reducción del artículo 23 del TRLIS serían:

- Ejercicio 2011: 18.943.699,33 €; Ejercicio 2012: 18.770.177,94 €, por lo que la reducción improcedentes es la de 9.471.849,67 euros para 2011 y de 9.385.088,97 euros para 2.012.

Tercero. Posición de las partes.

El objeto del recurso radica en la aplicación de la presente deducción:

"Artículo 23. *Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles.*

1. Los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión. b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario. c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal. d) Cuando un mismo acuerdo de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho acuerdo la contraprestación correspondiente a los mismos. e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

2. La reducción no se aplicará a partir del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis. 3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) de esta Ley.

4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión, no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal.

5. En ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1."

La parte actora considera que no procede la regularización, reiterando, en esencia, las mismas consideraciones expuestas en la vía económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación, que se centran en que los pagos contemplados en el segundo contrato de 2011 son en contraprestación de una licencia de know-how o de una comunicación de know-how generado con posterioridad a 2001 y a los que son aplicables la reducción del artículo 23 del TRLIS. En este sentido aduce que, en el contrato de licencia de 2001, se concedió a OBI una licencia de comercialización en todo el mundo, salvo en los países del Espacio Económico Europeo, así como una licencia respecto del know-how privativo que se poseía hasta esa fecha (2001). Asimismo señala que, además de la actividad de desarrollo conjunto prevista en el acuerdo de 2001, en el citado contrato también se preveía que las partes por su propia iniciativa y a su riesgo y ventura podían realizar otros ensayos clínicos cuyo know-how sería privativo de la parte que los hubiera efectuado y que, como consecuencia de ello, PHARMAMAR obtuvo know-how privativo posterior al contrato de 2001, el cual, según el obligado, fue objeto de comunicación a través del contrato de 2011. El segundo contrato no es independiente del anterior, pero tenía una finalidad transaccional, en virtud de ella se realizan los pagos respectivos que responden a una cesión de know-how.

Por el contrario, para la Administración demandada, debe desestimarse el recurso, remitiéndose a lo dispuesto en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEAC impugnada, que, desechando la argumentación del actuario, consideran que el contrato firmado en 2011 prevé un reembolso de gastos de investigación y desarrollo por importe de hasta 110 millones de dólares vinculados al acaecimiento de determinados hitos. El contrato en ningún momento establece que los citados pagos se efectúen como contraprestación de la cesión del derecho de uso o de explotación de un activo intangible, que son los únicos ingresos que podrían dar lugar al beneficio fiscal de reducción de ingresos del artículo 23 del TRLIS, siempre y cuando los activos intangibles en cuestión fueran encuadrables en las categorías definidas en dicho artículo. Al no poder tenerse por acreditado que los citados ingresos deriven de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos intangibles definidos en el artículo 23 del TRLIS, no procede la reducción aplicada por el obligado.

Cuarto. Resolución del recurso.

La cuestión objeto de controversia en el presente recurso se centra en la interpretación del contrato de 2.011, addenda del de 2.001, en el sentido de considerar si el pago de los 110 millones de dólares expresado en aquél respondía a una finalidad transaccional como indica la actora, y por tanto, vinculado a la cesión del uso de know-how, o por el contrario a la contribución a los gastos de investigación y desarrollo de la mencionada molécula.

La Sala considera, que, sin que se trate de una cuestión de interpretación analógica o no de un beneficio fiscal, conforme a lo dispuesto en los art.1281 y 1282 del Código Civil, valorando su tenor literal, los actos coetáneos y posteriores, y la intención de las partes, dicho contrato de 2.001 ha de ser interpretado con arreglo a la verdadera finalidad perseguida por las partes en el contrato de 2011, que ha de interpretarse conjuntamente con el de 2.001. Y así, entendemos, que aceptando esa finalidad transaccional recogida en la cláusula 6ª del contrato, como igualmente que la finalidad esencial era la de que JANSSEN mantuviese la licencia de comercialización de la molécula ET-743 en USA, entre otras, sin embargo, los mencionados pagos por cumplimiento de determinados hitos se vinculan a la contribución a la mencionada inversión, como reembolsos de gastos de investigación y desarrollo, sobre la base de un programa de desarrollo conjunto con OBI para el tratamiento del cáncer utilizando el activo YONDELIS, tal como se deduce de la ubicación sistemática de dicha cláusula en el apartado VI, donde figuran los pagos. En ningún momento se dicen que se tratan de pagos graciables, como alega la actora.

Lo expuesto lo ratifica las referencias expresadas en el acuerdo de liquidación, conforme a la diligencia nº 2 de 19 de enero de 2.015, sobre las que la actora guarda silencio relevante en la demanda, relativas a declaraciones por el Director General de PHARMAMAR en entrevistas a los medios de comunicación, en las que se indica que dicha empresa ha contribuido a la financiación en Estados Unidos de los gastos de investigación y desarrollo de YONDELIS, sobre la base de la molécula ET-743.

Los demás argumentos que invoca la actora han de ser rechazados, teniendo en cuenta que:

-El hecho de que no se declarase en el Banco de España los ingresos obtenidos con el código estadístico correspondiente a la cesión del derecho de explotación de activos intangibles, como dice el acuerdo de liquidación, no es un dato irrelevante, conforme a la doctrina de respeto a los actos propios.

- El hecho de que la Administración de USA haya practicado retención del 10% sobre los pagos en concepto de cánones conforme al art.12 del Convenio de Doble Imposición no es vinculante para la Administración tributaria española.

A la vista de lo expuesto la impugnación de la liquidación en el presente recurso debe ser desestimada, desestimándose el recurso interpuesto y afirmando la resolución del TEAC impugnada en autos.

Quinto.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA, no procede condena alguna en cuanto al pago de las costas procesales, pese a haberse desestimado el presente recurso contencioso-administrativo, dadas las relevantes dudas de hecho y de derecho existentes, como la razonabilidad del recurso interpuesto.

FALLAMOS

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:

1º. DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad PHARMA MAR S.A. , representada por la Procuradora Doña María Dolores Tejero García-Tejero contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de junio de 2017, R.G 5689/2015, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual se confirma por ser conforme a derecho, así como la liquidación impugnada de la que deriva.

2º. No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

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. JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA 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.