

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090768

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 31 de mayo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 629/2019

SUMARIO:

IS. Operaciones vinculadas. Precios de transferencia. Rango de plena competencia. La Inspección consideró que la valoración de las operaciones vinculadas con las entidades italianas del grupo no respetaba el principio de plena competencia, dado que el precio determinado por la compañía se encontraba fuera del rango de plena competencia determinado por la Administración tributaria. La justificación de la recurrente se despliega en tres direcciones distintas. Por una parte, la estructura de costes en el ejercicio 2011 y la abultada diferencia que, a juicio de la recurrente, existe en la proporción de los costes indirectos sobre las ventas respecto del set de compañías utilizado para definir el rango de mercado. Por otra parte, las medidas de ajuste de plantilla efectuadas por en 2011, que igualmente acreditan la existencia de dicho desequilibrio. Y, finalmente, la estructura de costes y el rango de rentabilidad de los competidores directos en el mercado nacional 2011 y que demuestran que los costes operativos distintos del mero aprovisionamiento de mercancías de los competidores presentan datos muy similares a los derivados del análisis de las estructuras de coste de las compañías del Grupo. Ahora bien, a juicio de la Sala, ninguna de estas explicaciones resulta suficientemente justificada. Así, en cuanto a la estructura de costes de las compañías utilizadas para definir el rango de mercado, considera la Audiencia que se trata de una explicación insuficiente, a la hora de justificar el respeto al principio de plena competencia, tanto por lo que se refiere a los datos como por lo que se refiere a la interpretación de los mismos que se ofrece en la demanda. En cuanto a los ajustes de plantilla, su explicación puede encontrarse en la situación de crisis económica, la cual afectaba a todas las entidades en el ejercicio 2011, por lo que sobre la base de ese único dato tampoco puede admitirse la justificación del respeto al principio de plena competencia. Finalmente, respecto a la estructura de costes y el rango de rentabilidad de los competidores directos del Grupo en el mercado nacional 2011, la Sala considera que la técnica alegatoria de la demanda incurre en las mismas insuficiencias argumentales observadas anteriormente respecto de las empresas utilizadas para determinar el rango de mercado. **Ajuste a la mediana.** Ahora bien, respecto del ajuste a la mediana efectuado por la Inspección, la Sala considera que se incurre en un déficit de motivación, ya que se considera plausible el recurso a la mediana por la sola existencia de una desviación respecto del rango de plena competencia determinado por la Administración tributaria. Además, la justificación de que los márgenes obtenidos son demasiado amplios tampoco resulta suficiente, a juicio de la Audiencia, para considerar cumplida la carga de razonar y exponer los motivos que llevan a la aplicación de la mediana según lo dispuesto en la regla 3.61 de las Directrices OCDE, es decir, por la persistencia de defectos de comparabilidad. En definitiva, la motivación ofrecida por la Administración tributaria en relación a que los márgenes son demasiado amplios no se estima suficientemente expresiva de las razones que avalarían la aplicación de la mediana en el sentido que se ha expresado. Por todo ello, se estima el motivo en este punto y se considera procedente la aplicación del punto más bajo del rango de plena competencia determinado por la Administración tributaria (situado en el 3%), con los efectos legales inherentes a esta declaración.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 120, 135 y 179.

PONENTE:

Don Rafael Villafañez Gallego.

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO
Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000629 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0011118/2019

Demandante: Ferrolí España, S.L.U.

Procurador: DOÑA MARÍA ELVIRA ENCINAS LORENTE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

S E N T E N C I A N º :

Ilma. Sra. Presidenta:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a treinta y uno de mayo de dos mil veintitrés.

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 629/2019, se tramita a instancia de Ferrolí España, S.L.U., representada por D.^a María Elvira Encinas Lorente y defendida por D.^a Raquel Carrillo Rodríguez contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 2019 (R.G.: 00/20242/2015 y 00/00297/2016) y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado. La cuantía del recurso ha sido fijada en 198.430,05 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El 31 de julio de 2019, Ferrolí España, S.L.U. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la actividad administrativa identificada en el encabezamiento.

Segundo.

- La parte actora formalizó demanda el 4 de febrero de 2020.

Tercero.

- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 22 de abril de 2021.

Cuarto.

- Concluidas las actuaciones, el señalamiento para deliberación, votación y fallo se fijó el día 24 de mayo de 2023, fecha en que el recurso se deliberó, votó y falló con el resultado que ahora se expresa.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafáñez Gallego , quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

Primero.

Se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 2019 (R.G.: 00/20242/2015 y 00/00297/2016), que estimó en parte la reclamación económico-administrativa interpuesta por Ferrolí España, S.L.U. (en adelante, Ferrolí España) contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la Delegación Especial de Castilla y León, por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso son las siguientes:

(i) Corrección del valor de mercado aplicado por la recurrente en las operaciones de compra de productos a las compañías italianas del grupo. Subsidiariamente, aplicación de los criterios seguidos por la sentencia de esta Sala y Sección de 6 de marzo de 2019 (ROJ: SAN 1072/2019).

(ii) Corrección del valor de mercado aplicado por la recurrente en las operaciones de alquiler efectuadas por Ferrolí Real Estate, S.L.

(iii) Reconocimiento del gasto correspondiente al uso de la marca y del know-how " Ferrolí" por parte de Ferrolí España.

(iv) Procedencia de la amortización de los inmuebles sitios en Daimiel (Ciudad Real) y Manzanares (Ciudad Real).

(v) Deducibilidad de las provisiones de fin de ejercicio.

(vi) Deducibilidad de gastos de transporte por ventas pendientes de entrega.

(vii) Gastos por desarrollo web.

(viii) Improcedencia de las sanciones.

Antecedentes de interés

Segundo.

Son antecedentes de interés a tener en cuenta para la resolución del presente recurso los siguientes:

1. La actividad principal desarrollada por Ferrolí España en los períodos comprobados fue la de fabricación de cocinas, calentadores y aparatos domésticos de calefacción no eléctricos, clasificada en el epígrafe 316.5 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

2. Ferrolí España forma parte de un grupo económico formado por diversas sociedades con domicilio en distintos países. Está participada al 100% por la entidad luxemburguesa SOGEFER S.A quien, a su vez, según se recoge en el documento "Estructura jurídica del grupo" incluido en el Informe sobre Precios de Transferencia (Transfer Pricing Report) que figura en el expediente administrativo, está íntegramente participada por FERROLI S.p.A., empresa matriz del grupo con sede en Italia (en adelante, Ferrolí Italia).

3. Ferrolí España participa en el 100% del capital de Cointra Godesia, S.A.U. (en adelante, Cointra), entidad con la que forma el Grupo fiscal 328/09 en lo que afecta al Impuesto sobre Sociedades y el Grupo Fiscal IVA 218/09 en lo que afecta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4. El 15 de septiembre de 2014, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León inició actuaciones inspectoras de alcance general dirigidas a la comprobación, en lo que ahora interesa, del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011 del grupo fiscal consolidado del que Ferrolí España es sociedad dominante.

5. El 8 de julio de 2015 se instruyeron dos actas firmadas de disconformidad: A02-72568642, con una propuesta de liquidación provisional (cuota de 271.326,98 euros) que recoge únicamente los resultados de la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, y A02-72568833, con propuesta de liquidación definitiva (cuota, 1.064.746,79 euros), que recoge el resto de conceptos, que dieron lugar a dos

acuerdos de liquidación dictados por el Inspector Regional el 28 de septiembre de 2015 con el mismo n.º de referencia, A23-72568642, notificados a la interesada el 9 de octubre de 2015.

6. En dichos Acuerdos el Inspector Jefe, a la vista de los expedientes y de las alegaciones formuladas por la interesada el 3 de agosto de 2015, modificó las propuestas efectuadas por el actuario, resultando una deuda tributaria provisional, de 157.513,42 euros (cuota 131.891,13 euros e interés de demora de 25.622,29 euros) derivada del acta A02- 72568642, y una deuda tributaria definitiva de 507.913,98 euros (cuota de 425.505,05 euros e interés de demora de 82.408,93 euros) derivada del acta A02-72568633.

7. A los efectos del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), no se computaron 24 días por dilaciones no imputables a la Administración, 14 de ellos por solicitud de aplazamiento para la firma de las actas y 10 días, por solicitud de ampliación del plazo de alegaciones a las actas.

8. Como consecuencia de los hechos recogidos en el acta A02-72588642, relativos a la aplicación del artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), el 2 de octubre de 2015, conforme a lo dispuesto en el apartado 10.2º del artículo mencionado, el Inspector Jefe dictó un acuerdo sancionador, A51-77601335, en virtud del cual se impuso a la entidad recurrente una sanción por infracción grave de 174.158,94 euros, correspondiente en exclusiva al ejercicio 2011.

9. El 10 de octubre de 2015 se notificó acuerdo sancionador derivado del acta A02-72568633, relativo al mismo impuesto y ejercicios, con número de referencia A51-77601274. Se consideran sancionables las siguientes modificaciones de la base imponible:

- Cesión de marca y know-how por parte de la empresa matriz del grupo económico.
 - Cuotas de amortización de inmuebles no afectos a la actividad económica.
 - Gasto de arrendamiento de vivienda en Puzol.
 - Gasto de comida en Ferrolí España.
 - Activación del gasto de desarrollo de la página web de la empresa.
- Se impuso una sanción total de 493.625,07 euros conforme al siguiente detalle:

- Sanción por dejar de ingresar (artículo 191.2 LGT): Infracción leve en 2010, 130.806,07 euros (50% / 261.612,13 euros) y, en 2011, 39.893,46 euros (50% / 79.786,92 euros).
- Sanción por acreditación indebida en la base imponible (artículo 195.1.1º LGT): Infracción grave en 2011 (15% / 1.418.072,63 euros) 212.710,89 euros.
- Sanción por acreditación indebida en la cuota (art. 195.1.1º LGT): Infracción grave en 2011 (50% / 62.489,00 euros) 31.244,50 euros.
- Sanción por renta neta en base (artículo 195.1.2º LGT): Infracción grave en 2010 (15% /127.544,35 euros) 19.131,65 euros y, en 2011, 19.175,66 euros (15% /127.837,73 euros)
- Sanción por renta neta en cuota (artículo 195.1.2º LGT): Infracción grave en 2010 (50% / 33.282,38 euros) 16.641,19 euros y, en 2011, 24,021,65 euros (50%/48.043,30 uros).

Consideró el Inspector Jefe que las infracciones se habían cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable y, por ende, debían merecer el reproche sancionador que la norma establecía para esas acciones, añadiendo que la normativa resultaba clara, no dejaba ningún margen a la interpretación en contrario y no resultaba lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quien debía aplicarla.

10. Disconforme con los anteriores acuerdos, Ferrolí España interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que las estimó en parte en el sentido de:

(i) acoger la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, anulando la liquidación y la sanción en la parte afectada (fundamento jurídico sexto);

(ii) estimar la reclamación en la parte relativa al ajuste de las operaciones vinculadas por compras a la empresa china Bealich (fundamento de derecho séptimo, cuestión primera);

(iii) estimar la reclamación en la parte relativa al ajuste por la utilización de la marca y know-how "Ferrolí" por parte de Ferrolí España (fundamento de derecho décimo, cuestión segunda);

(iv) estimar la reclamación en la parte relativa a la deducibilidad del gasto por arrendamiento de vivienda en Puzol (fundamento de derecho decimosegundo, cuestión quinta);

(v) considerar correcto lo actuado por el interesado en relación con la deducibilidad de las provisiones dotadas en concepto de bonus del personal y declarar que no procedía modificación alguna de la base imponible en el ejercicio 2011 (fundamento de derecho decimotercero, cuestión sexta); y

(vi) confirmar los acuerdos impugnados en todo lo demás.

11. Disconforme con la resolución anterior, Ferrolí España ha interpuesto el presente recurso.

Sobre la corrección del valor de mercado aplicado por la recurrente en las operaciones de compra de productos a las compañías italianas del grupo. Subsidiariamente, sobre la aplicación de los criterios seguidos por la sentencia de esta Sala y Sección de 6 de marzo de 2019 (ROJ: SAN 1072/2019)

Tercero.

El primer motivo de impugnación tiene por objeto la regularización de la valoración de las operaciones con sociedades vinculadas efectuadas por Ferroli España y Cointra a sus entidades vinculadas y que, en el ejercicio 2011, supuso un incremento de la base del grupo de 1.161.059,58 euros en lo que se refiere a las compras a empresas italianas.

Como se explica en el fundamento séptimo de la resolución impugnada, a la hora de valorar estas operaciones, en el informe de precios de transferencia se rechaza el método del precio libre comparable porque, como ni Ferroli España ni Cointra distribuyen productos adquiridos a terceros, no se pueden identificar comparables externos, e implícitamente se rechazan los métodos del coste incrementado y del precio de reventa y, además, porque no se dispone de información pública sobre los precios a los que otros fabricantes competidores venden. Se rechaza también el método de distribución del resultado por considerar que no utiliza intangibles no rutinarios en sus actividades.

El informe de precios de transferencia opta por aplicar el método del margen neto del conjunto de operaciones, previsto en el artículo 16.4.2º, letra b) del TRLIS.

Así, por lo que respecta a las compras realizadas a Italia, en aplicación de dicho método se selecciona una serie de empresas comparables, obteniendo una mediana del 4,60% (derivada de un intercuartil entre el 3 y el 6,80% para el período 2008/2010. El indicador de rentabilidad elegido es el margen neto operativo de las ventas de la compañía (ROS, return on sales, beneficio antes de impuestos/ventas), por entender que es el más adecuado, pues tanto Ferroli España como Cointra actúan como distribuidores de los productos que adquieren a Ferroli Italia, que es la compañía fabricante de los mismos.

En el caso de Ferroli España, el margen obtenido sobre compras a Ferroli Italia, -0,47%, se encuentra por debajo del rango total obtenido por terceros independientes y se justifica por la situación de crisis en España, mercado en el que existe una gran competencia en el sector y los márgenes son muy bajos. El margen obtenido para las compras a Lamborghini es el 7,46%.

En el caso de Cointra, el ROS es del -3,63% y se justifica la desviación indicando que la mayor parte de las ventas son de calderas murales y termos para descargas, que dejan un bajo margen de beneficio y a la situación de crisis en España.

Durante el procedimiento inspector la sociedad presentó solicitud de subsanación de errores advertidos en el informe sobre precios de transferencia, solicitando la modificación del ROS obtenido, resultando en caso de compras de Ferroli España a Ferroli Italia un 0,19% y a Lamborghini un -1,29% y un -0,09% en Cointra. La Inspección admitió la modificación de datos solicitada, advirtiendo que no alteraba el informe hasta tanto el autor del mismo no los incorporara.

Por su parte, la Inspección considera que, puesto que para testear el ROS se toman una serie de empresas comparables y se identifican una serie de competidores internacionales en el sector de mercado donde actúa el grupo económico Ferroli, debería haber sido el método del precio libre comparable el adecuado para valorar las transacciones de compra a Italia y no el del margen neto del conjunto de operaciones. Y que, de no adoptarse éste, debió de utilizarse el método de distribución del resultado, sobre todo en cuanto a los productos fabricados bajo la marca Ferroli, en que hay utilización de intangibles, toda vez que se puede conocer contablemente tanto el valor añadido por Ferroli Italia al conjunto de la transacción como el que añade Ferroli España.

Y considera incompleto el Transfer Pricing Report pues (i) la información utilizada no fue objeto de auditoría ni verificación y, aún más, en los Informes de auditoría de las cuentas anuales elaborados por Deloitte no constan cuentas de resultados separados por productos que pudieran, servir para atribuir el ROS a los mismos; (ii) no se analiza la incidencia de intangibles en las operaciones, como es el caso de la cesión gratuita de la marca Ferroli a Ferroli España y (iii) no queda justificado suficientemente el rechazo al método principal del precio libre comparable, ni tampoco el rechazo al método de la distribución de resultado.

No obstante, ante la ausencia de otros datos, la Inspección opta por utilizar los comparables externos que figuran en el informe originario y los compara con cada ROS (del informe modificado) obtenido por cada una de las sociedades en las ventas realizadas de compras efectuadas a las empresas italianas del Grupo. Utiliza la mediana de los márgenes en los que se mueven los comparables externos que se recogen en el informe por entender que los márgenes obtenidos son demasiado amplios y porque las Directrices de la OCDE permiten y recomiendan el uso de herramientas estadísticas de tendencia central para mejorar la fiabilidad del análisis (Comentario 3.57 de las Directrices de la OCDE en la materia).

En concreto, en el único sobre el que se mantiene la controversia (2011), el margen aplicado por la empresa respecto de las compras efectuadas a las empresas italianas está claramente fuera de los márgenes obtenidos en el estudio de los comparables externos y la Inspección, no considerando probadas las causas aducidas por la

sociedad para ello, entiende justificado efectuar corrección de los precios de mercado utilizando, a estos efectos, la mediana de comparables externos: 4,60%. La que supone, en 2011, una minoración del coste de compras y por consiguiente un incremento en la base consolidada del grupo fiscal, de 1.161.059,58 euros, que se cuantifica como sigue:

- Compras de Ferroli España a Ferroli Italia (4,60 0,19) x 21.284.744 = 938.657,21 euros.
- Compras de Ferroli España a Lamborghini (4,60+ 1,29) x 1.290.242 = 75.995,25 euros.
- Compras de Cointra a Ferroli Italia (4,60 + 0,09) x 3.121.687-146.407,12 euros.

El Tribunal Económico-Administrativo Central confirma la regularización de la situación tributaria del contribuyente en este punto. Así, a la luz del párrafo 3.61 de las Directrices de la OCDE, el órgano revisor no considera justificado el hecho de que las condiciones de las operaciones de plena competencia, a pesar de estar fuera del rango de plena competencia determinado por la Administración tributaria, satisfagan el principio de plena competencia al no haber acreditado la entidad reclamante que los costes indirectos a los que se achaca el resultado negativo no se hayan producido también en las otras empresas utilizadas como comparables, ni se han probado circunstancias excepcionales acaecidas en el grupo fiscal, como exige para estos casos el apartado 3.63 de las Directrices de la OCDE. A este respecto, la mención a la crisis económica en España, no se considera relevante en la medida en que afectaba a todas las entidades y no solo a la recurrente.

En este contexto, ante una situación en que el margen utilizado está fuera del rango de plena competencia y no se han acreditado los motivos, el Tribunal Económico-Administrativo Central avaló la corrección del criterio de la Inspección y, por tanto, la aplicación de la mediana o tendencia central para la determinación del margen neto operativo entre las ventas de la compañía.

La posición de la recurrente en torno a esta cuestión se concreta, en primer lugar, en considerar que fue el reducido nivel de ventas de Ferroli España y Cointra en el ejercicio 2011, y su consecuente falta de correlación con los costes operativos de cada compañía en el ejercicio, y no la política de precios de transferencia del Grupo Ferroli, lo que determinó que su rentabilidad descendiera hasta niveles inferiores a los determinados por la muestra de compañías comparables identificadas.

A fin de justificar lo anterior, la demanda aporta un análisis de la estructura de costes de ambas compañías y de las compañías que forman parte de la muestra de competidores utilizados para determinar el rango de rentabilidades de mercado del sector en el que operan, con el objeto de verificar si dichas compañías se encontraban en el ejercicio 2011 en una situación similar a la de Ferroli España y Cointra. La conclusión de ese análisis, a juicio de la recurrente es que la desviación de los costes indirectos de Ferroli España y Cointra en los ejercicios 2010 y 2011 no se producía en aquellos ejercicios para el set de compañías comparables utilizado para definir el rango de mercado utilizado para efectuar la corrección del valor de las operaciones. En su opinión, la estructura de costes en uno y otro caso eran totalmente distintas y, en el mejor de los casos, los gastos operativos de las compañías del Grupo Ferroli distaban 7,28 y 5,06 puntos (Ferroli España y Cointra, respectivamente) de los gastos operativos de las compañías de la muestra de comparables.

Por otra parte, se alude en la demanda a la suspensión de los contratos de trabajo de 95 empleados de la planta de Burgos en 2011 y al despido colectivo de 75 trabajadores de Ferroli España y Cointra en 2012 para justificar la necesidad de aumentar la competitividad de las compañías y adecuar su estructura y su volumen de gastos a las circunstancias del mercado y los resultados de las empresas.

Para justificar el respeto al principio de plena competencia, la demanda ofrece también un análisis de la estructura de costes y rango de rentabilidad de los competidores directos del Grupo Ferroli en España en 2011. Empresas que no formaban parte del análisis efectuado para implementar el método del margen neto del conjunto de las operaciones, ya que ninguna de estas compañías satisfacía los criterios de independencia habitualmente aplicados en estos análisis. Del referido análisis, a su juicio, se deriva que la rentabilidad de Ferroli España y Cointra se encuentra alineada con la rentabilidad obtenida por los principales actores del mercado nacional del sector, ya que la rentabilidad en términos de ROS se sitúa dentro del rango intercuartílico señalado.

En segundo lugar, la recurrente solicita con carácter subsidiario la aplicación de los criterios interpretativos seguidos en la sentencia de esta Sala y Sección de 6 de marzo de 2019 (ROJ: SAN 1072/2019) y, por ende, que el ajuste se haga al punto más bajo del rango de plena competencia determinado por la Administración.

Para la Administración demandada, en síntesis, el criterio correcto respecto de esta controversia es el seguido por la Inspección y confirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Lo que se justifica en la contestación por las siguientes razones:

(i) el informe de precios de transferencia de PWC no justifica suficientemente el rechazo al método principal del precio libre comparable para valorar las operaciones vinculadas;

(ii) la información utilizada para la obtención del ROS tanto de Ferroli España como de Cointra es calculada por la propia sociedad y no por el emisor del informe, PWC;

(iii) como prueba de lo anterior, la propia sociedad solicitó una modificación de los datos contenidos en el informe, que no se había advertido al tiempo de su emisión antes de la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011;

(iv) la justificación de la aplicación de márgenes inferiores al rango obtenido en el informe de precios de transferencia, debido a la desviación de costes indirectos de Ferroli España y Cointra, no se justifica a partir de la documental unida a la demanda, ya que no se aporta documentación alguna de estas compañías y de las empresas externas comparables que justifiquen la incorporación a los productos que se pretenden adjudicar, mediante una contabilidad analítica que sirva a tal fin, y la información financiera aportada no permite determinar, producto a producto, cuáles han de ser los costes atribuibles a cada uno de ellos;

(v) resulta incongruente aplicar como método de valoración el método del margen neto del conjunto de las operaciones del que resulta un rango comprendido entre el 3% y el 6,8% para luego tratar de justificar la aplicación de un margen muy inferior con base en circunstancias huérfanas de toda prueba, porque no se aporta la prueba útil (contabilidad analítica) que lo justifique; y

(vi) también resulta incongruente, a juicio de la Administración, la documentación aportada en la demanda para analizar la rentabilidad de los principales competidores de Ferroli España y Cointra en el mercado español, pues atendiendo a dicho argumento se podría haber seleccionado como método de valoración el principal del precio libre comparable.

En conclusión, no puede admitirse en opinión de la Administración la selección de un método de valoración de operaciones vinculadas que resulta subsidiario del principal, del que resulta un rango para determinar el precio de las operaciones en régimen de competencia, y después alegar la aplicación de un índice ROS muy por debajo de dicho rango, sin prueba suficiente ni en la situación de crisis del mercado español ni en la estructura de costes de la empresa en cuestión.

En cuanto a la petición subsidiaria, la Administración opone que no nos encontramos ante el mismo supuesto enjuiciado en la sentencia de esta Sala y Sección de 6 de marzo de 2019 (ROJ: SAN 1072/2019) pues tanto en Ferroli España como en Cointra el ROS se encuentra por debajo del rango obtenido en el estudio de empresas comparables (Regla 3.60 de la Guía de Precios de Transferencia), no se ha probado la concurrencia de hechos excepcionales que justifiquen una aplicación de un ROS por debajo del rango (Regla 3.61 de la Guía de Precios de Transferencia) y, concurriendo en el estudio de empresas comparables unos márgenes demasiado amplios, debe aplicarse la mediana a la regularización de los precios para las compras entre empresas del grupo (Regla 3.61 de la Guía de Precios de Transferencia). En definitiva, en su opinión, la mediana se justifica por el amplio margen del rango obtenido en el estudio de comparabilidad.

Centrado así el debate, la controversia se concreta en determinar si la parte recurrente ha justificado o no que su valoración de las operaciones vinculadas con las entidades italianas del grupo respetaba el principio de plena competencia, dado que el precio determinado por la compañía se encuentra fuera del rango de plena competencia determinado por la Administración tributaria.

Nos encontramos, por tanto, en el ámbito del punto 3.61 de las Directrices de la OCDE, que establece: " Si las condiciones relevantes de la operación vinculada (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran fuera del rango de plena competencia determinado por la administración tributaria, debe darse al contribuyente la oportunidad de argumentar cómo satisfacen el principio de plena competencia las condiciones de la operación vinculada, y si el resultado está comprendido en el rango de plena competencia (es decir, que el rango de plena competencia es distinto al determinado por la administración tributaria). Si el contribuyente no es capaz de demostrar estos hechos, la administración tributaria debe determinar el punto comprendido en el rango de plena competencia al que ajustar la condición de la operación vinculada".

La justificación de la recurrente, como ha quedado expuesto, se despliega en tres direcciones distintas. Por una parte, la estructura de costes de Ferroli España y Cointra en el ejercicio 2011 y la abultada diferencia que, a juicio de la recurrente, existe en la proporción de los costes indirectos sobre las ventas respecto del set de compañías utilizado para definir el rango de mercado. Por otra parte, las medidas de ajuste de plantilla efectuadas por Ferroli España en 2011, que igualmente acreditan la existencia de dicho desequilibrio. Y, finalmente, la estructura de costes y el rango de rentabilidad de los competidores directos del Grupo Ferroli en el mercado nacional 2011 y que demuestran que los costes operativos distintos del mero aprovisionamiento de mercancías de los competidores de Ferroli y Cointra presentan datos muy similares a los derivados del análisis de las estructuras de coste de las compañías del Grupo Ferroli.

Ninguna de estas explicaciones resulta suficientemente justificada a juicio de la Sala.

En cuanto a la estructura de costes de las compañías utilizadas para definir el rango de mercado, en la medida en que la recurrente se limita a aportar al proceso una serie de datos (documentos n.º 5 a 22, información principal de cada entidad incluida en la base de datos TP Catalyst) y una interpretación de los mismos (la desviación de los costes indirectos de Ferroli España y Cointra en 2011 no se producía en dicho ejercicio para el set de compañías comparables).

Se trata de una explicación insuficiente, a la hora de justificar el respeto al principio de plena competencia, tanto por lo que se refiere a los datos como por lo que se refiere a la interpretación de los mismos que se ofrece en la demanda.

En los datos porque, como sostiene la Administración demandada, no se ha aportado una contabilidad analítica que justifique la incorporación de costes a los productos en un caso -el de Ferroli España y Cointra- y en los demás -el de las compañías comparables-, como premisa fundamental sobre la que se asienta la argumentación de la demanda.

En la interpretación de los datos ofrecidos, porque dada su amplitud, la existencia de múltiples variables que pueden incidir en los mismos y las posibles explicaciones alternativas que pueden soportar, la recurrente debería haber expuesto, como parte de su justificación, esas distintas interpretaciones y debería haber argumentado las razones por las que, entre ellas, debe darse prioridad a la que se sostiene en la demanda. Aunque asumiéramos los datos en la forma en que se aportan en la demanda, nunca podríamos llegar al mismo resultado con la interpretación unívoca que se postula por la recurrente, al menos en ausencia de esa perspectiva comparada. Falta una interpretación contextual y diferencial de esos datos y, en ausencia de la misma, no podemos acoger la tesis de la demanda.

En cuanto a los ajustes de plantilla, coincidimos con la valoración expresada en la resolución impugnada. La recurrente sostiene que esas medidas resultaban necesarias para incrementar la competitividad de las compañías y adecuar su estructura y su volumen de gastos a las circunstancias del mercado y resultados de la compañía y, esto es lo importante, que ello permite acreditar que concurrían en la estructura de costes del Grupo Ferroli circunstancias distintas a las identificadas en la muestra de comparables utilizada. Sin embargo, esta "excepcionalidad" del Grupo Ferroli respecto del resto de compañías no es algo que pueda asumirse sin más a partir de esas medidas de ajuste de plantilla. La explicación de esas medidas puede encontrarse en la situación de crisis económica y, como recuerda el Tribunal Económico-Administrativo Central, la misma afectaba a todas las entidades en el ejercicio 2011. Sobre la base de ese único dato, en definitiva, tampoco puede admitirse la justificación del respeto al principio de plena competencia.

Finalmente, respecto a la estructura de costes y el rango de rentabilidad de los competidores directos del Grupo Ferroli en el mercado nacional 2011, porque la técnica alegatoria de la demanda incurre en las mismas insuficiencias argumentales que hemos observado anteriormente respecto de las empresas utilizadas para determinar el rango de mercado. Nos remitimos a lo allí razonado para evitar reiteraciones innecesarias.

Se desestima esta vertiente del motivo de impugnación.

En cuanto a la petición subsidiaria, la controversia se centra en la aplicación de la regla 3.61 de las Directrices de la OCDE, que continuando con lo dispuesto en la regla anterior viene a establecer lo siguiente: " Para determinar este punto, cuando el rango comprende resultados muy fiables y relativamente iguales, puede argumentarse que cualquiera de ellos satisface el principio de plena competencia. Cuando persistan algunos defectos en la comparabilidad, como se vio en el párrafo 3.57, podría ser conveniente utilizar medidas de tendencia central que permitan determinar este punto (por ejemplo, la mediana, la media o la media ponderada, dependiendo de las características específicas de los datos) a fin de minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad que persistan pero que no se conocen o no pueden cuantificarse".

Pues bien, el Tribunal Económico-Administrativo Central justifica la aplicación de esta regla en el siguiente razonamiento: " encontrándonos en una situación en que el margen utilizado está fuera de rango, y no se han acreditado los motivos, hemos de decir que consideramos correcto aplicar la mediana o tendencia central para la determinación del margen neto operativo entre las ventas de la compañía (en este sentido, el apartado 3.57 de las Directivas de la OCDE".

En la sentencia de esta Sala y Sección de 4 de febrero de 2021 (ROJ: SAN 416/2021, FJ 2.10), hemos resumido la posición interpretativa sobre las condiciones en que resulta admisible el recurso a la regla 3.61 de las Directrices de la OCDE, tal y como quedó expresada en la sentencia de 6 de marzo de 2019 (ROJ: SAN 1072/2019), en los siguientes términos: "es legítimo acudir a lo que la Directriz denomina "medidas de tendencia central", pero quien acude a las mismas tiene la carga de razonar y exponer los motivos que le llevan a su aplicación".

En la citada sentencia de 6 de marzo de 2019 (ROJ: SAN 1072/2019, FJ 3) se razonó la improcedente aplicación de la regla controvertida por la Administración tributaria del siguiente modo: " En suma, nos parece que, en efecto, una vez determinado que el ROS de la recurrente en el ejercicio objeto de debate está fuera del intercuartil más bajo -el 2,1%-, procede, en efecto, realizar la correspondiente regularización. Pero el hecho de que esto ocurra no permite, sin más, aplicar la mediana en los términos previstos en la regla 3.62, pues la aplicación de dicha regla no se justifica en el hecho de estar fuera del rango de plena competencia, sino en la existencia de " defectos de la comparabilidad", que según los argumentos del propio TEAC no fueron asumibles en el ejercicio 2008 y, por extensión, tampoco lo serían en relación con el ejercicio 2007".

Como vemos, la resolución impugnada incurre en el mismo déficit de motivación que apreciamos en el precedente citado, más allá de las diferencias entre los distintos supuestos de hecho enjuiciados, pues el Tribunal Económico-Administrativo Central considera plausible el recurso a la mediana por la sola existencia de una

desviación respecto del rango de plena competencia determinado por la Administración tributaria. La justificación ofrecida por el acuerdo de liquidación y que la Administración demandada reitera en la contestación, que los márgenes obtenidos son demasiado amplios, tampoco resulta suficiente para considerar cumplida la carga de razonar y exponer los motivos que llevan a la aplicación de la mediana según lo dispuesto en la regla 3.61 de las Directrices OCDE, es decir, por la persistencia de defectos de comparabilidad. La motivación ofrecida por la Administración tributaria en relación a que los márgenes son demasiado amplios, una vez aceptado por aquella que en el ejercicio 2011 el rango de plena competencia se encuentra en un intercuartil entre el 3,60 y el 6,90 por ciento, no se estima suficientemente expresiva de las razones que avalarían la aplicación de la mediana en el sentido que se ha expresado.

Se estima el motivo en este punto y se considera procedente la aplicación del punto más bajo del rango de plena competencia determinado por la Administración tributaria (situado en el 3%), con los efectos legales inherentes a esta declaración.

Sobre la corrección del valor de mercado aplicado por la recurrente en las operaciones de alquiler efectuadas por Ferroli Real Estate, S.L.

Cuarto.

El segundo motivo de impugnación atiende a la regularización de la base del grupo del ejercicio 2011, por importe de 411.992,64 euros, correspondiente a la valoración del arrendamiento por Ferroli España de las naves de Burgos a la entidad vinculada Ferroli Real Estate, S.L. (en adelante, Ferroli Real Estate).

En el fundamento jurídico octavo se explica el contenido y alcance de la regularización. Así, a efectos de su valoración, en el informe Transfer Pricing se rechazaba el método del precio libre comparable en base a la inexistencia de comparables internos. En él se decía que resultaba más fiable comparar la rentabilidad obtenida por Ferroli Real Estate en su actividad principal de alquiler de bienes inmuebles y por ello se decantaba por el método del margen neto del conjunto de operaciones, seleccionando al efecto una serie de comparables y utilizando el ratio return on assets (beneficio en relación a la inversión o ROA).

Según el informe, el ROA obtenido por Ferroli Real Estate en 2011 es del 3,38%, sobre una mediana de 3,58%, derivada de un intercuartil -1,84% a 8,11%. Este ratio para fijar el importe de los arrendamientos giraba sobre el valor neto contable de los inmuebles.

La entidad justifica la no adopción del método del precio libre comparable en la consideración de que Ferroli Real Estate no arrendaba bienes inmuebles comparables a terceros, ni Ferroli España ni Cointra alquilaban bienes inmuebles similares a terceros y en que no se habían encontrado comparables externos fiables, como páginas web de alquiler de inmuebles.

El actuario, por su parte, considerando que sí era posible determinar el precio del arrendamiento por el método del precio libre comparable, solicitó informe de tasación de valor de mercado del inmueble.

El Gabinete Técnico de la Delegación Especial de la AEAT lo valoró en 10.519.854,30 euros para 2010, y la renta a obtener en un 3,5% anual, esto es, 30.975,00 euros mensuales. Y toda vez que en 2011 la renta convenida en el contrato suscrito el 1 de enero de 2009 con la propietaria se actualizaba en un 3%, la Inspección replicó tal actualización en la tasación mencionada, lo que hacía que la renta de referencia fuera de 31.904,25 euros en ese año. Y dado que la declarada era de 66.329,72 euros mensuales propuso, en el acta A02-72568642 la regularización de 411.992,64 euros en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de ese ejercicio.

A la vista de la propuesta contenida en el acta, la entidad aportó ante el Inspector Jefe una hoja con una valoración obtenida de internet del valor de bienes inmuebles urbanos por precios medios de mercado de la Consejería de Hacienda de la Junta de Castilla y León según la cual el valor del inmueble controvertido ascendía, a fecha 14 de julio de 2010 a 17.921.947,64 euros (11.384.312,92 euros, la construcción, -25.661 m2 de superficie de la nave y almacén y 1.997 m2 de oficina en planta primera- y 6.537.634,72 euros, el suelo, -44.099 m2-), muy superior, por tanto, al obtenido por la Inspección. Sobre la base de lo anterior, y teniendo en cuenta el mismo porcentaje de renta anual que considera el perito de la Administración (3,5%), se justificaría la renta satisfecha por el inmueble, a juicio de la entidad.

Y, al margen de ello, añadió que el ajuste positivo propuesto en Ferroli España debería ir seguido de una disminución en el ingreso de Ferroli Real Estate, lo que implicaría que la compañía tuviera un resultado negativo, y ello no se justificaba desde una perspectiva de precios de transferencia.

El Inspector Jefe, por su parte, resolvió que no podía desvirtuar el informe pericial en que se basaba el actuario para considerar que el arrendamiento declarado por la empresa no estaba ajustado a mercado porque había sido realizado por perito experto competente en la materia. Y respecto a la aportación por la sociedad de la nueva valoración, entendió que no era el momento procedimental oportuno para presentarla puesto que, de acuerdo al artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), había de esperarse a que se haya dictado la liquidación para instar en el plazo de un mes desde su notificación el procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el citado artículo de dicha Ley.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en el fundamento octavo de la resolución impugnada, confirma el criterio expresado en el acuerdo de liquidación impugnado, al no constar que se hubiera promovido tasación pericial contradictoria y " teniendo en cuenta que por parte de la reclamante no se ha objetado sobre la forma de determinar el valor de mercado de las rentas correspondientes a 2011".

Respecto a la realización de un ajuste correlativo en sede de Ferrolí Real Estate, en el fundamento noveno de la resolución impugnada el Tribunal Económico-Administrativo Central viene a dar cuenta de la existencia de sendas reclamaciones económico-administrativas interpuestas por dicha sociedad respecto de dicho extremo y de su resultado (en definitiva, la remisión de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades, relativas a los ejercicios 2010 y 2011, a la Dependencia de Inspección) y declara, además, que no puede hacer ningún pronunciamiento al respecto al desconocer el resultado de las actuaciones inspectoras correspondientes.

La recurrente considera injustificado el valor atribuido al inmueble en el marco del procedimiento inspector (10.619.854,30 euros) y trata de justificar tal extremo, por una parte, a través de la valoración obtenida del servicio de valoración puesto a disposición de los contribuyentes por parte de la Junta de Castilla y León (que fijaba el valor del inmueble en 17.921.947,64 euros) y, por otra, a través del valor catastral del inmueble en el ejercicio 2011 (que ascendía a 10.674.902,70 euros). En relación a esto último, la demanda añade que el valor catastral no debe superar el 50% del valor de mercado, dada la finalidad del coeficiente de relación al mercado del 0,5 que se aplica sobre el resultado de los estudios de mercado realizados por la Gerencia Territorial del Catastro. De lo que deriva, a su vez, la conclusión de que el valor del inmueble debía ascender en 2011 a 21.349.805,40 euros. Tomando este valor como referencia, la renta supondría un total de 64.138,37 euros (3,5% de dicho valor, incrementado en un 3%), resultando justificado de este modo que la remuneración pactada resultaba adecuada al valor de mercado. Invoca, respecto al valor catastral, el principio de unicidad en las valoraciones fiscales.

La Administración demandada, por su parte, opone que las alegaciones de la demanda no constituyen prueba suficiente para desvirtuar las conclusiones contenidas en el informe pericial elaborado por experto independiente que obra en el expediente administrativo, en el que se concluye que el arrendamiento declarado por la empresa demandante no está ajustado a mercado.

De hecho, añade, no consta que la entidad recurrente haya promovido ninguna tasación pericial contradictoria conforme al art. 57 de la LGT y tampoco aporta informe pericial alguno para desvirtuar las conclusiones que alcanza la Administración tributaria.

Compartimos la posición del Tribunal Económico-Administrativo en cuanto a que la impugnación del valor del alquiler determinado en el procedimiento inspector no puede prosperar.

No se cuestiona el informe de valoración emitido en vía administrativa ni en cuanto a la competencia de su autor para emitirlo (como se reconoce expresamente en la demanda), ni en cuanto al procedimiento por el que se alcanza la conclusión estimativa que se recoge en dicho informe ni en cuanto a otros extremos metodológicos o de forma. Solo se cuestiona el resultado a que conduce, pues se considera por la recurrente que es anormalmente bajo, en comparación con las cifras valorativas que arrojan esos otros medios a que se refiere la demanda y que hemos mencionado anteriormente.

A juicio de la Sala, situados en este contexto, ninguno de esos otros medios alternativos puede prevalecer sobre la valoración recogida en el informe elaborado en el seno del procedimiento inspector.

No puede reconocerse superior potencia acreditativa al resultado que arroja el servicio de valoración puesto a disposición de los contribuyentes por parte de la Junta de Castilla y León porque tampoco en la demanda se aportan razones suficientes para combatir la legalidad del criterio de la Inspección y del Tribunal Económico-Administrativo Central sobre este concreto punto, ya que la crítica se centra principalmente en la cuestión del valor catastral como término de comparación y como justificación del valor de mercado de la renta declarada por el contribuyente.

Pues bien, sobre esta segunda cuestión del valor catastral, la Sala tampoco puede hacer suya la argumentación de la demanda. Toda la interpretación que ofrece la recurrente a este respecto se basa en una premisa que no consideramos correcta a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Nos referimos, en concreto, a que el valor catastral refleja como máximo el 50% del valor de mercado de los bienes. Construcción hermenéutica que descansa, a su vez, en el alcance del coeficiente de relación al mercado.

Así, como ha declarado la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2021 (ROJ: STS 4645/2021, FJ 4): " En cualquier caso, lo que parece defender es que se fije el valor de mercado y, una vez determinado, se aplique directamente el coeficiente 0,5. Sin embargo, esa postura también resulta improcedente por ser contraria a las normas y a la jurisprudencia expuestas y porque, al igual que se ha expresado con relación a la tesis del abogado del Estado, de haberlo querido así el legislador, hubiera dicho expresamente que el valor catastral fuera el 50% del valor del mercado lo que, obviamente, no ha hecho. Como correctamente recuerda la sentencia de instancia, el valor catastral, como valor creado por la Administración, comporta "la fijación administrativa de un valor para los bienes inmuebles, siguiendo un procedimiento normativamente predeterminado, procedimiento que se caracteriza por su nivel de objetivación" por lo que, resulta erróneo interpretar tanto que el

coeficiente RM no se aplica en determinados casos (como sostiene el abogado del Estado) como que se aplica siempre sobre el valor de mercado (como apunta el titular catastral)".

Se viene a descartar de este modo ese automatismo entre el valor catastral y el valor de mercado, a través de la determinación correspondiente al coeficiente de relación al mercado, sobre el que descansa la argumentación de la demanda.

Tampoco merece favorable acogida la invocación del principio de unicidad pues el mismo se anuda en la demanda al valor catastral y ya hemos descartado la viabilidad del sentido que la parte recurrente le atribuye.

El motivo se desestima, sin perjuicio de lo que resulte de las actuaciones inspectoras a que se refiere el fundamento noveno de la resolución impugnada.

Sobre el reconocimiento del gasto correspondiente al uso de la marca y del know-how " Ferroli" por parte de Ferroli España

Quinto.

La resolución impugnada, en el fundamento décimo, acoge la reclamación de la parte recurrente en relación al ajuste de la Inspección correspondiente a la utilización de la marca y know-how de " Ferroli" por parte de Ferroli España y que supuso un incremento de la base en 954.055,86 euros. " Considerando improcedente la aplicación por parte de la Inspección, del precepto contenido en el artículo 15.2 del TRLIS a la operación consistente en la utilización por parte de FES de la marca y el know-how FERROLI de forma gratuita, estimamos las alegaciones de la interesada y anulamos en lo que a ello respecta, el acuerdo de liquidación impugnado", concluye el Tribunal Económico-Administrativo Central.

A pesar de lo anterior, la recurrente sostiene que debería reconocerse en la base imponible de Ferroli España la deducibilidad de un importe equivalente a los pagos que habría debido realizar, conforme a la tesis de la Inspección, por el uso de la marca y el know-how de " Ferroli" a la sociedad tenedora del intangible.

La Administración rechaza tal posibilidad en la medida en que el gasto nunca se ha producido y tampoco figura contabilizado.

Debemos rechazar este motivo impugnatorio en la medida en que, como expresa acertadamente la Administración demandada, plantea la deducibilidad de un gasto puramente hipotético, que no ha llegado a materializarse, incumplándose con ello el requisito más básico y elemental para reconocer aquel efecto tributario, como es su realidad y acreditación (en este sentido, por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2021, ROJ: STS 1233/2021, FJ 3, en cuanto a la necesidad de acreditación del gasto como conditio sine qua non de su deducibilidad fiscal).

El motivo se desestima.

Sobre la procedencia de la amortización de los inmuebles sitios en Daimiel (Ciudad Real) y Manzanares (Ciudad Real)

Sexto.

En el fundamento jurídico undécimo de la resolución impugnada, el Tribunal Económico-Administrativo Central confirma el criterio de la Inspección en relación al carácter no amortizable de los inmuebles sitios en Daimiel (Ciudad Real) y Manzanares (Ciudad Real) al no estar afectados a actividad económica alguna realizada por la sociedad y figurar contabilizados como "activos para la venta", según lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 7ª del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, Real Decreto 1514/2007), que establece: " mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará". Ajuste que en 2011 ascendió a 3.977 euros.

Según la recurrente, debería reconocerse la amortización de los inmuebles referidos en la medida en que los mismos procedían de su actividad (en concreto, de daciones en pago de deudas comerciales a favor de Ferroli España) y que esperaba obtener rendimientos económicos de ellos en el futuro (por ejemplo, transmitiéndolos a terceros con plusvalía). Esto último, además, se confirmó a posteriori con la venta de alguno de los inmuebles en los ejercicios 2014 y 2015.

La Administración defiende la legalidad de este ajuste. " los inmuebles en cuestión no son amortizables puesto que no están afectos a ninguna actividad económica realizada por la sociedad y, además, figuran contabilizados como activos para venta, que no son amortizables conforme al NRV 7ª del PGC", dice a este respecto la contestación.

La claridad de la normativa contable de aplicación y la consideración que el propio contribuyente asignó a estos inmuebles en su contabilidad, no desvirtuada por alegaciones o pruebas en contrario, resultan suficientes para descartar la argumentación expresada en la demanda.

El motivo se desestima.

Sobre la deducibilidad de las provisiones de fin de ejercicio

Séptimo.

El siguiente motivo impugnatorio se refiere a la deducibilidad o no de gastos por provisiones fin de ejercicio, que supusieron una regularización por importe positivo de 103.242 euros en la base del ejercicio 2011.

Ferrolí España contabilizó en el ejercicio 2011 provisiones en distintas subcuentas de la cuenta 627, por importe de 360.622,00 euros, relacionadas básicamente con el marketing, que correspondían a gastos del ejercicio de los que no se ha recibido factura. Durante la instrucción del procedimiento inspector se aportaron facturas recibidas en 2012 por importe de 287.258,00 euros y la Inspección regularizó, por no estar justificados, los 73.364,00 euros restantes.

Y Cointra contabilizó provisiones por importe de 205.664,00 euros en 2011, relacionadas básicamente con servicios profesionales y marketing, también correspondientes a gastos del ejercicio cuya factura no se había recibido, quedando sin justificar 29.878,00 euros, importe que también regularizó la Inspección.

Ferrolí España, en su calidad de representante del Grupo fiscal, manifestó ante el Inspector Jefe que el exceso se justificaba con el defecto de dotación en otras provisiones del mismo grupo, pero el Inspector Regional consideró que no podía realizarse la compensación porque las provisiones, por su propia definición, han de dotarse individualmente para cada una de las contingencias provisionables, y las que no se efectúan pudiendo haberlo hecho sólo suponen reflejar un gasto en un período posterior a aquel en que se produce, conducta esta última permitida a tenor del artículo 19.3 TRLIS.

El Tribunal Económico-Administrativo Central confirmó el acuerdo de liquidación en este punto y descartó la infracción del principio de regularización íntegra, alegada en la reclamación, por estimar que no constaba que hubiera sido infringido por la Inspección y que el contribuyente podía haber solicitado la rectificación de la autoliquidación presentada, conforme a lo establecido en el art. 120.3 de la LGT.

Según la recurrente, su estimación era lo más ajustada que podía ser, dadas las circunstancias, por lo que cierto margen de "puntería" es connatural al concepto de provisión y, en consecuencia, debía admitirse su deducibilidad a pesar de incurrir en una desviación menor. Igualmente invoca la infracción del principio de regularización íntegra, al haber ignorado la Administración tributaria la regularización de la reversión del ajuste practicado.

La Administración, en cambio, opone que las provisiones deben dotarse individualmente para cada una de las respectivas contingencias, sin que el exceso de unas pueda compensarse con el defecto de otras y que no se constata la vulneración del principio de regularización íntegra.

La Sala debe confirmar la resolución impugnada en la primera vertiente, es decir, en admitir la legalidad del ajuste realizado por la Inspección en el curso de las actuaciones de comprobación en la medida que, como razona acertadamente el Tribunal Económico-Administrativo Central, las provisiones han de dotarse individualmente y no resultan admisible las compensaciones de los excesos con los defectos de dotación, que es precisamente la explicación que adujo el contribuyente para explicar los desajustes comprobados por la Inspección.

La tesis de la demanda no puede prevalecer frente al razonamiento anterior ya que supone introducir un margen de incertidumbre en una cuestión que se resiente a admitirlo. En efecto, si las provisiones por fin de ejercicio que se dedujo correspondían a gastos de marketing del ejercicio de los que no había recibido la correspondiente factura, debería ser capaz de justificar su concreta cuantía con un rigor superior al que propone, es decir, el de alegar genéricamente que la desviación no resultaba significativa o que una provisión, por definición, es incierta en cuanto a plazo o cuantía.

Distinta debe ser la postura respecto de la segunda vertiente del motivo de impugnación. El principio de regularización íntegra obliga a la Administración tributaria a tener en cuenta todos los aspectos, tanto negativos como positivos, que se deriven para el contribuyente de sus actuaciones de comprobación e investigación. En este sentido, por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2023 (ROJ: STS 644/2023, FJ 5). En el presente caso, no consta a la Sala que la Administración haya dado cumplimiento efectivo al mismo, a diferencia de lo razonado por la resolución impugnada. Se impone en este punto la necesidad de constatar positivamente que esas provisiones no fueron revertidas en los ejercicios siguientes por el contribuyente y, de ser así, atender a esa circunstancia en la regularización de las provisiones por fin de ejercicio que nos ocupan, en garantía de los principios a que alude el Tribunal Supremo en la jurisprudencia citada (justicia tributaria, prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración, etc.). Para el Tribunal Económico-Administrativo Central basta con que la información disponible no acredite la infracción del principio de íntegra regularización o que el contribuyente haya podido solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada. Pero, como decimos, ello no es suficiente, pues debe exigirse a la Administración el cumplimiento efectivo de la corroboración del extremo indicado.

Se estima en parte el motivo impugnatorio, en el sentido de considerar procedente que la Administración tributaria verifique completamente las consecuencias del principio de regularización íntegra.

Sobre la deducibilidad de gastos de transporte por ventas pendientes de entrega

Octavo.

El Tribunal Económico-Administrativo Central dedica a esta cuestión el fundamento jurídico decimocuarto de la resolución impugnada.

El ajuste en cuestión, relativo a la deducibilidad de los gastos de transporte por ventas pendientes de entrega, supuso un incremento de la base de 9.777 euros en 2011 para Ferroli España.

La entidad contabiliza ventas de productos que al final del ejercicio están pendientes de entrega, por lo que dota una provisión en concepto de gastos de transporte ligados a ellas (en concreto, 20.000,00 euros cada año).

El Inspector Regional entendió que, como se deduce de las Normas de Registro y Valoración del Plan General Contable aprobado por el Real Decreto 1514/2007, las provisiones deben obedecer a un hecho cierto, producido y justificado, del que se derive la obligación de afrontar un gasto indeterminado, bien en su importe, bien en la fecha de su cancelación. En consecuencia, consideró que no resultaba admisible efectuar la dotación estimando una cantidad fija en cada ejercicio sin tener en cuenta que las ventas pendientes de entrega eran de importes muy distintos en cada uno de ellos, por lo que necesariamente los futuros gastos no podían ser iguales. Y entendió razonable el criterio que utilizó el actuario consistente en la aplicación del porcentaje que suponen los gastos de transporte sobre el importe de las ventas de cada año.

La sociedad interesada justificó su actuación alegando que, dadas las cifras de gasto de transporte (1.535.401 euros en 2010 y 1.201.374 euros en 2011), hizo la mejor estimación posible, lo cual se ve corroborado por el resultado, pues lo ajustado es menos del 1% del total, con lo que el " error" es mínimo.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, a la luz de la normativa contable indicada, consideró que el cálculo de la provisión efectuado por el contribuyente no era la mejor estimación posible. Es más, señaló, ni siquiera era una buena estimación. Y que sí respondía a estas notas, en cambio, la estimación de la Inspección basada en determinar el porcentaje que suponen los gastos en transporte en relación a las ventas de cada año, aplicando al resultado obtenido (un 2,389% en 2010 y un 2,518% en 2011) a las ventas facturadas pendientes de entregar, lo que suponía un exceso de dotación en 2011 de 9.777 euros.

La parte recurrente sostiene que estamos ante un error mínimo y que, por tanto, la provisión dotada debe admitirse como deducible, por estar en coherencia con los criterios contables y no estar explícitamente regulada su no deducibilidad.

La Administración señala que no es tanto el monto de provisiones deducibles por este concepto lo que se cuestiona en la resolución impugnada como el método de estimación, un tanto alzado anual (utilizado por el contribuyente) frente al porcentaje que suponen los gastos de transporte en relación a las ventas de cada año, aplicando el resultado obtenido a las ventas facturadas pendientes de entrega del ejercicio (método aplicado por la Inspección). La Administración demandada defiende la plena legalidad de este último método.

Comparte la Sala los acertados razonamientos de la Inspección y del Tribunal Económico-Administrativo Central. No cabe duda que, contrariamente a lo indicado en la demanda, la Norma de Registro y Valoración 15ª del Plan General Contable aprobado por el Real Decreto 1514/2007 acota el cálculo de la provisión deducible a través de un concepto jurídico indeterminado (la mejor estimación posible) y que, en tal consideración, el método de la Administración debe ser antepuesto al del contribuyente. Las alegaciones ni siquiera cuestionan tal extremo. Solo se dirigen a admitir un margen de error en la provisión y a contradecir los requisitos que la normativa contable exige en su cuantificación, no pudiendo acoger la Sala ninguna de estas justificaciones de la provisión declarada por el contribuyente.

El motivo se desestima.

Sobre los gastos por desarrollo web

Noveno.

El Tribunal Económico-Administrativo Central dedica a esta cuestión el fundamento jurídico decimoquinto de la resolución impugnada.

Por explicar los antecedentes, la entidad registró como gasto, el 25 de enero de 2011, una factura emitida por la entidad Dowers Interactive, S.L por importe de 7.900,00 euros en concepto de desarrollo de la página web de la sociedad, que la Inspección consideró que debió contabilizarse como inmovilizado dado que la nueva normativa contable reconoce la creación de una web como activo intangible siempre que cumpla con las condiciones estipuladas (y, a su juicio, en este caso se cumplían). En consecuencia, la Inspección procedió a activar el gasto.

En virtud del debate entablado en vía económico-administrativa, el Tribunal Económico-Administrativo Central constató que la sociedad no había calificado la operación como adquisición de un activo sino como un gasto corriente y que, por tanto, no había contabilizado gasto en concepto de amortización. Fue la Inspección la que determinó la existencia de un activo amortizable procediendo a regularizar en su totalidad el gasto contabilizado correspondiente a la factura emitida en concepto de desarrollo de la página web de la entidad.

En consecuencia, dadas las circunstancias, el órgano revisor consideró cumplido el requisito de la contabilización exigido en el artículo 19.3 del TRLIS, que la Inspección había actuado correctamente a la hora de eliminar el gasto por la adquisición del intangible y que procedía admitir la deducción de la parte de amortización

correspondiente al ejercicio con independencia de la cuantía, admitiendo en consecuencia la correspondiente a los días entre el 25 y el 31 de diciembre de 2011.

A juicio de la recurrente, el criterio de la Inspección no resulta conforme a Derecho en la medida en que estamos ante un ámbito en que la obsolescencia del desarrollo es habitual que se produzca de forma inmediata y que, por tanto, el gasto incurrido en el desarrollo web debe considerarse gasto del ejercicio y no se corresponde a un activo amortizable.

La Administración defiende la legalidad del criterio de la Inspección en la forma en que el mismo resultó corregido en su aplicación por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

La Sala considera que la argumentación de la demanda está basada en una afirmación apodíctica, que la obsolescencia en este ámbito determina un determinado tratamiento tributario del gasto en desarrollo web, carente del necesario respaldo normativo o jurisprudencial. Lo contrario sucede con el criterio de la Inspección y del Tribunal Económico-Administrativo Central, que se sustenta sobre una premisa sólidamente establecida y no desvirtuada por las alegaciones de la parte recurrente, según la cual en este caso nos encontramos ante un activo intangible que, como tal, resulta amortizable en las condiciones descritas en la resolución impugnada.

El motivo se desestima.

Sobre la improcedencia de las sanciones

Décimo. *El último motivo impugnatorio cuestiona la legalidad de las sanciones tributarias.*

De entrada procede señalar que, a resultas de la estimación parcial del motivo relativo a la valoración de las operaciones vinculadas consistentes en las compras a entidades italianas del grupo y en lógica correspondencia, la cuantía de la sanción correspondiente a este ajuste deberá reducirse en la misma medida en que lo haga el elemento objetivo de la infracción.

Aparte de lo anterior, la recurrente defiende que no concurre en el presente caso el necesario elemento subjetivo, que ni siquiera se ha justificado por la Administración, no siendo suficiente la acreditación de la culpabilidad con base en la realización del hecho típico. En su opinión, no es apreciable dolo, culpa o negligencia en las conductas por las que ha resultado sancionada. La recurrente actuó, afirma en la demanda, en la creencia de que su conducta era ajustada a una interpretación correcta de las referidas normas tributarias, no existiendo por su parte ánimo defraudatorio alguno. Alega también que, en relación con la sanción por la valoración de las operaciones vinculadas, no existe tipicidad en la conducta de la representada, dado que ha sido precisamente la documentación elaborada y aportada por el contribuyente la fundamentación utilizada por la Inspección para regularizar dichas operaciones, por lo que debería anularse la sanción.

La Administración demandada, en línea con la motivación contenida en el fundamento jurídico decimonoveno de la resolución impugnada, señala que concurre tipicidad en la conducta del contribuyente relativa a la valoración de las operaciones vinculadas al apreciarse el supuesto tipificado en el art. 16.10.2º del TRLIS.

Y en cuanto al elemento subjetivo, la entidad recurrente no ha podido demostrar los hechos que le llevaron a aplicar márgenes inferiores a los resultantes del estudio de empresas comparables, conducta voluntariamente escogida por aquella y que justifica la existencia del elemento subjetivo o culpabilidad necesaria para entender cometida la infracción.

Pues bien, en relación a la tipicidad de la infracción relativa a la valoración de las operaciones vinculadas, coincidimos con la valoración expresada por el Tribunal Económico-Administrativo Central. A la luz de las circunstancias concurrentes en el presente caso (tal y como se describen, por ejemplo, en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, en la resolución sancionadora y en la resolución impugnada) y de la norma contenida en el art. 16.10 del TRLIS, coincidimos con la resolución impugnada en que las alegaciones de la entidad recurrente podría ser válida frente a la propuesta de sanción efectuada por el instructor pero no lo es respecto del acuerdo de imposición de sanción, en la medida en que el Inspector Jefe admitió la alegación del contribuyente respecto a que la documentación de precios de transferencia era completa y que los valores declarados se ajustaban a la misma. Sin embargo, como señala la resolución impugnada, la única conducta por la que la recurrente ha sido sancionada ha consistido en no justificar las razones esgrimidas para consignar las compras a las empresas italianas del grupo por cuantías que se encuentran por debajo del rango obtenido, y esta conducta se encuentra dentro de la descripción típica del art. 16.10 del TRLIS, en la medida en que establece que " También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes".

La tipicidad de las restantes conductas por las que ha resultado sancionada la recurrente, y que no han sido previamente anuladas por el Tribunal Económico-Administrativo Central, no se pone en duda en la demanda.

Por lo que se refiere a la culpabilidad, procede ratificar también la apreciación del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así, en relación a la infracción tributaria relativa a la valoración de las operaciones vinculadas, en cuanto el contribuyente ha omitido la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones que le incumben, " pues no

pudo demostrar los hechos que pudieran justificar la desviación de los importes de dichas compras respecto del rango obtenido con los comparables utilizados, lo cual se puede asimilar a ausencia de justificación y ello se considera una conducta voluntaria a efecto de entender cometida la citada infracción" -fundamento decimotercero de la resolución impugnada-. Las alegaciones de la demanda, más allá de su dimensión general, no enervan la validez del anterior razonamiento en el caso concreto considerado.

Por lo que se refiere a las restantes conductas por las que ha sido sancionada la recurrente y que no han sido anuladas, es decir, las originadas por la amortización de inmuebles no afectos y la activación del gasto por desarrollo web, la culpabilidad se considera por la Sala existente y suficientemente justificada. Dadas las circunstancias concurrentes (según resulta, por ejemplo, de los fundamentos sexto y noveno de esta sentencia, de la resolución sancionadora y de la resolución impugnada), coincide la Sala con el Tribunal Económico-Administrativo Central en que en ambos casos le era exigible al contribuyente una conducta distinta al haber omitido el cuidado y atención exigibles jurídicamente. " La mera descripción de las conductas tipificadas como infracciones tributarias que realiza la resolución sancionadora demuestra que no son concebibles sin la concurrencia de, cuando menos, negligencia", dice el Tribunal Económico-Administrativo en el fundamento vigésimo de su resolución y la Sala está de acuerdo.

Tampoco cabe acoger la tesis de la recurrente de que sus conductas estaban amparadas por una interpretación razonable de la norma tributaria a los efectos del art. 179.2.d) de la LGT. El esfuerzo argumental que dedica la demanda a esta cuestión no avala, a juicio de la Sala, la existencia de interpretación razonable de las normas consideradas en cada caso para justificar el apartamiento de las mismas como el que se aprecia y declara en las resoluciones sancionadoras. Se trata de un esfuerzo argumental más general que aplicado a cada caso concreto y, en la parte que sí se observa esa individualización, las razones aducidas no resultan suficientes para alcanzar el umbral del art. 179.2.d) de la LGT, como acertadamente se razona en la resolución impugnada.

El motivo se estima en parte, en el sentido apuntado de reducir la cuantía de la sanción por la valoración de las operaciones vinculadas en la misma medida en que resulte procedente a tenor de lo declarado en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

Undécimo.

En atención a lo expuesto, se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad recurrente contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 2019 (R.G.: 00/20242/2015 y 00/00297/2016).

En consecuencia, procede anular la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, única y exclusivamente en los términos expresados en los fundamentos de derecho tercero, séptimo y décimo de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

Costas

Duodécimo.

Sin costas, al tratarse de una estimación parcial, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad (art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Ferrolí España, S.L.U. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 2019 (R.G.: 00/20242/2015 y 00/00297/2016) y, en consecuencia:

Primero.

Anulamos la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, única y exclusivamente en los términos expresados en los fundamentos de derecho tercero, séptimo y décimo de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Segundo.

- En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

Tercero.

- Sin costas, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGU 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.