

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073206

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 6 de marzo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 353/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Método del margen neto transaccional. Grupo multinacional de venta de muebles. La entidad adquiere los muebles de la entidad del grupo no residente fabricante de los mismos y los vende a las minoristas del grupo en la Península Ibérica. En el análisis de precios de transferencia, la entidad determina que el margen neto de 3 años (2006, 2007 y 2008) de una muestra de mayoristas se situó entre el 2,1% y el 7,6%, siendo la mediana el 4,1%. La entidad alega que su margen neto medio de los tres años es el 2,2%, por lo que se encuentra dentro del rango intercuartílico. Sin embargo, el margen neto del ejercicio en comprobación se encontraba por debajo, era el 0,42%, por lo que la Inspección aplicó la mediana. Las Directrices de precios de transferencia de la OCDE, aunque establecen que el análisis de comparabilidad debe realizarse de forma contemporánea, admite la utilidad del examen de datos de varios años. No obstante, aunque el estudio se realice tomando datos medios de varios periodos, la comparación debe efectuarse de modo individual y en relación con los resultados de cada ejercicio objeto de regularización, por lo que se desestima el recurso en este punto. Sin embargo, se estima la alegación de la entidad de que en lugar de la mediana (4,1%) se debe coger el límite inferior del rango intercuartílico (2,1%), pues no concurrían defectos de comparabilidad que justificasen la aplicación de la mediana.

PRECEPTOS:

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

Directrices de Precios de Transferencia OCDE, Reglas 3.60, 3.61 y 3.62.

PONENTE:*Don Manuel Fernández Lomana García.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000353 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03916/2015

Demandante: IKEA IBERICA SA

Procurador: BLANCA MURILLO DE LA CUADRA

Letrado: TOMÁS MURILLO GUIRAO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a seis de marzo de dos mil diecinueve.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 353/2015 seguido a instancia de IKEA IBERICA SA, que comparecen representadas por el Procurador D^a. Blanca Murillo de la Cuadra y asistido por Letrado D. Tomás Murillo Guirao, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de marzo de 2015 (RG 3385/2013); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 11.859.999,87 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 26 de junio de 2015 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de marzo de 2015.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 2 de diciembre de 2015. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 16 de marzo de 2016.

Tercero.

Se presentaron escritos de conclusiones los días 1 y 9 de junio de 2016. AL estar la documental aportada redactada en inglés la Sala requirió a la demandante para que aportase la correspondiente traducción, dándose traslado a la Abogacía del Estado. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 21 de febrero de 2019.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre la Resolución recurrida.*

Se recurre la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de marzo de 2015 (RG 3385/2013), por la que se estimó en parte el recurso interpuesto contra al Acuerdo de liquidación IS, ejercicios 2007, 2008 y 2009, anulando las regularizaciones practicadas en relación con los ejercicios 2008 y 2009 y confirmando la regularización correspondiente al ejercicio 2007.

La regularización correspondiente al ejercicio 2007, objeto de debate, lo fue por el concepto "precios de transferencia" y en relación con la actividad de mayorista de ventas realizada por IKEA Distribution Services Spain SA (IDS).

Esta entidad se una de las empresas que integran el Grupo IKEA. Durante el ejercicio objeto de litigio su actividad principal fue la de importación y venta al por mayor de muebles y complementos para el hogar - mayorista-. La Inspección entendió que a efectos de lo dispuesto en el art. 16 e la LIS procedía valorar las adquisiciones de bienes para su reventa mayorista por un precio tal que el margen neto sobre ventas de la entidad sea de un 4,1% -p. 7 del acta de disconformidad-.

En consecuencia, se proponía el ajuste descrito en las pp. 8 y 9 del acta, lo que suponía un incremento en lavase imponible de 37.158.111,52 €.

Segundo. *Sobre el análisis de la comparabilidad.*

A.- Lo que viene a sostener la recurrente en las pp. 3 y ss. de su demanda es que el rango de mercado del ROS para una empresa cuya actividad sea la compraventa al por mayor se sitúa, según los informes, en el periodo 2003 a 2005, entre el 2,1% y el 7,6%. Para obtener estos porcentajes se ha procedido a la aplicación del denominado "enfoque de múltiples años". Pues bien, sostiene que el enfoque de múltiples años debe aplicarse también en relación con las operaciones de IDS y siendo éste de 2,2%, no procedía realizar ajuste alguno.

B.- Para comprender el alcance de lo debatido conviene exponer la operativa de la Inspección, lo que permitirá entender y aclarar el argumento de la recurrente.

La Inspección explica con detalla su forma de proceder en las pp. 3 y ss. del informe de disconformidad. Razona que nos encontramos ante un supuesto de precios de transferencia y expone de forma detallada como IDS adquiriría bienes a entidades del Grupo IKEA y, posteriormente, proveía de productos a IKEA IBERICA SA, IKERA NO RTE y otras entidades minoristas del grupo en Portugal y España.

Pues bien:

- Acepta la cifra de ventas, pues se basa en el Precio Unitario Comparable.
- Aplica el método de margen neto del 4,1% sobre ventas para valorar la actividad mayorista, utilizando el estudio de mayoristas de la entidad.
- El ajuste que resulta se realiza sobre los precios de adquisición de los productos.

Nos interesas destacar lo descrito en la pp. 45 del Acuerdo de liquidación. Del mismo se infiere que:

-El estudio de la Documentación Internacional de Precios de Transferencia del Grupo para Actividades Mayoristas incluye una muestra de empresas mayoristas comparable para lo que se obtiene un margen neto sobre ventas del 4,1% -que es el aplicado por la Inspección-. En concreto, en el informe se hacen referencia a los siguientes márgenes en IKEA España (ROS) - ROS es el Resultado Operativo sobre Ventas (Return on Sales ROS)- :

ROS 2006...3,84%; ROS (sep-oct 2006)....3,57%; ROS 2007. 0,42% y ROS 2008....2,42%. Siendo la media interanual todos ellos, 2,22%.

El rango intercuartil está entre el 2,1% y el 7,6%.

Y la mediana en el 4,1%.

C.- Lo descrito nos permite comprender la primera de las pretensiones: como se ve el rango intercuartil se encuentra en el 2,1% y el 7,6%, por lo tanto, si el ROS de IDS se encontrase dentro de dichos márgenes debería entenderse que se encuentra dentro de los parámetros de mercado. Para la Inspección, en el ejercicio 2007 no es así, pues el ROS es de 0,42%, por debajo del 2,1%. Lo que pretende la recurrente es que estemos no al ROS de IDS en 2007, sino al ROS resultante de la media interanual de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, es decir, al 2,2%, superior al 2,1%.

Al argumento de la entidad responde el Acuerdo de liquidación en la p. 48 al razonar que: " La consideración plurianual a que se refiere la Guía es la relativa al estudio de comparabilidad, tal y como se ha hecho en el informe de PWC, en el que la mediana considerada es la que ha resultado de tomar en cuenta los tres años a que se refiere el estudio. Pero una vez determinada esta procede su comparabilidad de forma individual con cada uno de los resultados declarados en cada ejercicio objeto de regularización". En el mismo sentido se pronuncia el TEAC en las pp. 36 y 37.

D.- La Sala cree que debe confirmar el criterio de la Administración.

En efecto, de la lectura del informe de PwC se infiere que se optó por el Método del Margen Neto de la Operación (TNMM). Como se indica en el informe, para aplicar el TNMM es necesaria la selección de un indicador de nivel de beneficios (PLI) que midan la relación entre (i) beneficios y (ii) costes soportados, ingresos obtenidos o activos utilizados. Se añade que los PLI deberán obtenerse a partir de datos de varios años con el fin de obtener una medicación de la rentabilidad de los comparables no controlados -Directriz 3.44 de la OCDE-. El PLI por el que se optó fue el de " ratios financieros, como la rentabilidad de las rentas (RO...) (beneficio de explotación dividido entre ventas)..". El resultado se describe en el cuadro obrante en la p. 39 del informe.

Ahora bien, como se indica en la p. 48 del Acuerdo de liquidación. La Directriz 3.68 dispone que: " En principio, cabe esperar que la información más precisa que puede usarse en un análisis de comparabilidad es aquella relativa a las condiciones de las operaciones no vinculadas comparables efectuadas de forma contemporánea a la operación vinculada ("operaciones no vinculadas contemporáneas"), dado que refleja el comportamiento de partes independientes en un entorno económico idéntico a aquel en el que se desarrolló la operación vinculada del contribuyente. Sin embargo, la práctica muestra una cierta limitación en la disponibilidad de información sobre operaciones no vinculadas contemporáneas, dependiendo de la fecha en la que esta se recopile" .

Añadiendo las Directrices 3.75 y ss. que:

En la práctica, el examen de los datos relativos a varios años suele resultar útil para el análisis de comparabilidad, si bien no es una exigencia sistemática. Estos datos referidos a varios años deben utilizarse cuando aportan valor al análisis de precios de transferencia. No sería apropiado fijar normas respecto al número de años que deben abarcar los análisis de más de un ejercicio" -3.75-.

"Para poder llegar a comprender plenamente los hechos y circunstancias que rodean una operación vinculada, puede resultar útil examinar los datos referidos tanto al año que se examina como a los anteriores. El análisis de esta información podría poner de manifiesto hechos que pueden haber influido (o que deberían haber influido) en la determinación del precio de transferencia. Por ejemplo, el uso de datos procedentes de años anteriores mostrará si la pérdida en una operación declarada por un contribuyente es parte de una serie de pérdidas producidas en operaciones similares, si es el resultado de circunstancias económicas particulares de un año anterior que implicaron incrementos en los costes en el año siguiente o si constituye el reflejo del hecho de que un producto determinado se encuentra al final de su ciclo vital. Este tipo de análisis puede ser particularmente útil cuando se acude a un método basado en el resultado de la operación. Véase el párrafo 1.72 sobre la utilidad de los datos plurianuales para el análisis de las situaciones de pérdida. Estos datos referidos a varios años pueden ayudar también a mejorar la comprensión de los contratos a largo plazo." -3.76-.

"Los datos plurianuales también son útiles para disponer de información acerca de los ciclos económicos relevantes y de los ciclos de vida de los productos de los comparables. Las diferencias en el ciclo económico o en el ciclo de los productos pueden tener un efecto sustancial en las condiciones de los precios de transferencia que

debe evaluarse para determinar su comparabilidad. Los datos de años anteriores pueden mostrar si una empresa independiente que interviene en una operación comparable se vio afectada de manera comparable por circunstancias económicas comparables, o si las diferentes condiciones de algún año anterior afectaron a sus precios o a sus beneficios de tal forma que no deba utilizarse como elemento comparable" - 3 . 77-.

"Los datos de varios años pueden mejorar también el proceso de selección de terceros comparables, por ejemplo, identificando los resultados que pueden indicar una variación significativa respecto de las características de comparabilidad subyacentes de la operación vinculada objeto de revisión, lo que en ocasiones conduce al rechazo del comparable, o a detectar anomalías en la información sobre terceros" - 3 . 78-.

"El uso de datos referidos a varios años no implica necesariamente la utilización de medias plurianuales. No obstante, los datos plurianuales y las medias, pueden utilizarse en algunas circunstancias para mejorar la fiabilidad del rango. Véanse los párrafos 3.57 a 3.62 en los que se tratan las herramientas estadísticas" - 3.79-.

En suma, de conformidad con las Directrices lo ideal es estar a lo que denomina "operaciones no vinculadas contemporáneas", "dado que refleja el comportamiento de partes independientes en un entorno económico idéntico a aquel en el que se desarrolló la operación vinculada del contribuyente".

No obstante, en determinados casos y por determinadas razones, " el examen de los datos relativos a varios años suele resultar útil para el análisis de comparabilidad, si bien no es una exigencia sistemática". El número de años que deban tenerse en cuenta deberá determinarse y justificarse en cada caso, pues " nosería apropiado fijar normas respecto al número de años que deben abarcar los análisis de más de un ejercicio".

Ahora bien, repárese en que, como sostienen la Inspección y el TEAC, las Directrices, al establecer las indicadas pautas, están refiriendo a la consideración anual de la operación, una cosa es que las Directrices consideren razonable, en determinados casos acudir al examen de varios años para comprender la operación vinculada y otra muy distinta utilizar la media de mercado de varios años para entender que la entidad se encuentra dentro del rango de comparabilidad. Es decir, la consideración plurianual es la relativa al estudio de la comparabilidad, pero una vez realizado el estudio procede realizada la comparación de forma individual y en relación con los resultados de cada ejercicio objeto de regularización.

Al anterior argumento cabe añadir, como razona la Inspección, que " la entidad calcula la media de sus cuatro ejercicios, pero luego no la compara con la media resultante de la muestra, sino que alega que deben resultar válidos sus precios porque la media está dentro del rango. Por otra parte, de proceder, como dice la entidad tal media, ¿por qué los años que ha cogido la entidad? ¿por qué no 5, o 10...?". - p. 49 del Acuerdo de liquidación-.

Pero es que, además, la Inspección añade que " la entidad [alega] para defender la bondad de coger la media de los cuatro ejercicios el hecho de que IDS tiene que hacer frente a los riesgos de mercado y precios, incorporando unos datos en los Anexos B, C y D. Analizadas estas alegaciones, puede observarse que se refieren a datos de los años 2007 y 2008 (nada dice de los años 2006 y anteriores por lo que desconocemos las variables que puedo haber en los mismos); en el Anexo B se intenta reflejar lo que se dice en las alegaciones de que se estimaron reducciones del precio de compra pero los precios de compra se incrementaron durante 2007 y 2008, sin que la Oficina Técnica pueda verificar si las previsiones eran esas u otras o las variables que había en los años precedentes; el Anexo C muestra gráficos de precios de materias primas en los que puede observarse que, en efecto, algunas materias primas suben en los años 2007 y 2008, pero otras se mantienen, en otras la subida del precio es continua desde muchos años antes; el Anexo D es una hoja con un cuadro de los que dice que eran previsiones de ventas y las ventas reales de los años 2007 y 2008, sin que la Oficina Técnica pueda efectuar valoración alguna de eso que se dice ahí" - p. 49 del Acuerdo de liquidación-.

En suma, teniendo en cuenta lo anterior, añadiendo que tal y como razona el TEAC -p. 37- las Directrices tienen por objeto " la elaboración del estudio de comparabilidad", la Sala entiende, máxime atendiendo a lo acreditado en éste caso, que la actuación inspectora de una vez obtenidos los datos comparables, aplicar el resultado obtenido a cada ejercicio es correcta y debe ser confirmada.

El motivo se desestima.

Tercero. *Sobre el rango al que debería realizarse el ajuste.*

A.- El motivo se desarrolla en las pp. 10 y ss. Como se infiere de lo descrito la Inspección aplicó el método de margen neto del 4,1% sobre ventas para valorar la actividad mayorista. Lo primero que indica la recurrente es

que no se razona la opción por la aplicación de la mediana de la muestra. Pero, además, se sostiene que el ajuste se debió efectuar aplicando el 2,1% -recordemos que es el límite más bajo intercuantil-. Y, por último, se sostiene que la Inspección, en cualquier caso, debió aplicar la mediana del rango intercuantílico y no la mediana de la muestra.

B.- En la p. 10 del informe de disconformidad, la Inspección indica que la muestra de empresas presenta una amplia variabilidad y sostiene que para determinar el punto de rango de empresas comparables es preciso remitirse a la dispuesto en la Guía de precios de Transferencia de la OCDE -Exposición de motivos de la ley 36/2006-. Pues bien, en aplicación del punto 3.62 se sostiene que cuando " persistan algunos defectos en la comparabilidad.....podría ser conveniente utilizar medidas de tendencia central", por ello se acude a la mediana, en lugar de a la media, pues " la media ofrece un margen neto sobre las ventas del 6,1%, frente al 4,1% de la mediana. En una muestra que pretende obtener rentabilidades de las empresas, los valores de aquellas que, por razones atípicas o no controlables obtienen resultados muy altos desplazan hacia arriba el valor de la media, por lo que parece más razonable una medida de tendencia central como la mediana".

En el Acuerdo de liquidación, pp. 46 y ss. se analiza la misma cuestión. Se vuelve a insistir en que resulta de aplicación el punto 3.62 y se razona con más detalle la razón por la que, a juicio de la Inspección, el informe de PwC " ofrece un dato significativo que permite determinar que no cualquier margen ofrece un precio de plena competencia aplicable a la entidad IDS". Y al efecto se dice que mientras el volumen de operaciones de IDS oscila entre 1.011.615.348,61 € en 2007 y 845.168.819,11 € en 2008; en el caso de las empresas utilizadas como comparables oscila entre 1.134.000 € y 40.738.000 €. Destacándose que la práctica totalidad de las empresas consideradas en la muestra, con alguna excepción puntual, tienen, en su mayoría, un volumen de operaciones que oscila entre 2 y 4 millones €.

Con base a tal razonamiento basado en el volumen de ventas, el Acuerdo de liquidación concluye que " no cualquier rango satisface el precio de plena competencia, por lo que lo más adecuado es "utilizar medias de tendencia central".

Es importante, en opinión de la Sala destacar que el Acuerdo de liquidación, partiendo de lo descrito, entiende que debe aplicar el 4,1% tanto al ejercicio 2007 en el que el ROS fue del 0,42%; como en el ejercicio 2008, en el que el ROS fue de 2,42%. Ya que sólo " se puede admitir cualquier rango cuando los resultados sean muy fiables y relativamente iguales, condición que en ningún caso se da en el presente caso".

C.- Como hemos visto, por lo tanto, el Acuerdo de la Inspección, en nuestra opinión de forma coherente, sostiene que debe aplicar la media y no los límites intercuantílicos, por ello da el mismo tratamiento, tanto el ejercicio 2007, como al 2008. Pues, a la vista de las circunstancias descritas no le parecen rangos fiables; estimando más correcto acudir a las medias de tendencia central.

El TEAC, sin embargo, se separa del criterio de la Inspección y sostiene que la aplicación de la mediana - 4,1%- en 2007 es correcta, pues no se encuentra dentro de los márgenes comprendidos entre el primer y el tercer cuantil. Sin embargo, la aplicación del mismo criterio al ejercicio 2008 no lo es, pues el ROS se encuentra dentro de los márgenes intercuantílicos. Razonando de forma extensa que el uso del criterio del volumen de operaciones no justifica la no utilización de dichos márgenes cuando se aceptó el informe de PwC. Pues, " no resulta congruente que la muestra se utilice con el análisis de comparabilidad así como para extraer datos en los que se basa la propia regularización, para luego ser rechazada para el efecto que pudiera ser favorable al interesado como es para la aplicación de la regla 3.60 de las citadas Directrices que excluyan los ajustes cuando se encuentran dentro del rango".

D.- Basta con la descripción realizada para rechazar que existe falta de motivación en lo relativo a la aplicación del 4,1%. Ahora bien, lo que sostiene la demandante es que según se infiere del informe de PwC del informe realizado resulta que el ROS de las empresas comparadas se encuentra entre el 2,1% y el 7,6%, por lo tanto, con un ROS del 2,1% estaría dentro de los precios de mercado y el ajuste se debe realizar utilizando el 2,1% y no el 4,1%.

Repárese en que al realizar el ajuste de 2007 la Inspección, para obtener el resultado operativo de plena competencia, realiza la siguiente operación: $1.011.615.348,61 \times 4,1\% = 41.476.229,29$ € y partiendo de dicha cifra realiza el ajuste. Cantidad que sería notable inferior de aplica un 2,1% (seuo 21.243,922,32 €).

Pues bien, las Directrices OCDE en el punto 3.60 disponen que " si las condiciones relevantes de la operación vinculada (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran dentro del rango de plena competencia, no será necesario realizar ajustes".

Por el contrario, conforme a la regla 3.61, 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".

Y, por último, dispone la regla 3.62: " 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" .

En opinión de la Sala, en éste punto si debe darse la razón a la recurrente. En efecto, como hemos indicado, la Inspección fue coherente, dio el mismo tratamiento a los ejercicios 2007 y 2008, pues entendió que debía aplicar la mediana del 4,1%, al entender que, de conformidad con el punto 3.62 de la Directriz, era conveniente utilizar medidas de tendencia central como la mediana, en concreto por considerar que " el estudio tiene defectos de comparabilidad dado que las empresas incluidas en las muestras tienen volumen de ventas inferiores" -p. 38 de la Resolución-.

Lógicamente las circunstancias que justificaban el uso de la mediana, valía tanto para el ejercicio 2007, como para el 2008, pues las razones eran las mismas.

Sin embargo, el TEAC partiendo del hecho de que la Inspección asume del dictamen de PwC, afirma que los datos obtenidos nunca serán perfectamente fiables, no siendo congruente " que la muestra se utilice como análisis de comparabilidad así como para extraer datos en los que se basa la propia regularización, para luego ser rechazada para el efecto que pudiera ser favorable al interesado como es para la aplicación de la regla 3.60 de las citadas Directrices que excluye los ajustes cuando se encuentran dentro del rango". Por ello, anula el Acuerdo en este punto, pues la entidad se encontraba dentro del rango, recordemos que el rango intercuartil estaba entre el 2,1% y el 7,6% y en el 2008 se encontraba en el 2,42%. Es decir, para el TEAC no era posible aplicar la regla del art. 3.62 en la que se basa la Inspección, pues en el ejercicio 2008, la sociedad se encontraba dentro de los márgenes exigidos por el art. 3.60, lo que no ocurría en el ejercicio 2007.

Ahora bien, en nuestra opinión es claro que, si el ROS se encuentra fuera de los límites del rango intercuartil, debe realizarse la correspondiente regularización, pues sólo a partir del 2,1 % se encuentra la entidad dentro de los márgenes de mercado comparables. Ahora bien, para aplicar la mediana es preciso que, además, existan " defectos de comparabilidad" y si los mismos no existieron para el 2008, por la misma razón tampoco existieron para el 2007. Repárese en que frente a los argumentos de la Inspección que sostuvo la existencia de defectos de comparabilidad, el TEAC afirma que " una diferencia en el volumen de ventas no es razón suficiente para rechazar la validez del informe...El hecho de que la entidad comprobada ocupe una posición líder dentro de su sector por su volumen de ventas no provoca de por sí una falta de homogeneidad - p. 40 Resolución del TEAC-.

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.

El motivo se estima, pues la Sala entiende, con la demandante que el ajuste debió haberse efectuado sobre el 2,1%, no sobre el 4,1%. No siendo necesario, en consecuencia, analizar si debió utilizarse la mediana del rango intercuantílico en lugar de la mediana de la muestra.

Cuarto. *Sobre la necesidad de que el ajuste debe realizarse sobre la cifra de ventas y no de compras.*

A.- El motivo se desarrolla en las pp. 12 y ss. Se viene a sostener que los precios pagados por IKEA (minorista) a IDS fueron " significativamente inferiores a los que hubiera pagado un tercero independiente por los

mismo productos IKEA". Lo que en opinión de la demandante implicaría que debería incrementarse el valor de las compras de IKEA IBERICA a IDS en un 7% y paralelamente el valor de las ventas de IDS a IKEA IBERICA. En las pp. 15 y 16 se exponen unos cuadros conforme a los cuales debería, en todo caso, efectuarse el ajuste " incrementando el valor de las ventas de IDA a IKEA IBERICA y, simétricamente, incrementando el valor de las compras de IKEA IBERICA".

B.- Ahora bien, al margen del argumento del TEAC en la p. 37 de la Resolución, lo cierto es que como se reconoce en la demanda y se infiere del acta de disconformidad: la sociedad demandante y la Inspección acordaron, con base a los informes aportados, " aceptar el citado estudio [de PwC] como verificación de la aplicación del método de Precio Unitario Comparable que se menciona en la documentación de precios de transferencia y que las transacciones a minoristas de IKEA se realizan en condiciones de plena competencia". Por lo que, en principio, esta materia no fue objeto de discusión.

No obstante, el argumento de la sociedad se analizó en el Acuerdo de liquidación en las pp. 49 y 50. En el mismo se indica que la recurrente argumentó, con base a un informe aportado y que se adjuntó a la demanda, que los precios aplicados en las transacciones en Reino Unido son, hechos los ajustes necesarios, " inferiores a los que se aplican entre dos grupos independientes". Este informe es el mismo en el que se basa la demanda, cuyos resultados pretende extrapolar -p. 14 de la demanda-.

Ahora bien, dicho informe se refiere a los precios de compra de productos IKEA para el Reino Unido. Y, como hemos dicho, lo que pretende la recurrente es extrapolar los resultados de dicho informe a los precios de IDS.

Como razona la Inspección: " El estudio en ningún momento compara tales precios con los aplicados en las transacciones entre IDES e IKEA IBERICA, ni analiza si los productos elegidos son igualmente representativos de las transacciones entre dos entidades. No se puede derivar, por tanto, de tal estudio, que los precios aplicados entre IDA e IKEA IBERICA, o entre todos los mayoristas y minoristas del Grupo IKEA, son inferiores a los que se aplicarían entre empresas independientes. El estudio sirve simplemente al actuario de elemento de convicción de que el grupo realiza una aplicación del método de precio unitario razonable que no debe ser cuestionada".

Estos argumentos, a falta de mayor acreditación, deben ser acogidos por la Sala, compartiéndose los argumentos dados por la Inspección.

En suma, el motivo se desestima y la demanda se estima en parte.

Quinto. Sobre las costas.

Al estimarse en parte la demanda, cada una de las partes procesales debe soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad. - art 139 LJCA -.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a. Blanca Murillo de la Cuadra en nombre y representación de IKEA IBERICA SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de marzo de 2015 (RG 3385/2013), la cual anulamos en parte por no ser conforme a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Tercero y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y 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.MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA 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.