

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084233

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de noviembre de 2021

Sala 11.^a

R.G. 4881/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. *Motivos que facultan para el empleo de la mediana como precio o margen de plena competencia.* Alega la entidad improcedencia del ajuste a la mediana del rango intercuartílico de valores. Defiende que si la Inspección considera que la muestra de comparables modificada es adecuada, no concurrirían los motivos que facultan para el empleo de la mediana como valor único de referencia de mercado, ya que el set final que emplea la Inspección está compuesto por tan solo 10 compañías comparables, lo que no supone "un número importante de observaciones" tal y como prescriben las Directrices de la OCDE para el empleo de la mediana; y, por otra parte, dicha muestra de comparables resulta de una depuración previa que realiza la propia Inspección sobre la muestra del contribuyente, por lo tanto, no deberían persistir defectos en la comparabilidad que hagan aconsejable seleccionar la mediana de la muestra como valor único de mercado.

Respecto a la posibilidad de acudir a la mediana para situar en ella el margen de plena competencia, debemos acudir a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, que nos dicen por una parte lo siguiente:

3.60 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. En el presente caso, el margen calculado por la inspección se sitúa fuera del rango, lo que justifica la práctica de ajustes.

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.

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.

Así pues, las Directrices contemplan la aplicación de la mediana "cuando persistan defectos en la comparabilidad, como se vio en el párrafo 3.57":

En el presente caso, los defectos de comparabilidad puestos de manifiesto por la inspección, justificando así la aplicación de la mediana, han sido los siguientes: "En las anteriores actuaciones inspectoras, el obligado tributario alegó la improcedencia de computar la mediana por parte de la Inspección, alegación que fue rechazada en el acuerdo de liquidación, teniendo en cuenta circunstancias tales como las considerables diferencias respecto al número de trabajadores y los datos financieros, así como la existencia de otras limitaciones en la información recabada de las bases de datos, dada la falta de información, en las empresas comparables, de aspectos relevantes, tales como las condiciones contractuales, la naturaleza y desglose de gastos y costes y las estrategias empresariales y comerciales."

En conclusión, una vez puestos de manifiesto por la inspección los defectos de comparabilidad existentes en la muestra final resultante, defectos que aun con la depuración efectuada por la inspección no han podido ser evitados, debemos concluir la conveniencia de acudir a la mediana. El Tribunal considera, pues, ajustada a derecho la utilización de la mediana en el presente caso. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (NFL008519) (TR Ley IS), art. 16.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT de Madrid, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2014, derivado del acta A02 ...1.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 28/08/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 01/08/2019

Segundo.

Por la Inspección de los Tributos del Estado se iniciaron el 3 de julio de 2017 actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el Grupo fiscal a/91, cuya sociedad dominante es **XZ SA**, con NIF ...

En los ejercicios objeto de las actuaciones de comprobación tributaria, el Grupo fiscal estaba integrado por **XZ SA**, con NIF ..., como sociedad dominante, y las siguientes sociedades dependientes:

- **XZ SA**, con NIF ...
- **XW SL**, con NIF ...
- **XQ SL**, con NIF ...

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, con fecha 1 de marzo de 2019, se formalizaron, entre otras, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, Acta modelo A02, con número de referencia ...1, relativa al Impuesto sobre Sociedades, operaciones vinculadas, ejercicio 2014, que es objeto del acuerdo de liquidación impugnado.

Son hechos a tener en cuenta relativos a las operaciones vinculadas regularizadas en el Acta A02 con número de referencia ...1 los siguientes:

En el ejercicio 2014, la sociedad dependiente **XT SA** adquirió los productos (electrodomésticos y recambios) a la sociedad sueca **NP AB**, para su distribución en España.

La sociedad española aplicó un margen de distribución del 0,9% sobre las ventas netas de electrodomésticos, y del 5,5% sobre las ventas netas de recambios.

XT SA comercializa en España todos los productos del grupo **X**.

Dichos productos los adquirió, hasta el ejercicio 2012, a la sociedad belga **LM NV** y, a partir del ejercicio 2013, a la sociedad sueca **NP AB**.

El modo en que se remunera la actividad de distribución mencionada entre la sociedad española y la entidad sueca es mediante la aplicación de los citados porcentajes a las ventas netas, de forma que todos los costes operativos corren a cargo de la sociedad sueca que vende sus productos a la distribuidora española y el porcentaje mencionado es el beneficio que se le garantiza a esta última.

Además de esa actividad principal, la sociedad española obtiene ingresos procedentes de la facturación de servicios de logística y almacenaje que presta a la sociedad sueca citada. Asimismo, y al igual que el resto de las sociedades del grupo, otra fuente de ingresos es la de los márgenes asociados a los servicios que eventualmente pueda prestar a otras entidades del propio grupo ("mark up").

Las regularizaciones correspondientes a estas otras actividades se realizan en el Acta A02 con número de referencia ...6, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2012 a 2015.

Resumidamente, los estudios de precios de transferencia utilizados por el contribuyente en los ejercicios comprobados consisten en elaborar, partiendo de una base de datos de empresas reconocidas, una lista de sociedades con características similares a la empresa analizada, examinar sus principales magnitudes, aplicar alguno de los métodos aceptados por la OCDE y situar el beneficio que se le va a reconocer a la empresa objeto de estudio dentro de los límites obtenidos.

El método utilizado por la entidad para la valoración es el del margen neto transaccional y el indicador de beneficio utilizado, denominado en la documentación de precios aportada como ROS, es el resultado obtenido por el ratio Resultado neto operacional/Ingresos explotación.

La Inspección no ha cuestionado ni el método utilizado ni las funciones, riesgos y activos utilizados para desarrollar la función de distribución por el obligado tributario.

La Inspección, que no cuestiona la aplicación del método del margen neto transaccional, no obstante, ha revisado el estudio de comparabilidad de mercado presentado por la entidad para determinar los márgenes de distribución, excluyendo algunas de las empresas computadas en dicho estudio, por considerar que no reúnen los necesarios requisitos de comparabilidad, e incluyendo algunas de las excluidas por la entidad, por considerar que sí reúnen los requisitos de comparabilidad.

De esta forma, tras la revisión del estudio presentado por el obligado tributario, la Inspección ha llegado a un rango de plena competencia para la actividad de distribución de electrodomésticos que, para el ejercicio 2014, estaría situado entre un valor de Ebit de Q1 de 1,77% y un Q3 de 3,75%, siendo la mediana del 3,27%.

La inspección considera que el margen de distribución del ejercicio 2014 en la distribución de los electrodomésticos debería haber sido el de la nueva mediana calculada en el estudio revisado, que, como ya se ha indicado, es el 3,27%.

Tercero.

En fecha 31/07/2019 fue notificado el acuerdo de liquidación derivado del acta mencionada, en el que resultó una deuda tributaria de 1.689.065,54 euros, de los que 1.465.372,17 corresponden a cuota y 223.693,37 a intereses de demora.

Contra el acuerdo notificado, fue interpuesta reclamación económico-administrativa en fecha 01/08/2019, presentando las alegaciones que son analizadas seguidamente.

La liquidación impugnada se dictó con carácter provisional, en virtud de lo dispuesto en los artículos 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, en la medida en que las correcciones valorativas realizadas en este acuerdo no habían sido el objeto único de la regularización que procedía practicar en el procedimiento de inspección desarrollado, regularizándose los demás elementos objeto de las actuaciones en otros acuerdos de liquidación de la misma fecha, algunos de los cuales también fueron impugnados, siendo resueltas las respectivas reclamaciones por este Tribunal en esta misma fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinación del margen correspondiente a los contratos de distribución entre **XW SA** y la sociedad sueca **NP AB**.

Tercero.

La regulación de las operaciones vinculadas la encontramos en el artículo 16 del TRLIS que señala, según redacción vigente en el período que nos ocupa:

"1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

(...)

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.*
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.*

- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

(...)

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.(...)”

La sociedad dependiente **XT SA** adquirió los productos (electrodomésticos y recambios) a la sociedad sueca **NP AB**, para su distribución en España, aplicando un margen de distribución del 0,9% sobre las ventas netas de electrodomésticos, y del 5,5% sobre las ventas netas de recambios.

El método utilizado por la entidad para la valoración de este margen de distribución es el del margen neto transaccional y el indicador de beneficio utilizado, denominado en la documentación de precios aportada como ROS, es el resultado obtenido por el ratio Resultado neto operacional/Ingresos explotación.

La Inspección no ha cuestionado ni el método utilizado ni las funciones, riesgos y activos utilizados para desarrollar la función de distribución por el obligado tributario, pero ha revisado el estudio de comparabilidad de mercado presentado por la entidad para determinar los márgenes de distribución de electrodomésticos, excluyendo algunas de las empresas computadas en dicho estudio, por considerar que no reúnen los necesarios requisitos de comparabilidad, e incluyendo algunas de las excluidas por la entidad, por considerar que sí reúnen los requisitos de comparabilidad.

Manifiesta la reclamante su desacuerdo con el procedimiento seguido por la Inspección para la determinación del conjunto de entidades comparables consideradas válidas a los efectos del cálculo de la remuneración de plena competencia. No está de acuerdo con el procedimiento seguido para determinar la muestra final de entidades comparables ni con la eliminación de los comparables.

Respecto al procedimiento seguido, alega que la Inspección no ha refutado las conclusiones de los estudios de precios de transferencia propuestos por el obligado tributario. Su labor se ha limitado a cuestionar la adecuación de determinados comparables independientes de los análisis económicos realizados por el contribuyente y a realizar un ajuste del margen de mercado reportado por EHPE a la mediana resultante de esta nueva muestra como indicador del precio de mercado atribuible a las operaciones que nos ocupan, práctica que no encuentra acomodo alguno ni en la normativa vigente en materia de precios de transferencia ni en sus referencias interpretativas. Tratándose de una cuestión valorativa, un perito independiente hubiera fundamentado su estimación razonable del

valor de mercado en su propio análisis independiente y no en una mera corrección parcial de las conclusiones del análisis propuesto por el contribuyente. Sostiene la reclamante que en el caso de que la Inspección considere incorrecto el valor propuesto por el contribuyente, la nueva estimación del mencionado valor de mercado deberá fundamentarse en un nuevo análisis completo que sustituya al del contribuyente y en el que se justifique la concurrencia de las pautas previstas en el artículo 16 del RIS.

Respecto a la eliminación de los comparables, alega que los argumentos que esgrime la Inspección para rechazar algunas de las compañías seleccionadas como comparables por X y añadir algunas de las compañías rechazadas por el contribuyente se basan en la consulta de información que no estaba disponible en el momento del cumplimiento con las obligaciones de documentación de precios de transferencia establecidas por la normativa española. La Inspección no está acreditando debidamente que el ejercicio de revisión de la comparabilidad de las compañías realizado por X haya sido defectuoso y, al tomar información cualitativa de fecha posterior, consultada en Internet y no en una base de datos fiable que permita consultar la información con referencia a fechas concretas, está situando al contribuyente en una posición de indefensión. Además de los motivos expuestos, se exponen una serie de consideraciones adicionales respecto de cada una de las empresas eliminadas con las que defiende que las eliminaciones de comparables realizadas por la Inspección son incorrectas.

Antes de entrar en el análisis de las cuestiones planteadas, debemos señalar que la selección efectuada por la entidad se ha realizado usando la base de datos Amadeus de modo que, mediante unos criterios de selección, la entidad obtuvo un conjunto de entidades comparables que posteriormente revisó con unos criterios manuales hasta reducir la muestra a 19 entidades.

La inspección ha revisado las entidades propuestas como comparables y los criterios aplicados en el estudio, considerando que deben ser eliminadas como comparables idóneos las entidades que no cumplan los siguientes requisitos:

- Nº de empleados: La inspección estableció el criterio de limitar el número de empleados de modo que al menos las entidades comparables tengan 6 empleados en todos los ejercicios del periodo de comparabilidad, motivo por el que se excluyen 4 entidades.

- Se excluye otra entidad que no se considera comparable idóneo al haber incurrido en pérdidas continuadas.

- Se excluyen 7 empresas que incumplen los criterios de independencia, además de incurrir en otra actividad y distribuir productos diferentes.

Por otro lado, se han revisado las compañías rechazadas por la entidad en el estudio, y se considera que 3 de ellas pueden ser comparables idóneos.

Así pues, resultan 10 entidades, con las que el rango de plena competencia para la actividad de distribución estaría entre un valor de Ebit de Q1 de 1,77 y un Q3 de 3,75, siendo la mediana de 3,27.

Cuarto.

Comenzando por la primera cuestión planteada por la reclamante, el procedimiento seguido para determinar la muestra final de entidades comparables, sostiene la interesada que en el caso de que la Inspección considere incorrecto el valor propuesto por el contribuyente, la nueva estimación del mencionado valor de mercado deberá fundamentarse en un nuevo análisis completo que sustituya al del contribuyente.

Respecto a la búsqueda de comparables, señalan las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia cuando se refieren al enfoque deductivo que *"se inicia con una amplia serie de sociedades que operan en el mismo sector de actividad, llevan a cabo funciones generales similares y no presentan características económicas que resulten sensiblemente diferentes. El listado se depura a continuación aplicando unos criterios de selección y la información a disposición pública (por ejemplo, bases de datos, cibersitios, información sobre los competidores del contribuyente que se conozcan). En la práctica, el enfoque "deductivo" se inicia normalmente con una búsqueda efectuada en una base de datos."*

Debemos señalar en este punto que las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia destacan la importancia de depurar la búsqueda de datos acudiendo a otra información con el fin de mejorar la calidad en las operaciones no vinculadas comparables seleccionadas. Así, el punto 3.33 indica lo siguiente:

"En la utilización de bases de datos comerciales no debe primar la cantidad sobre la calidad. En la práctica, basar el análisis de comparabilidad únicamente en una base de datos comercial puede generar dudas sobre la fiabilidad del análisis, debido a la calidad de la información precisa para evaluar la comparabilidad que puede obtenerse, en términos generales, de una base de datos. Para paliar este déficit es posible que sea necesario afinar las búsquedas en las bases de datos acudiendo a otra información disponible públicamente, dependiendo de los

hechos y circunstancias. Este perfeccionamiento en la búsqueda de información en las bases de datos con otras fuentes de información pretende primar la calidad sobre los criterios estandarizados y es válida tanto para las búsquedas en bases de datos realizadas por los contribuyentes o profesionales de la fiscalidad como para las efectuadas por las administraciones tributarias.(...)"

Así lo ha hecho la entidad al depurar manualmente el listado de entidades resultante de la búsqueda en la base de datos utilizada. Posteriormente, en la comprobación llevada a cabo, la inspección considera correcto el método de valoración utilizado por la entidad y el análisis de funciones de la entidad, pero no comparte este proceso de depuración efectuado por la empresa, y es aquí donde reside la regularización efectuada, lo que entendemos se ajusta a las normas contenidas en las Directrices de la OCDE, puesto que es esta depuración la que adolece de ciertos defectos y en consecuencia no resulta necesario un nuevo estudio de comparabilidad, como pretende la entidad, siendo suficiente el que resulta de corregir los defectos encontrados en el estudio de la empresa, puesto que de la revisión del mismo efectuado por la inspección se obtiene lo que podemos considerar un rango de plena competencia, sin perjuicio del análisis que haremos con más profundidad más adelante.

Quinto.

Respecto a la eliminación de los comparables, alega la reclamante que los argumentos que esgrime la Inspección para rechazar algunas de las compañías seleccionadas como comparables por X y añadir algunas de las compañías rechazadas por el contribuyente se basan en la consulta de información que no estaba disponible en el momento del cumplimiento de las obligaciones de documentación de precios de transferencia establecidas por la normativa española.

Hemos visto que las Directrices señalan la importancia de depurar la búsqueda de datos acudiendo a otra información, tanto para las búsquedas en bases de datos realizadas por los contribuyentes como para las efectuadas por las administraciones tributarias. Concretamente, respecto al enfoque deductivo contemplan las Directrices la posibilidad de acudir a "cibersitios", como hemos visto en el fundamento jurídico anterior. Entendemos, pues, que la búsqueda de información que ha realizado la inspección en páginas webs es válida a pesar de que, como no puede ser de otro modo, esta información sea la disponible en las fechas de la comprobación. Se trata de intentar recabar el mayor volumen de información respecto a las posibles entidades comparables, con el fin de delimitar la operativa, funciones y características económicas y financieras de las empresas de la forma más completa posible. La información obtenida por la inspección, junto con la aportada por el contribuyente, nos va a permitir determinar qué empresas pueden ser o no comparables, para lo que ambas informaciones deben ser contrastadas en esta búsqueda de la imagen lo más objetiva y completa posible de cada una de las entidades a seleccionar.

Expone la reclamante una serie de consideraciones, respecto de cada una de las empresas eliminadas, con las que defiende que las eliminaciones de comparables realizadas por la Inspección son incorrectas, que pasamos a analizar.

- NNP LDA
- PPQ SRL
- QQR SRL
- RRS OY

La inspección rechaza estas cuatro compañías en base al criterio de limitar el número de empleados, de modo que al menos las entidades comparables tengan 6 empleados en todos los ejercicios del periodo de comparabilidad. La reclamante se opone a este criterio en base a la arbitrariedad que supone y que ya aplicó otros criterios con el fin de garantizar la comparabilidad del tamaño de las empresas, a través de la selección de compañías que presentaran una cifra de ventas superior a dos millones de euros en los ejercicios considerados.

Teniendo en cuenta que XT tiene más de 200 empleados, entiende este Tribunal razonable la exigencia de este requisito de comparabilidad por parte de la inspección, por lo que consideramos que estas entidades han sido correctamente eliminadas del estudio de comparabilidad.

- JK TOV

La inspección excluye a esta entidad por los siguientes motivos: "VINCULACIÓN: 2012: 1 SOCIO 70% Y 1 30% CON SOCIEDADES MISMA ACTIVIDAD. COD. SECUND.: 5210 DEPOSITO Y ALMACENAMIENTO Y ARRENDAMIENTO FINANCIERO."

Alega la reclamante que aplicó criterios específicos para eliminar compañías vinculadas en la búsqueda de compañías comparables efectuada en el momento de preparación de la documentación de precios de transferencia, pero lo cierto es que esta entidad presenta, tal y como pone de manifiesto la inspección la vinculación con un socio

en un 70% y en un 30% con sociedades de la misma actividad, lo que entendemos es motivo de exclusión de la misma como comparable.

Alega por otra parte que la inspección no confirma la fuente de obtención de tal información, a qué ejercicio o ejercicios se refiere, qué tipo de socios tendría la compañía en base a sus fuentes (persona física o persona jurídica), a qué actividades se dedican, etc.

Según se recoge en el expediente, la inspección ha consultado la aplicación ORBIS y las webs de las entidades comparables, resultando que en el presente caso se trata de una entidad vinculada, contra lo que la reclamante no aporta ningún elemento de prueba que ponga en evidencia lo contrario, por lo que entendemos correctamente eliminada esta entidad de la muestra de comparables.

GH SRL

La inspección excluye a esta entidad por los siguientes motivos: "VINCULACIÓN: 1 PF 90% LO ES A SU VEZ DE OTRA VENTA MINORISTA DE ELECT. PRODUCTO: WEB: Distribución de cables y conductores, productos eléctricos."

Con respecto a la razón esgrimida de vinculación, la reclamante procede a remitirse a lo manifestado con anterioridad para el caso **JK TOV**, por lo que a lo dicho respecto a esta entidad nos remitimos igualmente.

Respecto a que esta entidad tenga por objeto la distribución de cables y conductores, productos eléctricos, alega la reclamante que, tras comprobar la página web actual de la compañía (www....), no comparte esa opinión ya que en la página web no se mencionan en absoluto los productos que menciona la Inspección. En esa misma página la entidad se define como una empresa que se dedica a la distribución de electrodomésticos.

Sin embargo, del análisis de la web de la entidad resulta que en el objeto de la misma se encuentra la automatización y robótica industrial, actividad diferente de la que lleva a cabo la reclamante, por lo que entendemos que ha sido correctamente excluida.

- CCD SRL

La inspección excluye a esta entidad por los siguientes motivos: "PRODUCTO: WEB Y VISTA: CATALOGO: PLATOS, SARTENES, MATERIAL ELECTRICO Y DE LIMPIEZA."

La reclamante se opone a la exclusión de esta entidad en base a que la información con la que se revisó la actividad de las compañías comparables era la que estaba disponible en el momento de realización del análisis, por lo que no puede entenderse válida la utilización de la información contenida en la versión de una página web muy posterior y, además, señala que ha tratado de acceder a información en Internet que permitiera obtener una posible confirmación de los indicios que señala la Inspección, pero ello no ha sido posible ya que la página web mencionada no se encuentra disponible.

Si bien no ha podido ser contrastada por este Tribunal la información a que se refiere la inspección respecto a los productos comercializados por la entidad, la existencia de la vinculación puesta de manifiesto por la inspección nos lleva a confirmar la exclusión de esta entidad.

- DDF SL.

La inspección excluye a esta entidad por los siguientes motivos: "PRODUCTO: WEB: FAMILIAS DE PAE, GAMA BLANCA, TELEFONÍA DOMÉSTICA, BAJA FRECUENCIA (ELECTRÓNICA) Y MENAJE DE COCINA. WEB: EN EL AÑO 2005, **DDF SE UNE AL GRUPO R.**"

Alega la reclamante que en la página web de la compañía (www....) no ha encontrado evidencias de los productos que menciona la Inspección.

Sin embargo, de la visita a la web de la entidad se puede confirmar lo contrario, puesto que esta entidad, si bien tiene como objeto principal la venta de electrodomésticos, también comercializa informática y telefonía, actividades diferentes a la de la entidad comprobada.

- FFG.

La inspección excluye a esta entidad por los siguientes motivos: "PRODUCTO: WEB PRODUCTOS QUIMICOS, ACIDO, ADHESIVOS, POLIMEROS.COD. PRINCIPAL: 4754 MINORISTA."

Alega la reclamante que, tras consultar la página web mencionada, no ha encontrado evidencias de los productos que menciona la Inspección. Todo lo contrario, se confirma la actividad de la compañía como la distribución al por mayor de electrodomésticos. En el mismo sentido se pronuncia en relación con la mención que hace la inspección acerca de que la compañía lleva a cabo actividad de venta al por menor, puesto que del propio

nombre y dirección de página web de la compañía se deduce que se dedica a la distribución al por mayor y no al por menor (mención en francés "grossiste").

Si bien es cierto que en la web de la entidad figura la venta de electrodomésticos como actividad de la misma y se define como mayorista, también se ofrecen los productos en venta directa al consumidor, según se indica en la web, lo que resulta coherente con el epígrafe minorista que la inspección ha comprobado, por lo que entendemos que ha sido correctamente eliminada.

- GGH MBH

La inspección excluye a esta entidad por los siguientes motivos: "PRODUCTOS: WEB: FTTP://WWW.... VENTA DE MUEBLES BAÑO. VINCULACIÓN: PF 100% QUE TIENE OTRA DE SERV, TECNICOS. COD. SECUND. 4647 MUEBLES Y AP. ELECTRICOS."

Alega la reclamante que ha tratado de acceder a información en Internet que permitiera obtener una posible confirmación de los indicios que señala la Inspección, pero ello no ha sido posible, ya que la página web mencionada no se encuentra disponible. En relación con la vinculación, defiende que es del todo improbable que las operaciones realizadas por la entidad con su accionista al 100% (persona física) sean susceptibles de producir un impacto significativo en la información financiera públicamente disponible acerca de su actividad de compraventa al por mayor de electrodomésticos.

Debemos decir, en cuanto a la información disponible en internet de la entidad, que este Tribunal sí ha podido acceder a la página que indica la inspección y constatar que, efectivamente, la entidad cuenta en el objeto de su actividad, junto con los electrodomésticos, con la venta de muebles de cocina, por lo que, teniendo en cuenta además la existencia de vinculación, que no queda desvirtuada por las afirmaciones de la reclamante a este respecto, nos llevan a considerar correcta la eliminación de la entidad.

- HHJ MBH

La inspección excluye a esta entidad por los siguientes motivos: "PRODUCTO: WEB: MAYORISTA ELÉCTRICO ACTIVIDAD: SERVICIOS DE INGENIERIA. ACTIVIDAD: SERVICIOS DE LOGISTICA Y SOLUCIONES IT. COD. PRINCIPAL: ALQUILER."

Alega la reclamante que la Inspección no confirma la fuente de obtención de tal información que indica que la compañía se dedica a la prestación de servicios de ingeniería, servicios de logística y soluciones IT, así como a actividades de alquiler. La Inspección no indica tampoco a qué ejercicio o ejercicios se refiere tal información.

Como señala el acuerdo de liquidación, es la web de la entidad la fuente de la información en la que fundamenta la inspección la exclusión de esta entidad. De su visita a la misma resulta puesto de manifiesto que el objeto de la entidad difiere claramente del de un mayorista de electrodomésticos, y en su lugar encontramos elementos de construcción, mobiliario e instalaciones, por lo que consideramos que está correctamente excluida.

Sexto.

Por otro lado, se opone la reclamante a la inclusión en el estudio de comparables de las compañías que la inspección acepta en contra del criterio del contribuyente, que las rechazó por defectos de comparabilidad:

JJK LDA

Alega el reclamante que esta compañía fue rechazada como comparable por el contribuyente dado que la descripción de su actividad de negocio, tal y como figuraba en la base de datos en la fecha de realización del estudio, indicaba que la compañía se dedicaba exclusivamente a la comercialización de productos electrónicos.

Efectivamente, tal y como se puede comprobar en la web de la entidad, esta se dedica a la venta de electrodomésticos, pero también de electrónica, sonido e imagen, motivo este por el que la inspección consideró que alguna de las entidades seleccionadas por el obligado tributario debían ser excluidas, como hemos visto. Así pues, no resulta coherente con la depuración hecha por la inspección respecto a las entidades seleccionadas por la reclamante que ahora esta entidad sea admitida como comparable. Debemos, pues, en este punto estimar las pretensiones de la entidad, debiendo ser excluida esta entidad del estudio.

- KKL SRL

Alega la reclamante que eliminó la compañía **KKL SRL** como potencialmente comparable en la medida en que, en el momento de la preparación del análisis, esta presentaba una descripción de negocio en la base de datos Amadeus que señalaba claramente su operativa como distribuidor al por menor.

Del análisis de la información contenida en internet de esta entidad podemos comprobar que tiene por objeto la venta de electrónica, audio y vídeo, por lo que, por los motivos que hemos señalado respecto a **JJK LDA**, debe ser excluida esta entidad del estudio.

- LLM LIMITED.

Alega la reclamante que eliminó la compañía como potencialmente comparable en la medida en que, en el momento de la preparación del análisis, esta presentaba una descripción de negocio en la base de datos Amadeus que señalaba claramente su operativa como distribuidor al por menor.

Del análisis de la información contenida en internet de esta entidad podemos comprobar que tiene por objeto el comercio de refrigeración y aire acondicionado, por lo que, por los motivos que hemos señalado respecto a **JJK LDA**, debe ser excluida esta entidad del estudio.

Así pues, debemos anular el acuerdo de liquidación dictado, debiendo ser dictado un nuevo acuerdo en el que se efectúe nuevamente el cálculo del rango de plena competencia sin incluir a estas tres entidades entre las comparables, siempre con el límite que el principio de "*reformatio in peius*" supone en cuanto a que el resultado del nuevo cálculo no puede resultar desfavorable para la reclamante respecto al que ha sido impugnado.

Séptimo.

Presenta la entidad alegaciones complementarias en las que defiende, en síntesis, que la aplicación de la propuesta de la Inspección en lo que a la remuneración de EHPE se refiere, que supone una retribución consistente en un margen operativo del 3,27%, teniendo en cuenta que el beneficio promedio obtenido por el Grupo a nivel europeo se situó en el 1,4%, supone la atribución de un beneficio para el resto de actividades que intervienen en la cadena de valor del Grupo del -0,2%.

Debemos en este punto tener en cuenta que no ha sido objeto de comprobación el grupo europeo en su conjunto, por lo que el estudio aportado no puede ser contrastado con la información contenida en el presente expediente; pero, en cualquier caso, estos datos aportados ahora por la reclamante no determinan que el estudio de comparabilidad resultante de la regularización sea incorrecto. Debemos, pues, desestimar esta pretensión.

Octavo.

Alega por otra parte la entidad improcedencia del ajuste a la mediana del rango intercuartílico de valores. Defiende que si la Inspección considera que la muestra de comparables modificada es adecuada, no concurrirían los motivos que facultan para el empleo de la mediana como valor único de referencia de mercado, ya que el set final que emplea la Inspección está compuesto por tan solo 10 compañías comparables, lo que no supone "un número importante de observaciones" tal y como prescriben las Directrices de la OCDE (párrafo 3.57) para el empleo de la mediana; y, por otra parte, dicha muestra de comparables resulta de una depuración previa que realiza la propia Inspección sobre la muestra del contribuyente, por lo tanto, no deberían persistir defectos en la comparabilidad que hagan aconsejable seleccionar la mediana de la muestra como valor único de mercado. En línea con estos argumentos se encuentra la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 6 marzo de 2019 (rec. 353/2015). Según el criterio de la Audiencia Nacional, el ajuste debería efectuarse al cuartil inferior del rango de valores resultante de la muestra determinada por la inspección.

Respecto a la posibilidad de acudir a la mediana para situar en ella el margen de plena competencia, debemos acudir a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, que nos dicen por una parte lo siguiente:

3.60 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.

En el presente caso, el margen calculado por la inspección se sitúa fuera del rango, lo que justifica la práctica de ajustes. Si acudimos a los párrafos siguientes:

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.

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.

Así pues, las Directrices contemplan la aplicación de la mediana "cuando persistan defectos en la comparabilidad, como se vio en el párrafo 3.57":

3.57 Puede ocurrir también que, a pesar de haber hecho todo lo posible para excluir los puntos con menor grado de comparabilidad, se llegue a un rango de cifras respecto de las que se considere que, teniendo en cuenta el proceso utilizado para seleccionar los comparables y las limitaciones de la información que se tiene sobre ellos, siguen conteniendo algunos defectos en la comparabilidad que no puede identificarse o cuantificarse, y que por tanto, no son susceptibles de ajuste. En estos casos, si en el rango se ha obtenido a través de un número importante de observaciones, las herramientas estadísticas que permiten estrecharlo tomando como referencia la tendencia central (por ejemplo, el rango intercuartil u otros percentiles) pueden ayudar a mejorar la fiabilidad del análisis.

Ello se halla en la línea de lo señalado en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 06-03-2019 (recurso número 353/2015), alegada por la reclamante, que señala que para acudir a la mediana deben existir defectos de comparabilidad. En caso de que dichos defectos no sean puestos de manifiesto por la inspección, el ajuste se haría al cuartil inferior. Así, tras unos razonamientos ilustrativos al respecto, concluye (se extrae únicamente esta conclusión, sin perjuicio del interés de la Sentencia completa, a la que nos remitimos):

"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"

En el presente caso, los defectos de comparabilidad puestos de manifiesto por la inspección, justificando así la aplicación de la mediana, han sido los siguientes:

"En las anteriores actuaciones inspectoras, el obligado tributario alegó la improcedencia de computar la mediana por parte de la Inspección, alegación que fue rechazada en el acuerdo de liquidación, teniendo en cuenta circunstancias tales como las considerables diferencias respecto al número de trabajadores y los datos financieros, así como la existencia de otras limitaciones en la información recabada de las bases de datos, dada la falta de información, en las empresas comparables, de aspectos relevantes, tales como las condiciones contractuales, la naturaleza y desglose de gastos y costes y las estrategias empresariales y comerciales."

En conclusión, una vez puestos de manifiesto por la inspección los defectos de comparabilidad existentes en la muestra final resultante, defectos que aun con la depuración efectuada por la inspección no han podido ser evitados, debemos concluir la conveniencia de acudir a la mediana. Consideramos, pues, ajustada a derecho la utilización de la mediana en el presente caso.

En anterior Resolución de este Tribunal de fecha .../2019 (R.G.: ...-15 y acumuladas) confirmábamos igualmente respecto a esta misma entidad, en una reclamación referente a ejercicios anteriores, la aplicación de la mediana.

Noveno.

En conclusión, debemos anular el acuerdo de liquidación impugnado, debiendo ser dictado un nuevo acuerdo en los términos señalados en el fundamento jurídico Sexto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas