

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088486

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de diciembre de 2022

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 4154/2019

#### SUMARIO:

**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Retrasos imputables al contribuyente o al órgano inspector. Carácter automático del retraso.** Lo que cuestiona la entidad, es que la Inspección considerara que concurrieron las circunstancias para que el plazo de duración del procedimiento se extendiese por 3 meses adicionales, en los términos que lo prevé el art. 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT). Una extensión por 3 meses adicionales que tiene aquí una importancia decisiva, pues como las actuaciones tuvieron una duración de 29 meses y 30 días (del 05/12/2016 al 03/06/2019), no basta que su duración pudiera haber sido en principio de 27 meses y que hubieran tenido un período adicional de 19 días naturales; para haber terminado dentro del plazo preceptivamente establecido es preciso que la duración de las mismas se hubiera extendido válidamente por esos 3 meses adicionales.

La entidad esgrime tres argumentos para negar que el plazo de las actuaciones que nos ocupan pudiese haberse extendido válidamente por 3 meses adicionales: (I) porque considera que la Inspección no puede extender válidamente ese plazo cuando resulta que la propia Inspección ha sido la causante de que las actuaciones hayan estado paralizadas durante bastantes meses; y (II) y (III) porque considera que, en ninguno de los dos casos en que la Inspección así lo consideró, concurrieron las circunstancias que ese art. 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT) exige que estén presentes para que pueda extenderse el plazo de duración de las actuaciones por 3 meses adicionales.

El Tribunal no comparte el primero de esos tres argumentos. La entidad viene a plantear que la excesiva duración de las actuaciones trajo causa de una suerte de concurso de culpas, de manera que, aunque ella pudiera haber causado algunos retrasos, los mismos no deberían tenerse en cuenta, puesto que la Inspección había sido la directa causante de unos retrasos mayores que éstos que ella causó. Y no se trata de eso, la lectura del art. 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT) pone de manifiesto de manera diáfana que la concurrencia de las circunstancias que «determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses», es totalmente ajena a cuáles hayan sido los motivos por lo que el inspeccionado aportó tardíamente una documentación que tendría que haber aportado mucho antes; el plazo se extenderá por esos tres meses, tanto si nada puede reprochársele al respecto, como si lo hizo dolosamente buscando entorpecer las actuaciones que con él se siguen.

Y no sólo es eso, es que, además, debe repararse en que, para que produzca el efecto que recoge -la extensión del plazo máximo de duración ...- la Ley no exige que la Inspección tenga que acreditar que la concurrencia de esas circunstancias que contempla le haya causado a ella un determinado retraso a la hora de resolver. Ese retraso la Ley lo da por supuesto y con carácter automático, y ello con independencia del porqué el inspeccionado aportó tardíamente tal documentación y también de lo poco o muy diligente que la Inspección hubiera sido hasta entonces, y del mayor o menor retraso que le haya ocasionado el contar tardíamente con tal documentación.

El segundo y el tercer argumento de la entidad buscan justificar que en ninguno de los dos casos en que la Inspección así lo consideró, concurrieron las circunstancias que ese art. 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT) exige que estén presentes para que pueda extenderse el plazo de duración de las actuaciones por 3 meses adicionales.

Aunque las circunstancias habilitantes concurrieron en dos casos, la Inspección recogió que «aunque se haya producido en dos ocasiones los presupuestos de hecho previstos en el art. 150.5 LGT, a juicio de esta Inspección sólo puede producirse una única extensión de tres meses»; y lo hizo con toda corrección, porque efectivamente así es. Pero ello tiene otra consecuencia, y es que bastará con que las circunstancias habilitantes se hubieran producido efectivamente en uno de esos dos casos, para que automáticamente ello hubiese determinado esa necesaria extensión del plazo máximo de duración de las actuaciones inspector por un período de tres meses. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 69 y 150.

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

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.

Ley 1/2000 (LEC), art. 281.

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

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El día 17/07/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 28/06/2019 por XZ SPAIN, S.L. (provista de N.I.F. ..., y en adelante sencillamente "XZ" o "la dominante" o "la entidad") frente a un acto de liquidación dictado el 31/05/2019 por la de Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, correspondiente al acta de disconformidad (Modelo A02) nº. ...92 atinente a la tributación del Grupo .../08, del que XZ es sociedad dominante, por el I. s/ Soc. (Régimen de consolidación) de los ejercicios del 2012 al 2015, ambos inclusive.

#### Segundo.

En los ejercicios que nos ocupan, XZ era la sociedad dominante del Grupo .../08, que estaba integrado por esa dominante y una única sociedad dependiente: XZ ESPAÑA, S.L. (provista de N.I.F. ... y en adelante "XZ ESPAÑA" o "la dependiente").

XZ y la dependiente son las dos de sociedades que tiene en España el Grupo multinacional X ("Grupo X"), cuya matriz mundial es estadounidense (la sociedad XZ USA), y que, aunque dominicalmente las sociedades europeas del Grupo dependen de una B.V. holandesa, tiene una cabecera europea que está en Alemania (la sociedad XZ Deutschland), y que es un Grupo dedicado fundamentalmente a ...

XZ fabrica y vende ..., en los términos que luego se explicarán, mientras que la actividad de XZ ESPAÑA es meramente de comercializadora de productos de otras empresas del Grupo X.

En los cuatro ejercicios del 2012 al 2015 objeto de la presente reclamación, el Grupo .../08 declaró unas B.I.'s negativas (en adelante B.I.N.'s) de:

Ejer.	2012	2103	2104	2015
B.I.N.'S	-2.699.801,00	-1.983.362,00	-1.664.020,57	-1.954.010,17

En los tres ejercicios precedentes (de 2009 a 2011) el Grupo .../08 también había declarado haber tenido determinadas B.I.N.'s, pendientes de compensación en los períodos siguientes.

#### Tercero.

Como quiera que XZ está obligada a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que la A.E.A.T. deba hacerle, para iniciar cerca XZ y del Grupo .../08 unas actuaciones de comprobación e investigación con el alcance que luego se dirá, un Equipo de inspección de la Inspección Regional de Cataluña puso a disposición de la entidad en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas una comunicación de inicio de actuaciones inspectoras el 24/11/2016.

La entidad no accedió al contenido de esa comunicación en el plazo de los diez días naturales desde que la misma se puso a su disposición en ese buzón electrónico, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 43 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del P.A.C., se entendió que la notificación había sido rechazada con fecha 05/12/2016, fecha en la que se entendieron iniciadas las actuaciones inspectoras.

Actuaciones inspectoras que, como se recogió en esa comunicación de inicio, iban a tener carácter parcial, pues iban a limitar su alcance a la comprobación: (I) de los precios aplicados en las transacciones con entidades vinculadas en los ejercicios de 2012 a 2015, (II) de la influencia de las operaciones vinculadas en las bases imponibles negativas procedentes de los ejercicios 2006 a 2011, y (III) de los precios aplicados en las transacciones con entidades vinculadas realizadas por la dependiente XZ ESPAÑA.

Las actuaciones inspectoras alcanzaron efectivamente tanto a la dominante como a esa única dependiente, con lo que las dos fueron comprobadas.

Tras haber instruido esas actuaciones y haberle informado de los ajustes que iba a proponer, el Equipo de inspección abrió a la entidad el preceptivo trámite de audiencia; trámite en el que la entidad no presentó alegación alguna.

Finalmente, tras ese trámite de audiencia, el Equipo de inspección incoó a la entidad el 12/03/2019 el acta de disconformidad (modelo A02) n.º ...92, atinente al I. s/ Soc. (Régimen de consolidación) de los cuatro ejercicios (del 2012 al 2015), y también a las B.I.N.'s procedentes de ejercicios anteriores.

Acta de disconformidad n.º ... en la que el Equipo de inspección propuso llevar a cabo los ajustes siguientes:

I.- En sede de la dominante.

I.1º.- Relativo a los márgenes obtenidos por XZ con su actividad de distribuir a terceros productos fabricados por otras empresas extrajeras del Grupo X. Alcanza sólo al ejercicio 2015.

I.2º.- Relativo a los márgenes obtenidos por XZ con su actividad de ... que son vendidos a otras empresas extrajeras del Grupo X para que éstas los vendan a terceros. Alcanza a los ejercicios 2013, 2014 y 2015.

I.3º.- Relativo a la deducibilidad de los importes por servicios intragrupo procedentes de la entidad alemana XZ Deutschland. Alcanza a todos los ejercicios del 2009 al 2015.

I.4º.- Relativo a la deducibilidad de los importes por servicios intragrupo procedentes de la entidad estadounidense XZ USA. Alcanza a todos los ejercicios del 2009 al 2015.

II.- En sede de la dependiente.

II.1º.- Relativo a los márgenes obtenidos por XZ ESPAÑA con su actividad de distribuir a terceros productos fabricados por otras empresas extrajeras del Grupo X y también por la dominante XZ. Alcanza sólo al ejercicio 2012.

Tras ese acta de disconformidad, la entidad presentó frente a tales propuestas de regularización las alegaciones siguientes:

< PRIMERA.- ANTECEDENTES

SEGUNDA.- IMPROCEDENCIA DE LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN EFECTUADA POR EL INSPECTOR ACTUARIO >

**Cuarto.**

Tras esas alegaciones, el 31/05/2019 un Inspector Regional Adjunto de la Inspección Regional de Cataluña dictó el acto de liquidación correspondiente a ese acta de disconformidad, con el que confirmó todos los ajustes propuestos en la misma, que supuso incrementar las B.I.'s declaradas de los cuatro ejercicios (de 2012 a 2015), que a pesar de ello siguieron siendo B.I.'s negativas (B.I.N.'s), y, además, minorar las B.I.N.'s pendientes de compensación de los tres ejercicios precedentes (de 2009 a 2011); todo ello por los importes en conjunto y en euros siguientes:

Ejer.		2009	2010	2011
Ajsts.		319.936,13	344.319,84	356.226,63
Ejer.	2012	2013	2014	2015
Ajsts.	652.515,39	610.774,49	622.331,03	1.106.762,00

Acto de liquidación, sin deuda alguna ni a ingresar ni a devolver, que notificó a la entidad -vía NEO- el siguiente 03/06/2019.

**Quinto.**

Frente a ese acto de liquidación de 31/05/2019 dictado tras el acta de disconformidad A02 n.º ...92, y mediante un escrito dirigido a la Inspección Regional de Cataluña, la entidad interpuso por internet el 28/06/2019 la presente reclamación económico-administrativa ante este T.E.A.C., en el que se le dio a la misma el R.G. 4154/2019.

**Sexto.**

Puesto de manifiesto a la entidad el expediente de la presente reclamación a efectos de alegaciones y prueba, la entidad presentó por internet el 14/12/2020 un escrito al que, tras relatar de manera sucinta los antecedentes procesales, incorporó la siguientes alegaciones:

< PRIMERA.- PREVIA.

- 1.- Actividad desarrollada por XZ, caracterización funcional de la Compañía y política de precios de transferencia.
- 2.- Pérdidas de la Compañía asociadas a motivos de negocio.
- 3.- Situación de la compañía comparada con otras compañías del Grupo

SEGUNDA.- LIQUIDACIÓN EFECTUADA EN RELACIÓN CON LA ACTIVIDAD DE FABRICACIÓN DE XZ PARA OTRAS COMPAÑÍAS DEL GRUPO EN LOS EJERCICIOS 2013 A 2015.

TERCERA.- LIQUIDACIÓN EFECTUADA RESPECTO DE LA ACTIVIDAD DE DISTRIBUCIÓN DE XZ EN EL EJERCICIO 2015.

CUARTA.- LIQUIDACIÓN EFECTUADA POR FALTA DE DEDUCIBILIDAD DE CIERTOS GASTOS SOPORTADOS POR XZ EN CONCEPTO DE MANAGEMENT FEES POR LOS SERVICIOS RECIBIDOS DE XZ DEUTSCHLAND.

QUINTA.- LIQUIDACIÓN EFECTUADA POR FALTA DE DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS SOPORTADOS POR XZ EN CONCEPTO DE MANAGEMENT FEES POR LOS SERVICIOS RECIBIDOS DE XZ USA.

SEXTA.- LIQUIDACIÓN EFECTUADA RESPECTO DE LA ACTIVIDAD DE DISTRIBUCIÓN DE XZ ESPAÑA EN EL EJERCICIO 2012.

7.- Otras cuestiones. >

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

De conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, este Tribunal es competente para resolver la presente reclamación.

Reclamación frente a ese acto de liquidación de 31/05/2019 que incorpora los ajustes de la Inspección que se han recogido en el Antecedente de Hecho tercero.

No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT, y, por ello, la reclamación se analiza y resuelve.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse sobre la procedencia del acto de liquidación objeto y causa de la presente reclamación; acto de liquidación que incorpora los ajustes de la Inspección dichos.

En el escrito de alegaciones que nos ha presentado, además de formular todas las que ha entendido procedentes frente a los ajustes que la Inspección llevó a cabo, en su última alegación -la 7. Otras cuestiones- la entidad analiza largamente una cuestión relativa a la duración de las actuaciones inspectoras.

Duración de las actuaciones inspectoras, que en el presente caso atendiendo a que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 05/12/2016, que el acto de liquidación se notificó el 03/06/2019, y que los ejercicios concernidos son del 2012 al 2015, y visto lo que dispone el art. 150.6.a) de la Ley 58/2003 de que:

"Artículo 150. *Plazo de las actuaciones inspectoras.*

6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse."

Es un tema que puede afectar a la prescripción, que es una cuestión de orden público, al punto de que, cómo dice el art. 69.2 de la Ley 58/2003:

" 2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario"

Y por ello todo lo atinente a la duración de las actuaciones hemos de examinarlo detenidamente.

En los términos recogidos en los Antecedentes de Hecho tercero y cuarto, las actuaciones inspectoras se iniciaron el 05/12/2016 y el acto de liquidación se notificó el 03/06/2019, con lo que tuvieron una duración de 29 meses y 30 días.

El art. 150.1 de la Ley 58/2003, en su redacción por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

- a) 18 meses, con carácter general.
- b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5."

Visto lo que dispone ese apartado 1.b), la Inspección consideró de entrada que las actuaciones deberían haber tenido una duración de 27 meses, algo que la entidad no discute.

Como tampoco discute la entidad que la Inspección considerara que concurrieron dos circunstancias para que ese plazo se extendiese más allá de esos 27 meses en los términos que recoge el apartado 4 de ese art. 150 de la Ley 58/2003:

"4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa."

Circunstancias al respecto que fueron las siguientes:

< En el curso de las actuaciones inspectoras se han producido los siguientes periodos de suspensión:

- a) En la diligencia nº 12, de 05/07/2018, se hizo constar la solicitud de suspensión del obligado tributario:

"Las actuaciones inspectoras estaban previstas para el día 28 de junio de 2018. El contribuyente, mediante registro electrónico, en fecha 27/06/2018 solicitó, en virtud del art. 150.4 LGT, un periodo de no actuación desde el día 28 de junio hasta el 4 de julio de 2018, ambos incluidos."

Esta solicitud se presentó el día inmediatamente anterior a la fecha fijada para el inicio del periodo de suspensión, por lo que no cumple el requisito reglamentario fijado en el artículo 184.2.a) RGAT de que se solicite "con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud." En consecuencia, no puede aceptarse como un periodo válido de suspensión de las actuaciones inspectoras.

b) En la diligencia nº 14, de 02/08/2018, se hizo constar la solicitud de suspensión del obligado tributario y su justificación:

"Las actuaciones inspectoras continuarán el próximo día 27 de agosto de 2018, en las oficinas de la Inspección a las 10:00 horas.

Los comparecientes, debido a que la fecha fijada por la Inspección coincide con épocas vacacionales, solicita en virtud del artículo 150.4 periodo de no actuación, desde el día 27 de agosto hasta el 14 de septiembre de 2018.

La Inspección concede el periodo de no actuación, informando que los días correspondientes al periodo solicitado, conforme a lo dispuesto en el art. 150.4 LGT, extienden el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras."

La solicitud cumple con los requisitos exigidos por el artículo 184.2 RGAT, al haberse solicitado "con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud" y haberse justificado las circunstancias que lo aconsejaban. La inspección concedió la petición del contribuyente, por lo que se entiende que se consideró justificada y que su otorgamiento perjudicaría el desarrollo de las actuaciones.

Por tanto, las actuaciones inspectoras se extendieron por un periodo adicional de 19 días naturales, durante el cual la Inspección no realizó actuación alguna con el obligado tributario. >

Como ya se ha dicho, la entidad no discute ese período adicional de 19 días naturales.

Lo que sí que cuestiona la entidad, es que la Inspección considerara que concurrieron las circunstancias para que ese plazo se extendiese por 3 meses adicionales, en los términos que lo prevé el apartado 5 de ese art. 150 en su redacción por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre:

"5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias."

Extensión por esos 3 meses adicionales que la Inspección motivó como sigue:

< En dos ocasiones se le puso de manifiesto al obligado tributario que se habían dado las circunstancias previstas en el artículo 150.5 LGT para que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras se extendiera por 3 meses adicionales.

a) La primera ocasión fue en la diligencia nº 15 de 18/09/2018, en la que se manifestó que la Inspección había requerido por primera vez en la diligencia nº 7 de 11/04/2018 la siguiente información:

"I.- En lo concerniente a los management fees, medios de prueba que acrediten el valor económico o comercial obtenido por el receptor gracias a esos servicios recibidos que refuercen su posición en el mercado.

II.- Explicación, aportando los soportes documentales oportunos, por el cual se acredite que usted habría adquirido esos servicios en caso de ser un tercero independiente o en su caso, los hubiera prestado esos servicios usted mismo."

Esta documentación se le requirió al obligado tributario hasta en siete ocasiones (en todas las diligencias extendidas desde la nº 7, de 11/04/2018, hasta la nº 14, de 02/08/2018, excepto en la diligencia nº 13). Sin embargo, el requerimiento no fue atendido hasta el día 06/08/2018, fecha en la que ya habían transcurrido más de nueve meses desde el inicio de las actuaciones inspectoras.

En consecuencia, al haberse aportado la documentación solicitada con posterioridad al plazo concedido en el tercer requerimiento y una vez transcurridos más de nueve meses desde el inicio del procedimiento inspector, el artículo 150.5 LGT dispone "la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses (...)."

b) La segunda ocasión se produjo en las actuaciones documentadas en la diligencia nº 22, de 10/12/2018, en la que se hizo constar que el obligado tributario había entregado el día 05/12/2018, a través del registro electrónico, una documentación solicitada por primera vez el 02/08/2018. Este requerimiento se había reiterado hasta en siete ocasiones, en las diligencias extendidas los días 18 y 27 de septiembre, 11, 17 y 29 de octubre y 19 y 28 de noviembre de 2018. Previamente a su entrega, al contribuyente había manifestado que no disponía de la información solicitada:

"(...) Por este motivo, la Compañía no dispone de una contabilidad analítica que desglose la fabricación y venta a terceros de la fabricación a entidades del grupo, ya que, de acuerdo con las directrices de la OCDE, no resulta necesario analizar los márgenes y la rentabilidad de dicha actividad."

En consecuencia, al haberse aportado la documentación solicitada con posterioridad al plazo concedido en el tercer requerimiento, tras haber manifestado el contribuyente no disponer de la misma y una vez transcurridos más de nueve meses desde el inicio del procedimiento inspector, el artículo 150.5 LGT dispone "la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses (...)."

Así pues, en dos ocasiones el obligado tributario ha aportado documentación solicitada por la Inspección después de haberse realizado más de tres requerimientos y una vez transcurridos más de nueve meses desde el inicio de las actuaciones inspectoras. En una de los casos, además, el contribuyente había manifestado previamente que no disponía de la información solicitada. En consecuencia, se verifican no una sino dos circunstancias en las que concurren los presupuestos de hecho a que se refiere en el artículo 150.5 de la LGT para extender las actuaciones inspectoras en tres meses.

Se ha de advertir, además, que la falta de aportación de la documentación requerida dilataron las actuaciones, impidiendo a la Inspección poder llevarlas a cabo correctamente. Se trataba en los dos casos de documentación esencial, ya que, tal como se expone más adelante, sirve para fundamentar parte de los ajustes practicados por la Inspección. Por tanto, únicamente pueden ser imputables al contribuyente las consecuencias negativas que puedan derivarse de la falta de aportación de la documentación en cuestión, justificándose así la extensión de las actuaciones inspectoras en tres meses adicionales conforme al art. 150.5 LGT.

Esta Inspección hace constar que, aunque se haya producido en dos ocasiones los presupuestos de hecho previstos en el art. 150.5 LGT, a juicio de esta Inspección sólo puede producirse una única extensión de tres meses.  
>

Una extensión por 3 meses adicionales que tiene aquí una importancia decisiva, pues como las actuaciones tuvieron una duración de 29 meses y 30 días (del 05/12/2016 al 03/06/2019), no basta que su duración pudiera haber sido en principio de 27 meses y que hubieran tenido un período adicional de 19 días naturales; para haber terminado dentro del plazo preceptivamente establecido es preciso que la duración de las mismas se hubiera extendido válidamente por esos 3 meses adicionales.

Respecto de esa extensión por 3 meses adicionales, la entidad señala que:

< aunque es cierto que la extensión del plazo de duración de las actuaciones puede resultar de la aplicación de la propia LGT, interesa a esta parte realizar dos precisiones respecto de las manifestaciones efectuadas por la Inspección.

En primer lugar, procede indicar que el hecho de que las actuaciones inspectoras se hayan visto dilatadas en el tiempo no trae causa únicamente de la forma de actuar de mi representada, pues como puede comprobarse en el expediente administrativo, al cual nos remitimos, durante el curso del procedimiento inspector la propia Inspección paralizó el procedimiento hasta en dos ocasiones, lo que supuso un período de no actuación por causas no imputables a mi representada, sino directamente imputables a la Inspección, de casi ocho meses y medio.

La primera ocasión en que la Inspección paralizó el procedimiento tuvo lugar cuando se produjo el cambio del equipo instructor inicial número I...90 al equipo instructor número I...87, como consecuencia del cambio del actuario inicialmente asignado al procedimiento. Dicha circunstancia supuso un período de no actuación por causa imputable a la Inspección de 118 días (es decir, de 4 meses aproximadamente).

.../...

La segunda ocasión se produjo entre la Diligencia nº 6 de fecha 24 de octubre de 2017 y la Diligencia nº 7 de fecha 11 de abril de 2018.

En este caso, en la Diligencia nº 6 el inspector actuario fijó la fecha de la siguiente visita de inspección para el día 30 de noviembre de 2017 a las 9:30 horas, si bien las actuaciones se pospusieron a petición de la propia

Inspección hasta el día 11 de abril de 2018, tal y como consta en la Diligencia nº 7 extendida. Lo anterior supuso un período de no actuación por causa imputable a la Inspección de 132 días (4,5 meses aproximadamente).

En consecuencia, resulta cuando menos sorprendente que la Inspección pretenda extender las actuaciones en un plazo de tres meses adicionales y señale que la forma de actuar de mi representada le ha impedido poder llevar a cabo correctamente sus actuaciones, cuando la propia Inspección ha paralizado las actuaciones durante casi ocho meses y medio.

Respecto de esta cuestión, nada dice el Inspector Regional adjunto en el Acuerdo de liquidación impugnado, quien se limita a señalar que "la extensión del plazo de duración de las actuaciones resulta de la aplicación de la norma relevante (artículo 150.5 LGT) a las circunstancias del caso", por lo que considera plenamente justificada la extensión de las actuaciones por tres meses.

Quizás esta escasez de palabras se deba a la claridad de los hechos expuestos y a la escasa coherencia que tiene la pretensión de la Inspección, cuando su propia actuación ha comportado la paralización del procedimiento en casi ocho meses y medio.

No debemos olvidar que si bien el artículo 150.5 de la LGT regula un conjunto de obligaciones, el artículo 34.1 de la LGT establece una serie de derechos y garantías a favor del obligado tributario que también deben cumplirse, siendo así que en su apartado k) dispone que el obligado tributario tiene derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que resulte menos gravosa. Y es que no se puede pretender que mi representada soporte las consecuencias negativas de una ampliación del plazo de duración de las actuaciones en 3 meses adicionales escudada en una pretendida falta de aportación de documentación esencial por parte de mi representada, cuando la propia forma de actuar de la Inspección en el procedimiento ha contribuido también a que las actuaciones no pudieran llevarse a cabo en el plazo de duración inicialmente previsto.

La segunda precisión que debe realizarse a las aseveraciones efectuadas por la Inspección se refiere a que el hecho de que mi representada no aportara en el plazo concedido por el inspector actuario cierta documentación requerida no ha impedido en modo alguno a la Inspección poder llevar a cabo sus actuaciones de forma correcta, como indica en el Acuerdo de liquidación impugnado.

Respecto de esta cuestión, de nuevo, el Inspector Regional adjunto sostiene que el plazo de duración del procedimiento se ve ampliado hasta en 3 meses más con independencia de los motivos por los que el obligado tributario no atendiera los requerimientos de la Inspección, lo cual no supone necesariamente que el retraso del contribuyente se haya debido a una falta de colaboración por parte de mi representada con la Inspección.

Y si bien es cierto lo anterior, procede insistir en que durante el curso de las actuaciones inspectoras la Inspección dispuso en todo momento de cuantiosa documentación requerida con carácter previo que debía ser analizada.

A su vez, debe tenerse en cuenta que: i) en relación con la justificación de los management fees, la documentación requerida para justificar la deducibilidad de los gastos facturados por la entidad alemana en concepto de management fees supuso para esta parte analizar un elevado volumen de documentación relativo a los servicios prestados a mi representada por cada uno de los departamentos de la entidad alemana, tal y como se demostró en el fichero de evidencias aportado en agosto de 2018; y ii) en cuanto a la segmentación de resultados de la Compañía, las normas contables o fiscales no obligan al contribuyente a disponer de una contabilidad analítica que segmente el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias entre las distintas actividades realizadas (cuestión ésta respecto de la que curiosamente el Inspector Regional adjunto evita pronunciarse, escudándose en un pretendido carácter esencial de la documentación para regularizar la situación tributaria de mi representada), y más en aquellos casos en los que nos encontramos ante una entidad española que se caracteriza por llevar a cabo una actividad fabricación con riesgo completo y que, por tanto, las transacciones deben ser analizadas desde el punto de vista de las entidades distribuidoras.

En consecuencia, no existiendo tal obligación, no debe reprocharse a mi representada que no dispusiera de la contabilidad analítica segmentada por actividades cuando con su voluntad e intención ha sido siempre la de colaborar con esta Inspección, realizando un esfuerzo notorio y empleando recursos adicionales por analizar la documentación que le ha sido posible obtener para aportar una segmentación de la cuenta de pérdidas y ganancias de los ejercicios 2013, 2014 y 2015.

En el Acuerdo de liquidación impugnado, el Inspector Regional adjunto señala que la Inspección entiende que la preparación de esta documentación haya podido suponer un gran esfuerzo al contribuyente y que el retraso en la aportación de la misma no necesariamente supone una falta de colaboración por parte de mi representada, pero aun así lo cierto es que a lo largo del Acuerdo de liquidación que nos ocupa se reprocha una y otra vez la forma de proceder de mi representada al atender esta petición de información, cuya disposición o aportación por lo demás, y como decíamos antes, no constituye una obligación contable o fiscal para las compañías y que, en el caso que nos ocupa, no era necesario tener. >

Visto lo que acabamos de recoger, la entidad esgrime tres argumentos para negar que el plazo de las actuaciones que nos ocupan pudiese haberse extendido válidamente por 3 meses adicionales en los términos del art. 150.5 de la Ley 58/2003: (I) porque considera que la Inspección no puede extender válidamente ese plazo

cuando resulta que la propia Inspección ha sido la causante de que las actuaciones hayan estado paralizadas durante bastantes meses; y (II) y (III) porque considera que, en ninguno de los dos casos en que la Inspección así lo consideró, concurrieron las circunstancias que ese art. 150.5 exige que estén presentes para que pueda extenderse el plazo de duración de las actuaciones por 3 meses adicionales.

El primero de esos tres argumentos no puede compartirse.

La entidad viene a plantear que la excesiva duración de las actuaciones trajo causa de una suerte de concurso de culpas, de manera que, aunque ella pudiera haber causado algunos retrasos, los mismos no deberían tenerse en cuenta, puesto que la Inspección había sido la directa causante de unos retrasos mayores que éstos que ella causó.

Y no se trata de eso, la lectura del art. 150.5 de la Ley 58/2003 antes transcrito pone de manifiesto de manera diáfana que la concurrencia de las circunstancias que "determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses", es totalmente ajena a cuáles hayan sido los motivos por lo que el inspeccionado aportó tardíamente una documentación que tendría que haber aportado mucho antes; el plazo se extenderá por esos tres meses, tanto si nada puede reprochársele al respecto, como si lo hizo dolosamente buscando entorpecer las actuaciones que con él se siguen.

Y no sólo es eso, es que, además, debe repararse en que, para que produzca el efecto que recoge -"la extensión del plazo máximo de duración ...- la ley (ese art. 150.5) no exige, pues hace total abstracción de ello, que la Inspección tenga que acreditar que la concurrencia de esas circunstancias que contempla le haya causado a ella un determinado retraso a la hora de resolver. Ese retraso, que es lo que subyace en lo que ese art. 150.5 regula, la ley lo da por supuesto y con carácter automático, y ello con independencia del porqué el inspeccionado aportó tardíamente tal documentación y también de lo poco o muy diligente que la Inspección hubiera sido hasta entonces, y del mayor o menor retraso que le haya ocasionado el contar tardíamente con tal documentación.

Vista la problemática y la conflictividad que habían generado las dilaciones y las ampliaciones del plazo de las actuaciones, no extraña nada que el legislador de 2015, el que aprobó la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley 58/2003 General Tributaria, haya objetivado temas como el que nos ocupa, buscando reforzar la seguridad jurídica, la interdicción de la arbitrariedad, y eliminar o al menos atenuar en lo posible la existencia de focos de conflictividad al respecto; de suerte que lo que dispone la ley es que, si concurren la circunstancias que contempla, ello "determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses".

Y por ello ese primer argumento de la entidad debe ser desestimado.

El segundo y el tercer argumento de la entidad buscan justificar que en ninguno de los dos casos en que la Inspección así lo consideró, concurrieron las circunstancias que ese art. 150.5 exige que estén presentes para que pueda extenderse el plazo de duración de las actuaciones por 3 meses adicionales.

Aunque las circunstancias habilitantes concurrieron en dos casos, la Inspección recogió que <aunque se haya producido en dos ocasiones los presupuestos de hecho previstos en el art. 150.5 LGT, a juicio de esta Inspección sólo puede producirse una única extensión de tres meses>; y lo hizo con toda corrección, porque efectivamente así es.

Pero ello tiene otra consecuencia, y es que bastará con que las circunstancias habilitantes se hubieran producido efectivamente en uno de esos dos casos, para que automáticamente ello hubiese determinado esa necesaria, en los términos expuestos, extensión del plazo máximo de duración de las actuaciones inspector por un período de tres meses.

Según la Inspección, el primer caso en que esas circunstancias concurrieron fue el siguiente:

< a) La primera ocasión fue en la diligencia nº 15 de 18/09/2018, en la que se manifestó que la Inspección había requerido por primera vez en la diligencia nº 7 de 11/04/2018 la siguiente información:

"I.- En lo concerniente a los management fees, medios de prueba que acrediten el valor económico o comercial obtenido por el receptor gracias a esos servicios recibidos que refuercen su posición en el mercado.

II.- Explicación, aportando los soportes documentales oportunos, por el cual se acredite que usted habría adquirido esos servicios en caso de ser un tercero independiente o en su caso, los hubiera prestado esos servicios usted mismo."

Esta documentación se le requirió al obligado tributario hasta en siete ocasiones (en todas las diligencias extendidas desde la nº 7, de 11/04/2018, hasta la nº 14, de 02/08/2018, excepto en la diligencia nº 13). Sin embargo, el requerimiento no fue atendido hasta el día 06/08/2018, fecha en la que ya habían transcurrido más de nueve meses desde el inicio de las actuaciones inspectoras. >

A lo que la entidad argumenta lo siguiente:

< el plazo de duración del procedimiento se ve ampliado hasta en 3 meses más con independencia de los motivos por los que el obligado tributario no atendiera los requerimientos de la Inspección, lo cual no supone necesariamente que el retraso del contribuyente se haya debido a una falta de colaboración por parte de mi representada con la Inspección.

Y si bien es cierto lo anterior, procede insistir en que durante el curso de las actuaciones inspectoras la Inspección dispuso en todo momento de cuantiosa documentación requerida con carácter previo que debía ser analizada.

A su vez, debe tenerse en cuenta que: i) en relación con la justificación de los management fees, la documentación requerida para justificar la deducibilidad de los gastos facturados por la entidad alemana en concepto de management fees supuso para esta parte analizar un elevado volumen de documentación relativo a los servicios prestados a mi representada por cada uno de los departamentos de la entidad alemana, tal y como se demostró en el fichero de evidencias aportado en agosto de 2018; >

Un alegato que, de cara a enervar la procedencia de la extensión del plazo por otros tres meses que nos ocupa, es ciertamente irrelevante, pues:

I.- La entidad reconoce paladinamente que el retraso en la aportación de tal documentación relativa a los management fees facturados por otras empresas del Grupo X se produjo efectivamente en los términos que art. 150.5 de la Ley 58/2003, en su redacción por la Ley 34/2015, contempla.

II.- Esa documentación relativa a los management fees facturados por otras empresas del Grupo X, es una parte de la documentación relativa a las "operaciones vinculadas" que la entidad y el Grupo .../08 habían realizado con otras empresas del Grupo X en aquellos ejercicios; con lo que era una documentación que la entidad tenía la obligación de mantener a disposición de la Administración tributaria en todo momento desde la realización de tales operaciones, atendiendo a lo que disponía primero el art. 16.2 del T.R. de la Ley del Impuesto (R.D. Leg. 4/2004):

"2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas."

Y más tarde en el art. 18.3 de la Ley 27/2014, del Impuesto:

"3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.

En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

1.º Las .... "

Por tanto, esa documentación la entidad estaba obligada a tenerla antes de que empezara a actuar la Inspección.

Y no sólo eso, es que de tal extremo ya advirtió expresamente la Inspección a XZ en el caso que nos ocupa, pues con la comunicación de inicio de actuaciones que le notificó el 05/12/2016, la Inspección comunicó ya a la entidad que el que fuera a representarla debía comparecer: <en la fecha y ante el actuario que se indican en la cabecera de esta comunicación, provisto de la documentación que se relaciona en Anexo>, anexo relativo a la documentación a aportar en esa primera visita de inspección, que entre esa documentación recogió específicamente la relativa a la valoración de las operaciones vinculadas:

< ANEXO

## DOCUMENTACIÓN QUE SE SOLICITA

- Documento de representación ...
- Escritura de constitución y ...
- Documentación relativa a la valoración de las operaciones vinculadas realizadas durante los periodos objeto de comprobación: documentación del obligado y documentación del grupo.
- Libro Diario y Libro ... >

III.- En los términos ya expuestos, la relevancia de que esa documentación se entregara tardíamente debe valorarse con abstracción de cuál fuera la actitud de la entidad para con la Inspección, esa relevancia se produce y genera el efecto previsto en ese art. 150.5 aunque no pueda reprochársele al obligado una falta de colaboración con la Inspección.

IV.- Por otra parte, y aunque la concurrencia de tal circunstancia no sea necesaria, pues no está prevista en ese art. 150.5, este Tribunal hace reparar en la extraordinaria importancia que, para la regularización que se terminó practicando en este caso, tenía la información que incorporaba esa documentación aportada con tanto retraso, pues de los cinco ajustes practicados, dos alcanzaron precisamente a los management fees facturados por otras empresas del Grupo X.

Por ello, teniendo en cuenta las circunstancias en las que la entidad aportó a la Inspección la documentación relativa a los management fees facturados por otras empresas del Grupo X, este Tribunal considera válida la extensión de la duración de las actuaciones por un plazo de 3 meses más.

Lo que, en los términos antes expuestos, nos excusa ya de examinar el otro caso en que habrían concurrido también las pertinentes circunstancias según la Inspección para tal extensión.

Por todo ello, en el caso que nos ocupa, este Tribunal considera que el acto de liquidación se notificó a la entidad antes de transcurriera el plazo normativamente previsto para hacerlo.

Sentado lo cual, y como no hay ninguna otra alegación por temas formales, procedimentales o procesales ni por ningún otro previo a la procedencia de la regularización, en el Fundamento de Derecho siguiente este Tribunal va a entrar ya a examinar la procedencia de los ajustes practicados por la Inspección.

### Tercero.

En los términos recogidos en los Antecedentes de Hecho tercero y cuarto, con el acto de liquidación frente al que se ha interpuesto la presente reclamación, la Inspección practicó cinco ajustes, cuatro en sede de la dominante XZ y el otro en la de la dependiente XZ ESPAÑA.

Como ya se avanzó en los Antecedentes de Hecho, mientras que XZ ESPAÑA es una mera comercializadora de productos de otras empresas del Grupo X, XZ fabrica y vende ...

A los efectos fiscales que aquí nos ocupan, para la propia entidad y también para la Inspección, XZ, que cuenta con una fábrica en ..., realiza tres actividades:

I.- Fabricación-Distribución. Fabrica en España ..., que vende a clientes terceros ajenos, en su mayoría españoles.

II.- Distribución. Compra a otras empresas extranjeras del Grupo X ..., que ella vende a clientes terceros, en su mayoría españoles.

III.- Fabricación. Fabrica en España ..., que vende a otras empresas extranjeras del Grupo X, para que éstas los vendan a clientes extranjeros.

Pues bien, de los cuatro ajustes practicados a la dominante XZ, dos alcanzan a los márgenes que obtuvo con esas dos últimas actividades.

Y por estos vamos a comenzar, aunque, antes de examinarlos uno a uno, queremos dejar constancia aquí respecto de esos dos ajustes de diversos extremos que, a pesar de ser decisivos, son obvios y en absoluto controvertidos, pues la Inspección los motivó debidamente en el acto de liquidación tras haber expuesto sus antecedentes pormenorizadamente, y la entidad los ha aceptado pacífica y plenamente tanto ante la Inspección como en sus alegaciones a este Tribunal, como son los siguientes:

I.- Las operaciones realizadas por XZ con esas otras entidades del Grupo X que se recogen en el acto de liquidación, en el marco de esas dos actividades de "distribución" -compra a otras entidades del Grupo- y "fabricación" -venta a otras entidades del Grupo-, son operaciones efectuadas entre entidades "vinculadas" en los términos de los arts. 16.1 del T.R. del R.D. Leg. 4/2004 y 18.1.1º de la Ley 27/2014.

II.- Por tanto, esas operaciones realizadas por XZ con otras entidades del Grupo X en el marco de esas dos actividades de "distribución" y "fabricación") debieron valorarse por esas partes vinculadas "por su valor de mercado", en los términos de esos dos artículos de la Ley del Impuesto antes citados.

III.- La Administración, la Inspección en este caso, podía comprobar que esas operaciones se hubiesen valorado por ese "valor de mercado", y si, así no hubiera sido, podía efectuar "las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia", en los términos de los arts. 16.10 del T.R. del R.D. Leg. 4/2004 y 18.1.2º de la Ley 27/2014).

#### Cuarto.

El ajuste relativo a los márgenes obtenidos por XZ con su actividad de distribuir a terceros productos fabricados por otras empresas extranjeras del Grupo X.

Ajuste que alcanza sólo al ejercicio 2015, y cuyos antecedentes, muy sencillos, son como sigue.

Con su actividad de "distribución", con la que compra ... a otras empresas extranjeras del Grupo X para venderlas a clientes terceros en su mayoría españoles, en los ejercicios a que alcanza el expediente, XZ tuvo los ingresos, resultados y márgenes netos siguientes:

Ejerc.	2013	2014	2015
Vtas.	3.535.001,02	4.286.739,71	6.233.996,05
Rdo.	347.736,24	374.114,18	118.327,48
% arg.	9,84%	8,73%	1,90%

Según los datos y comparables facilitados por la entidad al Equipo de inspección, el rango de plena competencia del margen de esa actividad en el ejercicio 2015 tiene una mediana del 5,70%, con un cuartil inferior del 2,42% y un cuartil superior del 9,07%.

El margen obtenido en 2015 por XZ con esa actividad de "distribución" fue sólo del 1,90%.

La Inspección procedió a regularizar porque:

< se comprobó que en 2015 los resultados del sector "distribución" estaban fuera del rango de mercado. Al encontrarse el dato real por debajo del rango de plena competencia obtenido conforme al método de valoración, la parte analizada, los comparables y el rango determinado por el contribuyente, procede practicar el correspondiente ajuste. >

Regularización que llevó a cabo aplicando la mediana porque:

< La medida comúnmente utilizada para determinar el valor de mercado es la mediana, por ser un indicador especialmente robusto, que no se ve influido por valores extremos de la muestra. >

Con lo que aplicó a la cifra de ventas netas obtenida por XZ con esa actividad de "distribución" en 2015 de 6.233.996,05 euros -vid supra- el margen de la mediana del rango de plena competencia del 5,70%, lo que arroja que, con esa actividad, XZ tendría que haber tenido un resultado de 355.337,77 euros (el 5,70% de 6.233.996,05), y como con tal actividad sólo declaró haber tenido un margen neto -vid supra- de 118.327,48 euros, ajustó aumentando la B.I. del ejercicio 2015 por la diferencia de 237.010,29 euros.

La entidad se opone a este ajuste con la tercera de las alegaciones que nos ha formulado <TERCERA.- LIQUIDACIÓN EFECTUADA RESPECTO DE LA ACTIVIDAD DE DISTRIBUCIÓN DE XZ EN EL EJERCICIO 2015>, en la que, tras recordar las cifras de ingresos, resultados y márgenes netos que obtuvo en los tres ejercicios, que son las recogidas antes -vid supra-, y los rangos de plena competencia de esa actividad según sus cifras en esos tres ejercicios de:

Ejerc.	2013	2014	2015
Cuartil sup.	9,07%	9,46%	9,06%
Mediana	8,31%	7,01%	5,70%

Cuartil inf.	1,90%	2,04%	2,42%
--------------	-------	-------	-------

Plantea hasta cuatro argumentos para oponerse al ajuste.

Cuatro argumentos que este Tribunal expone y analiza a continuación, lo que nos servirá para resolver si el ajuste debe confirmarse o no.

Primer argumento.- <El margen neto objetivo del 2% establecido por el Grupo X en su política de precios de transferencia ha generado resultados para XZ en cumplimiento con el principio de plena competencia>.

Un argumento con el que la entidad comienza apelando al margen que XZ obtuvo con esa actividad de "distribución" en esos tres ejercicios como promedio, que fue del 5,98%, y dice que ese margen del 5,98% está dentro del rango de plena competencia.

Además aporta unos nuevos comparables para el año 2015, que dice que el Equipo instructor se negó a recibir en su momento y que aporta a este Tribunal como Documento nº. 3; nuevos comparables para el año 2015 que en el acto de liquidación, que sí se hizo eco de los mismos, se consideraron no aplicables porque se referían sólo a un año; y por ello ha aportado a este Tribunal como Documento nº. 4 unos nuevos comparables de los ejercicios 2014 y anteriores obtenidos con esa nueva metodología con la que había obtenido los nuevos del ejercicio 2015.

El argumento se debe desestimar.

La entidad debía disponer y disponía de una documentación de precios de transferencia, que fue la que aportó a la Inspección durante la instrucción de las actuaciones, y según esa documentación, preparada por la entidad -repárese en ello-, el margen obtenido en el ejercicio 2015 por XZ con esa actividad de "distribución" que ahora nos ocupa estuvo fuera del rango de plena competencia.

Y ahora, tras de que, al constatar tal cosa, la Inspección le practicara el pertinente ajuste, trata, en primer lugar, de reinterpretar esa información, apelando a que se tome en consideración un promedio tri-anual porque así le conviene, y en segundo lugar, de sustituir esa información por otra, por unos nuevos comparables, que le sirvan para librarse del ajuste de la Inspección; una manera de proceder que resulta inaceptable.

Estos ajustes de operaciones vinculadas efectuados mediante la aplicación de unos comparables, en suma de comparar las magnitudes -generalmente unos márgenes- de una entidad con las de otras entidades terceras, no es una ciencia exacta, porque no puede serlo, porque en el fondo lo que se persigue es hacer una estimación lo más fiable posible de las magnitudes que la entidad en cuestión tendría que haber alcanzado.

Pues bien, cuando es de eso de lo que se trata, a las partes, a la Administración y a los obligados tributarios también, lo que hay que pedirles es coherencia y respeto por sus propios actos, porque, lo que no es de recibo, es que una parte presente unos comparables, y luego, si no le conviene el resultado de la aplicación de los mismos, pretenda ponerle remedio presentando unos comparables distintos; pues, si esa manera de proceder se aceptara, estaríamos ante un juego de nunca acabar hasta agotar la última vía recurso, que sería lo que ocurriría si este Tribunal entrara a valorar esos nuevos comparables y no los aceptáramos, lo que posibilitaría que la entidad presentara luego otros ante la Audiencia Nacional en un hipotético recurso frente a la presente resolución.

Segundo argumento.- <El descuento o margen bruto aplicado a XZ es adecuado a su actividad y superior al de otras compañías del Grupo>.

Con éste argumento la entidad nos traslada dos cosas, (I) que el margen "bruto" obtenido en el ejercicio 2015 por XZ con esa actividad de "distribución" fue superior al que obtuvieron otras empresas extrañas del Grupo con esa misma actividad, y (II) que la menor rentabilidad que con tal actividad tuvo por XZ en el ejercicio 2015 no se debió a una inadecuada política de precios de transferencia sino a fluctuaciones en los precios aplicados a los clientes o a la existencia de más costes en tal actividad de distribución, y añade:

< Este análisis no presente (sic) suplantar en ningún caso el método de precios de transferencia defendido por mi representada, sino constituir un análisis corroborativo de la situación. >

En cuanto a lo primero, no es relevante porque la comparabilidad según la información facilitada por la entidad a la Inspección se hace atendiendo a márgenes "netos" y no a márgenes "brutos"; y, además, lo que la entidad no explica es el porqué de que teniendo XZ, según ella, un margen "bruto" del 14,47% al final en ese año su margen "neto" quedó sólo en un 1,90%.

Y en cuanto a lo segundo, la regularización vino de la mano efectivamente de una aplicación del margen de plena competencia, en el que no son relevantes esos temas exógenos; sin perjuicio de lo cual, sí que habría sido relevante que la entidad hubiera probado los antecedentes del motivo por el que el margen que venía obteniendo con la actividad de distribución se desplomó en el ejercicio 2015 a menos de una cuarta parte del que había venido obteniendo en los ejercicios precedentes, porque podría haber habido motivos que, de haber sido debidamente probados, habrían tenido una efectiva trascendencia.

Pero la entidad no ha aportado prueba alguna al respecto, es más no llega ni a concretar si la incidencia se produjo en los precios de venta o en los costes de la referida actividad; una falta de prueba de la causa por la que

ese margen se desplomó, e incluso de explicación del porqué ocurrió tal cosa, que abunda en la procedencia del ajuste.

Tercer argumento.- <En cualquier caso, el ajuste debería haberse realizado al cuartil inferior y no a la mediana del rango del benchmarking>.

Un argumento que la entidad basa en lo dicho por la A.N. en una sentencia de 06/03/2019 (Rec. contencioso 353/2015), que es bien conocida por este Tribunal, pues de su contenido nos hicimos eco en nuestra resolución de 23/11/2021 (R.G. 4881-2019), en la que arrancando lo que dispone el párrafo 3.62 de las Directrices dejamos dicho lo siguiente:

< "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 coparabilidad. 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 extracta 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 caso de esa resolución de 23/11/2021 (R.G. 4881-2019), la Inspección había puesto de manifiesto la existencia de defectos de comparabilidad, que justificaban la aplicación de la mediana, y por ello así lo confirmamos, y en el mismo sentido nos pronunciamos en la resolución de 28/06/2022 (RG. 5824/2019).

Pero en el caso de la presente reclamación no ha sido así, y no hay más que leer las págs. 67ª y 68ª del acto de liquidación para constatarlo, en las que la Inspección ni menciona tal cosa: la existencia de defectos de comparabilidad.

Por ello, hay que darle la razón a la entidad en este punto, y aunque venimos confirmando la procedencia del ajuste, hay que reconocer que la cuantificación del mismo no fue correcta pues, para hacer esa cuantificación, la Inspección aplicó la mediana, cuando debería haber aplicado el cuartil inferior, un extremo que la Inspección deberá corregir en ejecución de fallo.

Cuarto argumento.- < El hecho de que la Inspección regularice únicamente el ejercicio 2015 y no regularice los ejercicios 2013 y 2014, siendo los márgenes netos superiores en dichos ejercicios, vulnera el principio de regularización completa. >

Con este argumento, y tras recordar la doctrina jurisprudencial sobre la regularización plena, dice que la Inspección tendría que haberle practicado unos ajustes negativos (menos B.I.) en los ejercicios 2013 y 2014, porque en esos dos ejercicios el margen que XZ obtuvo con esa actividad de "distribución" fue superior a la mediana del rango de plena competencia (rango intercuartilico).

Aunque el argumento de la entidad es el mismo respecto de esos dos ejercicios, la respuesta que ha de dársele es diferente.

Por lo que hace al ejercicio 2014, aunque el margen que XZ obtuvo con su actividad de "distribución" fue superior a la mediana, lo cierto es que ese margen estuvo dentro del rango de plena competencia (rango

intercuartílico), y por tanto es totalmente lógico que la Inspección no aceptara practicarle ajuste alguno al respecto de ese ejercicio 2014, atendiendo a lo que recoge el párrafo 3.60 de las Directrices.

"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."

Algo que la Inspección así ya se lo dijo a la entidad, cuando le contestó a la pretensión que ahora analizamos en la pág. 87ª del acto de liquidación.

En el ejercicio 2013, el margen obtenido por XZ con su actividad de "distribución" (9,84%) fue incluso superior al cuartil superior (9,07%) de los comparables facilitados por la entidad con los que la Inspección operó.

Pero la Inspección tampoco aceptó practicarle ajuste alguno al respecto del ejercicio 2013, y no lo hizo porque -véase esa pág. 87ª del acto de liquidación- la entidad no le ofreció ninguna explicación sobre el motivo de qué fue lo que ocurrió en 2013 que conllevó tan elevado margen.

En este cuarto argumento ante este Tribunal, la entidad tampoco explica cuál fue el motivo que generó tan elevado margen en el ejercicio 2008.

Y por ello debemos darle la razón a la Inspección en este punto.

En su día, el Grupo X decidió valorar los productos que XZ adquirió a otras sociedades extranjeras del Grupo para venderlos en España (actividad de "distribución") a unos valores tales que, con tal actividad, la española XZ tuviera un margen del 9,84%. Y eso lo hizo a sabiendas de que, según sus estudios de comparabilidad, en ese año el rango de plena competencia oscilaba desde un 1,90% (cuartil inferior) a un 9,07% (cuartil superior). Y a pesar de ello valoró los productos que XZ adquirió a otras sociedades extranjeras del Grupo como lo hizo, porque quiso y porque así le interesó.

Pues bien, en esa situación, lo primero que tendrían que haber hecho la entidad es explicar por qué XZ y el Grupo X fijaron los valores que establecieron en 2013, por qué se salieron entonces del rango de plena competencia; porque sin esas explicaciones, y ni las hay en el expediente ni se han esgrimido ante este Tribunal, tiene razón la Inspección en que no pueden modificarse a posteriori los valores de los productos concernidos, para ajustarlos a un margen, al que tendrían que haber ajustado en su día.

Por todo lo expuesto, y resumiendo, la regularización del ejercicio 2015 que nos ocupa se confirma en parte, pues aunque procede ajustar el margen obtenido al rango de plena competencia, la cuantificación del ajuste correspondiente debe hacerse con el cuartil inferior y no con la mediana. Obvia decir, en atención a lo expuesto, que el cuartil que se desprende de la documentación de precios de transferencia que la entidad debía disponer y disponía y que fue la aportada ante la Inspección.

Y se considera correcto que la Inspección nada regularizara de los ejercicios 2013 y 2014.

#### Quinto.

El ajuste relativo a los márgenes obtenidos por XZ con su actividad de fabricar productos que vende a otras empresas extranjeras del Grupo X que son las que los distribuyen en sus países.

Ajuste que alcanza a los tres ejercicios del 2013 al 2015, y cuyos antecedentes, arrancan como en el caso anterior, con las cifras de los ingresos, resultados (negativos en los tres) y márgenes netos que XZ tuvo en esos tres ejercicios con su actividad de "fabricación", con la que fabrica en España ..., que vende a otras empresas extranjeras del Grupo X, para que éstas los vendan a clientes extranjeros, cifras que fueron las siguientes:

Ejerc.	2013	2014	2015
Vtas.	1.731.023,05	1.541.549,73	3.154.804,61
Rdo. (-)	-240.438,17	-281.151,34	-497.697,16
% mrg.	-13,89%	-18,24%	-15,78%

La Inspección procedió a regularizar porque:

< El contribuyente obtiene de manera recurrente pérdidas en el sector de "fabricación":

.../...

Las entidades a las que el obligado tributario vende el producto fijan su política de precios de transferencia de acuerdo con los presupuestos anteriores a que se efectúe la operación y no con los datos ciertos de las

operaciones una vez realizadas. Por tanto, el margen neto del 2 por ciento se fija con carácter previo al momento en que se efectúan las operaciones, sin que una vez realizadas éstas se lleve a cabo ningún tipo de ajuste, teniendo ya conocimiento de los resultados obtenidos. De esta manera, los resultados reales obtenidos pueden ser y, de hecho son, muy diferentes del presunto objetivo del 2 por ciento que se indica en la documentación sobre precios de transferencia, sin que la desviación sistemática de este objetivo haya suscitado ninguna enmienda de la política de precios de transferencia del grupo.

El contribuyente siempre presenta los peores resultados en todos los periodos objeto de comprobación cuando se la compara con las filiales del grupo con las que lleva a cabo las operaciones vinculadas. Así, es la entidad española la que obtiene márgenes negativos de doble dígito en el sector de fabricación. No obstante, las entidades del grupo con las que opera obtienen beneficios o, en el peor de los casos, pérdidas de mucha menor entidad:

.../...

En consecuencia, la Inspección no puede compartir la opinión del obligado tributario de que el sector de "fabricación" se ajusta al rango de plena competencia. Conforme a lo expuesto, se concluye que la información facilitada por el contribuyente no es fiable. Por otra parte, al objeto de fundamentar el hecho de que el sector de "fabricación" debe obtener un resultado positivo y el sector de "fabricación y distribución", que lleva a cabo operaciones principalmente con terceros, pueda obtener resultados negativos recurrentes, nos remitimos al apartado c) siguiente de estos Fundamentos de Derecho. >

Regularización cuya cuantificación llevó a cabo en los términos que en las págs. 71ª y 72ª del acto de liquidación se recogen, y con la que incrementó las B.I.'s de XZ en esos tres ejercicios en: 221.540,77 euros (2013), 264.798,67 euros (2014) y 462.652,94 euros (2015), que son las cifras en que se calcula que deben aumentarse las cifras de ventas y los márgenes en esos tres ejercicios.

La entidad se opone a este ajuste con la segunda de las alegaciones que nos ha formulado <SEGUNDA.- LIQUIDACIÓN EFECTUADA EN RELACIÓN CON LA ACTIVIDAD DE FABRICACIÓN DE XZ PARA OTRAS COMPAÑÍAS DEL GRUPO EN LOS EJERCICIOS 2013 A 2015>.

Este ajuste no se puede compartir pues es ciertamente incongruente, tal y como se explica a continuación.

Como ya hemos recogido en el Fundamento de Derecho tercero, a los efectos fiscales que aquí nos ocupan, para la propia entidad y también para la Inspección, XZ, que cuenta con una fábrica en ..., realiza tres actividades:

I.- Fabricación-Distribución. Fabrica en España ..., que vende a clientes en su mayoría españoles.

II.- Distribución. Compra a otras empresas extranjeras del Grupo X ..., que ella vende a clientes terceros, en su mayoría españoles.

III.- Fabricación. Fabrica en España ..., que vende a otras empresas extranjeras del Grupo X, para que éstas los vendan a clientes extranjeros.

En el Fundamento de Derecho anterior (el cuarto) y al comienzo de éste ya hemos recogido las cifras de los ingresos, resultados y márgenes netos que XZ obtuvo en esos tres ejercicios con la segunda ("distribución") y la tercera ("fabricación") de esas tres actividades, atendiendo a los importes declarados por la entidad; mientras que las que consiguió con la primera "fabricación- distribución"- de esas tres actividades fueron como sigue:

Ejerc.	2013	2014	2015
Vtas.	13.784.561,58	14.932.726,52	11.695.687,11
Rdo. (-)	-2.719.880,50	-2.097.601,15	-1.721.893,57
% mrg.	-19,73%	-14,05%	-14,72%

Actividad de "fabricación-distribución" con la que XZ fabrica en España ..., que vende a clientes terceros en su mayoría españoles.

En esa actividad de "fabricación- distribución" no hay operaciones "vinculadas" como tales, pues XZ compra a proveedores terceros los materiales que precisa, fabrica en ... las tapas, que luego vende a clientes terceros. Y como no hay operaciones "vinculadas" como tales, no puede haber, y de hecho no hay, ajustes por vinculación, como así se recoge en la pág. 73ª del acto de liquidación: <no se efectúa ningún ajuste en el sector de "fabricación y distribución">.

Por tanto, la entidad tiene unos innegables "comparables internos" de los márgenes que obtiene con la actividad de fabricar en España ... y venderlas a clientes terceros, márgenes que en los ejercicios 2013, 2014 y 2015 fueron negativos del: -19,73%, -14,05% y -14,72% respectivamente.

Para obviar la existencia de esos comparables internos, en el apartado c) de la pág. 71ª del acto de liquidación, la Inspección apela a que ha obtenido indicios de que los resultados obtenidos por XZ con esa actividad de "fabricación-distribución" también están influidos por el Grupo X, y ello a pesar de que las operaciones se hicieran con terceros. Lo que ocurre es que la Inspección no ha conseguido acreditar tal cosa: que los resultados obtenidos con esa actividad de "fabricación-distribución" también estén influidos por el Grupo, con lo que tal extremo no puede tenerse por probado, como así lo reconoce la propia Inspección; y ello deja sin valor su argumento en tal sentido.

Sigamos. En los términos que hemos visto en el Fundamento de Derecho anterior (el cuarto) la pura actividad de "distribución" siempre depara resultados positivos, en todos los ejercicios, y ello tanto para XZ como para las demás sociedades europeas del Grupo X.

Por tanto, si con la actividad de "distribución" siempre se obtienen resultados positivos, va de suyo que con la pura la actividad de "fabricación" los resultados tienen que ser peores que con la actividad de "fabricación-distribución", pues en ésta, aun perdiendo lo mismo a la hora de fabricar, la distribución enjugaría una parte de esas pérdidas, por pequeña que fuese esa parte.

Pues bien, tras practicar el ajuste que nos ocupa, que aumentó los respectivos importes en las cifras que antes se han expuesto (221.540,77 euros en 2013, 264.798,67 euros en 2014 y 462.652,94 euros en 2015), la Inspección considera que los importes de los ingresos y resultados que XZ obtuvo [valores comprobados por la Inspección, págs. 71ª y 72ª del acto de liquidación] en esos tres ejercicios con su mera actividad de "fabricación" fueron las siguientes:

Ejerc.	2013	2014	2015
Vtas.	1.952.563,82	1.806.348,40	3.617.457,55
Rdo. (-)	-18.897,40	-16.352,67	-35.044,22

Cuadro que recoge las magnitudes declaradas que al principio hemos recogido más los incrementos dichos. Y ello supone que, según la Inspección, los márgenes netos que tal actividad de fabricar tapas para venderlas a otras sociedades del Grupo le habría deparado a XZ habrían sido los siguientes:

Ejerc.	2013	2014	2015
% mrg.	-0,97%	-0,91%	-0,97%

Cuando si esas tapas se hubiesen vendido a unos clientes terceros los márgenes habrían sido de:

Ejerc.	2013	2014	2015
% mrg.	-19,73%	-14,05%	-14,72%

Con lo que, tras aceptar, porque no regulariza nada, que XZ tenga esos márgenes negativos de -19,73%, -14,05% y -14,72% cuando fabrica tapas que vende a terceros -"fabricación-distribución"-, la Inspección considera que los márgenes por la mera actividad de "fabricación", que en principio deberían ser todavía más negativos, puesto que la actividad de "distribución" depara beneficios siempre, deberían ser de:

Ejerc.	2013	2014	2015
% mrg.	-0,97%	-0,91%	-0,97%

Una incongruencia manifiesta, que se desprende de los datos obrantes en el expediente.

Y es que estamos ante un caso que tiene una explicación mucho más simple.

El Grupo X tenía en ... una planta de producción claramente ineficiente, que por eso año tras año obtenía unos pésimos resultados, tanto a nivel absoluto como comparándola con otras plantas del Grupo en Europa; ineficiente hasta el extremo de que, como la entidad expone en sus alegaciones y este Tribunal ha constatado que

efectivamente así fue, pues fue una noticia de dominio público (art. 281.4 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil), que en 2019 el Grupo X decidió cerrar esa planta de ..., lo que supuso el despido de todos sus trabajadores, y trasladar tal actividad productiva a otras plantas europeas; desde entonces el Grupo X sólo tiene en España la actividad de distribución o comercialización.

Por lo expuesto, el ajuste debe anularse.

## Sexto.

El ajuste relativo a la deducibilidad de los importes por servicios intragrupo procedentes de la sociedad alemana XZ Deutschland.

Ajuste que alcanza a los cuatro ejercicios del 2012 al 2015, y que se extendió también a los ejercicios del 2009 al 2011, y cuyos antecedentes principian con que, aunque dominicalmente las sociedades europeas del Grupo dependen de una B.V. holandesa, la sociedad alemana XZ Deutschland es la cabecera europea del Grupo X, cuya matriz mundial es estadounidense.

En los ejercicios del 2012 al 2015 XZ Deutschland imputó a las filiales europeas del Grupo X en concepto de servicios intragrupo [management fees] los importes que en la pág. 32ª del acto de liquidación constan: 916.400 euros, 860.600 euros, 797.000 euros y 882.400 euros; la mayor parte de los gastos correspondientes a esas imputaciones fue considerada deducible por la Inspección; que, sin embargo, en los términos que de inmediato se explicarán, no admitió la deducibilidad en la española XZ de los imputados en relación a los tres centros de costes que figuran en la pág. 35ª del acto de liquidación, importes de los que a XZ le correspondieron los porcentajes que en esas páginas también se recogen, lo que determinó ajustar en esos cuatro ejercicios unos gastos de: 232.916,25 euros, 251.026,72 euros, 230.730,03 euros y 281.127,77 euros (pág.76ª del acto de liquidación). La otra sociedad del Grupo .../08, la dependiente XZ ESPAÑA no recibió imputación alguna por tal concepto.

Los gastos que se regularizaron fueron los imputados en relación a los tres centros de costes -véanse las págs. 34ª y 35ª del acto de liquidación- siguientes:

El 50407920. Centro de costes cuyos gastos representaron más de un 60% del total del ajuste, y que englobaba los sueldos y salarios de los vicepresidentes de cada área.

El 50407745. Centro de costes cuyos gastos representaron sobre un 30% del total del ajuste, y que englobaba los planes de pensiones de esos vicepresidentes.

El 50407960. Centro de costes cuyos gastos representaron menos de un 10% del total del ajuste, y que englobaba determinados gastos por servicios administrativos y financieros exteriores de importes ciertamente reducidos.

Los gastos de esos tres centros de costes la alemana XZ Deutschland los repartió, con los porcentajes que en la pág. 35ª del acto de liquidación se recogen, entre las filiales europeas del Grupo X que recibieron esos servicios intragrupo en función de sus volúmenes de producción en las actividades de "fabricación" y de "fabricación-distribución", es decir que nada se les imputó en función de sus ventas en la pura actividad de "distribución"; como así se lo trasladó reiteradamente la entidad al Equipo de inspección, y se recoge en las págs. de la 32ª a la 35ª del acto de liquidación. Y como eso es así, es por lo que la dependiente XZ ESPAÑA, que sólo tiene actividad "de distribución", no recibió imputación alguna por estos conceptos.

Importes imputados a XZ relativos a esos tres centros de costes que la Inspección consideró no deducibles en los importes que ajustó por dos razones:

### Primera.- Porque

< el criterio de reparto utilizado por el grupo X no es adecuado por los siguientes motivos:

- El contribuyente imputa en concepto de servicios intragrupo operaciones de muy diversa índole. No obstante, utiliza un único criterio de reparto, que es el volumen de producción.

- El criterio del volumen de producción únicamente tiene en cuenta la actividad de producción, pero no así la de distribución. Este hecho conlleva que los servicios disfrutados por las distribuidoras nunca se les imputarían ya que su volumen de producción es nulo, debiendo ser las entidades fabricantes las que asuman la totalidad de dichos costes.

En relación a este hecho, el contribuyente alega que dichos costes se refacturan implícitamente a las distribuidoras a través del precio por el cual se les vende el producto final por los fabricantes.

Sin embargo, la Inspección no puede compartir esta opinión porque, tal como se ha expuesto, los servicios son disfrutados por un sector ajeno al de fabricación, no obstante, se imputa íntegramente a este último. Asimismo, el contribuyente afirma que la venta a las filiales distribuidoras se tiene que hacer a un precio que permita a la

distribuidora tener un margen positivo del 2 por ciento, debiéndose imputarse íntegramente al fabricante los servicios intragrupo conforme al criterio elegido (volumen de producción), servicios intragrupo que por tanto no necesariamente está integrado en el precio de venta a la filial.

Por tanto, a juicio de la Inspección, el criterio utilizado por el contribuyente no es el adecuado, al no seguir las recomendaciones fijadas por el Foro conjunto de precios de transferencia de la UE (Informe de 25 de enero de 2011) respecto a los criterios de reparto. Asimismo, no se imputan los costes a la entidad que realmente se beneficia del servicio, hecho este que conlleva grandes dificultades para comprobar que las operaciones de compraventa entre las entidades que forman parte del grupo X se ajusten al rango de plena competencia, ya que desvirtúa los resultados reales generados por el sector de "fabricación y distribución". Este criterio, a juicio de la Inspección, impide un reparto racional de los costes entre las diferentes filiales del grupo X.>

Y segunda.- Porque:

< la Inspección ha comprobado que los servicios intragrupo comprendidos en los siguientes centros de coste no deberían haber sido asumidos por el contribuyente: 50407960 Lean management, 50407920 Group X., 50407745 Organisation

- Respecto a las pensiones de los altos directivos, la Inspección desconoce cuál es la utilidad que obtiene el obligado tributario al satisfacer parte de las pensiones de los altos directivos de la compañía. Asimismo, en ningún caso, el contribuyente sufragaría a terceros independientes las pensiones de sus directivos.

- Respecto a las retribuciones de los altos directivos, la entidad alemana imputa estos costes a las filiales del grupo atendiendo al criterio de volumen de producción. La Inspección desconoce cuál es la relación directa que existe entre dicho coste y el volumen de producción de las diferentes filiales.

- Respecto a servicios de finanzas y administración, se señalan una serie de gastos de diferente naturaleza, identificados como servicios exteriores, siendo desconocido por la Inspección qué relación guardan con la actividad del contribuyente y, menos aún, si este hubiera estado dispuesto a asumir dichos costes para que fueran prestados por un tercero. Asimismo, se vuelve a destacar que no se aprecia que el criterio de volumen de producción sea un criterio de reparto racional de dichos gastos atendiendo a lo anteriormente expuesto.

Atendiendo a lo expuesto, la Inspección sostiene que la realidad de los importes imputados no han sido justificados y el criterio de reparto no es racional, ya que existen sectores de actividad a los que no se le imputa ningún importe al no tener volumen de producción. >

Todo ello, según expresa, en los términos de lo sostenido por este Tribunal Central en una resolución de 04/04/2011 y por la Audiencia Nacional en una sentencia de 17/03/2016, que parcialmente transcribe.

La entidad niega la procedencia de este ajuste en su cuarta alegación <CUARTA.- LIQUIDACIÓN EFECTUADA POR FALTA DE DEDUCIBILIDAD DE CIERTOS GASTOS SOPORTADOS POR XZ EN CONCEPTO DE MANAGEMENT FEES POR LOS SERVICIOS RECIBIDOS DE XZ DEUTSCHLAND>; alegación que, a diferencia de las que ya hemos examinado antes, no tiene sub-apartados.

El art. 16.5 del T.R. de la Ley del Impuesto (R.D. Leg. 4/2004), aplicable a los ejercicios 2014 y anteriores disponía que:

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

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

Mientras que el art. 18.5 de la Ley 27/2014, del Impuesto, aplicable en el ejercicio 2015 y todavía vigente, dispone que:

"5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos

determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias."

Dos redacciones que, para lo que aquí nos ocupa, podemos decir que son coincidentes, con lo que en adelante vamos a hablar del "precepto", entendiendo que con ello nos referimos tanto a una como a la otra.

Un "precepto" que en cada uno de sus dos párrafos recoge los dos requisitos que deben cumplirse para que sean fiscalmente deducible las imputaciones de gastos por prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas.

El primer requisito, que tiene que cumplirse en todo caso, es que los servicios de que se trate sean susceptibles de producir, si es que no las han producido efectivamente ya, unas concretas ventajas o utilidades en la sociedad que reciba las imputaciones.

Ventaja o utilidad efectiva, o siquiera potencial, que supone que la empresa que recibe los servicios concernidos estaría interesada en recibirlos, aunque la que se los prestara fuera una empresa tercera independiente.

Con otro componente que va de suyo, y es que los gastos de que se trate, imputado (s) por una vinculada a otra (s), tienen que ser deducibles por naturaleza; porque, si no lo son, el traslado de los mismos, se haga como se haga, nunca podrá generar una deducibilidad fiscalmente válida. En tal sentido, piénsese, a título de ejemplo, en una sociedad que es objeto de una multa administrativa cuyo importe acuerda trasladar en parte a otra (s) sociedad (es) con ella vinculada (s), importes así trasladados o repartidos que no serán deducibles nunca, porque corresponden a un gasto que intrínsecamente no lo es (art. 14.1.c del T.R).

Primer requisito que, ya lo hemos dicho, tiene que cumplirse en todo caso, para que los gastos imputados por prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas sean fiscalmente deducibles en el I. s/ Soc.

El segundo requisito ya no alcanza de manera omnicompreensiva a todos esos gastos, pues éste sólo es aplicable cuando los servicios se hayan prestado conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y no fuera posible la individualización de los servicios recibidos o la cuantificación de su remuneración. En cuyo caso, ante esa imposibilidad de individualizar lo que le corresponde a cada una de las entidades que hayan recibido los servicios, lo que exige hacer un reparto, un reparto que el precepto contempla que puede hacerse alternativamente de dos maneras válidas: (I) teniendo en cuenta la ventaja o utilidad que de tales servicios le supone a las distintas receptoras de los servicios, que es la que incorpora el último inciso del segundo párrafo; o (II) aplicando "unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad", que es la del primer inciso de ese segundo párrafo.

Con lo que, atendiendo además al principio de la "carga de la prueba" del art. 105.1 de la Ley 58/2003:

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

Cuando una entidad se deduzca unos gastos por servicios del tipo de los que examinamos, será suya la carga de probar que los gastos que le imputan por otra vinculada son unos gastos deducibles por naturaleza, que a ella le han deparado concretas ventajas o utilidades, y que el reparto de los costes de tales servicios entre las distintas sociedades que los hayan recibido se había realizado en los términos que el "precepto" contempla.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, y por lo que hace a los que ajustó, que fueron -recuérdese- sólo una parte de los imputados a XZ en concepto de servicios intragrupo [management fees] por la alemana XZ Deutschland, en los términos arriba recogidos, la Inspección consideró incumplidos esos dos requisitos, fundamentalmente el segundo.

En cuanto al primer requisito, tras que la Inspección afirmara: que la entidad no le había aportado documento alguno al respecto de los sueldos y salarios de los vicepresidentes de cada área (centro de costes 50407920); que sólo le había aportado un documento privado, sin firma ni sello por lo que hace a los planes de pensiones de esos vicepresidentes (centro de costes 50407745); y que respecto de los gastos por servicios administrativos y financieros exteriores (centro de costes 50407960), que le había entregado <una serie de documentos los cuales, conforme al análisis efectuado por esta Inspección, no justifican los importes que se imputan al contribuyente, máxime cuando determinados conceptos se multiplican su importe casi por cinco siendo desconocido de donde proceden dichos importes>, en sus alegaciones a este Tribunal al respecto (págs. 63ª y ss.), la entidad va explicándonos en qué sitios del expediente hay documentos que vendrían a desacreditar esas afirmaciones de la Inspección. Y en cuanto al incumplimiento del segundo requisito, incumplimiento que es para ella el fundamental, la Inspección considera inadmisibles que el reparto se haga sólo en función de las cifras de producción, es decir de las de las actividades de

"fabricación" y "fabricación-distribución", y nada para las de la mera "distribución", la entidad se limita a decirnos los siguiente:

< Si bien no negaremos que a la Inspección pueda parecerle más o menos acertado el criterio de reparto utilizado por el Grupo para imputar los costes de los servicios prestados, lo cierto es que esto no significa que el criterio utilizado deba ser irracional o cuando menos que sirva como un fundamento más para negar que mi representada haya demostrado la realidad y el beneficio obtenido por los servicios recibidos. >

El ajuste debe confirmarse. Pues la lectura de tales alegaciones de la entidad, pone de manifiesto tres cosas:

Iª.- Que la entidad no ha acreditado nada por lo que hace a las retribuciones y planes de pensiones de los vicepresidentes de área de la alemana XZ Deutschland, y cuando decimos nada es que el expediente no constan ni si esos vicepresidentes son orgánicos -administradores- o meros directivos, ni cuánto ni por qué conceptos cobran, etc. ..., debiendo recordarse que estas partidas son el 90% del ajuste.

Una información que en el expediente no consta, y que es necesaria para poder determinar de entrada si tales retribuciones son deducibles por naturaleza, en el sentido que este Tribunal recogió en nuestra resolución de 17/06/2020 (R.G. (3156/2019).

IIª.- Que cuando la entidad trata de justificar intervenciones de esos vicepresidentes de la alemana que habrían favorecido a la española XZ, el mayor número de intervenciones que se citan, y ello con gran diferencia, se refiere a temas de ventas.

IIIª.- Que la entidad ni trata de justificar que las reglas para repartir los costes que nos ocupan entre las distintas filiales europeas atendieran a criterios de racionalidad.

Y no extraña que la entidad ni trate de justificar tal cosa, pues las reglas de reparto empleadas por el Grupo X no se caracterizan precisamente por su racionalidad; y ello dicho tanto en términos generales, como especialmente viendo esas reglas específicamente desde el punto de vista de la española XZ.

En efecto, como se desprende de las propias alegaciones de la entidad, los mayores esfuerzos de los vicepresidentes de área inciden en temas de ventas, algo consubstancial en la mayoría de empresas, en las que lo fundamental es vender; pues bien, siendo eso así, resulta que el reparto de los costes que nos ocupan, no se hace en función de lo que se vende, sino de lo que se fabrica. Un criterio, el empleado, que por ello no puede calificarse ciertamente de racional.

Y, además, que el criterio no goza de racionalidad lo muestra que su aplicación en el caso de la española XZ da lugar a unos resultados especialmente sangrantes, pues resulta que, en los términos que hemos recogido en el Fundamento de Derecho anterior, la española tenía una actividad de producción claramente ineficiente, la peor de todo el Grupo, y que era además, su actividad más importante; y encima de ser así, es con causa en esa actividad y en función de la misma por la que se le imputan los gastos que nos ocupan.

Por todo ello, el ajuste se confirma.

## Séptimo.

El ajuste relativo a la deducibilidad de los importes por servicios intragrupo procedentes de la sociedad estadounidense XZ.

Ajuste que alcanza a los cuatro ejercicios del 2012 al 2015, y que se extendió también a los ejercicios del 2009 al 2011, y cuyos antecedentes, muy sencillos, consisten en que en todos esos ejercicios otra sociedad del Grupo X, la estadounidense XZ imputó a la española XZ en concepto de servicios intragrupo [management fees] los importes que en la pág. 31ª del acto de liquidación constan: 150.079,58 euros, 157.578,00 euros, 137.087,00 euros, 152.237,00 euros, 138.207,00 euros, 126.802,00 euros y 125.971,00 euros.

Importes imputados a XZ por la estadounidense XZ que la Inspección consideró no deducibles atendiendo -y transcribimos literalmente de las págs. 74ª, 87ª y 88ª del acto de liquidación- a que:

< Para comprobar la deducibilidad de los gastos por servicios intragrupo prestados por X Holding (USA), la Inspección requirió al contribuyente que aportara algún medio de prueba que acreditase que los servicios habían sido efectivamente prestados, así como el valor económico o comercial obtenido por el receptor. También se solicitó que se acreditara que XZ Spain hubiera adquirido esos servicios a un tercero independiente de no haber dispuesto de la matriz. Asimismo, se solicitaron los cálculos efectuados para imputar a la filial española los importes refacturados.

El contribuyente no ha facilitado ninguna explicación ni documentación sobre estas cuestiones, por lo que no ha acreditado los presupuestos de hecho exigidos por la ley para permitir la deducibilidad de los gastos por los servicios que se dicen prestados por X Holding (USA). En consecuencia, se practican los siguientes ajustes positivos en la base imponible, coincidentes con los gastos declarados por dichos servicios:

.../...

Los gastos por estos servicios se han considerado no deducibles en su totalidad porque el contribuyente no facilitó la documentación acreditativa de su efectividad cuando se le requirió.

Ahora, en trámite de alegaciones presenta un conjunto de documentos (nº 3 a 5) con los que pretende justificar los solicitado en su momento: "que los servicios habían sido efectivamente prestados, así como el valor económico o comercial obtenido por el receptor." Según el obligado tributario, "de toda la documentación aportada se desprende que:

1. La entidad XZ USA presta realmente realmente un servicio de apoyo a la gestión a las distintas compañías del grupo, incluyendo servicios relacionados con la gestión financiera y fiscal, de gestión de riesgos y de contabilidad, dado que cuenta en su plantilla con profesionales en estas materias.

2. El servicio recibido ayuda a estas filiales a tener un mejor conocimiento de la evolución de sus negocios, les proporciona alternativas de mejora y de incremento de las ventas.

3. El servicio recibido genera un beneficio para XZ Spain, que tendría que contratar con terceros como, por ejemplo, analistas de mercado, para que le prestaran este tipo de servicio.

En conclusión, a la vista de la documentación aportada, la regularización propuesta por el inspector actuario es improcedente dado que el servicio prestado por XZ USA es real y supone un beneficio para las distintas filiales del grupo."

Lo primero que debe ponerse de manifiesto es que la única indicación que se hace a los servicios prestados por XZ Holding (USA) en los Informes de precios de transferencia es que "the service agreement with XZ Holding (USA) (...) covers strategic, purchasing, tax and legal issues" y que "is orientated on planned working hours per annum, which are based on experience." Esta escueta mención contrasta con la exhaustividad con que se explica todo el conjunto de servicios prestados por XZ Deutschland (el listado ocupa cuatro páginas del Informe de 2015).

En cuanto a la documentación facilitada por el obligado tributario junto con su escrito de alegaciones, consiste en informes mensuales sobre la situación y evolución del negocio en Europa, principalmente. Incluye una multitud de datos y ratios sobre las distintas filiales y mercados, evolución de las ventas, la producción, los stocks y otras variables empresariales, consecución de objetivos, noticias relevantes en los distintos mercados nacionales, etc. Se trata, sin duda, de información relevante para la alta dirección del grupo, ya sea la mundial o la europea, y posiblemente también sea de interés para los directivos de las filiales, siquiera sea para hacer un seguimiento de su situación dentro del grupo.

Sin embargo, la naturaleza de la información apunta claramente a la alta dirección del grupo como el destinatario principal de esta documentación, que sería el beneficiario del servicio prestado por quien los haya elaborado (presuntamente, los servicios centrales del grupo con la información facilitada desde las filiales). Lo que no se deduce de esta documentación es que XZ Holding (USA) haya prestado, como pretende el contribuyente en sus alegaciones "servicios de apoyo a la gestión a las distintas compañías del grupo, incluyendo servicios relacionados con la gestión financiera y fiscal, de gestión de riesgos y de contabilidad" porque la documentación facilitada nada tiene que ver con este tipo de servicios. Así pues, no se advierte que la documentación facilitada tenga relación con los servicios que el obligado tributario dice haber recibido de XZ Holding (USA) y tampoco se ha justificado que el tipo de información contenida en dicha documentación sea de interés específica para la actividad de XZ Spain.

Por otro lado, es difícil pensar que, si XZ Spain no dispusiera de esta documentación, hubiera encargado a un tercero para que la elaborase, porque por su propia naturaleza nadie ajeno al grupo estaría en disposición de hacerlo. En todo caso, quien podría contratar con un tercero la elaboración de esta documentación sería la casa matriz, puesto que es la única con legitimidad suficiente para dar las instrucciones necesarias para que las distintas filiales pasasen información confidencial a un tercero.

En consecuencia, no se considera que la documentación facilitada por el contribuyente acredite que los servicios en cuestión hayan sido efectivamente prestados ni que beneficien al obligado tributario, puesto que lo único que acredita esta documentación es la prestación de un servicio a favor de la alta dirección del grupo X. >

Mientras que, por su parte, la entidad niega la procedencia de este ajuste en su quinta alegación < QUINTA.- LIQUIDACIÓN EFECTUADA POR FALTA DE DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS SOPORTADOS POR XZ EN CONCEPTO DE MANAGEMENT FEES POR LOS SERVICIOS RECIBIDOS DE XZ USA >; alegación en la que, tras relatar la documentación que había presentado a la Inspección al respecto, señala lo siguiente:

< Respecto de la documentación aportada por mi representada, el Inspector Regional adjunto indica en el Acuerdo de liquidación impugnado que "no se considera que la documentación facilitada por el contribuyente acredite que los servicios en cuestión hayan sido efectivamente prestados ni que beneficien al obligado tributario,

puesto que lo único que acredita esta documentación es la prestación de un servicio a favor de la alta dirección del grupo X."

No podemos compartir las aseveraciones del Inspector Regional adjunto, por cuanto, al contrario de lo que éste manifiesta, de toda la documentación aportada se desprende que:

1. La entidad XZ USA presta realmente un servicio de apoyo a la gestión a las distintas compañías del Grupo, incluyendo servicios relacionados con la gestión financiera y fiscal, de gestión del riesgo y de contabilidad, dado que cuenta en su plantilla con profesionales en estas materias.

2. El servicio recibido ayuda a estas filiales a tener un mejor conocimiento de la evolución de sus negocios, les proporciona alternativas de mejora y de incremento de las ventas.

3. El servicio recibido genera un beneficio para XZ, que tendría que contratar con terceros como, por ejemplo, analistas de mercado, para que le prestaran este tipo de servicio.

Siendo esto así, ninguna duda cabe de que la regularización efectuada por la Inspección es improcedente, por cuanto, como ha quedado demostrado, el servicio prestado por XZ USA es un servicio real y supone un beneficio para las distintas filiales del Grupo, entre ellas XZ. >

Este Tribunal ya adelanta que este ajuste también resulta procedente.

Estamos aquí ante otros gastos imputados a la española XZ en concepto de servicios intragrupo [management fees] por otra sociedad "no residente" del Grupo, aunque en este caso estadounidense; y por ello todo lo dicho en el Fundamento de Derecho como criterios generales resulta válido aquí, sin necesidad de tener que reproducirlo.

Pues bien, en el caso que ahora nos ocupa, a la vista de los documentos obrantes en el expediente al respecto, para este Tribunal resulta evidente que los gastos concernidos no correspondían a unos servicios que le hubieran deparado una concreta ventaja o utilidad a la española XZ; es más, bien puede decirse que esa documentación obrante en el expediente no acredita que la estadounidense XZ le hubiera prestado a la española XZ servicio alguno.

Coincidimos con la Inspección en que la naturaleza de la información contenida en esa documentación, apunta claramente a que es una información cuyo destinatario principal es la alta dirección del Grupo multinacional sea a nivel mundial o europeo. Alta dirección del Grupo que sería la beneficiaria del servicio prestado por quien hubiera elaborado tal documentación.

Y de hecho, lo etéreo, vacío y nada concreto de las alegaciones de la entidad al respecto así lo confirma. El ajuste se confirma.

## Octavo.

El ajuste, último de los que hemos de examinar en la presente resolución, relativo a los márgenes obtenidos por la dependiente XZ ESPAÑA con su actividad de distribuir a terceros productos fabricados por otras empresas extranjeras del Grupo X y también por la dominante XZ.

Ajuste que alcanza sólo al ejercicio 2012, y cuyos antecedentes, de nuevo muy sencillos, son como sigue: en el ejercicio 2012, último en que estuvo activa, pues cesó en sus actividades en el ejercicio 2013, con su actividad de mera "distribución" la dependiente XZ ESPAÑA tuvo los ingresos, resultado (negativo) y margen neto siguientes:

Vtas.	10.540.605,51
Rdo.	-43.066,22
% márg.	-0,41%

Según los datos y comparables facilitados por la entidad al Equipo de inspección, el rango de plena competencia del margen de esa actividad en el ejercicio 2012 tiene una mediana del 8,3%, con un cuartil inferior del 1,3% y un cuartil superior del 8,9%.

El margen obtenido en 2012 por XZ ESPAÑA con esa actividad de "distribución" fue negativo del -0,41%, actividad con la que vendió a clientes terceros tapas fabricadas en el extranjero por otras tres empresas no residentes del Grupo X (una alemana, una polaca y una italiana) y también fabricadas en España por la dominante XZ.

XZ ESPAÑA, como dependiente, y XZ, como dominante, tributan en el I. s/ Soc. en régimen de consolidación fiscal (Grupo .../08), por lo que, los precios que establezcan en las transacciones entre ellas, no afectan a su

resultado consolidado; por ello, en este caso era imprescindible discriminar de las ventas que XZ ESPAÑA realizó en 2012, cuáles lo habían sido de tapas producidas por XZ y cuáles de tapas producidas por esas otras tres empresas extranjeras del Grupo X.

Una información que la entidad no fue capaz de facilitar a la Inspección, como se recoge en la pág. 77ª del acto de liquidación:

< Siendo desconocidas las compras reales efectuadas a las filiales del grupo X, al haber aportado el contribuyente hasta cuatro documentos con importes distintos (Informes de precios de transferencias y tres tablas reflejando los márgenes brutos obtenidos supuestamente por las filiales del grupo por las ventas a la XZ España), la Inspección ha optado por utilizar para determinar los ajustes los importes reflejados en la declaración del IS de 2012, ... >

Por ello, la Inspección -véanse las págs. de la 77ª a la 79ª del acto de liquidación- realizó diversas operaciones para calcular tales datos, tras lo que concluyó que, para realizar las ventas que tuvo en 2012 (10.540.605,51 euros), XZ ESPAÑA precisó de unos aprovisionamientos (compras de tapas) de 9.947.099,06 euros, compras de las que 7.049.864,06 euros (el 70,87%) las habría realizado a la dominante XZ y el resto de 2.897.235 euros (el 29,13%) a esas tres empresas extranjeras del Grupo X.

La Inspección procedió a regularizar porque:

< Por tanto, es indudable que el conjunto de operaciones vinculadas efectuadas no se ajustan a su rango de plena competencia. El margen neto de XZ España se encuentra fuera del rango de plena competencia y las explicaciones del contribuyente no acreditan ninguna circunstancia que justifique que, a pesar de este hecho, se verifica el principio de plena competencia.

.../...

El contribuyente manifestó que "el motivo de que el margen bruto obtenido por XZ España sea significativamente inferior al de XZ Spain en el sector de distribución procede fundamentalmente de las compras realizadas por XZ España a la planta de ..., respecto de las que obtiene un margen del 1,4%."

Es decir, según el contribuyente las operaciones vinculadas que, en principio, no se ajustan al rango de plena competencia son las realizadas con la sociedad dominante del grupo fiscal en España, XZ Spain, ...

.../... .../...

Por tanto, atendiendo a lo expuesto, la Inspección no considera acreditado que la divergencia entre los datos declarados por el contribuyente y su rango de plena competencia obedezca únicamente a sus operaciones con XZ Spain. En este sentido, la Inspección no puede considerar acreditado y dar fiabilidad absoluta a los datos, que pueden variar hasta en dos ocasiones respecto a los aportados inicialmente una vez expuestas por la Inspección las discrepancias con hechos comprobados. Por otra parte, no se aporta documentación que permita acreditar los últimos datos aportados; se utiliza un método de valoración distinto al reflejado en su documentación de precios de transferencia; el contribuyente para acreditar sus alegaciones, aun considerando ciertos los últimos datos aportados, utiliza como comparables sus propias operaciones vinculadas con otras entidades del grupo; la propia XZ Spain ha reconocido en el año 2012 dificultades para determinar sus datos financieros, no aportándose la contabilidad segmentada de los sectores "fabricación" y "fabricación y distribución", reconociendo a su vez que no dispone de trazabilidad de gran parte de sus compras en el sector de "distribución". Estas incidencias llevan a la Inspección a concluir que la valoración incorrecta de las operaciones entre empresas del grupo no obedece únicamente a sus operaciones con XZ Spain. >

Regularización que llevó a cabo aplicando la mediana (8,3%) porque.

< La medida más comúnmente utilizada para fijar el punto del rango de plena competencia al que ajustar la operación vinculada es la mediana, por ser un indicador especialmente robusto que no se ve influido por los valores extremos de la muestra. En este mismo sentido se pronuncia el informe de Precios de Transferencia de la UE de octubre de 2016 (recomendación 6). >

Con lo que aplicó a la cifra de ventas netas obtenida por XZ ESPAÑA con esa actividad de "distribución" en 2012 de 10.540.605,51 euros -vid supra- el margen de la mediana del rango de plena competencia del 8,30%, lo que arroja que, con esa actividad, XZ ESPAÑA tendría que haber tenido un resultado positivo de 874.870,26 euros (el 8,30% de 10.540.605,51), y como con tal actividad declaró haber tenido un margen neto negativo -vid supra- de -43.066,22 euros, el ajuste tendría que haber sido en principio de 917.936,48 euros.

Ahora bien, ese margen dicho tendría que haberlo obtenido con las ventas de las tapas adquiridas a las tres sociedades extranjeras del Grupo (el 29,13% de todas las compras) y también a la española XZ (el 80,87% de las compras); pero, como antes se ha dicho, el margen correspondiente a estas últimas, no debe ajustarse por la

consolidación fiscal, y por ello el ajuste que finalmente practicó la Inspección ascendió sólo a 267.362,14 euros (el 29,13% de 917.936,48 euros).

La entidad se opone a este ajuste con la sexta de las alegaciones que nos ha formulado <SEXTA.- LIQUIDACIÓN EFECTUADA RESPECTO DE LA ACTIVIDAD DE DISTRIBUCIÓN DE XZ ESPAÑA EN EL EJERCICIO 2012>, alegación con la que para oponerse al mismo plantea tres argumentos, dos de los cuales (los dos primeros), como ella así lo ratifica, ya los planteó ante la Inspección con sus alegaciones tras el acta.

Tres argumentos que este Tribunal expone y analiza a continuación, lo que nos servirá para resolver si el ajuste debe confirmarse o no.

Primer argumento.- <1.- El motivo de que XZ ESPAÑA tenga un margen neto negativo trae causa fundamentalmente de las compras de producto realizadas a la planta de ... (a la entidad XZ que se encuentra dentro del mismo consolidado fiscal), no de las compras realizadas a otras plantas del Grupo>.

Es un argumento de la entidad que carece de sustrato fáctico, pues la entidad ni acreditó ante la Inspección ni ha acreditado ante este Tribunal que el margen negativo que obtuvo en 2012 hubiera traído causa de la venta de tapas que ella compró a la dominante española XZ.

Y esa falta de prueba es además muy relevante en este caso, pues resulta que estamos ante un extremo en el que se antoja que para la entidad debía ser bastante sencillo haber probado de manera plena todo lo atinente a la materia.

En tal sentido, este Tribunal hace ver que de lo que consta en el expediente se desprende que el Grupo X no fabrica y vende tapas genéricas, cada uno de sus clientes requiere unas tapas específicas en función de cómo sean sus envases, y del color y litografía que las tapas de cada cliente incorporen, y, de hecho, el Grupo X produce todas esas tapas bajo pedido, para un número de clientes ciertamente reducido. Siendo así, este Tribunal considera que XZ ESPAÑA no debería tener la menor dificultad para saber a qué empresas de las fabricantes del Grupo le había comprado cada una de las tapas que vendió en 2012. Una acreditación concluyente que debería haber facilitado al Equipo de inspección de manera harto sencilla.

Y ello, el que estemos ante unos extremos que la entidad debería haberlos probado con toda facilidad, y que no lo haya hecho, deja desnudo al argumento que nos ocupa, ya que la entidad ni tendría que haber argumentado que el margen negativo que obtuvo en 2012 hubiera traído causa de la venta de tapas que ella compró a la dominante española XZ, porque eso, cuya prueba se antoja bastante sencilla, tendría que habérselo acreditado al Equipo de inspección.

Por ello, el argumento no sólo deviene irrelevante, sino que hasta podría resultar en su contra, porque, si tan fácil tenía acreditar lo que tendría que haber acreditado, y no lo hizo, podría pensarse que no lo acreditó porque si hubiera facilitado los datos reales, esos datos habrían venido a apoyar la procedencia del ajuste de la Inspección.

Segundo argumento.- <2.- La mediana del estudio de benchmarking incluido en la documentación de precios de transferencia se encuentra muy cercana al tercer cuartil>.

Un argumento en el que la entidad explica a este Tribunal qué es la mediana de una distribución estadística y nos traslada el sesgo que presentan los comparables en este caso: mediana del 8,3%, con un cuartil inferior del 1,3% y un cuartil superior del 8,9%, y nos explica las debilidades de esos comparables, cuya aplicación a este caso le causa, según ella, un perjuicio evidente a XZ ESPAÑA.

Un argumento que no es motivo para invalidar el rango que surge de los comparables que ella presentó a la Inspección, porque esos comparables que presentan esos defectos que ella denuncia, son "sus" comparables, los que XZ ESPAÑA preparó y entregó a la Inspección.

Y a partir de ahí no nos queda sino repetir lo que ya dijimos en el Fundamento de Derecho cuarto, de que, cuando se trata de ajustes de operaciones vinculadas efectuados mediante la aplicación de unos comparables, a las partes, a la Administración y a los obligados tributarios también, lo que hay que pedirles es coherencia y respeto por sus propios actos, porque, lo que no es de recibo, es que una parte presente unos comparables, y luego, si no le conviene el resultado de la aplicación de los mismos, pretenda ponerle remedio argumentando que esos comparables no valen.

Además, si se repara en ello, este argumento es francamente contradictorio con el tercero que de inmediato abordamos.

Tercer argumento.- <En cualquier caso, el ajuste debería haberse realizado al cuartil inferior y no a la mediana del rango del benchmarking>.

Un argumento con el que la entidad reitera lo que sobre esta misma cuestión argumentó en el ajuste relativo a los márgenes obtenidos en el ejercicio 2015 por XZ, con su actividad de distribuir a terceros productos fabricados por otras empresas extranjeras del Grupo X, ajuste que hemos examinado en el Fundamento de Derecho cuarto.

Con un alegato que se basa -recuérdese- en lo dicho por la A.N. en una sentencia de 06/03/2019 (Rec. contencioso 353/2015), de la que este Tribunal, se hizo eco en nuestras resoluciones citadas de 23/11/2021 (R.G. 4881-2019) y de 28/06/2022 (RG. 5824/2019), con la doctrina de que efectivamente sólo puede acudir a la mediana cuando existan defectos de comparabilidad.

Y como la doctrina a aplicar va a ser la misma, y resulta que los antecedentes relativos a tan específica cuestión también son los mismos, pues -véanse las págs. de la 76ª a la 79ª del acto de liquidación- tampoco en el ajuste que ahora nos ocupa la Inspección puso de manifiesto la existencia de defectos de comparabilidad, el resultado va a ser idéntico, de que hay que darle la razón a la entidad en este punto, y aunque venimos confirmando la procedencia del ajuste, hay que reconocer que la cuantificación del mismo no fue correcta pues, para hacer esa cuantificación, la Inspección aplicó la mediana cuando debería haber aplicado el cuartil inferior, un extremo que la Inspección deberá corregir en ejecución de fallo.

Por todo lo expuesto, y resumiendo, esta regularización a la dependiente en sede del ejercicio 2012 se confirma en parte, pues aunque procede ajustar el margen obtenido al rango de plena competencia, la cuantificación del ajuste correspondiente debe hacerse con el cuartil inferior y no con la mediana.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas