
A vueltas con la comparabilidad de resultados en materia de precios de transferencia

Mayo, 2019

En resumen

El pasado 6 de marzo de 2019, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN) dictó una interesante sentencia en materia de precios de transferencia en la que se dirimen determinados aspectos a la hora de determinar una adecuada comparabilidad de los resultados obtenidos por una entidad española que opera en el sector de distribución y gran consumo.

El pasado 6 de marzo de 2019, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó una interesante sentencia en materia de precios de transferencia en la que se dirimen determinados aspectos a la hora de determinar una adecuada comparabilidad de los resultados obtenidos por una entidad española que opera en el sector de distribución y gran consumo.

La cuestión litigiosa versaba sobre la razonabilidad de los resultados obtenidos por la entidad española por su actividad de distribución mayorista en España durante el ejercicio 2007 con respecto al rango de resultados obtenido procedente de un estudio de benchmarking de compañías comparables aportado por el contribuyente.

La entidad española había obtenido unos resultados, en 2007, por debajo del rango intercuartil de los resultados del estudio de benchmarking aportado, aunque había obtenido unos resultados superiores y dentro de dicho rango en 2008. La inspección ajustó los resultados de la entidad española a la mediana de los resultados del benchmarking aportado en ambos ejercicios, al considerar que debía aplicarse la mediana del estudio aportado por entender que existían defectos de comparabilidad en dicho estudio que minaban la fiabilidad del rango intercuartil.

El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) estimó parcialmente las pretensiones de la recurrente, al considerar que no procedía regularización en el ejercicio 2008, por entender que los resultados de la entidad estaban dentro del rango intercuartil y no procedía aplicar la mediana en este caso.

La cuestión quedó abierta ante la Audiencia Nacional, por tanto, para el ejercicio 2007. La recurrente alegaba, entre otras cuestiones, que los resultados de la entidad española en un

periodo plurianual sí se encontraban dentro del rango intercuartil y que la administración no razonaba adecuadamente el motivo de aplicar la mediana por lo que entendía que, subsidiariamente, el ajuste debería haberse realizado en cualquier caso a la parte baja del rango.

Ante estas dos relevantes cuestiones, la Audiencia Nacional razona lo siguiente:

Sobre el análisis de comparabilidad y el contraste de resultados plurianual

A los efectos de realizar un adecuado análisis de comparabilidad y contraste de resultados, citando las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, la Audiencia Nacional considera que lo ideal es estar a lo que denomina "operaciones no vinculadas contemporáneas". También reconoce que el examen de los datos relativos a varios años suele resultar útil para el análisis de comparabilidad, por ejemplo, para mejorar la fiabilidad del rango ante fluctuaciones del ciclo económico o bien del ciclo de vida útil de los productos.

En cualquier caso, según la Audiencia Nacional, dicha consideración plurianual debe predicarse del estudio de comparabilidad no de los datos del contribuyente cuyos resultados se analizan. Una vez realizado el estudio de comparabilidad, considerándose en su caso datos plurianuales si se considera oportuno, procede realizar el contraste con los resultados del contribuyente de forma individual en relación con los resultados de cada ejercicio objeto de regularización.

Sobre el rango al que debería realizarse el ajuste

La Inspección había considerado en su Acuerdo de liquidación que la muestra de empresas presentaba una amplia variabilidad y sostenía que para determinar el punto de referencia del rango de empresas comparables era preciso remitirse a la dispuesto en el párrafo 3.62 de las Directrices OCDE según el cual cuando "persistan algunos defectos en la comparabilidad (...) podría ser conveniente utilizar medidas de tendencia central". Por ello, aludiendo, entre otras, a diferencias en el volumen de ventas del contribuyente con respecto al de los comparables, la Inspección acudió a la mediana para determinar el valor de mercado de los resultados del contribuyente.

Ante esta situación, en opinión de la Audiencia Nacional es claro que, si el resultado del contribuyente se encuentra fuera de los límites del rango intercuartil, debe realizarse la correspondiente regularización. Ahora bien, para aplicar la mediana como referencia es preciso que, además, existan "defectos de comparabilidad". La Audiencia identifica explícitamente en este punto que una diferencia en el volumen de ventas con respecto al de los comparables no es suficiente para determinar un defecto de comparabilidad.

Además, en el caso que nos ocupa, recuérdese que el TEAC ya había corregido la regularización relativa al ejercicio 2008 por considerar que los resultados del contribuyente se encontraban dentro del rango intercuartil y por tanto había rechazado el ajuste relativo a dicho ejercicio por entender que no era posible aplicar la regla del párrafo 3.62 de las Directrices OCDE en la que se basaba la Inspección.

En conclusión, si el resultado de la recurrente en el ejercicio objeto de debate está por debajo del límite inferior del rango intercuartil, procede, en efecto, realizar la correspondiente regularización. Pero el hecho de que esto ocurra no permite, sin más, aplicar la mediana en los términos previstos en la regla del párrafo 3.62 de las Directrices OCDE, pues la aplicación de dicha regla no se justifica en el hecho de estar fuera del rango de plena competencia, sino

en la existencia de "defectos de la comparabilidad" que en el caso que nos ocupa, según los argumentos del propio TEAC, no fueron asumibles en el ejercicio 2008 y, por extensión, tampoco lo serían en relación con el ejercicio 2007.

Por ello, la Audiencia Nacional estimó este motivo de la recurrente por lo que consideró que el ajuste relativo al ejercicio 2007 debió haberse realizado a la parte baja del rango intercuartil.

Lecciones aprendidas

De acuerdo con la opinión de la Audiencia Nacional::

- En caso de que tengamos un estudio de comparabilidad adecuado para soportar nuestros resultados, si dichos resultados están dentro del rango intercuartil, no procedería ajuste a la mediana del estudio.
- Si los resultados están por debajo del rango, procedería ajuste a la parte baja del rango.
- El contraste debe aplicarse contra los resultados de la entidad de forma individual para cada uno de los ejercicios objeto de regularización.

En cualquier caso, procede la revisión de la robustez de los estudios de comparabilidad de que disponemos, así como los procedimientos seguidos para el adecuado cálculo del rango de mercado de referencia y el contraste con los resultados de la compañía..

¿Hablamos?

Antonio Fernández Crende

Socio en el área Fiscal

+34 932 532 836

antonio.fernandez.crende@pwc.com