

Comentarios a la Nota de la AEAT sobre diversas cuestiones relativas al rango de plena competencia en materia de precios de transferencia

Marzo 2021

Ponte en contacto con PwC Tax & Legal:

Antonio Fernández Crende

Socio en el área de Precios de Transferencia en PwC Tax & Legal
antonio.fernandez.crende@pwc.com

Manuel Bouzas

Socio en el área de Precios de Transferencia de PwC Tax & Legal
manuel.bouzas@pwc.com

El pasado 24 de febrero, la AEAT publicó una [Nota sobre diversas cuestiones relativas al rango de plena competencia en materia de precios de transferencia](#).

En dicha Nota, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT analiza algunas cuestiones problemáticas que se plantean a la hora de utilizar rangos de valores para la determinación de un valor de mercado que respete el principio de plena competencia, tanto por parte del contribuyente como por parte de la Administración y para ello se basa en la normativa española del Impuesto sobre Sociedades, las Directrices de precios de transferencia de la OCDE y las Directrices del Foro Conjunto de precios de transferencia de la Unión Europea.

En primer lugar, la AEAT establece la posibilidad de justificar la valoración de las operaciones vinculadas mediante una cifra única, aunque reconoce que lo más habitual sea acudir a un rango de valores.

Según la AEAT, se podrá utilizar un rango completo de valores siempre y cuando todos los resultados sean muy fiables y relativamente iguales, una vez descartadas

las observaciones con menor grado de comparabilidad o realizados los ajustes de comparabilidad oportunos.

En este caso, cualquier punto del rango cumple el principio de plena competencia y, por tanto, no procederá ningún ajuste si el valor declarado por el contribuyente está dentro del rango. Si el resultado de la operación está fuera del rango, el ajuste llevará el valor de la operación vinculada al valor que, estando dentro del rango, se encuentre más próximo a aquel.

En la práctica, prosigue la AEAT no obstante lo usual será que el rango no comprenda resultados muy fiables y relativamente iguales persistiendo defectos de comparabilidad existentes. Una vez eliminados los resultados menos comparables, y ante la persistencia de defectos de comparabilidad que no puedan identificarse o cuantificarse (y que, por tanto, no pueden ajustarse), se utilizará el rango de valores comprendidos entre el 1er y 3er cuartil (rango intercuartil).

En este sentido, destaca la AEAT que cuando la selección de comparables se haga a través de bases de datos externas (*benchmarking*) lo más habitual es que



El pasado 24 de febrero, la AEAT publicó una: [Nota sobre diversas cuestiones relativas al rango de plena competencia en materia de precios de transferencia](#)”

estemos ante esta situación. También indica en general que una elevada dispersión en el rango de valores suele ser un indicio de defectos de comparabilidad.

En este caso, en el de persistir defectos de comparabilidad, si el valor declarado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, no deben practicarse ajustes. Si, por el contrario, el valor declarado por el contribuyente se encuentra fuera del rango, el ajuste, con carácter general, se realizará a la mediana.

Dicho lo anterior, debe tenerse presente que, para ajustar al valor de la mediana será necesario que la Administración haga referencia, atendiendo a las circunstancias del caso, a la existencia de dichos defectos de comparabilidad.

Todo ello, salvo que, tras un análisis exhaustivo de los hechos y circunstancias del caso, exista una justificación para elegir otro punto concreto del rango, debiendo recaer la carga de la prueba en aquel que pretende hacer valer ese otro punto.

En el presente artículo profundizamos en las preguntas más frecuentes que pueden surgir al respecto.

¿Podemos aplicar el rango completo de resultados?

Un aspecto positivo de la nota es que la AEAT reconoce la posibilidad de aplicar un rango completo de valores, sin la necesidad de acudir siempre al rango intercuartil. En este caso, todo el rango de valores es válido. Si estamos dentro del rango, no procederá ajuste y, si estamos fuera, el ajuste se realizará al punto más cercano del rango.

No obstante, esta opción se limita al hecho de que los resultados sean muy fiables y relativamente iguales.

No se dan pautas de comparabilidad para entender cuando podemos estar ante comparables muy fiables ni qué aspectos pudieran determinar defectos de comparabilidad insalvables que imposibiliten la aplicación del rango completo.

Tampoco se ofrece pautas sobre qué debemos entender por resultados relativamente iguales y qué nivel de dispersión determinaría la no aplicación del rango completo. Téngase en cuenta que la dispersión de resultados en el mercado puede ser muy diferente dependiendo de los sectores o actividad que estemos analizando. Sin más la AEAT se limita a indicar que una “elevada dispersión” puede considerarse un indicio de la existencia de defectos de comparabilidad. Pero ¿qué es una “elevada dispersión”?

Por otro lado, esta opción parecería casi descartada automáticamente en el caso de análisis de *benchmarking* a través de bases de datos externas según la interpretación de la AEAT lo cual nos llevará a que, en la práctica, en la mayoría de los casos se tuviese que aplicar el rango intercuartil.

Si estoy dentro del rango intercuartil de los resultados del benchmarking, ¿podría tener un ajuste a la mediana?

En principio, no. La Nota es clara en el sentido que estando dentro del rango intercuartil, no procederá ajuste. Sin duda otro aspecto muy positivo.

Si estoy fuera del rango intercuartil de los resultados del benchmarking, ¿a qué valor me pueden ajustar?

En este caso no procederá ajuste al punto más cercano del rango (p.e. el cuartil inferior) sino a la mediana en la medida que pueda entenderse que el análisis de *benchmarking* adolezca de defectos de comparabilidad.

Cabe mencionar, en este sentido, que la Nota establece la obligación por parte de la Administración de referenciar los defectos de comparabilidad existentes en el *benchmarking*. Entendemos en este sentido que la Administración tendría la carga de probar de forma fehaciente y evidenciar la existencia de dichos defectos de comparabilidad a los efectos de aplicar la mediana del *benchmarking* realizado por el contribuyente.

En la práctica estamos observando que muchas veces esta mención no deja de ser





genérica por parte de la Administración, sin excesiva justificación por parte de la inspección. Lo cual nos lleva en la práctica a que se considere por parte de la inspección de forma cuasi-automática que cualquier *benchmarking* con bases de datos externas adolecería de defectos de comparabilidad.

Por nuestra parte, entendemos que en relación con los análisis de *benchmarking* debería dejarse abierta la posibilidad de que el contribuyente pudiera justificar que los comparables utilizados son muy fiables y defender la aplicación de un rango completo y estrecho como representativo del valor del mercado. También entendemos que, para la aplicación de la mediana del rango intercuartil, debería acreditarse de forma fehaciente los defectos de comparabilidad por parte de la inspección.

En este sentido, la suerte de aplicación cuasi-automática de la mediana de los estudios de *benchmarking* por parte de la inspección contradice de plano la posición de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2019 en la cual se estableció que el ajuste debía realizarse en estos casos al 1er cuartil al no considerarse acreditados los defectos de comparabilidad existentes en el *benchmarking* realizado por el contribuyente. Para más información sobre esta Sentencia véase el Periscopio: [A vueltas con la comparabilidad de resultados en materia de precios de transferencia.](#)

En relación con los aspectos cuantitativos, y siguiendo en la misma línea asumiendo defectos de comparabilidad en el estudio de comparabilidad, la Nota establece que, cuando estamos dentro del rango intercuartil, cualquier punto es válido. Sin embargo, cuando no lo estamos, no. En este segundo caso, cuando estamos fuera del rango intercuartil, cualquier punto del rango no es válido y, por tanto, el ajuste tendrá que realizarse a la mediana.

Lo anterior, aparte de parecer ciertamente contradictorio, supone también una inconsistencia clara en la regularización a la que un contribuyente pudiera estar expuesto a lo largo de los años y podría generar consecuencias no justas o equitativas en relación con la regularización a la que pudieran estar expuestos diferentes contribuyentes.

En relación con la regularización al mismo contribuyente a lo largo de los años, baste tener en cuenta el propio ejemplo aportado en la Nota. Un contribuyente obtiene una rentabilidad del 2,1% en 2017 y del 3% en 2018, siendo el rango intercuartil comprobado entre un 2,5% y un 7% con una mediana del 4%. Según el ejemplo, procede ajuste a la mediana del 4% en 2017 y no procede ajuste en 2018.

Cabe resaltar la propia inconsistencia generada en el propio contribuyente, en 2018 el contribuyente está bien con un 3%. En cambio, en el 2017, el ajuste lleva la base imponible del contribuyente a un 4% partiendo de un 2,1%. Es posible que en 2017 hubiera motivos de negocio para caer por debajo del rango, pero el ajuste lleva la rentabilidad del contribuyente a un nivel superior que la del 2018 (cuando para 2018, la rentabilidad del 3% es correcta y válida). ¿Y si el contribuyente hubiera obtenido un 2,6% de rentabilidad en 2017 o incluso un 2,6% en cada ejercicio (resultando en un resultado conjunto 2017-2018 muy similar al declarado)? Entonces no hubiera habido ajuste.

En relación con las consecuencias no justas o equitativas de la regularización en relación con otros contribuyentes, la situación es igual de incongruente. Si el contribuyente sujeto a inspección obtiene un 2,1%, el ajuste es al 4% y, por tanto, tiene que pagar impuestos por esa diferencia. Si otro contribuyente, obtiene un 2,6% no está sujeto a ajuste.

Parece que el ajuste tiene un efecto penalizante (si no un trato discriminatorio) para el contribuyente que está por debajo



El Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT analiza algunas cuestiones problemáticas que se plantean a la hora de utilizar rangos de valores para la determinación de un valor de mercado que respete el principio de plena competencia”

del rango y, lo que es peor, podría estar alterándose la competencia de forma injustificada entre las diferentes empresas en el mercado.

¿Podrían realizarme un ajuste a la parte alta del rango de resultados del benchmarking?

Sí, según se ha comentado antes, la Nota deja abierta la posibilidad a acudir a un punto concreto del rango si se justifica atendiendo al nivel funcional. Las cuestiones sobre el uso del rango y el posicionamiento en el mismo vendrán precedidas, por supuesto, por las correspondientes discusiones sobre la intensidad o valor añadido de las funciones realizadas por las compañías, sus activos o riesgos asumidos. En este sentido, téngase en cuenta el pronunciamiento de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de febrero de 2018 en la que se confirmó la regularización de los resultados del contribuyente a la parte alta del rango intercuartil por considerar que las funciones y riesgos asumidos por el mismo excedían de los niveles propios de los comparables utilizados en el *benchmarking* realizado.

¿Y qué pasa si la rentabilidad en España está por encima del rango de resultados del benchmarking?

Pues, atendiendo a criterios regularización íntegra y reciprocidad, parece que cuando

el ajuste fuera contrario de los intereses de la Administración tributaria española el ajuste debería realizarse siguiendo los mismos principios.

En caso de que yo tenga una rentabilidad en España sujeta a análisis por encima del rango de resultados del *benchmarking*, ¿tendría sentido que hiciera un ajuste a la mediana? ¿Lo aceptaría la AEAT?

Ultima reflexión

El presente artículo sólo ha pretendido poner de manifiesto algunas de las preguntas más frecuentes que nos pueden surgir en la aplicación de los rangos de plena competencia y uso de puntos concretos de los mismos en los análisis de precios de transferencia por parte de las empresas, en particular, a raíz de la lectura de la mencionada Nota recientemente publicada por la AEAT. La cuestión está lejos de ser pacífica como se ha observado por lo que se requerirá especial atención en la realización de los análisis y contrastes de resultados de las operaciones vinculadas y en cómo se documentan los mismos. Asimismo, convendrá tener unas políticas de precios de transferencia actualizadas para evitar posibles ajustes en caso de inspección.