

Hot topics de precios de transferencia a golpe de sentencia



Enero 2023

¿Hablamos?

Antonio Fernández Crende

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

Sergi Ibáñez Porcar

Fiscalista en el área de
Precios de Transferencia
en PwC Tax & Legal
sergi.ibanez.porcar@pwc.com

El pasado 19 de noviembre de 2022, 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 como son, entre otros, la selección del método de precios de transferencia más adecuado, el uso de información segmentada de las operaciones vinculadas y la incorporación de operaciones con terceros en el análisis, así como el “ajuste automático” a la mediana dentro del rango de plena competencia.

El supuesto que nos atañe afecta a un contribuyente español cuya actividad de negocio era el transporte de mercancías por carretera, estando sujetas a comprobación sus operaciones vinculadas relativas a los ejercicios de 2008 a 2013. El contribuyente presenta en su informe de precios de transferencia un análisis global de la compañía a nivel del Método del Coste Incrementado (MCI), aspecto que es cuestionado por la inspección.

Método de precios de transferencia a seleccionar

En cuanto al método a aplicar, tanto la inspección como el contribuyente reconocen que no es posible aplicar el Método del Precio Libre Comparable

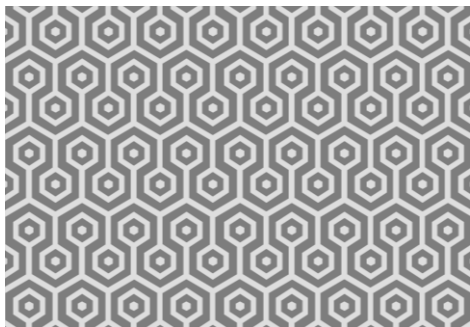
(MPLC) debido a la gran diversidad de factores y circunstancias que puedan influir en la fijación de los precios.

En este sentido, el contribuyente aplicó el MCI comparando el margen bruto obtenido por la compañía con el obtenido por compañías comparables en el sector.

La inspección desvirtúa el uso de este método debido a la imposibilidad de delinear qué partidas de costes eran directas y, por tanto, debían imputarse al margen bruto de la compañía y de las empresas comparables identificadas, pudiendo sesgar la fiabilidad del análisis.

Alega adicionalmente la inspección que el contribuyente tenía un volumen de costes operativos muy superior al de las empresas comparables impactando en una baja rentabilidad para el contribuyente con respecto al de las empresas comparables, lo cual también podría sesgar el análisis de comparabilidad a nivel de margen bruto.

Por todo ello, la inspección considera que el método más adecuado a aplicar es el Método del Margen Neto Operacional (MMNO) ya que permite la aplicación de indicadores de rentabilidad más homogéneos y fiables entre la entidad analizada y las comparables. La AN confirma este aspecto.



Segmentación de las operaciones vinculadas e incorporación de operaciones con terceros en el análisis

El contribuyente realiza un análisis global sosteniendo que no podía separar las operaciones vinculadas de las no vinculadas.

La inspección utilizó por el contrario un cálculo aproximado que le permitió proceder a la segmentación de los resultados en relación con las operaciones con partes vinculadas y con terceros para los ejercicios 2011 a 2013. En relación con los ejercicios 2008 a 2010 siguió un enfoque de análisis de rentabilidad global dado que el contribuyente no le aportó los datos necesarios para proceder a dicha segmentación. La AN estima la pretensión de la inspección debido a que el método utilizado es, tal y como indica la propia Inspección, *“una aproximación razonable de lo que sería un resultado de plena competencia basado en información fiable”*.

Por su parte, el contribuyente alegó que en relación con los ejercicios 2008 a 2010 se había incorporado el resultado de las operaciones derivadas específicamente con un tercero cuyos resultados eran negativos pero que al derivar de un contrato con un tercero deberían entenderse realizadas a valor de mercado y no ajustarse. En este caso, la AN confirma la posición de la inspección al ajustar el resultado de estas operaciones al apreciar que *“si el obligado tributario mantuvo las operaciones no rentables [con el cliente X...], la causa se encuentra en algún tipo de obligación del Grupo o de alguna de las empresas del mismo distintas del contribuyente para con [el cliente X]. Si el obligado tributario asumió como propias estas obligaciones se debió, pues, a una imposición del Grupo”*.

“Ajuste automático” a la mediana

La inspección realizó el ajuste de precios de transferencia a la mediana del rango de plena competencia del estudio de benchmarking debido a que se trata de una “medida de tendencia central”, no justificando la existencia de defectos de comparabilidad en el mencionado estudio.

En este sentido, la AN falla a favor del contribuyente realizando el ajuste al cuartil inferior.

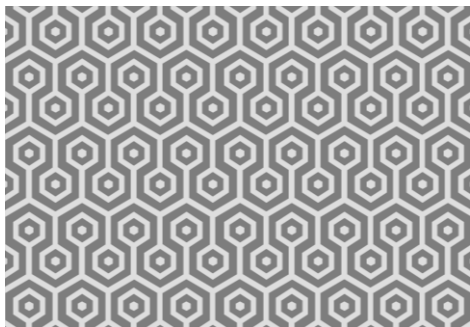
La AN considera que si bien es legítimo acudir a la mediana como medida de tendencia central, quien acude a ella tiene la carga de razonar y exponer los motivos que le llevan a su aplicación y soportar los defectos de comparabilidad en el estudio de benchmarking que ameritan acudir a la mediana para mitigar el impacto de los mencionados defectos.

Dado que la inspección no había justificado los defectos de comparabilidad existentes, cualquier valor del rango intercuartil es válido, debiéndose realizar el ajuste al cuartil inferior.

Para ello, la AN se apoya en sus sentencias de 6 de marzo de 2019 (de la cual ya dimos cuenta en nuestro [Periscopio A vueltas con la comparabilidad de resultados en materia de precios de transferencia](#)) y de 4 de febrero de 2021 así como en la Resolución 4881/2019 del Tribunal Económico Administrativo Central.

Conclusiones

De la sentencia analizada se pueden extraer, entre otras, las siguientes reflexiones:



- La dificultad de aplicar el MPLC y del MCI en algunos supuestos favorece la selección del MMNO como método más adecuado debido a que no es tan sensible a las características de los bienes o servicios objeto de la transacción y a las prácticas de contabilización de las diferentes partidas de coste de la actividad, lo cual puede exigir en determinados casos una reconsideración por parte del contribuyente de los métodos utilizados para evaluar sus operaciones vinculadas.
- Se debe proceder a revisar el contraste de resultados de la compañía mediante la adecuada segmentación de los mismos atendiendo a la diferente naturaleza de las operaciones llevadas a cabo.
- En operaciones con terceros en cuyas condiciones económicas pudiera haber participado o influido el Grupo, existe el riesgo de que pudieran ser “recharacterizadas” como operaciones vinculadas lo cual exige prestar un especial deber de cuidado por parte del contribuyente a estas operaciones.
- No procede en ningún caso un “ajuste automático” a la mediana por parte de la inspección. En el supuesto de no acreditarse de forma suficiente defectos de comparabilidad en el estudio de benchmarking, parece que el ajuste debe realizarse al cuartil inferior del estudio, siendo este punto menos lesivo para el contribuyente. Este pronunciamiento confirma nuestra opinión sobre la falta de sustento de la práctica observada en recientes inspecciones en el sentido de aplicar la mediana de forma cuasi-automática por parte de la inspección y que ya anticipamos en nuestro Periscopio [Precios de transferencia: preguntas y respuestas a la nota de la AEAT sobre cuestiones relativas al rango de plena competencia](#). No obstante, la existencia de defectos de comparabilidad en los estudios de benchmarking sigue siendo una cuestión ampliamente controvertida por lo que procede revisar con detalle la razonabilidad de los factores de comparabilidad tenidos en cuenta en los estudios de benchmarking que soportan las operaciones del contribuyente.