



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/02545/2019/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **26/05/2021**

Asunto:

Impuesto sobre Sociedades. Motivos que facultan para el empleo de la mediana como precio o margen de plena competencia.

Criterio:

Respecto a la posibilidad de acudir a la mediana para situar en ella el margen de plena competencia, debemos acudir a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, que nos dicen por una parte lo siguiente: *3.60 Si las condiciones relevantes de la operación vinculada (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran dentro del rango de plena competencia, no será necesario realizar ajustes.* Las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE contemplan la aplicación de la mediana "cuando persistan defectos en la comparabilidad".

Criterio reiterado en la RG 4881-2019, de 23-11-2021

Referencias normativas:

Directrices de Precios de Transferencia 2010

Conceptos:

Impuesto sobre sociedades

Precios de transferencia

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

FECHA: 26 de mayo de 2021

DOMICILIO: ... - España

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2011 a 2013, derivado del acta de disconformidad con número de referencia ..., con una deuda tributaria a ingresar por importe de 1.570.291,77 euros, de los que 1.339.429,59 corresponden a cuota y 230.862,18 a intereses de demora.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

~~Prescripción por exceso de duración del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.~~

-Valoración de operaciones entre entidades vinculadas.

-Error en el cálculo de los intereses de demora.

CUARTO.- El reclamante alega en primer lugar que las actuaciones inspectoras han excedido del plazo legalmente habilitado y, por ende, ha prescrito el derecho a liquidar y exigir las deudas tributarias correspondientes a los ejercicios 2011 y 2012. Con fecha 22 de junio de 2015, se le notificó a la entidad y a las entidades dependientes **XW** y **XT** el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial en concepto del IS correspondiente al ejercicio 2010, limitada a la comprobación de las correcciones al resultado contable. Durante el transcurso de las actuaciones inspectoras, la Inspección acordó la extensión del alcance a diversos conceptos y ejercicios (2011 y 2012). En fecha 20 de julio de 2016 finalizaron las actuaciones inspectoras mediante Acuerdo de Liquidación. Con fecha 8 de febrero de 2017, la entidad recibió de la misma Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general relativo al IS de los ejercicios 2011-2012-2013. Con fecha 22 de abril de 2019, le fue notificado Acuerdo de liquidación de los ejercicios 2011, 2012 y 2013. Defiende que la Inspección ha dispuesto de más de 38 meses para inspeccionar los ejercicios 2011 y 2012, habiéndose llevado a cabo de manera parcial en un primer momento y de manera general en un segundo estadio. Entiende que no debe resultar aceptable que un mismo ejercicio impositivo pueda ser objeto de sucesivas actuaciones inspectoras de carácter parcial que, en su conjunto, excedan dicho límite máximo de 27 meses. Entiende que se habría vulnerado el principio de procedimiento único toda vez que, en lugar de acordar la ampliación de las actuaciones inspectoras del primer procedimiento, la Administración concatenó dos procedimientos inspectores cuasi consecutivos. Esta forma de actuar supone un fraude procesal a las reglas que determinan la duración máxima de los procedimientos.

El artículo 150 de la ley 58/2003 General Tributaria, en su redacción dada por Ley 34/2015, señala lo siguiente respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

|Plazo de las actuaciones inspectoras.

|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.

Según recoge el acuerdo de liquidación impugnado, en fecha 13 de abril de 2016 se incoó acta de inspección A02 ...3 a la reclamante, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012, relativa a una comprobación parcial de grupo fiscal N° a/07. En lo que concierne al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, la comprobación se limitó a la verificación de:

- Los ajustes negativos a la Base Imponible realizados en la determinación de sus respectivas Bases Imponibles individuales por las siguientes entidades del Grupo a/07: **XZ SL** ..., **XW SA** ... y **XT SA** ...

- La deducción por reinversión acreditada por ...

- La Deducción por Doble Imposición Interna y deducciones por actividades exportadoras, en su caso, generadas en 2010 por **XZ SL**.

- El importe deducible en concepto de deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de otras entidades por **XZ SL**.

- Los ingresos imputables en la Base imponible de **XT SA** y del Grupo Fiscal correspondientes a las transacciones en concepto de codesarrollos que hayan implicado la cesión de dossiers relativos a especialidades farmacéuticas, entre la entidad **ZT SA** ... y otras entidades no residentes, dependientes de la entidad **XZ SL** ...

- Comprobación de las deducciones de la cuota por actividad exportadora, pendientes de aplicar, con origen en las entidades **XZ SL** (...) y **XT SA** (...).

Respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012, la comprobación tuvo como único alcance: "La verificación de los créditos fiscales aplicados en los años 2011 y 2012, correspondientes a la deducción por actividades exportadoras declaradas como generadas en periodos anteriores."

Defiende el reclamante que el plazo de duración de este procedimiento de comprobación parcial debe sumarse al que es ahora objeto de impugnación, en base al principio de procedimiento único que este Tribunal ha sostenido.

Es cierto que este Tribunal se ha pronunciado en reiteradas resoluciones sobre el principio del procedimiento único que alega el reclamante, si bien se trataba de aquellos casos en los que con posterioridad al inicio de un procedimiento inspector se producía la ampliación del alcance de las actuaciones a otros conceptos o ejercicios; decíamos en estos casos que el plazo de duración de las actuaciones se computa desde la primera comunicación, la de inicio de actuaciones, pero este no es nuestro caso.

Se refiere asimismo el reclamante a nuestra Resolución 5221/2010, de 15/11/2012, pero en ella la cuestión que se planteaba era diferente, pues se trataba de un caso en el que se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter parcial y, posteriormente, sin finalizar dicho procedimiento, se inició un nuevo procedimiento de carácter general que se extendió, además del concepto y ejercicio de las actuaciones parciales no finalizadas, a otros conceptos y ejercicios. Decíamos que, en el marco de un único procedimiento iniciado con carácter parcial, no era posible entender abiertos dos procedimientos, por lo que debíamos entender que con la segunda notificación se había llevado a cabo una ampliación del alcance de las actuaciones ya iniciadas (de carácter parcial a general), así como la modificación de la extensión de las mismas, abarcando otros conceptos y ejercicios, sin que existiera por lo tanto una nueva comunicación de inicio lo que suponía que el cómputo del plazo de duración del único

casuística, por lo tanto, una nueva comunicación de inicio, lo que supone que el cómputo del plazo de duración del único procedimiento debía efectuarse desde la primera notificación.

Nuestro caso es diferente, puesto que nada impide a la inspección, después de finalizar un procedimiento de comprobación inspectora parcial, iniciar otro de comprobación general, debiendo ser computados los plazos de duración de forma independiente, puesto que se trata de dos procedimientos diferentes. No observa este Tribunal el fraude procesal alegado en la actuación de la inspección en estos procedimientos que haga pensar que esta forma de proceder ha sido llevada a cabo con el fin de dilatar indebidamente el plazo de duración de las actuaciones.

Así pues, en el procedimiento que finalizó con el acuerdo impugnado, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 27 meses, conforme al apartado 1.b) 1º del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por ser la cifra anual de negocios de la entidad superior a 5.700.000 euros, requerida para auditar sus cuentas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 263 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de Sociedades de capital. En consecuencia, y puesto que la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras fue el día 08/02/2017, el plazo máximo de 27 meses de duración de las actuaciones de comprobación, señalado en el artículo 150 de la LGT, no había sido excedido cuando fue notificado el acuerdo de liquidación, el 22/04/2019. Debemos, pues, desestimar las pretensiones del reclamante en este punto.

QUINTO.- Entrando en las cuestiones de fondo planteadas, en relación con la valoración de operaciones vinculadas, debemos comenzar señalando la normativa aplicable al caso:

1.- CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPÚBLICA PORTUGUESA para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993. En su artículo 9 señala:

|Artículo 9.1

|EMPRESAS ASOCIADAS

|1. Cuando

|a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

|b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

|y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas, que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir esas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2.- REAL DECRETO LEGISLATIVO, 4/2004, DE 5 DE MARZO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (en adelante, TRLIS), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de diciembre de 2006).

|"Artículo 16. Operaciones vinculadas

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

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

|(...)

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

|3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

|a) Una entidad y sus socios o partícipes.

|(...)

|d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

|(...)

3.- DIRECTRICES DE LA OCDE APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS en su versión de 2010. Respecto de estas Directrices hay que señalar que la exposición de motivos de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (que modifica la normativa tributaria española de operaciones vinculadas o precios de transferencia) señala que las Directrices tendrán valor interpretativo de dicha normativa. Así, se indica textualmente que "...el segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada".

Según se recoge en el acuerdo de liquidación, en el grupo **X** la actividad de fabricación de medicamentos genéricos se realiza únicamente por la entidad **XT SA**, perteneciente al grupo de consolidación fiscal español. Esta entidad fabrica productos tanto para su propia comercialización como para ser vendidos a las filiales extranjeras y a terceros independientes españoles o extranjeros.

Señala la inspección que no se ha encontrado en el estudio de los márgenes obtenidos por **XT SA** en sus ventas de medicamentos genéricos a las filiales de Italia y Francia las discrepancias e inconsistencias que más adelante se indicarán, y que resultan del estudio de los márgenes aplicados en las ventas de medicamentos genéricos a la filial portuguesa del grupo.

En los contratos suscritos entre **XT SA** y las entidades comercializadoras terceras (no vinculadas), se establece un Precio de Suministro (Supply Price) que permita garantizar un margen a la entidad comercializadora tercera, que suele estar, según se explica en la documentación de operaciones con partes vinculadas, en el entorno del 60%-80% del Precio de Venta de Laboratorio (PVL que es fijado por la Administración) y un precio mínimo, según se dice en dicha documentación, por debajo del cual no se realiza la venta y que es independiente del PVL. Dichas condiciones, en ventas a terceros, difieren sustancialmente de las pactadas con las empresas del grupo a través de los denominados contratos de "suministro intercompany".

En las copias de los contratos aportados a la inspección aparecen las condiciones relativas al precio del suministro; en el caso del contrato entre **XT SA** y **X PORTUGAL** se señala que el proveedor facturará todos los productos entregados a precios "Ex - Works", basado en el coste total de producto empaquetado, incrementado en un 8%, señalándose que, adicionalmente, el proveedor cargará el coste de los pallets de madera utilizados en el empaquetado, los cuales se facturarán a un precio de 6,86 euros por pallet. La regularización se ha referido a las ventas de medicamentos genéricos a dicha filial en Portugal.

Por otra parte, señala la inspección que, en el caso de las filiales en Francia e Italia, el número de referencias de producto es muy limitado, alcanzando un número total de 27 referencias de producto en el caso de Francia y 22 referencias de producto en el caso de Italia; respecto de Portugal, el número de referencias de productos cuya comercialización queda amparada por el contrato de suministro de medicamentos es mucho más numerosa, alcanzando las 158 referencias y formatos de medicamentos genéricos distintos. Es decir, casi seis veces mayor el número de referencias de productos de medicamentos genéricos, cuya comercialización y distribución queda amparada por el contrato con Portugal, en relación con los contratos con las filiales de Francia e Italia, respectivamente. Las diferencias en el número de productos/envases resultan también en importantes diferencias entre las ventas que **XT** a la filial portuguesa del grupo **X**, frente a las realizadas a las filiales del grupo en Italia y Francia y que se resumen en los cuadros recogidos en la página 80 del acuerdo de liquidación, de lo que concluye la inspección que difícilmente pueden ser considerados mercados equivalentes o, en su caso, comparables.

De acuerdo con el artículo 16.1.1º del TRLIS, "*Se entenderá por valor normal de mercado el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia*". En cuanto a los métodos a aplicar para la determinación del valor de mercado, el método que se ha considerado por la entidad más adecuado para practicar dicha valoración de mercado en esta operación vinculada es el método del "margen neto del conjunto de operaciones", previsto en la letra b) del artículo 16.4.2º del TRLIS:

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

En relación con la selección de este método, en la documentación sobre operaciones vinculadas aportada por el obligado tributario se señala lo siguiente:

*"En primer lugar, se efectuó una búsqueda de CUTs que permitieran la aplicación del método CUP. Para evaluar el valor de mercado de las transacciones sujetase análisis. Si bien **XT SA** lleva a cabo operaciones con terceros independientes, los productos que vende a estos y a sus vinculados no son siempre los mismos. De igual forma, los mercados geográficos en los que se distribuyen dichos productos son distintos, lo que esta industria es de relevante importancia, dado que se debe valorar el nivel de penetración el mercado y la respuesta de las autoridades sanitarias frente al mismo de cada país. Adicionalmente, el volumen de productos vendidos a terceros vinculadas resulta muy diferente, lo que implica que los términos y condiciones de distribución no son equiparables.*

A este respecto se pronuncian las directrices de la OCDE, en su párrafo 1.33 en el que se establece que "La aplicación del principio de pena competencia se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones efectuadas entre empresas independientes para que estas comparaciones sean útiles, las características económicas de las situaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables. Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones objetos de comparación pueden afectar significativamente a las condiciones analizadas en la metodología.

Finalmente, se aplicó el método seleccionado en la documentación del ejercicio fiscal 2009. El método seleccionado en dicha documentación fue el TNMM, el cual, toma en cuenta el beneficio operativo obtenido por compañías independientes funcionalmente comparables.

Para la aplicación de dicho método, se recurrió a la base de datos Orbis, llevándose a cabo una búsqueda basada en los siguientes criterios:

(...)"

Estos criterios de búsqueda resultaron en unas muestras finales de 26 empresas comparables.

Los rangos intercuartílicos determinados en la propia documentación sobre operaciones vinculadas del obligado tributario para el caso de la función de fabricación de medicamentos genéricos para su posterior distribución son los siguientes:

FCMU	2011	2012	2013
Máximo	49,16%	46,31%	39,75%
Cuartil Superior	15,06%	13,06%	14,47%
Mediana	12,74%	10,43%	9,09%
Cuartil Inferior	7,58%	5,64%	4,00%

Mínimo	-3,12%	-7,02%	-7,58%
--------	--------	--------	--------

Aceptando, por parte de la Inspección, el método y la forma en que se seleccionan las muestras por parte del obligado tributario, pero comparando estos datos con los resultados de la información suministrada por la entidad, el análisis de la inspección ha estado centrado en el estudio de los costes incurridos por **XT SA** en la fabricación de medicamentos genéricos y de los márgenes obtenidos en la venta a las filiales.

A partir de la información suministrada por el obligado tributario sobre costes y precios de suministro de **XT SA** a la filial portuguesa del grupo, ha obtenido la inspección los márgenes brutos, desglosados por productos, recogidos en las páginas 25 y siguientes del acuerdo de liquidación.

En el estudio estadístico de estos valores se observa una gran disparidad; por ejemplo, en 2011, desde un margen de -47,99% como valor mínimo hasta un 284,37% como valor máximo. Así, aunque la mediana de los valores calculados en este ejercicio era de 7,71%, próximo al 8% que el obligado tributario manifiesta en la documentación de precios de transferencia que aplica, la inspección considera preciso calcular un análisis más detallado y ajustado a la realidad en el que el estudio de márgenes tenga en cuenta la correcta ponderación en función del volumen de ventas de cada producto.

Como resultado, para el ejercicio 2011, se obtiene un margen agregado del 7,94%, considerando el peso ponderado de las ventas de cada producto, el cual se aproxima al valor de la mediana obtenida en el estudio de márgenes sin ponderar del 7,71% y es también próximo al valor del 8%, que el obligado tributario manifiesta que se aplica en la documentación de precios de transferencia.

En los ejercicios 2012 y 2013 se realiza un análisis semejante concluyendo que, para el ejercicio 2012, los datos obtenidos implican la obtención de un margen agregado negativo del -20,52%, muy alejado tanto del valor de la mediana obtenida en el estudio de márgenes sin ponderar, del 8,03%, como del valor del 8% que el obligado tributario manifiesta que se aplica en la documentación de precios de transferencia. Para el ejercicio 2013, los datos obtenidos implican la obtención de un margen agregado positivo del 3,63%, considerando el peso ponderado de las ventas de cada producto, que se encuentra muy alejado tanto del valor de la mediana obtenida en el estudio de márgenes sin ponderar, del 8,25%, como del valor del 8% recogido por el obligado tributario en la documentación de precios de transferencia.

Además, se observa que, para el ejercicio 2011, el margen obtenido se encuentra dentro del rango intercuartílico determinado en la propia documentación sobre operaciones vinculadas del obligado tributario, al ser el margen bruto medio, ponderado en función de las ventas, ligeramente superior al 7,58% del cuartil inferior obtenido en el cuadro anterior; sin embargo, para los años 2012 y 2013 esta circunstancia no se produce, por lo que, a juicio de la inspección, dado que el margen efectivamente aplicado se encuentra fuera del rango intercuartílico, para adecuar el margen a aplicar a un valor de tendencia central dentro del rango, la magnitud de tendencia central que se considera adecuada es la mediana.

SEXTO.- Alega el reclamante que no nos encontramos ante una indebida determinación de la política de precios de transferencia. En primer lugar, señala que se ha producido un error puntual que ha sido explicado reiteradamente a la inspección. La disparidad numérica registrada en un determinado producto es un error en el sistema informático a la hora de reflejar los costes de producción de un determinado producto (y más específicamente en el número de cajas de embalaje indicadas en la receta) que es objeto de venta a la filial situada en Portugal. Dicho error en el número de cajas de embalaje es el que ha motivado la aparición de un coste unitario que no coincide con la realidad. Dicho error, además, ha sido posteriormente corregido por la compañía. Anualmente (a comienzos de año) se revisan y actualizan los precios para cada componente y con la actualización se calculan los costes para el nuevo ejercicio. Este cálculo únicamente se modifica durante el ejercicio (el sistema únicamente permite registrar modificaciones cada mes) para corregir posibles errores detectados o bien para actualizar el cálculo del coste como consecuencia de cambios importantes en los componentes (en el caso de variaciones iguales o superiores al 10%). De acuerdo con lo anterior, los costes de producción definitivos suelen ser más representativos a mediados de año, razón por la cual los costes aportados a la inspección lo son a fecha de junio. Tal y como se adelantó en la comparecencia y se puso de manifiesto nuevamente en la audiencia previa al Acta, al incluirse en junio de 2012 una modificación del granel del comprimido (de "..." a "..."), por error se modificó también el número de cajas de embalaje. En julio de 2012, al comprobarse la incoherencia de la receta en cuestión, se procedió a analizar la misma por el departamento de procesos del área industrial detectando que se habían consignado 152.680 cajas para embalar 10.000 unidades (unidades de cajas de medicamentos, cuya presentación de venta es de 60 comprimidos por caja) en la receta del material 10522. De acuerdo con lo anteriormente expuesto, entiende que consta suficientemente acreditado el hecho de que, de acuerdo con el volumen de ventas, carece de lógica que se necesiten 152.680,051 unidades de embalaje "3073" (cajas) para 10.000 ejemplares de venta, lo que demuestra que se trató de un simple error en la consignación del número de cajas, siendo la cantidad correcta las 152 unidades de embalaje para los 10.000 ejemplares de venta (65 uds de venta por 1 caja de embalaje).

Alega el reclamante por otra parte que el margen aplicado es acorde con la política de precios de transferencia, sin que se haya justificado por la inspección la aplicación de otro distinto. Considera que el margen efectivamente aplicado fue del 8,03% en 2012 y 8,25% en 2013. La inspección realiza un análisis en el que el estudio de márgenes tiene en cuenta la ponderación en función del volumen de ventas de cada producto. No obstante, aun calculando el margen obtenido efectuando una ponderación en función del volumen de ventas los márgenes agregados obtenidos se encuentran dentro de los rangos intercuartílicos aplicables a la actividad de fabricación de medicamentos genéricos definidos en el estudio de precios de transferencia: En el ejercicio 2012, si consideramos el peso ponderando de las ventas de cada producto y calculamos cual hubiera sido el resultado obtenido aislando el efecto asociado al dato del producto que ha sido facilitado a la Inspección de forma errónea, el margen bruto global obtenido hubiese sido del 12,05%. En el ejercicio 2013, si el margen agregado está por debajo del rango, procedería ajuste a la parte baja del rango intercuartílico. En este caso, teniendo en cuenta que el margen agregado positivo de beneficio es de 3,63% y tal y como se desprende del informe de precios el rango intercuartílico inferior en el ejercicio 2013 es de un 4,00%, el ajuste debería haberse efectuado respecto de ese 4 % y no respecto de la mediana, puesto que este ajuste a la mediana únicamente se permite en el caso en que se hayan acreditado convenientemente defectos de comparabilidad, lo que no ha ocurrido en este caso.

Así las cosas, respecto al error alegado, estamos ante una cuestión de prueba. El interesado defiende que el error explicado ha desvirtuado el margen que la inspección ha calculado en el ejercicio 2012, pero este Tribunal, a pesar de las detalladas explicaciones dadas por el reclamante en su escrito de alegaciones, no puede considerar probado que en los datos utilizados por la inspección, previamente aportados por el obligado tributario, exista el error alegado y que esto haya provocado un error en el cálculo del margen de ese producto.

Del examen del expediente y del acuerdo de liquidación resulta que los datos sobre costes fueron requeridos por la inspección referidos a datos anuales, lo que no resulta congruente con las manifestaciones del reclamante referentes a un error puntual en un producto concreto en un mes concreto.

Por otra parte, si en julio de 2012 el error alegado fue detectado y corregido, no resulta lógico que se aporte la información solicitada a fecha de junio de 2012, mes en el que se produjo el error, y no fuera advertido a la inspección en ninguna de las tres veces que fueron requeridos estos datos.

veces que fueron requeridos estos datos.

Respecto a la forma de calcular el margen por parte de la inspección, ponderando los costes de cada producto por el volumen de ventas, entendemos que resulta más ajustado a la realidad esta forma de efectuar el estudio. Como hemos visto, el método aplicado es el del margen neto del conjunto de operaciones, por lo que el volumen de ventas, diferente para cada producto, determina en qué medida contribuye el margen de cada producto al margen del conjunto de las operaciones, debiendo ser tenido en cuenta en mayor medida aquel producto que ha sido más vendido que el que se ha vendido en menor cuantía, lo que en el estudio efectuado por la inspección se traduce en la ponderación de los márgenes por el volumen de ventas, cálculo que entendemos resulta más ajustado a la realidad que el efectuado por el obligado tributario. Esto nos lleva a no aceptar, como indica la inspección, el margen del 8% que la entidad defiende que ha aplicado.

Llegados a este punto, alega el reclamante que la inspección no ha justificado la aplicación de la mediana. Debemos acudir en el análisis de esta cuestión a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE:

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.

Es lo que ha sucedido en el ejercicio 2011, por lo que la inspección no regulariza este ejercicio. Respecto a los ejercicios 2012 y 2013, el margen calculado por la inspección se sitúa fuera del rango, por lo que debemos acudir a los párrafos siguientes:

3.61 Si las condiciones relevantes de la operación vinculada (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran fuera del rango de plena competencia determinado por la administración tributaria, debe darse al contribuyente la oportunidad de argumentar cómo satisfacen el principio de plena competencia las condiciones de la operación vinculada, y si el resultado está comprendido en el rango de plena competencia (es decir, que el rango de plena competencia es distinto al determinado por la administración tributaria). Si el contribuyente no es capaz de demostrar estos hechos, la administración tributaria debe determinar el punto comprendido en el rango de plena competencia al que ajustar la condición de la operación vinculada.

3.62 Para determinar este punto, cuando el rango comprende resultados muy fiables y relativamente iguales, puede argumentarse que cualquiera de ellos satisface el principio de plena competencia. Cuando persistan algunos defectos en la comparabilidad, como se vio en el párrafo 3.57, podría ser conveniente utilizar medidas de tendencia central que permitan determinar este punto (por ejemplo, la mediana, la media o la media ponderada, dependiendo de las características específicas de los datos) a fin de minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad que persistan pero que no se conocen o no pueden cuantificarse.

En este último párrafo fundamenta la inspección la aplicación de la mediana en los ejercicios 2012 y 2013. Pues bien, 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.

En el presente caso, la inspección ha aceptado el estudio de comparabilidad de la entidad sin observar defectos en el mismo. Únicamente señala, quizá como justificación de la falta de fiabilidad de la información de la entidad, que:

Debe quedar claro, por tanto, que, según los antecedentes obrantes en el expediente, en ningún momento el grupo X ha encargado ni ha accedido a que sus costes y demás elementos que determinan los datos internos del grupo, entre los que se encuentran sus propios costes, hayan sido verificados por un tercero independiente, con anterioridad a su suministro a la entidad encargada (...) de preparar la documentación sobre operaciones vinculadas, aportada en el curso de la presente comprobación.

Esta observación, en cualquier caso, referida a los costes de la entidad, no constituye un defecto de comparabilidad del estudio efectuado por el obligado tributario, puesto que, como hemos visto, el método y la búsqueda de empresas comparables han sido admitidos por la inspección, así como los rangos intercuantiles que resultan de esta muestra seleccionada.

En conclusión, una vez determinado que los márgenes de la recurrente en los ejercicios objeto de debate están fuera del intercuartil más bajo, 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 3.62, 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 no han sido explicados por la inspección, por lo que no queda justificada la aplicación de la mediana.

Ello se halla en la línea de lo señalado en la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 06-03-2019** (recurso número 353/2015), que tras unos razonamientos ilustrativos al respecto, concluye (se extrae únicamente esta conclusión, sin perjuicio del interés de la Sentencia completa, a la que nos remitimos):

"Ahora bien, en nuestra opinión es claro que, si el ROS se encuentra fuera de los límites del rango intercuartil, debe realizarse la correspondiente regularización, pues sólo a partir del 2,1 % se encuentra la entidad dentro de los márgenes de mercado comparables. Ahora bien, para aplicar la mediana es preciso que, además, existan "defectos de comparabilidad"

En el presente caso, no han sido puestos de manifiesto defectos de comparabilidad en el estudio efectuado por el obligado tributario, que como decimos ha sido aceptado por la inspección, por lo que la aplicación de la mediana no resulta ajustada a derecho y, en consecuencia, debemos estimar las pretensiones del reclamante y anular la liquidación.

SÉPTIMO- Alega el interesado, por otra parte, errores en el cálculo de los intereses de demora.

Una vez anulada la liquidación, no procede entrar a analizar el cálculo de los intereses de demora liquidados.

OCTAVO.- Anulada la liquidación, debe ser igualmente anulada la sanción que de ella deriva.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

