



Roj: **SAN 416/2021 - ECLI:ES:AN:2021:416**

Id Cendoj: **28079230022021100057**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/02/2021**

Nº de Recurso: **658/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 09-05-2017,**
SAN 416/2021

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000658 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04256/2017

Demandante: BIOMERIEUX ESPAÑA SA

Procurador: ISABEL COVADONGA JULIA CORUJO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a cuatro de febrero de dos mil veintiuno.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 658/2017, seguido a instancia de BIOMERIEUX ESPAÑA SA, que comparecen representadas por el Procurador D^a. Isabel Covadonga Julia Corujo y asistido por Letrado D. Celso Cañizares Pacheco, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de mayo de 2017 (RG 4746/13); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 128.643,28 €.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- Con fecha 21 de julio de 2017, tuvo entrada escrito interponiendo recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO.- Tras varios trámites se formalizó demanda el 5 de marzo de 2018. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 24 de mayo de 2018.

TERCERO.- Se recibió el juicio a prueba. Se presentaron escritos de conclusiones los días 5 y 25 de julio de 2018 Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 21 de enero de 2021.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- **Sobre la Resolución recurrida.**

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC de 9 de mayo de 2017 (RG 4746/13), que desestima el recurso interpuesto en relación con el IS ejercicio 2008.

Antes de analizar los motivos del recurso conviene tener en cuenta que la propia recurrente presentó escrito por el que solicitaba " *el desistimiento de la reclamación interpuesta respecto de la deuda tributaria correspondiente a las operaciones mantenidas por BM ESPAÑA con BIOMERIEUX SA (BM Francia), al haber instado....procedimiento amistoso*" -pp. 9 y 10 de la Resolución del TEAC-. Siendo admitido el desistimiento parcial por el TEAC -p. 11-. Quedando el debate ceñido a la regularización relativa a la parte de la deuda tributaria liquidada correspondiente a las operaciones mantenidas por BM ESPALA con BM INC (EEUU).

Los motivos de impugnación son dos:

1.-Correcta determinación de los precios de transferencia de las operaciones realizadas entre BM ESPAÑA y BM EEUU -pp. 8 a 35-.

2.- Aplicación a las operaciones entre BM ESPAÑA y BM EEUU de los acordado en el procedimiento amistoso entre las autoridades tributarias españolas y francesas respecto a las operaciones entre BM ESPAÑA y BM FRANCIA.

SEGUNDO.- **Correcta determinación de los precios de transferencia de las operaciones realizadas entre BM ESPAÑA y BM EEUU.**

La forma más ordenada de exposición consiste en ir exponiendo la regularización efectuada por la Inspección, deteniéndonos en las cuestiones discutidas por la recurrente y dando respuesta a todas ellas.

1.- Por su claridad iremos haciendo referencia al informe de disconformidad (ID), el cual es asumido por el acuerdo de liquidación (AL). Sin perjuicio de añadir, cuando la exposición así lo requiera, las alegaciones de la recurrente y la respuesta dada a tales cuestiones por el AL y el TEAC. Asimismo, iremos exponiendo la posición de la Sala en relación con las cuestiones debatidas. Lógicamente, limitaremos la exposición a lo necesario para resolver la regularización en relación con BM EEUU.

2.- BM ESPAÑA está integrada en el grupo BM, siendo la totalidad de sus acciones propiedad de la sociedad dominante del grupo bioMerux SA, residente en Francia, que formula estados financieros consolidados.

Su actividad, en lo esencial, es todo lo relativo a los análisis clínicos y biológicos en su más amplio sentido, en todas sus fases, tanto de producción como de distribución, formación y asistencia técnica. Asimismo, la prestación de servicios informáticos y, en particular, la gestión informática de los laboratorios, incluyendo entre otras, la venta, instalación, programación, gestión y mantenimiento de programas y equipos informáticos. Sin perjuicio de una mayor especificación contenida a lo largo del informe -p. 3 del ID-.

Esta entidad, realiza operaciones comerciales con BM FRANCIA y con BM EEUU. Esta última entidad BioMeriux INC está participada al 100% por bioMerux SA a través de la entidad residente en EEUU ABG Stella de quien bioMerux SA tiene el 100%.

Estamos ante entidades vinculadas -p. 4 del ID-

BM ESPAÑA durante el ejercicio 2008, realizó la distribución de productos terminados y adquiridos a BM FRANCIA y BM EEUU. También adquirió la totalidad de las acciones de Biomedics SL, añadiendo a la actividad de distribución dos actividades de manufactura: la fabricación y distribución de los productos marca Biomedics y la fabricación por encargo de productos bioMerioux que transmitía en su integridad a BM FRANCIA -p. 4 ID-.

2.- La Inspección cita el Convenio con EEUU -art 9.1-, el art 16 TRLIS y el art 16 RIS. Es importante indicar que la Inspección, al igual que la recurrente, también tiene en cuenta las Directrices de la OCDE, en su versión de 2010 y recuerda que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, indica que tendrán valor interpretativo. La demandante no cuestiona la aplicación de dichas Directrices. De hecho, como suelen hacer los operadores tributarios, se refiere constantemente a ellas, buscando criterios interpretativos y de aplicación de las normas -p 8 ID-. Por lo demás, lo anterior es lógico, pues el legislador, como indica reiteradamente en las exposiciones de motivos, tiene como uno de sus objetivos básicos adaptar la legislación española al contexto internacional y las Directrices de la OCDE, tienen en este punto un gran valor que no puede ni debe ser minimizado.

3.- Indica el informe y la parte demandante no lo discute, que en el periodo impositivo objeto de comprobación no estaban vigentes los criterios de documentación de precios de transferencia establecidos por el RD 1793/2008. No obstante, con arreglo a las Directrices 1.12 la Inspección puede, en relación con el precio de transferencia empleado, " *requerir a las empresas que demuestren su coherencia con el precio de plena competencia*". Añadiendo las Directrices que el contribuyente " *debe conservar la información relativa a la determinación de sus precios de transferencia y estar dispuestos a presentarla*" y debe, asimismo, " *estar preparado para suministrar la documentación referida*" -p. 9 del ID-.

Con base a dicha normativa la Inspección solicitó al obligado tributario que justificase el precio de transferencia aplicado y que el mismo se adecuaba a valores de mercado.

4.- Procede la Inspección a describir con detalle para justificar la forma en que había determinado el precio de transferencia y que se describe con detalle en la p. 10 ID, así como el resto de la documentación presentada. En las pp. 11 y ss. resume el contenido del informe denominado " *Informe precios 2008 bioMerieux España*".

Sin perjuicio de remitir a la lectura de dichas páginas, consta en ellas que los importes de las adquisiciones de productos terminados en 2008 a MB EEUU fueron de 5.697.672,24 €.

Interesando destacar, vistos los términos del debate, que en relación con MB EUU " *no hay acuerdo que regule los términos y condiciones entre bioMerieux Ince y bioMerieux España pero son similares a los contenidos en el acuerdo de bioMerieux España con bioMerieux Francia*" -p.12 ID-.

5.- El método aplicado por el obligado tributario es el denominado " *método de margen neto operacional*" (OCDE) o " *método del margen neto del conjunto de operaciones*" (art 16.4.2.b) del TRLIS).

El indicador de beneficios elegido por el obligado tributario es el ROS (*return on sales*) que se corresponde con el denominado "beneficio operativo o de explotación".

En cuanto a la búsqueda de comparables el obligado tributario realizó un estudio analizando datos de tres ejercicios: 2008, 2009 y 2010 -ID p. 12-. En las p. 13 y ss. del ID se describe el proceso de selección efectuado por el obligado tributario en búsqueda de entidades independientes que realicen actividades similares.

En la p. 14 se describen las 18 empresas seleccionadas y se explica que las empresas consideradas tienen un " *rango de 0,17% a 49,83% y el rango intercuartílico de los tres años es de 4,0%-11,9% con una mediana del 6,7%*".

Acto seguido, se razona que, partiendo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, se obtiene un " *resultado operativo sobre el volumen de ventas del 4,65%*. ...dicho valor está en el rango intercuartílico del valor medio de los comparables europeos en el periodo 2008-2010 (4,0%- 11,9%) -p. 15 ID-.

Se concluye con la transcripción de la cifra de ingresos, gastos y resultado operativo de distribución correspondiente a 2008 -p. 15 ID-.

6.- La Inspección comienza por indicar que el objetivo de la regulación es realizar una " *aproximación razonable*" al valor de mercado y que no estamos ante una " *ciencia exacta, sino que se exigen juicios de valor tanto por parte de la Administración tributaria como de los contribuyentes*". Acto seguido indica que partirá del informe aportado y únicamente realizará " *una serie de ajustes en aquellos casos en los que entiende que su contenido no responde a una correcta aplicación del principio de libre competencia*" -p. 16 y 17 ID-.

Esta forma de razonar nos parece correcta. No se sostiene que la aplicación determinación por el obligado tributario, en este caso, sea arbitraria o manifiestamente irracional. Lo que se dice es que en relación con determinados parámetros hay otros que resultan más razonables y se corresponden mejor con la finalidad buscada. Habrá que analizar las razones dadas por la Administración y por la recurrente y realizar un juicio de razonabilidad desde la finalidad buscada.

En efecto, si de lo que se pretende a través de la figura de los precios de transferencia es que los precios se correspondan con el valor de mercado que se habría acordado entre partes independientes -principio de libre competencia-, reconociendo que existe siempre un margen de incertidumbre, habrá de estarse a los parámetros que permitan acercarse con mayor certeza a dicha finalidad.

Partiendo, por lo tanto, de método del margen neto de la operación, que es el utilizado por la empresa y que consiste en determinar el valor de mercado de las operaciones basándose en el beneficio operativo, es decir, en el EBIT o ingresos antes de **impuestos** y costes financieros que se obtendrían en operaciones con terceros independientes, debemos analizar si la aplicación del método realizar por la inspección es más razonable que la efectuada por el contribuyente y se acerca más al objetivo deseado.

7.- Pues bien, sin perjuicio de remitir a la lectura de las pp. 13 y ss. del ID, la primera discrepancia que se produce entre la recurrente y la Administración se encuentra descrita en las pp. 23 y ss., para la Inspección, siguiendo las Directrices OCDE: " Los ingresos y gastos no relacionados con la operación vinculada objeto de revisión deben excluirse cuando afecten significativamente

a la comparabilidad con las operaciones no vinculadas. Para poder determinar o comprobar el beneficio neto que obtiene el contribuyente por una operación vinculada..... es necesario disponer de un cierto grado de segmentación de sus datos financieros. Por tanto, sería inadecuado aplicar el método del margen neto operacional al nivel de toda la empresa si esta lleva a cabo distintas operaciones vinculadas que no pueden compararse sobre una base agregada con las de una empresa independiente".

Esta idea es desarrollada, como hemos indicado en las pp. 23 y ss. del ID e implica que el margen neto obtenido en 2008 fue de 4,47% y no del 4,65%. Por lo tanto, el ROS fue del 4,47% como acertadamente indica la Inspección.

Salvo error por nuestra parte, nada se dice en la demanda sobre esta cuestión.

8.- El segundo punto de discrepancia es el marco temporal elegido. Se describe en las pp. 29 y ss. del ID.

Como se indica en el punto 3.67 de las Directrices, " *la comparabilidad plantea cuestiones referidas al marco temporal en relación con la fecha de origen, de recopilación y de elaboración de la información relativa a los factores de comparabilidad y a las operaciones no vinculadas comparables que se utilizan en el análisis de comparabilidad*".

Pues bien, al regular en el punto 3.68 la denominada "fecha de origen", las Directrices establecen que: " *En principio, cabe esperar que la información más precisa que puede usarse en un análisis de comparabilidad es aquella relativa a las condiciones de las operaciones no vinculadas comparables efectuadas de forma contemporánea a la operación vinculada ("operaciones no vinculadas contemporáneas"), dado que refleja el proceder de partes independientes en un entorno económico idéntico a aquel en el que se desarrolló la operación vinculada del contribuyente. Sin embargo, la práctica muestra una cierta limitación en la disponibilidad de información sobre operaciones no vinculadas contemporáneas, dependiendo de la fecha en la que esta se recopile*".

Por lo tanto, lo que recomiendan las Directrices es la comparabilidad se realice, en la medida de lo posible, con operaciones contemporáneas.

Es cierto, que la Directriz 3.69 añade que: " *En algunos casos, los contribuyentes preparan una documentación de precios de transferencia a fin de demostrar que han hecho esfuerzos razonables por respetar el principio de plena competencia en el momento en que se realizaron las operaciones intragrupo, es decir, con un criterio temporal apriorístico (denominado en lo sucesivo "criterio de determinación del precio de plena competencia"), basado en la información de la que pudieron disponer razonablemente en ese momento. Esta información comprende no sólo información sobre operaciones comparables de años anteriores, sino también la referida a los cambios económicos y del mercado que pueda haber habido entre esos años anteriores*

y aquel en el que se realizó la operación vinculada. Del mismo modo, partes independientes en circunstancias similares no basarían su determinación de precios únicamente en datos históricos".

La Directriz 3.70 que " *En otros casos, los contribuyentes pueden tener que verificar el resultado real de sus operaciones vinculadas para demostrar que las*

condiciones de estas operaciones son coherentes con el principio de plena competencia, es decir, con un criterio temporal a posteriori (denominado en lo sucesivo "criterio de verificación del resultado de plena competencia"). Esta verificación se lleva a cabo normalmente como parte del proceso de elaboración de la declaración tributaria a fin del ejercicio".

Por último, la Directriz 3.75, la regular lo que denomina, " *datos de varios años*", añade que: " *En la práctica, el examen de los datos relativos a varios años suele resultar útil para el análisis de comparabilidad, si bien no es una exigencia sistemática. Estos datos referidos a varios años deben utilizarse cuando aportan valor al análisis de precios de transferencia. No sería apropiado fijar normas respecto al número de años que deben abarcar los análisis de más de un ejercicio*".



Lo anterior implica que, en principio, para determinar el precio de transferencia debe, en la medida de lo posible realizarse una comparabilidad con operaciones contemporáneas, es decir, realizadas en el ejercicio. Al margen de que, en efecto, no debe ignorarse la dificultad, en ocasiones, en obtener los datos precisos para ello y, por tanto, la posibilidad de que, a tal efecto, se tengan en cuenta, cuando sea necesario operaciones de los años anteriores y de los años posteriores, que confirmen la racionalidad de la comparación efectuada. Debiendo acudir al análisis de "varios años", cuando resulte útil para la comparabilidad.

Como se razona en la pp. 32 y ss, lo que ha hecho la empresa ha sido acudir a datos referidos a 2008, 2009 y 2010, recordemos que enjuiciamos el ejercicio 2008. Pues bien, en la p. 33 la Inspección razona que *"los datos del ROS para tales años que contiene la base de datos AMADEUS para la muestra de 18 empresas seleccionada por el obligado tributario que figura en el apéndice VIII de dicho Informe no son correctos por las siguientes razones: 1.- Con carácter general y para todas las empresas excepto para las que figuran en los puntos siguientes, los datos del ROS de los años 2010, 2009 y 2008 corresponden en realidad a los datos del ROS de los años 2009, 2008 y 2007, respectivamente, en la base de datos AMADEUS. 2.- En el caso de las empresas VAMVAS J. CHR SA y CO-MED GMBH (ambas rechazadas por la Inspección por datos insuficientes) solo hay datos financieros disponibles a partir de 2008. 3.- En el caso de las empresas LADAKIS, ENDOTECH SPA e INTERMED (esta última rechazada por la Inspección por no cumplir el requisito de independencia) los datos del ROS del cuadro para los años 2010, 2009 y 2008 coinciden con los del ROS de los años 2010, 2009 y 2008 en la base de datos AMADEUS"*.

Pero lo esencial es que: *"Aún y cuando el criterio temporal que haya aplicado el obligado tributario para contrastarse los precios de transferencia de sus operaciones con bioMérieux SA y con bioMérieuxInc haya sido el criterio temporal a posteriori, el que las Directrices de la OCDE denominan "criterio de verificación del resultado de plena competencia" en su párrafo 3.70, en ningún caso se pueden utilizar datos de años posteriores a aquellos en los que se ha realizado la operación, 2008, ni el contribuyente podía disponer razonablemente de ellos en el momento de la aplicación correcta de dicho enfoque. Por ello, los datos correspondientes al año 2009 no pueden ser utilizados en la determinación del rango de plena competencia del ROS/EBIT de las actividades de distribución efectuadas en 2008 y que servirán para determinar si los precios de compra-venta vinculados permitieron a bioMérieux España obtener una retribución de mercado en dichas actividades"*.

Es por ello, que en contra de lo razonado en las pp. 9 y ss. de la demanda, la Sala entiende, con la Inspección, que, a efectos de obtener una comparabilidad adecuada, es más correcto acudir a *"los datos conocidos por bioMérieux España SA en 2008, referidos a comparables de los años 2006 y 2007, que habrían podido ser utilizados para valorar las operaciones vinculadas de dicho año en un enfoque apriorístico y los datos de los años 2007 y 2008 en un enfoque temporal a posteriori"*, pues los mismos respetan más *"lo señalado a tal efecto por las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE"* -p. 31 ID-.

9.- El partir de este enfoque tiene consecuencias en la selección muestra de empresas comparables, tal y como se describe con detalle en las pp. 25 y ss. del ID.

En efecto, la Inspección en las pp. 25 y ss. explica, entre otras cosas, que todas las empresas seleccionadas son extranjeras y añade y resulta razonable que también debería haberse buscado empresas españolas comparables. Describiendo en la p. 29 la muestra de 17 empresas que la Inspección considera comparables.

La recurrente discute en las pp. 12 y ss. la selección realizada por la Inspección. Así, sostiene que la Inspección excluye datos de tres empresas pues no se dispone de datos correspondientes a los ejercicios que la Inspección considera debe tenerse en cuenta para efectuar la comparabilidad. La recurrente no discute la carencia de datos, pero sostiene que si existen respecto a los ejercicios 2008, 2009 y 2010. Pero ya hemos explicado que, en nuestra opinión, el criterio seguido por la Inspección se ajusta más a las Directrices y a la finalidad buscada por la normativa de precios de transferencia, al menos en el caso enjuiciado -esta alegación es contestada en la p. 53 del AL.

También excluye la Inspección a determinadas empresas por aparecer en la base de datos el indicador "D", que indica que se trata de una empresa dependiente. Es lógico excluir a empresas dependientes a la hora de intentar fijar los precios en libre competencia, pues la dependencia puede distorsionar los precios. La recurrente dice que ha consultado los datos en abril de 2013 y que la "D" no aparece, pero nada dice respecto de los ejercicios comparados.

En cuanto a ENFAREL la Inspección la excluye por no ser comparables con los productos que distribuye *bioMérieux* -*"productos no relacionados: cosméticos, fármacos. No tiene web propia que permita contrastar la información"*. En la p. 54 del AL se explica que la información sobre esta empresa se ha obtenido de la base de datos AMADEUS y en la misma consta *"comercio al por mayor de pescados, mariscos y otros productos alimenticios"*, así como *"comercio al por mayor de perfumería y cosmética"*. La Inspección buscó, además, información en internet, pudiendo constatar que la entidad también comercializa comida infantil, cosméticos, cremas y equipos de veterinaria, lo que no es una actividad comparable.

Incluyó, por el contrario, la Inspección a la empresa AERONASIS SA, " *por cumplir todos los requisitos de comparabilidad*". La recurrente sostiene que esto no es así y aporta al efecto como documento nº 1 uno folletos que describen la actividad de esta empresa, pero lo cierto es que la única fecha que consta en los mismos es la de 2017. Si la recurrente la excluyo, debería estar en condiciones de acreditar con pruebas concretas la razón por la que excluyo a la entidad cuando elaboró el informe que tuvo en cuenta para fijar sus precios de transferencia, lo que no hace. En la p. 54 del AL se explica que esta entidad " *desde el principio de sus actividades se concentró en el diagnóstico, en concreto en equipos y reactivos para el diagnóstico in vitro, distribuyendo sistemas de alta calidad con fiabilidad y precisión, y habiendo desarrollado sólidas relaciones con hospitales y laboratorios, lo que la convierte en un entidad comparable con el obligado tributario*".

En este sentido, conviene tener en cuenta, que la Abogacía del Estado adjunta informe de la AEAT con la demanda, que analiza los documentos 1, 2 y 3 adjuntados con la demanda y en el mismo se indica y la Sala comparte el criterio de la AEAT que estos documentos " *extractos no incorporan datos de la página accedida ni de la fecha en que se obtuvo, pudiendo ocurrir que exista un desfase temporal de hasta diez años con relación al ejercicio al que se refiere la valoración recurrida*".

La Inspección, añadió cuatro entidades españolas: FRANCISO SORIA MELGUIZO SA, CAJAL SA, HEXACAT ESPAÑA SL y SUMEDES XA. Admite la recurrente que las dos primeras son comparables -p. 16 de la demanda-. Pero añade en relación con el margen neto recogido por la Inspección respecto de FRANCISO SORIA MELGUIZO SA, que ha consultado la actualización base AMADEUS en abril de 2013 y los datos no se corresponden con los indicados por la Inspección. Pues bien, al folio 29 del ID constan los datos relativos a la indicada sociedad y en la p. 28 se explica, por la Inspección, que obtuvo los datos de la base de datos AMADEUS y frente a esta afirmación la recurrente se limita a decir que ha consultado la base y la inspección se ha equivocado sin articular prueba alguna al efecto.

En cuanto a HEXACAT ESPAÑA SL y SUMEDES XA, la recurrente sostiene que no son comparables y adjunto con su demanda unos extractos los cuales, como hemos indicado, fueron analizados por el informe elaborado por la Inspección a instancias de la Abogacía del Estado y por las razones que hemos indicado no son prueba suficiente.

La recurrente, con el escrito de conclusiones trata de adjuntar nuevas pruebas que respaldan su versión de los hechos, a lo que se opone la Abogacía del Estado. En nuestra opinión, asiste la razón a la Abogacía del Estado. En efecto, la aportación de pruebas con posterioridad a la fase de prueba se regula en el art 270 en relación con el 56.4 LJCA y 271 de la LEC. Es claro que los documentos que se aportan no tienen encaje en el art. 271 de la LEC; pero también lo es que no tienen encaje en el art 270 de la LEC.

Conviene comenzar por indicar que al regular el art 270 de la LEC una excepción, la parte que aporta el documento tiene la carga, al menos, de exponer la concurrencia de alguno de los motivos expresados en la norma. No lo hace, simplemente se limita a la aportación. Lo anterior sería suficiente para rechazar la admisión, pero es que, además, no se trata de un documento que no se hubiese podido obtener con anterioridad a la demanda y no estamos tampoco en un supuesto en el que, en la contestación a la demanda, por primera vez, se manifestase disconformidad con los hechos.

Pero es que, por último, la prueba aportada no desvirtúa la selección efectuada por la Inspección. Así, en la p. 27 del ID se dice que " *los códigos utilizados para identificar compañías españolas que realicen actividades de distribución de equipos médicos y sus productos consumibles han sido los mismos que los que tiene bioMérieux España, con la finalidad el mejor grado de comparabilidad: Empresas incluidas en los códigos NACE Rev. 2 (Sólo códigos primarios): 4646 - Comercio al por mayor de productos farmacéuticos, 4690 - Comercio al por mayor no especializado Clasificación Nacional de Actividades Económicas de la Comunidad Europea (CNAE, NACE Rev. 1.1). Puede observarse en el informe AMADEUS de bioMérieux España que figura en el expediente (elemento nº 501) que estos son los códigos de industria relativos a las actividades de bioMérieux España distribución*". Contestándose en la p. 55 del AL a las alegaciones de la recurrente.

10.- En las pp. 34 y ss. del IS se describe como ha obtenido la Inspección el valor de mercado del margen neto del conjunto de las operaciones de la actividad de distribución para el periodo impositivo 2008.

Lo primero que hace la Inspección en la p. 34 es describir el EBIT de cada una de las empresas y promedio; así como el máximo, el cuartil superior, la mediana, el cuartil inferior y el mínimo.

Pues bien, como se explica en la p. 35: " *Los datos del margen EBIT, en términos porcentuales, de las empresas comparables con bioMérieux España SA indican que el rango intercuartílico del año 2008 es de 6,71% a 15,64% con una mediana del 9,01%. Si se toman promedios de los datos de dos años para mitigar eventuales fluctuaciones de corto plazo en el precio de las operaciones vinculadas (lo que, por otra parte, también ha sido realizado por el obligado tributario), se obtiene un rango intercuartílico de plena competencia para los años*

2007-2008, rango temporal que la Inspección ha señalado en el apartado anterior que considera aplicable, entre 5,71% y 18,26% con una mediana de 8,75%. El margen operativo del 4,47% obtenido por bioMérieux España SA en el período impositivo 2008 relativo a las actividades de distribución está fuera del rango de plena competencia, situándose por debajo del dato del cuartil inferior tanto en el año 2008 como en los años 2007-2008, por lo que la Inspección considera que los precios pactados en las adquisiciones de instrumentos y consumibles entre bioMérieux España y sus entidades vinculadas, bioMérieux SA y bioMérieux Inc, no han dejado a bioMérieux España una retribución de mercado en dicha actividad".

El punto 3.61 de la Directriz establece que: " 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".

Añadiendo el 3.62 que: " 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,...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".

Partiendo de lo establecido en el punto 3.62 la Inspección, que si aplica "medidas de tendencia central", si bien no en la forma pretendida por la recurrente, afirma que " considera que el valor de mercado del margen neto del conjunto de operaciones de la actividad de distribución que realiza bioMérieux España en 2008 en relación con los productos (instrumentos y consumibles) que adquiere a sus entidades vinculadas bioMérieux SA y bioMérieux Inc viene representado por la mediana de la distribución que recoge los valores medios del margen EBIT para los años 2007-2008. Dicho valor es el 8,75%".

Como ya razonamos en nuestra **SAN (2ª) de 6 de marzo de 2019 (Rec. 353/2015)**, es legítimo acudir a lo que la Directriz denomina "medidas de tendencia central", pero quien acude a las mismas tiene la carga de razonar y exponer los motivos que le llevan a su aplicación.

En nuestra opinión, la Inspección, en este caso, si razona y expone los motivos. Así:

a.- "...los resultados de 2008 están en medio de una fase creciente desde el primer dato anotado que es el de 2005. Así, los resultados de 2005 son inferiores a los de 2006 y estos a los de 2007. Los datos de 2008 (año en los que se realizaron las operaciones vinculadas objeto de comprobación) son ligeramente menores que los de 2007 en cuanto a la mediana y al cuartil superior y mayores en el cuartil inferior. Por su parte, 2009 confirma la tendencia creciente en mediana y cuartil superior y desciende el resultado del cuartil inferior. Por tanto, podemos resumir que los datos de esta muestra son crecientes desde 2005 para el dato del cuartil inferior con una pequeña inflexión en el año 2009 y para los valores de la mediana y del cuartil superior también son crecientes experimentando una pequeña disminución en 2008 (10%) para en 2009 obtener márgenes superiores a 2008 y 2007. Esta evolución de los márgenes de mercado no se corresponde con la experimentada por bioMérieux que ha pasado de un EBIT del 8,03% en 2007 al 4,47% en 2008 y sirven como contraste de la validez del valor de mercado del margen neto del conjunto de operaciones valorado por la Inspección en el 8,75% en la medida que éste no responde a una situación anómala del mercado sino que se encuentra plenamente insertado en la evolución temporal de sus márgenes"

b.- " De igual forma, se ha procedido a realizar los mismos cálculos que en el cuadro anterior para la muestra de empresas comparables españolas. Dicha información, que figura en el cuadro siguiente, contiene los márgenes EBIT para los años 2005 a 2009 así como los EBIT promedio en 2006-2007 y 2007-2008 junto con sus respectivos rangos intercuartílico [ver p. 39 del ID]... Los datos del margen EBIT, en términos porcentuales, de las empresas comparables con bioMérieux España SA indican que el rango intercuartílico del año 2008 es de 10,41% a 16,13% con una mediana del 13,35%. Si se toman promedios de los datos de dos años para mitigar eventuales fluctuaciones de corto plazo en el precio de las operaciones vinculadas, se obtiene un rango intercuartílico para los años 2006-2007 entre 8,61% y 15,39% con una mediana de 12,12% y un rango intercuartílico para los años 2007-2008 entre 9,45% y 16,36% con una mediana de 13,13%. Si la comparación se hubiera efectuado exclusivamente con las empresas españolas, el margen operativo del 4,47% obtenido por bioMérieux España SA en el período impositivo 2008 relativo a las actividades de distribución que nos ocupan también habría

estado fuera del rango de mercado tanto en el año 2008 como en los años 2007-2008, siendo las medianas muy superiores a las del conjunto de comparables utilizados por la Inspección para determinar el valor de mercado que da lugar a la regularización propuesta".

c.- En las pp. 37 y 38 del ID, la inspección remite a un cuadro con los datos obtenidos de la base AMADEUS elaborado en relación con " las compañías distribuidoras del grupo bioMérieux que tienen los mismos códigos de actividad que bioMérieux España (4646 y 4690) y refleja el margen EBIT en términos porcentuales obtenido por dichas compañías desde el año 2005 al 2008". y del mismo se infiere que " no se desprende una caída en el EBIT entre los años 2007 y 2008 de forma generalizada en las actividades de distribución como consecuencia de algún hecho común al grupo como podría ser que se hubiesen reestructurado las actividades de las filiales realizando en 2008 menores funciones y con menores riesgos (que, desde luego no es el caso español) que implicasen una menor retribución". Observándose que " hay empresas que incrementan los márgenes entre el año 2007 y 2008, pero se insiste en que lo relevante de la información es que no refleja una situación de disminución generalizada y relevante en los márgenes de las distribuidoras del grupo, con independencia de los márgenes individuales en cada año de cada una de dichas empresas que, se reitera, no hacen al caso".

d.- Por último, el ID, en las pp. 39 y ss, resalta " la contradicción existente entre la drástica disminución del resultado de las actividades de distribución de bioMérieux España y las tasas de resultados crecientes del grupo bioMérieux que se desprende al analizar la información suministrada a terceros por éste a través del Informe Anual del ejercicio 2008 del grupo bioMérieux (Archivo pdf denominado 2008 RAPP ANNU 08-GB, elemento nº 369 del expediente electrónico)". De los datos extraídos de la documentación aportada por la propia empresa se infiere que " las tasas de crecimiento en ventas del Grupo son coherentes con la obtenida por bioMérieux España de acuerdo con la información contable aportada por el obligado tributario y que es del 8,16% en relación con las actividades de distribución procedente de productos adquiridos a entidades vinculadas. La razón fundamental del crecimiento experimentado por los resultados del Grupo se hace descansar en el rápido crecimiento de la venta de reactivos, que como se ha visto constituye uno de los principales productos distribuidos por España y, sin embargo, mientras que los resultados del grupo crecen un 12% los de España disminuyen un 41,40%".

Es decir, " el año 2008 fue un año de resultados económicos sobresalientes para el Grupo bioMérieux, al igual que para bioMérieux España en cuanto al crecimiento de las ventas, según resalta dicho informe. Sin embargo, esta situación de aumento de resultados en el Grupo no se observa en la cuenta de resultados de la actividad de distribución de bioMérieux España cuya rentabilidad disminuye de 2007 a 2008, pasando del 8% al 4,47% en 2008. Este hecho no resulta consistente ni con los resultados del grupo ni con la retribución de mercado por la realización de las mismas funciones en 2007 y en 2008, mercado que por lo demás se ha comprobado que no ha visto minorados sus márgenes de libre competencia. realización de las mismas funciones en 2007 y en 2008, mercado que por lo demás se ha comprobado que no ha visto minorados sus márgenes de libre competencia"

e.- Por último, la Inspección también procedió a " comprobar si la disminución de los costes operativos/de explotación también se había producido en bioMérieux España, y analizó la información contable suministrada por el obligado tributario para determinar las partidas o conceptos que han sufrido mayor incremento entre el período impositivo 2007 y 2008" -pp. 40 y ss-, llegando a la conclusión de que " la disminución de resultados en las actividades de distribución de bioMérieux España SA en el año 2008 trae causa en el incremento de los costes de ventas, esto es, en el incremento de los precios de transferencia a los que compra los productos el obligado tributario a sus entidades vinculadas bioMérieux SA y bioMérieux Inc....". En el mismo sentido, la resolución del TEAC en las pp. 35 y ss, que la Sala comparte.

11.- El recurrente aportó una tabla con cálculos alternativos -pp. 56 y ss. del Acuerdo de liquidación-, pero como se explica en la p. 57 del AL: " La comparación que se realiza con esta tabla, y por ende las conclusiones que se extraen, son erróneas por lo siguiente:

1.- Las muestras contienen datos del ROS de diferentes años. Así, la muestra de la Inspección tiene datos de los años 2007 y 2008 para todas las entidades, mientras que la muestra del obligado tributario tiene datos de los años 2007, 2008, 2009 y 2010 y, además, con datos de años distintos para las empresas: algunas tienen información de los años 2007, 2008 y 2009; otras tienen información correspondiente a los años 2008, 2009 y 2010 y otras solo la tienen para dos años, ya sean el 2008 y el 2009 o el 2009 y el 2010. La heterogeneidad de la información contenida en esa muestra hace que carezca de representatividad y fiabilidad y la hace inviable para servir de comparación con ninguna otra muestra que no contenga los mismos errores.

2.- Algunas de las empresas seleccionadas en la muestra del obligado tributario no son comparables con éste, ya que no cumplen los criterios de comparabilidad, como él mismo ha reconocido en las alegaciones presentadas, por lo que una muestra de empresas seleccionadas que no cumplen tales criterios, no puede ser comparada con una que sí los respeta, la de la Inspección.



Por lo tanto, los rangos intercuartílicos de estas dos distribuciones no permite extraer las conclusiones que pretende el obligado tributario en sus alegaciones. Adicionalmente a lo anterior los datos que dice que corresponden a la muestra de la Inspección, no son los utilizados por ésta en el acta sino los calculados por el obligado tributario con datos ponderados".

Las pp. 29 y ss. de la resolución del TEAC insisten en lo razonado por la inspección y la Sala comparte el criterio expuesto.

En todo caso y en relación con la aplicación de la media aritmética o simple, el TEAC razona en la p. 31 y sus argumentos no se rebaten en la demanda que *" en el presente caso, en el ejercicio 2008, el rango intercuantílico es de 6,71% a 15,64% resultando una mediana del 9.01%. La Inspección, "para mitigar eventuales fluctuaciones de corto plazo en el precio de operaciones vinculadas" no toma dicha mediana sino la mediana obtenida en base a la media aritmética de los datos de 2007 y 2008 La aplicación del promedio aritmético de los datos de los años 2007 y 2008 determina una mediana promedio de 2007 y 2008 de 8,75%, es decir, inferior a la del año 2008. Resulta pues que el obligado tributario ha salido beneficiado del porcentaje aplicado por la Inspección -8,75%- frente al que habría resultado si la Inspección se hubiera limitado a tener en consideración la mediana del ejercicio 2008 -9,01%- sin efectuar la media de los datos obtenidos en 2007 y 2008".*

Como se indica en la p. 32 de la resolución del TEAC, la recurrente sostiene que aplicar una media ponderada es más apropiado que utilizar una media aritmética de los datos de los dos años comparados. Pero como razona el TEAC *" la propia interesada en su informe inicial actuó de forma similar a la inspección, calculando la media aritmética, pretendiendo ahora la utilización de la media ponderada, y ello sin justificar el porque de dicho cambio de criterio, sin justificar la improcedencia de la media aritmética, sin justificar.....como realiza la referida ponderación y, en definitiva, sin acreditar por que la ponderación en base a ventas que ahora defiende frente a su criterio inicial determina un porcentaje más acercado al valor de mercado que el defendido por la inspección".*

12.- El obligado tributario aportó una nueva muestra. Es decir, cuando fue requerido por la Inspección para que explicase como obtuvo el precio de transferencia aportó documentación relativa a como efectuó el cálculo. Como la Inspección rebatió en los términos indicados el cálculo efectuado, la recurrente aportó otro documento, aportando una nueva muestra que, en su opinión, es más fiable.

Esta alegación se analiza en las pp.58 y ss. del AL y se vuelve a mantener en la demanda.

En esencia, lo que viene a sostenerse por la sociedad demandante para justificar su cambio de criterio es que la entidad no estaba obligada a documentar sus operaciones de precios de transferencia. Ciertamente encargó un informe para valorar los precios de transferencia que entregó a la inspección. Pero como la inspección lo ha rebatido, aporta ahora otro informe realizando lo que califica de *" un mayor esfuerzo en la búsqueda de comparables idóneos".*

En nuestra opinión este argumento no es admisible.

En efecto, al margen de la transparencia de la actuación inspectora que se limitó a requerir la justificación del precio de transparencia fijado, aceptando el mismo y rebatiéndolo únicamente en las partes que no consideró idóneo. Es lo cierto que conforme se infiere del punto 1.13 de las Directrices el objetivo buscado por la norma es *" llegar a una aproximación razonable de lo que sería un resultado de plena competencia basado en información fiable. En este punto, se debería recordar también que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, sino que exigen juicios de valor tanto por parte de la administración tributaria como de los contribuyentes".*

Precisamente por ello, lo correcto es proceder como hizo la inspección, es decir, solicitar al recurrente que justifique el precio fijado y analizar la razonabilidad del obtenido. En este sentido, es razonable exigir al recurrente que conserven la información relativa a los criterios que han utilizado para fijar el precio de transferencia y la documentación que los ha justificado o, al menos, que pueda identificar con precisión las fuentes de los que ha obtenido la información. Lo que permitirá su verificación. En este sentido el párrafo 3.3 de las Directrices de la OCDE *" considera una buena práctica que el contribuyente que recurra a comparables para justificar sus precios de transferencia (...) aporten a la otra parte interesada la información justificativa que permita valorar la fiabilidad de los comparables utilizados".*

Pues bien, como se afirma en la p. 59 del AL, lo que hace la recurrente *" no es realizar un esfuerzo documental mayor ni mejor para probar que los precios de transferencia de sus operaciones vinculadas de 2008 cumplían el principio de plena competencia, lo que, por otra parte, podía haber realizado en el transcurso de las actuaciones de comprobación si consideraba que la documentación aportada inicialmente era insuficiente o no había sido realizada adecuadamente, sino que a la vista de la propuesta de regularización del IS 2008 realizada por la Inspección, ha presentado otra muestra de empresas comparables, distinta de la presentada durante las actuaciones de comprobación, encaminada a mantener que los precios aplicados en 2008 eran precios de*

mercado y elaborada por la misma empresa que realizó el primer estudio, del que ahora parece considerar que no suponía un esfuerzo suficiente para probar lo buscado".

A lo que cabe añadir -p. 60 del AL- que " el estudio inicial presentado en las actuaciones de comprobación es más amplio que el presentado ahora (como se desprende del resumen de su contenido que se efectúa en el apartado V.1 del informe de disconformidad), que se limita a una búsqueda en una base de datos. El resultado de esta búsqueda tampoco ha supuesto una mejora notable en relación con la selección ya disponible, puesto que de las empresas seleccionadas (cuatro) solo dos son comparables con el obligado tributario y éstas ya las había seleccionado la Inspección, siendo una de ellas, Francisco Soria Melguizo, plenamente conocida por el obligado tributario con anterioridad a 2008". Realizando el ALuna crítica del informe en las pp. 61 y ss. que la Sala comparte y que no son desvirtuadas en la demanda.

En el mismo sentido los razonamientos contenidos en las pp. 32 y ss. de la resolución del TEAC.

Todas estas razones, valoradas en su conjunto, nos llevan a concluir que el detallado análisis efectuado por la Inspección permite afirmar que se acercan más a la finalidad de la norma, es decir, a la búsqueda del precio fijado en libre competencia, los cálculos efectuados por la inspección que los aportados por el recurrente.

El motivo se desestima.

TERCERO.- Aplicación a las operaciones entre BM ESPAÑA y BM EEUU de los acordado en el procedimiento amistoso entre las autoridades tributarias españolas y francesas respecto a las operaciones entre BM ESPAÑA y BM FRANCIA.

La demandante sostiene que las autoridades españolas han llegado a un acuerdo amistoso con las autoridades francesas y han fijado que el margen acordado como de mercado es del 6,20%. Lo que se pretende es aplicar el mismo margen en relación con la empresa de EEUU, respecto de la que no existe procedimiento amistoso.

La Abogacía del Estado se opone a dicho argumento razonando que el precio de transferencia acordado con Francia en un procedimiento amistoso es resultado de una negociación entre entidades soberanas interviniendo consideraciones de Derecho Público Internacional, por lo que no cabe extrapolar sus resultados.

Esencialmente, hay tres formas de resolver las controversias fiscales entre los Estados: los cauces diplomáticos, el arbitraje internacional o las decisiones de tribunales internacionales.

El procedimiento amistoso en materia tributaria, al margen de sus especialidades -vgr. la especialización del órgano negociador, la específica regulación del procedimiento, etc.-, constituye un cauce de negociación entre dos Estados que, por definición, debe obedecer a criterios de flexibilidad y equidad. De no concederse a los Estados un margen razonable de negociación, la eficacia de instrumento de solución de conflictos puede verse sustancialmente mermada.

El procedimiento amistoso obliga a los Estados -pues así está **impuesto** por los acuerdos internacionales- a la iniciación de un proceso de negociación regido por el principio de buena fe, pero no a la obtención de un acuerdo. El Estado pierde por tanto su libertad absoluta de comportamiento como ente soberano que es y está obligado a iniciar un proceso de negociación en los términos establecidos en la norma. Ahora bien, si bien los Estados a la hora de negociar tienen ciertos límites, no lo es menos que, durante el proceso de negociación influyen diferentes factores de oportunidad, lo que, en nuestra opinión, implica que el resultado obtenido en la negociación con un país no puede extrapolarse. El acuerdo obtenido es un acuerdo que vincula a los Estados negociadores, pero que no puede extender sus efectos a las relaciones con otro Estado. El hecho de que el Reino de España, por razones que desconocemos, haya llegado a un acuerdo con la República de Francia no supone que el precio de transferencia fijado por la Administración española no sea correcto; sino, simplemente, que los Estados han cedido en sus respectivas pretensiones y llegado a un acuerdo, cuyos efectos no cabe extrapolar.

La recurrente pudo acudir al procedimiento amistoso con EEUU y no lo hizo y lo que no puede es pretender que un acuerdo negociado con las autoridades francesas, fruto de un proceso negociador en el que ha debido tenerse en cuenta diversos intereses, le sea aplicable.

El motivo se desestima.

CUARTO.- Sobre las costas.

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente



FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a. Isabel Covadonga Julia Corujo, en nombre y representación de BIOMERIEUX ESPAÑA SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de mayo de 2017 (RG 4746/13); la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CEMUC