



Roj: **SAN 5336/2022 - ECLI:ES:AN:2022:5336**

Id Cendoj: **28079230022022100777**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/11/2022**

Nº de Recurso: **103/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso:** 0000103 /2019

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 04129/2019

**Demandante:** TRANSALLIANCE IBERICA SA

**Procurador:** D<sup>a</sup>. CRISTINA DEZA GARCÍA

**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<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGU

Madrid, a diecinueve de noviembre de dos mil veintidós.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 103/2019, seguido a instancia de TRANSALLIANCE IBERICA SA, que comparece representada por el Procurador D<sup>a</sup>. Cristina Deza García y asistido por Letrado, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 2018 (RG 7339/2016)); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 85.842,04 € (diligencia 4/12/2019).

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Con fecha 4 de abril de 2019, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO.- Tras varios trámites se formalizó demanda el 23 de junio de 2019. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 3 de diciembre de 2019.

TERCERO.- No se practicó prueba. Se presentaron escritos de conclusiones los días 23 de diciembre de 2019 y 23 de junio de 2020. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 5 de octubre de 2022.

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 Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 2018 (RG 7339/2016), que desestima el recurso interpuesto contra la liquidación IS ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013.

Los motivos de impugnación son:

- 1.- Excesiva duración de las actuaciones de comprobación e investigación: cómputo de actuaciones inspectoras de las actuaciones realizadas en virtud de requerimientos de información de fecha 23 de enero de 2015. Prescripción de los ejercicios 2010 y 2011 -pp. 3 a 6-.
- 2.- Excesiva duración de las actuaciones de comprobación e investigación: indebida ampliación de las actuaciones inspectoras. Prescripción de los ejercicios 2010 y 2011 -pp. 6 a 14-.
- 3.- Correcta aplicación del método de costa incrementado (márgenes brutos) explicado por la Compañía en la documentación de precios de transferencia -pp. 14 a 18-.
- 4.- Absoluta desproporción de los ajustes practicados respecto las operaciones mantenidas con entidades vinculadas, como consecuencia directa de la aplicación del margen neto calculado sobre el total de operaciones en los años 2008, 2009 y 2010, incluyendo operaciones vinculadas y no vinculadas -pp. 18 a 24-.
- 5.- Para determinar el porcentaje de operaciones realizadas con entidades vinculadas, deben excluirse las operaciones relativas al contrato de Renault -pp. 24 a 27-.
- 6.- Selección de comparables realizados por la Inspección -pp. 27 a 31-.
- 7.- Indebida aplicación de la mediana a los efectos de realizar el ajuste de valoración -pp. 31 a 14-..

### SEGUNDO.- Excesiva duración de las actuaciones de comprobación e investigación: cómputo de actuaciones inspectoras de las actuaciones realizadas en virtud de requerimientos de información de fecha 23 de enero de 2015. Prescripción de los ejercicios 2010 y 2011.

A.- El motivo se desarrolla en las pp. 3 a 6 de la demanda. Se viene a sostener que el 23 de enero de 2015, la AEAT emitió requerimiento a la Compañía con el fin de que informase sobre cómo había calculado el valor de las operaciones con empresas vinculadas en los ejercicios 2010 a 2013.

El 18 de febrero de 2013, se dio respuesta al requerimiento.

El 30 de abril de 2015, se comunicó a la demandante el inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IS, ejercicios 2010 a 2013, de carácter parcial, con el fin de comprobar los precios aplicados en las transacciones con operaciones vinculadas.

La tesis de la recurrente es que el inicio de las actuaciones inspectoras y, por lo tanto, el *dies a quo* del cómputo del plazo establecido en el art. 150 de la LGT debe ser el 18 de febrero de 2015 (fecha en la que se atendió , no el 30 de abril de 2015, con lo que cuando se dictó el Acuerdo de ampliación el 10 de abril de 2016, se había superado el plazo de 12 meses y, por lo tanto, cuando se dictó el Acuerdo de liquidación el 9 de noviembre de 2016, notificado el mismo día, se había superado el plazo máximo de realización de la actividad inspectora, lo que implicaría que los ejercicios 2010 y 2011 estarían prescritos.

B.- El Acuerdo de liquidación contesta a esta alegación en las pp. 60 y 61. Razona la Inspección que el primer requerimiento " sólo permite verificar si las obligaciones de documentación del art 16 de la LIS se cumplen o no". Al detectarse " incoherencias", se optó por inicial un procedimiento de inspección. Por su parte, la Abogacía del Estado contesta el motivo en las pp. 3 y ss.

C.- Como conoce la recurrente, la cuestión objeto de debate se resuelve en la STS 8 de abril de 2019 (Rec. 4632/2017 ), cuya doctrina reitera la STS de 22 de abril de 2019 (Rec. 6513/2017 ) y 30 de septiembre de 2019 (Rec. 4204/2017 ).

Esta sentencia sienta como doctrina que *"la compatibilidad entre el requerimiento de información y la posterior actividad en un procedimiento de investigación, aunque ambos tengan el mismo objeto, tan sólo podría excluirse, con la consecuencia de entender iniciado el procedimiento de investigación en la fecha del requerimiento de información, si pudiera concluirse que a través de los requerimientos de información se pretenda incurrir en un fraude de ley ( art 6.4 del CC ) y la consecuencia deba ser la aplicación de la norma defraudada, esto es, la limitación temporal de la actividad de investigación a doce meses, ampliables bajo determinadas circunstancias ( art. 150.1 de la LGT ) o de la de comprobación ( arts. 139.1.b en relación al 104 de la LGT ), que en tales supuestos deberá ser aplicada. Ahora bien, para ello será preciso que se constate esa finalidad de incurrir en fraude de la limitación temporal legalmente establecida, lo que no se aprecia en el presente litigio"*.

Es claro que, por sí solo, la existencia de un requerimiento previo de información no supone una alteración de la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras y, por lo tanto, del *dies a quo* para el cómputo del plazo del art 150 de la LGT, salvo que se acredite la existencia de fraude o abuso por parte de la AEAT. Fraude o abuso que no cabe presumir, correspondiendo a quien lo alega la acreditación de los hechos de los que pueda inferirse.

La recurrente que conoce esta doctrina afirma que hay fraude, pero lo cierto es que no prueba hechos de los que se infiera. De hecho, lo que viene a sostener es que la propia actuación de la AEAT requiriendo primero información y luego procediendo a la apertura de un procedimiento de inspección es abusiva, pero no es así. Pues como se explica en el Acuerdo, el requerimiento tiene por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones del art 16 TRLIS y verificó con la información facilitada y otras informaciones disponibles que la información facilitada merecía la iniciación de un procedimiento inspector, lo que no cabe conceptuar, en sí misma, como actividad abusiva a falta de otras pruebas, de hecho, este es el proceder normal o lógico derivado del requerimiento y, de hecho, los requerimientos no siempre van seguidos del inicio de actuaciones inspectoras. Lo único que prueba la recurrente es la existencia de un requerimiento previo, la posterior iniciación de un proceso de inspección y la identidad del objeto, lo que es insuficiente para deducir que existe fraude o abuso, de hecho, de prosperar su tesis bastaría la identidad del objeto para que existiese fraude que es lo que precisamente descarta el TS.

El motivo se desestima.

**TERCERO.- Excesiva duración de las actuaciones de comprobación e investigación: indebida ampliación de las actuaciones inspectoras. Prescripción de los ejercicios 2010 y 2011.**

A.- El motivo se desarrolla en las pp. 6 a 14 de la demanda. La recurrente insiste en que la Inspección disponía de información desde febrero de 2015. Indica que 4 meses después de iniciadas las actuaciones la Inspección, en septiembre, le solicitó *" el fichero detalle de las rutas realizadas "*. Cuatro meses después se ampliaron las actuaciones y se instó más información, lo que se hizo en octubre y se dice que *" si la Inspección hubiese solicitado el listado antedicho desde el inicio de las actuaciones inspectoras, la ampliación de las mismas no hubiese sido necesaria "*.

En resumen, lo que viene a sostener la recurrente es que si la Inspección hubiese sido diligente, no hubiese necesitado ampliar el plazo para la realización de las actividades inspectoras.

B.- El Acuerdo justifica la decisión en las pp. 56 y ss. El TEAC hace lo propio en las pp. 6 y ss. Como se explica en el Acuerdo de ampliación, en este caso, la misma se basó en la *"especial complejidad"*. Lo que en principio es permitido por el art 150 de la LGT que permite la ampliación de duración de las actuaciones inspectoras cuando las mismas revistan *" especial complejidad "*. Se trata de un concepto jurídico indeterminado que deberá analizarse en cada caso. Ciertamente, con el fin de facilitar su aplicación el legislador establece una serie de supuestos en los que se *" entenderá "* que existe especial complejidad, pero, en última instancia, de lo que se trata es de dar contenido a un concepto jurídico indeterminado cuyo alcance deberá justificarse en cada caso. No obstante, es claro que, al tratarse de una excepción a la duración normal, la carga de justificar y motivar la legalidad de la ampliación es de la Administración.

C.- Lo que nos lleva a examinar cuales sean las razones por las que la AEAT decidió ampliar las actuaciones. La Inspección justificó la ampliación en base a:

1.- *"T ras el análisis de la contabilidad aportada, la Inspección encontró discrepancias entre los datos declarados en el Impuesto sobre Sociedades y las Cuentas Anuales depositadas en el Registro Mercantil relativos al año 2010, resultando por tanto que los datos declarados en el Impuesto sobre Sociedades han resultado ser erróneos"*. Se razona que, finalmente, las discrepancias fueron aclaradas, pero para ello se necesitó *" un mayor plazo a los efectos de obtener los datos correctos a lo que correspondería a un expediente en que los datos aportados y declarados hubieran sido los correctos, hecho que añade complejidad a las actuaciones inspectoras, y sobre todo teniendo en cuenta el gran volumen de operaciones que efectúa el obligado tributario, tal como se ha dejado claro en los hechos, lo que implica miles de registros contables "*.

2.- La segunda causa de la ampliación, la más relevante, fue que la Inspección tuvo que realizar complejas operaciones a la hora de determinar los precios de transferencia, en la medida en que la fórmula de determinación realizada por la recurrente era claramente errónea y tuvo que realizar por sí misma las actuaciones tendentes a su determinación.

Así, se explica que "en cuanto al estudio de los precios de transferencia de los ejercicios 2010 a 2013, el obligado tributario realiza un análisis en términos del margen bruto sobre costes directos de la rentabilidad global obtenida por la Compañía. Ahora bien, el obligado tributario no separa en su estudio las operaciones vinculadas de las no vinculadas, por lo que el estudio presentado no permite en sí valorar las operaciones".

"Así la Inspección inicia dicho estudio con la intención de separar el margen obtenido en operaciones vinculadas y en operaciones no vinculadas. El mecanismo seleccionado pretende comparar las cantidades facturadas a entidades vinculadas y no vinculadas con un reparto de costes en función de los kilómetros recorridos por los vehículos en trayectos realizados para entidades vinculadas y no vinculadas. Para hacer este estudio la Inspección ha solicitado al obligado tributario información sobre las rutas realizadas por los vehículos y el cliente para el que se realizan para los ejercicios 2008 a 2013. En cuanto a los ejercicios 2008 y 2009 se manifiesta que ya no se dispone de dicha información en soporte informático dado que los registros ya no los tiene. No obstante, para los ejercicios 2010 a 2013 se aporta un único Excel que consta con un volumen muy elevado de registros, 185.130. A su vez, cuando la Inspección trata de analizar el Excel observa que en el ejercicio 2010 faltan datos, resultando por tanto inservible el mismo. Así, ante todas estas dificultades, todavía no se ha podido finalizar el trabajo de determinar el margen obtenido por el contribuyente en sus operaciones vinculadas.....prácticamente toda la información suministrada por el obligado tributario adolecía de algún defecto, que ha hecho que la Inspección tenga que ir revisando con detenimiento, o incluso rehaciendo la misma, añadiendo complejidad y laboriosidad a las actuaciones inspectoras, frente a otros procedimientos en los que la información facilitada es clara y las actuaciones se centran más en su análisis que en su reconstrucción. Por tanto, se desestiman las alegaciones presentadas.

Se añade, "además de los precios de transferencia, hay que analizar otras cuestiones, en concreto el tema de la existencia de bases imponibles negativas. Por tanto, el hecho de la existencia de estas bases imponibles negativas implica que hay que revisar además de los cuatro ejercicios cargados en plan, los dos ejercicios anteriores y con carácter general, lo cual representa una mayor complejidad en el procedimiento, pues hay que comprobar e investigar 6 ejercicios".

D.- En la p. 56 del Acuerdo la Inspección afirma claramente que no cabe hacer reproches a la conducta del obligado tributario a la hora de colaborar con la Inspección, pero añade que la ampliación del plazo se debe a "la complejidad de la documentación que la Inspección se ha visto obligada a manejar para realizar sus actuaciones de comprobación".

Añadiendo algo que nos parece importante, la recurrente a la hora de determinar los precios de transferencia no diferencio entre entidades vinculadas y no vinculadas y la razón que dio para no diferenciar entre una y otras, como señalan las Directrices de la OCDE, fue la "extrema complejidad [o dificultad] de este trabajo".

Para la Inspección era esencial diferenciar entre unas y otras y, precisamente por ello, solicitó información a la recurrente, la información se facilitó, pero fue "muy extensa. Los archivos de las rutas realizadas por el obligado tributario contienen una gran cantidad de información, porque se está indicando el total de kilómetros realizados por todos los vehículos utilizados por la compañía para hacer todos sus transportes, durante varios años y clasificados por cliente, lugar de origen y destino del transporte. Teniendo en cuenta que la actividad del obligado tributario es el transporte de mercancías, se está informando, prácticamente, de toda la actividad realizada por la empresa durante los años solicitados. De ahí que se presentaran finalmente unos archivos con 185.130 registros.

No obstante, el obligado tributario añadió complejidad al facilitar una información no depurada. La Inspección detectó una serie de incoherencias en los archivos facilitados por el contribuyente, para lo cual tuvo que examinarlos detalladamente y comprobar que, efectivamente, se trataba de errores de la base de datos y no de una incorrecta apreciación de la Inspección. Estos errores, algunos de los cuales podrían haberse evitado si el obligado tributario hubiera comprobado los archivos antes de entregarlos a la Inspección, tuvieron que ser corregidos y la base de datos depurada y tratada de manera que se obtuvieran unos archivos que permitieran extraer la información necesaria para el objeto final de todo el trabajo: separar las operaciones realizadas con entidades vinculadas del resto de operaciones".

Añadiendo, "la Inspección tuvo que separar las operaciones vinculadas de las no vinculadas, cuando esta tarea debería haberla realizado originalmente el propio contribuyente. La Inspección tuvo que determinar el método de separación. Igualmente, tuvo que depurar la base de datos facilitada por el obligado tributario de los errores contenidos en la misma, que podrán haberse evitado si el contribuyente hubiera puesto una mínima diligencia



y hubiera comprobado los archivos antes de entregarlos a la Inspección. Finalmente, la Inspección tuvo que asignar la distancia en kilómetros a todas y cada una de las rutas realizadas diariamente por los vehículos del obligado tributario correspondientes a tres años completos de su actividad".

E.- La **STS de 4 de abril de 2017 (Rec. 529/2016)**, afirma que para ampliar la duración de las actuaciones inspectoras con base a la "especial complejidad", *"además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decrete. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona"*. Siendo *"menester analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué en el supuesto controvertido las actuaciones de comprobación e inspección son complicadas por el hecho de que, como acontece en el asunto litigioso"*.

Adoptando la Sala una postura de rigurosidad en la motivación, pero abierta, como no podría ser de otro modo, a la hora de determinar la existencia de "especial complejidad" y así, se cita como datos que pueden llevar a la convicción de que dicha complejidad existe: *"la dificultad técnica, informática y jurídica del negocio desarrollado o el número de registros o apuntes contables, de documentos y de ficheros con información técnica, aportados por el contribuyente"*.

F.- De lo que se trata, en suma, es de analizar si las razones dadas por la Administración para ampliar el plazo estándar fijado por la legislación para la finalización de las actuaciones inspectoras son o no razonables.

La Sala cree que, en efecto, en este caso dicha complejidad existió y la Administración la ha motivado debidamente.

En efecto, la recurrente insiste en partir de febrero de 2015 -p. 10 de su demanda- a la hora de determinar la complejidad, ya hemos visto que no es así y que debe partirse de la fecha de las actuaciones inspectoras.

En todo caso, la especial complejidad del asunto se produjo cuando la inspección detectó discrepancias en la contabilidad -que ciertamente se solventaron- y en la fórmula de cálculo de los precios de transferencia y, en especial, en este caso la especial complejidad obedeció a la cuantía de los datos que hubieron de tenerse en cuenta y a la necesidad de tratar y verificar los datos aportados. La recurrente -p. 13- dice que esta complejidad no se ha motivado, pero basta con la lectura del Acuerdo para llegarse a la solución contraria. La Inspección ha tenido prácticamente que partir de cero para elaborar los precios de transferencia.

Estamos, por lo tanto, de acuerdo con el TEAC cuando afirma que además de las discrepancias entre los datos declarados y los depositados en el Registro Mercantil, los informes de precios de transferencia no se adaptaban a lo establecido en las Directrices de la OCDE, como luego veremos, *"pues el obligado tributario no realiza la tarea de separar las operaciones vinculadas de las no vinculadas lo cual obliga a la inspección a efectuar este trabajo"*. El hecho de que haya transcurrido tiempo entre las aportaciones y la solicitud de nuevos requerimientos, no refleja desidia o falta de interés por parte de la Inspección, sino la complejidad de la documentación analizada que requería tiempo para su examen. *"La inspección estuvo realizando actuaciones con diligencia y continuidad y la necesidad de pedir las turas referidas surge como consecuencia del análisis y ponderación de la procedencia de comprar las cantidades facturadas a entidades vinculadas y no vinculadas"*.

Lo que en el fondo afirma el recurrente es que la Inspección podía haber actuado de otro modo, solicitando por ejemplo las rutas desde el inicio. Pero no se trata de sustituir lo que ha hecho la Inspección con lo que, en opinión del recurrente, debió hacer. Se trata de realizar una valoración de si el expediente era especialmente complejo y la actuación de la Inspección ha sido razonable. Y, en el caso de autos, nada cabe reprochar.

Por lo demás, al analizar el siguiente motivo, se entenderá mejor la complejidad de las operaciones que ha tenido que realizar la Inspección.

El motivo se desestima.

#### **CUARTO.- Sobre el precio de transferencia.**

Plantea la recurrente varios argumentos. La Sala, por razones de claridad expositiva, realizará una descripción de lo efectuado por la Inspección e irá analizando, de forma simultánea, las cuestiones planteadas.

A.- La entidad tiene por objeto el "transporte de mercancías por carretera", así como la actividad "logística y de almacenamiento", en los ejercicios 2010 a 2013, también realiza la actividad de "arrendamiento de vehículos sin conductor".

B.- El obligado tributario, a la hora de fijar los precios de transferencia, ha realizado un análisis global de la compañía, sin separar operaciones vinculadas y no vinculadas. Para comprender lo ocurrido conviene tener en cuenta lo siguiente:

1.- La recurrente sostuvo que no pudo separar las operaciones vinculadas de las no vinculadas por serle imposible. Sin embargo, la Inspección si ha utilizado un método que ha permitido separar las operaciones vinculadas de las que no lo son, al menos, en parte.

A este punto se refieren las pp. 111 y ss. del Acuerdo de liquidación. En estas páginas se explica, con razón, que para llevar a cabo la fijación del precio de transferencia debe diferenciarse entre operaciones vinculadas y no vinculadas. A falta de otros criterios, la Inspección optó por acudir al " *número de kilómetros realizados*", de forma que " *el porcentaje de kilómetros efectuados para las operaciones se aplicará a los costes totales del obligado tributario, obteniendo así los costes asociados a las operaciones vinculadas*".

Esta información se pidió al obligado tributario, que la facilitó en relación con los ejercicios 2011 a 2013; indicando, tras ser requerido al efecto, que no podía facilitar la información en relación con los ejercicios 2008 a 2010.

La Inspección explica cómo ha calculado el kilometraje correspondiente a las operaciones vinculadas y como obtiene así el coste asociado a las operaciones vinculadas -p. 11 del Acuerdo-. Lo que permite a la Inspección comparar la rentabilidad del obligado tributario con las muestras comparables y ver como las mismas están por debajo del cuartil inferior -p. 114-.

2.- Ahora bien, la Inspección puede hacerlo en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, porque la recurrente, a instancia de la Inspección ha aportado datos para ello; sin poder hacerlo para los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Como consecuencia de esta falta de información el Acuerdo sostiene que no cabe otra posibilidad que " *aplicar el mismo criterio utilizado por el obligado tributario, de manera que el análisis se ha realizado sobre la rentabilidad global de la compañía*". Dicho de otro modo, no ha sido posible separar entre operaciones vinculadas y no vinculadas -pp. 113 y 115-.

3.- En las pp. 18 y ss. de la demanda la recurrente impugna esta forma de proceder. Es decir, en su opinión, deben separarse las operaciones vinculadas de las no vinculadas. Lo curioso es que critica que la inspección no haga precisamente lo que ella hizo. Repárese en que la Inspección ha buscado criterios que permitan separar las operaciones vinculadas de las no vinculadas a efectos de determinar el precio de transferencia, aplicando dichos criterios cuando se le han facilitado datos para ello y que sólo ha aplicado el mismo criterio que aplicó la compañía cuando esta no ha facilitado datos para el cálculo.

El método empleado es aproximativo y por ello recuerda la Inspección, con razón, que se trata de fijar los precios de transferencia con arreglo 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" -Directriz OCDE 1.13-. No cabe por ello, como hace la demanda, criticar que lo obtenido no se corresponde con la exacta realidad, sin aportar un criterio más adecuado.

Así, frente a este criterio, la recurrente argumenta que la Inspección podría aplicar " *a los costes totales el mismo porcentaje que el resultante de dividir la facturación realizada por la Compañía a sus entidades vinculadas en estos ejercicios entre el total de la facturación*".

La Inspección contesta a este argumento en la p. 70 del Acuerdo y lo hace, en nuestra opinión con acierto cuando razona que : " *este método alternativo no es más que volver a realizar el análisis que llevó a cabo el contribuyente en sus informes de Precios de Transferencia, considerando la rentabilidad global de la*

*empresa sin distinguir entre operaciones vinculadas y no vinculadas. Si se aplica a los costes totales el porcentaje que representan los ingresos por operaciones vinculadas sobre el total de ingresos, se están dividiendo los costes totales por tipo de operación en la misma proporción en que están divididos los ingresos. En consecuencia, el margen neto calculado con los ingresos y costes asociados a las operaciones vinculadas -que es un cociente- dará el mismo valor que el calculado con los ingresos y costes totales, porque todos los valores guardan la misma proporción entre sí. Por ejemplo, si suponemos que los ingresos por operaciones vinculadas son un 60 por ciento del total de ingresos, la aplicación del método propuesto por el contribuyente supondría que los costes asociados a dichas operaciones son el 60 por ciento de los costes totales. Como el margen neto es un cociente, da el mismo valor si se calcula con los ingresos y gastos totales (IT-CT/CT), que si se calcula con los ingresos y gastos asociados a las operaciones vinculadas (60%·IT- 60%·CT/60%·CT). En consecuencia, el método propuesto por el obligado tributario conduce a utilizar la rentabilidad del conjunto de sus operaciones, sin distinguir entre vinculadas y no vinculadas, y a repetir lo hecho en los Informes de Precios de Transferencia*". Y ya hemos visto que este criterio no se corresponde con la realidad cuando, como se infiere de los ejercicios 2011 a 2013, se dispone de datos.

En suma, el proceder de la Administración es este punto nos parece correcto.

C.- Hay consenso entre las partes en que no es posible aplicar el "método del precio libre comparable" (MPLC), pues *"los servicios discrecionales de transporte están sujetos a una gran diversidad de factores y circunstancias que influyen de forma determinante en la fijación de los precios de mercado de cada uno de ellos, lo que hace que no sea factible una formulación sistemática que ilustre el mecanismo de fijación de los precios y que la comparación directa de los precios acordados entre clientes vinculados e independientes o entre los propios clientes entre sí, carezca de contenido económico"* -p. 22 del acta y 72 del acuerdo-. Rechaza, además, la Inspección aplicar el método de precio de reventa -pp. 72 y 73 del acuerdo- lo que no es objeto de debate.

D.- Quedaría por tanto acudir al tercer método de los denominados tradicionales, es decir, al "método del coste incrementado" (MCI), que fue el aplicado por el obligado tributario.

El método de coste incrementado consiste en añadir un margen de beneficio apropiado al valor de adquisición o coste de producción en el que incurre el proveedor de bienes o servicios de una operación vinculada para proporcionar dichos bienes o servicios a un comprador asociado (coste de producción + margen = valor de mercado). Para determinar el coste de producción deben tenerse en cuenta costes directos e indirectos, excluyéndose los costes de explotación de la empresa, los cuales si se tienen en cuenta en el método del margen neto.

La Inspección rechazó la aplicación del MCI por las siguientes razones -pp 75 y ss. del acuerdo-:

1.- En relación con los costes directos, explica la Inspección -pp. 40 y ss del acta-, el obligado tributario ha tenido en cuenta los "gastos de aprovisionamiento" (B) y los "gastos de personal" (C) -p. 22 del acta-, de la suma de dichos gastos obtiene el "total gastos directos" ( $D = B + C$ ). Al importe neto de la cifra de negocios (A) le sustrae el total de los costes directos (D), obteniendo el margen bruto ( $E = A - D$ ) y el margen bruto sobre gastos directos ( $F = E/D$ ).

Pues bien, el obligado tributario ha tenido en cuenta gastos que no son directos, así se explica que en la partida "aprovisionamientos" constan gastos relativos a "combustible de calefacción del inmueble,...electricidad, documentación oficina, ordenadores", que no son coste directo de la "actividad de transporte". Y en cuanto a los "gastos de personal" se han tenido en cuenta no sólo los de los conductores, sino también los de "otros departamentos", vgr. contabilidad.

Es claro que, en efecto, estos gastos no son directos.

2.- Es relevante, en opinión de la Inspección, la partida "otros gastos de explotación". En efecto -pp. 30 y ss. del acta-, la Inspección detectó que había partidas de gastos que constituyen gastos directos -reparación de camiones, reparación de remolques, lavado de camiones, seguros, gastos de carreteras, etc- que son gastos directos y no había sido tenidos en cuenta por el obligado tributario. Estos gastos se incluyen en la partida "otros gastos de explotación" y, precisamente, TRANSALLIANCE tiene en esta partida unos gastos más elevados que el resto de las entidades comparadas.

La Inspección -p. 41 del acta- pone de relieve que la propia recurrente ha tenido en cuenta partidas incluidas en "otros gastos de explotación" como la denominada "629 conductores que viajan los gastos". De hecho, la recurrente no explica porque no incluyó los gastos a los que hemos hecho referencia y que, sin duda, son gastos directos, más allá de restarles importancia porque dice, no son, en su opinión, lo suficientemente relevantes.

La Inspección da un paso más y explica que, al igual que la recurrente, hay empresas del sector que han contabilizado "costes directos" como "gastos de explotación" y pone el ejemplo de la propia recurrente que calificó el coste de combustible como "gasto de explotación" y, posteriormente, como "gasto de aprovisionamiento".

Lo anterior es importante, pues al operar las empresas de este modo, *"no es posible conocer los costes directos que el resto de las empresas comparables ha incluido en cada partida debido a las distintas políticas contables que hayan podido seguir"* -p.41 del acta y 76 del acuerdo-. Este hecho lo lleva a reconocer la recurrente que alega que ella no puede conocer las políticas contables que hayan podido seguir las compañías, pero añade que, en su opinión, las desviaciones no desvirtúan, en su opinión, el margen bruto -p. 33 del acta-. Por ello, como se afirma en la p. 76 del acuerdo, *"dado que no puede descartarse que otras empresas del sector y, en particular, las seleccionadas como comparables actúen del mismo modo, deberían considerarse como partidas de gastos en el cálculo del margen bruto tanto las tenidas en cuenta como el contribuyente ("Aprovisionamientos" y "Gastos de Personal", como las de "Otros gastos de explotación")"*.

3.- Ahora bien, la Inspección no se queda en este punto, analiza como existe una clara correlación entre "costes directos" y "gastos de explotación", es decir, cuando los gastos de explotación son altos los costes directos son menores y viceversa. En las pp. 77 y ss. del acuerdo se explica cómo existe una correlación lineal entre los gastos de explotación y los costes directos -correlación lineal de Pearson-. Lo que implica y los datos son

claros que " las empresas con mayores valores de la partida "Otros gastos de explotación" también tendrían menores "costes directos". En otras palabras, las empresas, por ejemplo, que incluyan el coste del combustible y los neumáticos en "Otros gastos de explotación" incrementarán esta partida y tendrán menos "costes directos".

Por ello, explica la Inspección, en el caso de TRANSALLIANCE IBERICA, se sigue el patrón general, cuando aumentan los costes directos disminuyen los "gastos de explotación" y viceversa. Sin embargo, el obligado tributario tiene una " estructura de costes tan elevada en conjunto que da lugar a un margen neto negativo. Es por todo ello, que debe realizarse el análisis de la estructura de costes y no únicamente el análisis aislado de una partida de costes". De aquí la aplicación del "método de margen operacional" -pp. 76 y ss. del Acuerdo-, por el que se inclina la Inspección.

A lo que se añaden dos cosas:

- " En la evaluación del cumplimiento del principio de plena competencia a partir de los costes directos de las empresas, se deben tener en cuenta tanto las partidas consideradas por el obligado tributario en sus Informes ("Aprovisionamientos" más "Gastos de personal") como la partida "Otros gastos de explotación", ante la falta de información suficiente sobre las políticas contables de las empresas comparables. No es posible determinar que éstas hayan incluido sus costes directos solo en las partidas de "Aprovisionamientos" y de "Gastos directos" y no hayan utilizado también la partida "Otros gastos de explotación" para la contabilización de los mismos. Se ha podido comprobar que el obligado tributario sí ha incluido parte de sus costes directos en la partida "Otros gastos de explotación" y la correlación negativa que se ha detectado en la muestra de comparables lleva a la conclusión de que así sucede también en las otras empresas del sector utilizadas como comparables". Es decir, no sólo no hay una contabilización homogénea, es que, además, la recurrente mezcla conceptos a la hora de calcular los precios de transferencia.

-Además, la posición de TRANSALLIANCE es " un poco excéntrica" -p. 80 del Acuerdo-, pues " los costes directos" de Transalliance Ibérica se encuentran por encima de la mediana del sector. La partida "Otros gastos de explotación" del contribuyente se encuentra también muy por encima de la mediana. El margen neto (EBIT/IE) se encuentra muy por debajo de la mediana del sector".

4.- Con base a todo ello la Inspección concluye y la Sala es del mismo parecer, que:

- " el criterio de homogeneidad cuyo cumplimiento reclama el obligado tributario conduce a que deba considerarse también la partida de "Otros gastos de explotación" dentro de los costes directos. Si bien la proporción entre los "Otros gastos de explotación" y la suma de "Aprovisionamientos" y "Gastos de personal" pueda ser reducida en Transalliance Ibérica, la correlación existente entre las partidas de "Costes directos" y "Otros gastos de explotación" que se ha encontrado en la muestra de comparables implica que esto no es así necesariamente en todas la comparables. Solo tomando en consideración la suma de las tres partidas se puede tener la confianza de que no se están dejando de lado costes directos significativos en alguna de las comparables y, en consecuencia, que se mantiene la homogeneidad de las variables seleccionadas para todas las empresas de la muestra y para el obligado tributario" -p 82 del Acuerdo-.

- "no es posible separar de una forma fiable para el conjunto de empresas comparables los costes directos de la prestación del servicio de transporte de los costes asociados a otras prestaciones o a gastos generales de las empresas. El problema deriva del desconocimiento que se tiene de las prácticas contables de las empresas incluidas en la muestra. El análisis del propio obligado tributario, añadido a la correlación detectada, lleva a concluir que los costes relevantes para el análisis de comparabilidad están repartidos entre las tres partidas de gastos: "Aprovisionamientos", "Gastos de personal" y "Otros gastos de explotación".

Añadiendo que " la información que proporcionan las Cuentas Anuales de las empresas comparables no permite realizar el ajuste adecuado para evitar el problema que supone la mezcla entre costes directos del servicio de transportes y los costes indirectos o los asociados a otros servicios que existan en las empresas comparables. En consecuencia, de acuerdo con las Directrices de la OCDE, se ha considerado más adecuado aplicar el Método del Margen Neto Operacional. El artículo 2.63 destaca como una de las ventajas de este método que no siempre es necesario homogeneizar los documentos contables de las comparables, lo que resulta especialmente ventajoso en aquellos casos, como el que nos ocupa, en que las operaciones analizadas son complejas, se realizan varias actividades estrechamente relacionadas o es difícil obtener información fiable sobre una de las partes".

Por lo tanto, está justificado que el método empleado por la recurrente no es adecuado, dadas las circunstancias descritas, siéndolo, sin embargo, el método de margen neto operacional, que es el aplicado por la Inspección. Este método consiste en determinar el margen neto de beneficio que se debe atribuir al contribuyente en una operación vinculada. En nuestro caso se acude a comparables externos.



D.- Antes de aplicar el método de margen neto operacional, en las pp. 84 y ss. el Acuerdo analiza la relación entre el contexto económico general y los resultados del obligado tributario y llega a la conclusión de que " *sí que se ha producido un descenso interior en España de la actividad del transporte de mercancías, pero tal como se ha desarrollado no puede considerarse que sea uno de los motivos que expliquen los resultados negativos continuados experimentados por el obligado tributario a partir de 2008. Obsérvese que a partir del ejercicio 2010 hay una recuperación del transporte interior e internacional y, sin embargo, tampoco en este ejercicio se produce una mejora en los resultados de la empresa*". En efecto, el acuerdo explica que, si bien es cierto que ha existido una caída en el ámbito nacional, en el internacional aumenta. Constando que a partir de 2007 " *Transalliance Ibérica incrementa su*

*actividad del transporte de mercancías en el ámbito internacional. Incluso se adquirió una nueva flota de camiones y un local para poder hacer frente al crecimiento de la actividad*" -p. 86 del Acuerdo-.

No obstante, el obligado tributario sostiene que los motivos que explican sus resultados negativos son el contrato suscrito con Renault -un tercero-, que a partir de 2008 ya no les resulta favorable.

Como se indica en la p. 86 del Acuerdo: " *Hay una ligera caída de las importaciones en el ejercicio 2008 (-0,58 por ciento), produciéndose una brusca caída de las importaciones en 2009 (-27,27 por ciento). En 2010 (16,26 por ciento) y 2011 (9,81 por ciento) hay un crecimiento de las importaciones que resultaría favorable para el contribuyente. Pese a ello, resulta que la empresa obtiene unos resultados negativos continuados desde 2008 hasta la finalización del contrato con Renault en 2011*".

Lo que viene a sostener la empresa es que el contrato con Renault lo es con un tercero y, por lo tanto, no es una operación vinculada y está por ello al margen de los precios de transferencia.

El Acuerdo analiza la materia en las pp. 86 y ss. Como se explica en la p. 86, el contrato, se acordó por el periodo 1 de marzo de 2007 a 28 de febrero de 2010. No fue suscrito por TRASALLIANCE IBERICA. Lejos de ello el contrato inicial fue suscrito " *durante los ejercicios 2008 y 2009 el contrato con Renault estaba suscrito con Transalliance Europe y a partir de 2010 las operaciones con Renault se realizan a través de Transalliance Design. Se centraliza toda la operativa comercial y contractual y de facturación a través de Transalliance Design*"....." Renault tenía una única cuenta con Transalliance Design y los servicios eran prestados por empresas del Grupo tales como Transalliance Ibérica, que se encargaba de los transportes desde el mercado español" -p. 87 del Acuerdo-.

Dice el recurrente que, inicialmente el contrato les resultaba beneficioso, pues se importaba más y estos servicios les permitían garantizar exportaciones que equilibrasen las prestaciones. Sin embargo, a partir de 2008 había menos importaciones y más exportaciones, por lo que el contrato dejó de ser interesante -p. 86 del Acuerdo-.

Ahora bien, si esto fue así, no se entiende, a falta de mayor explicación porque se mantuvo vigente el contrato más allá de febrero de 2010, es decir, porque se mantuvo vigente un contrato que claramente no era rentable. El Acuerdo explica que el obligado tributario " *no ha justificado documentalmente*" dicha continuación pues " *c uando la Inspección requirió al obligado tributario que facilitara información acerca de las operaciones de Transalliance Design con Renault y el contrato de cesión entre Transalliance Europe y Transalliance Design, el contribuyente manifestó que "no se ha encontrado contrato escrito. No obstante, manifiesta que sí hubo cesión entre empresas del Grupo*". Lo que resulta difícilmente creíble.

El Acuerdo sostiene por ello que " *el obligado tributario mantuvo una serie de operaciones que no le resultaban rentables -las derivadas del contrato con Renault- más allá de la vigencia del contrato que le obligaba a su prestación. No se ha aportado justificación documental de la obligación del contribuyente de seguir prestando el servicio a partir de febrero de 2010. Tan solo se ha manifestado que hubo una cesión del contrato con Renault entre dos sociedades del Grupo Transalliance domiciliadas en Luxemburgo, sin referencia alguna al papel de Transalliance Ibérica en esta cesión. Así pues, si el obligado tributario mantuvo las operaciones no rentables con Renault en 2010 y 2011, la causa se encuentra en algún tipo de obligación del Grupo o de alguna de las empresas del mismo distintas del contribuyente para con Renault. Si el obligado tributario asumió como propias estas obligaciones se debió, pues, a una imposición del Grupo*". Al ser una imposición del Grupo, " *es al Grupo a quien le corresponde asumir las pérdidas causadas a su filial española por imponerle unas obligaciones deficitarias que no hubiera aceptado si hubiera actuado como una sociedad independiente*" -p 87-.

Ciertamente la recurrente sostiene que el contrato fue negociado directamente por el obligado tributario, si bien fue firmado por Transalliance Europe, pero lo cierto es que, como se dice en la p. 88 del acuerdo no hay prueba alguna al respecto y, es más, los hechos probados indican lo contrario. Y es que, como se razona en la p. 88, *la exigencia de Renault de centralizar la facturación y, en general, toda la operativa comercial y contractual en una única sociedad, no se entiende que tuviera que hacerse con una entidad de Luxemburgo, cuando podrían haberse*

centralizado todas las actividades anteriores en el obligado tributario, que tal como quiere darse a entender en el escrito de alegaciones era el único que prestaba el servicio, y cumplir así con la exigencia del cliente. La centralización en las sociedades luxemburguesas se ha de fundamentar, en consecuencia, en otros motivos que no han sido revelados por el contribuyente".

En las pp. 88 y 89 el Acuerdo expone sus conclusiones e indica que el resultado negativo no se produce por la crisis económica, lejos de ello, "la causa del comportamiento negativo de la cuenta de resultados se ha de buscar en el contrato deficitario con Renault". Pues la empresa está facturando "a su Grupo a precios que la llevan a pérdidas, al tener que afrontar un contrato a precios de 2007. ... el contribuyente se ve obligado a hacer honor a sus obligaciones contractuales, aunque debe resaltarse que éstas no son frente al cliente final, sino frente a otras empresas del Grupo Transalliance". En todo caso, "lo que no puede entenderse es que el obligado tributario mantuviera la prestación del servicio a Renault a los precios acordados en 2007 después del vencimiento de su contrato con TransallianceEurope en febrero de 2010. El contribuyente no ha facilitado ninguna explicación de esta decisión, que nunca hubiera sido tomada por una empresa independiente. Solo puede explicarse por la pertenencia de Transalliance Ibérica a un Grupo empresarial y como consecuencia de decisiones adoptadas en el seno de dicho Grupo".

Por ello, "decisiones ajenas a las que prevalecerían en caso de plena competencia condujeron a Transalliance Ibérica a unos resultados de explotación inferiores a los que hubiera experimentado en caso de adoptar las decisiones competitivas adecuados, por lo que procede el ajuste de los beneficios declarados en el Impuesto sobre Sociedades". De hecho, los resultados del Grupo comienzan a mejorar cuando "deja de realizar los contratos de transporte con Renault" -p. 90-.

Por todo ello concluye el Acuerdo y la Sala comparte su criterio que : "Los precios pactados con Renault en 2007 han de entenderse necesariamente de competencia, en la medida en que no se conoce ninguna relación entre esta sociedad y el Grupo Transalliance que hubiera condicionado la negociación. Sin embargo, el obligado tributario mantuvo el servicio a los precios de 2007 después de la finalización del contrato en febrero de 2010, cuando dichos precios ya no eran de mercado, tal como se deduce de las manifestaciones del obligado tributario de la falta de rentabilidad del contrato a partir de 2008.

Por otro lado, en los Informes de Precios de Transferencia, cuando se trata de las directrices que deben guiar el establecimiento del precio por los servicios de transporte, se señala como una de las modalidades la de las "grandes cuentas": "En otros casos, hay entidades del Grupo que se encargan de la gestión de las grandes cuentas, como puede ser el caso de Renault" en los años 2009, 2010 y hasta mediados de 2011 (Transalliance Europe y Transalliance Design). "En estos casos, estas entidades centralizan la relación con el cliente final, facturando todos los servicios unitariamente, y recibiendo por tanto las distintas prestaciones de servicios de transporte del resto de entidades del Grupo. A consecuencia de esta función centralizadora, se prestan una serie de servicios al resto de entidades (que justifican la aplicación de una comisión sobre las ventas facturadas al cliente final)".

Es decir, además de la refacturación de los importes abonados por Renault, la sociedad del Grupo intermediaria recibe una comisión, cuyo importe no aparece explicitado en la contabilidad del obligado tributario.

En consecuencia, en modo alguno pueden segregarse las operaciones de Renault del resto de operaciones vinculadas al realizar el análisis de comparabilidad, por lo que debe desestimarse esta alegación del contribuyente. Como corolario, también debe desestimarse otra de las alegaciones: la que señala a una presunta desproporción entre los ajustes propuestos por la Inspección y las cantidades facturadas por operaciones vinculadas, una vez que se descuentan los importes correspondientes al contrato con Renault. Esta falta de proporcionalidad desaparece si se incluyen, como procede, las operaciones con Renault en el análisis de comparabilidad".

E.- En las pp. 61 y ss. del acta la inspección realiza el "análisis de comparables", incluyendo unos y excluyendo otros, no sin antes explicar que el obligado tributario ha utilizado el sistema denominado deductivo y que la Inspección acepta la aplicación del tal sistema. La selección de los comparables se describe de forma pormenorizada y el resultado de los comparables seleccionados consta en la pp. 76 y 77.

Como la recurrente discute la inclusión o exclusión de alguno de los comparables, debemos detenernos en este punto. Así discute:

1.- Excluidas (situación especial).

-Colectivo Europeo de Transportes.

Se analiza en las pp. 92 y ss. del acuerdo de liquidación. Se razona que la entidad fue declarada en situación de concurso desde el año 2014 y que presentó sus últimas cuentas anuales en 2012. La Inspección reconoce

que la recurrente utilizó la entidad como comparable en los ejercicios 2010 y 2011, pero razona que, siendo cierto lo anterior, " *la dificultad radica en determinar el ejercicio a partir del cual la empresa haya estado sujeta a una situación de funcionamiento anormal, sin que las Directrices OCDE faciliten ningún criterio que permita determinar esta circunstancia*". Y añade " *admitiendo como comparables para el periodo 2010 se estaría actuando de forma discrecional, pues se estaría fijando un criterio según el cual, a pesar de caer en concurso, tres años antes no incurría en problemas estructurales*".

-Mascaro Morera SL.

Se analiza en la p. 94, la Inspección reconoce que en los ejercicios 2010 y 2011, no existían operaciones realizadas con entidades vinculadas. Pero añade que " *si bien no era socio de Menorca Cargo SL, si existían operaciones con esta sociedad por un volumen considerable (618 mil y 628 mil € respectivamente). La toma de una participación significativa a partir del año siguiente (2012) implica muy probablemente la existencia de una relación especial entre ambas empresas desde tiempo antes*".

-Transporte Frigoríficos Torradelflot SA.

Se analiza en las pp. 94 y ss. La entidad tiene unos márgenes netos negativos continuados desde 2008 y sus últimas cuentas depositadas lo son en 2011.

Se razona que, en efecto, art. 36.5 de las Directrices " *si bien la presencia de pérdidas no es causa por si misma para excluir a la sociedad de la muestra de comparables, si es cierto que indica algún tipo de problema que, en el caso de esta empresa es persistente, puesto que las pérdidas se mantienen durante cuatro años seguidos, sin que pueda deducir de los balances incluidos en las Cuentas Anuales la forma como pudo soportar esta situación durante tantos años. La falta de depósito de las cuentas anuales más allá de 2011 es indicativa de la gravedad de la situación de la empresa. Por otro lado, carece de página web, que ha sido uno de los elementos fundamentales utilizados por el obligado tributario en la selección de los comparables, por lo que existe cierta indeterminación de las causas por las que...fue incluida*".

-Transportes Quevedo SA.

Se analiza en las pp. 95 y ss. Es una empresa en situación de concurso desde 2014 y con las últimas cuentas presentadas en 2013.

El acuerdo sostiene que el motivo de la exclusión " *también de la muestra de comparables de 2010/11 es la dificultad de determinar a partir de que ejercicio ha de datarse la situación anormal en su funcionamiento, sin que las Directrices de la OCDE faciliten ningún criterio que permita determinar esta circunstancia*".

2.- Incluidas.

-Transportes Benisacar SL. El contribuyente la rechazó por no contar con página web -p 110-. La Inspección -p. 101- indica que, en efecto, la página web no está operativa, pero según el CENAE se dedica al transporte por carretera, su objeto social es el "transporte discrecional de mercancías en genera" y así se indica en la Memoria.

El recurrente alegó que esta entidad se dedicaba al transporte de mercancías peligrosas. El acuerdo señala que el propio recurrente la seleccionó y que también ha incluido en la muestra otras empresas que también realizan este tipo de actividad, sin que presente " *ningún argumento que permita entender la diferencia entre dedicarse principalmente a esta actividad o incluirla como otra más de las actividades habituales de transporte*".

-SA de Transportes Aragoneses. Se eliminó por el obligado tributario al estar especializada en el "transporte de productos químicos" -p. 101-. Así se reconoce en la p. 104, que califica a la entidad como empresa líder en el transporte de productos químicos. Si bien, está inscrita en el CINAIE como "transporte de mercancías por carretera" y se añade que el propio contribuyente ha incluido como comparables otras entidades que se dedican a la misma actividad -p. 105-. Añadiendo que " *el contribuyente no presenta ningún argumento que permita entender la diferencia entre dedicarse principal o exclusivamente a esta actividad o incluirla como otra más de las actividades habituales de transporte*".

La Sala comparte los argumentos dados por la Inspección y los hace suyos con una única excepción. En efecto, nos parece que si de lo que se trata es de buscar comparables, no es de recibo tomar como tales aquellas empresas que han incurrido en situación concursal en fechas recientes, máxime cuando es posible seleccionar similares comparables que no tienen dicho problema. Y, asimismo, no parece razonable decir que no se tengan en cuenta determinadas entidades como comparables con base a un criterio que la propia recurrente excluyo.

Ahora bien, en relación con la entidad Mascaró Morera, no vemos razones para su exclusión. La Administración la excluye por ser vinculada, pero al mismo tiempo reconoce que en los ejercicios en que fue seleccionada no lo era. EN nuestra opinión no cabe justificar la exclusión con base a un criterio que no existía cuando se utilizó

a esta entidad como comparable, sostener la exclusión con base a la existencia del volumen de operaciones con dicha entidad es, sencillamente, aplicar un criterio distinto de la vinculación.

En este punto el motivo debe estimarse y considerarse incorrectamente excluida a Mascaro Morera, pues el motivo de exclusión dado por la Inspección -la vinculación- no existe.

F.- En las pp. 107 y ss. se describe el procedimiento utilizado para la regularización de las operaciones vinculadas. En concreto, como se fija el rango de mercado -pp. 107 y ss-; el margen neto de las operaciones vinculadas -pp. 111 a 112-; la comparación del obligado tributario con las muestras comparables -pp. 112 y 113- y las conclusiones -pp. 113 a 114- y la regularización de las operaciones vinculadas -pp. 114-.

También se analizan las BINs de los ejercicios 2008 y 2009 -pp. 115 y ss- con el resultado que se describe en la p. 116.

Datos que la Sala considera correctos.

De los puntos que son tratados el recurrente centra el debate en la aplicación de la mediana. En concreto las Directrices -3.62- establecen que *"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 de comparabilidad, como se vio en el apartado 3.57 podría ser conveniente utilizar medidas de tendencia central que permitan determinar este punto (por ejemplo, la mediana, la medida 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"*.

*Aplicando esta norma en la p. 109 del Acuerdo se dice que "lo normal en estos casos es recurrir a la mediana como valor más significativo del rango intercuantil, ya que evita los problemas que los valores extremos ocasionan en el cálculo de la media aritmética"*.

El recurrente -p. 120 del acuerdo- sostuvo que la Administración no podía aplicar "mecánicamente la mediana", pues dicho automatismo no es exigido por las Directrices. Por ello sostenía que basta con aplicar el "cuartil inferior del rango intercuantil", en lugar de la mediana. A lo que el Acuerdo contestó que *"la preferencia por la mediana debe justificarse por razones estadísticas: constituye un estadístico robusto, que no se ve influido por los valores extremos de la muestra de comparables"*. Tanto el TEAC como la Abogacía del Estado insisten en el argumento.

La posición de la Sala al respecto se encuentre descrita en nuestras **SAN (2ª) de 6 de marzo de 2019 (Rec. 353/2015)** -el recurso se inadmitió por providencia de 14/11/2019- y **4 de febrero de 2021 (Rec. 658/2017)**, que sostienen que *"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"*. Solución que ha sido acogida en la **Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021 (4881/2019)**, en la que se afirma, con correcta interpretación de la posición de esta Sala, *"que para acudir a la mediana deben existir defectos de comparabilidad. En caso de que dichos defectos no sean puestos de manifiesto por la inspección, el ajuste se haría al cuartil inferior"*.

Pues bien, lo que ha hecho la Inspección es aplicar "automáticamente" la mediana -también el TEAC y la Abogacía del Estado-, sin explicar y razonar la concurrencia de "defectos de comparabilidad", carga que le corresponde y que la Sala no debe sustituir. Lo anterior implica que debe aplicarse el rango inferior intercuantil y no la mediana, tal y como pretende la recurrente.

En este punto también se estima el recurso.

**QUINTO.- Sobre las costas.**

Al estimarse en parte el recurso cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad- art 139 LJCA-.

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

## FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Dª. Dª. Cristina Deza García, en nombre y representación de TRANSALLIANCE IBERICA SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 2018 (RG 7339/2016); la cual anulamos en parte por no ser ajustadas a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho cuarto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas.





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 CENDOJ