



Roj: **STSJ M 5948/2026 - ECLI:ES:TSJM:2026:5948**

Id Cendoj: **28079330052026100245**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **06/05/2026**

Nº de Recurso: **1186/2022**

Nº de Resolución: **251/2026**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG:28.079.00.3-2022/0074377

Procedimiento Ordinario 1186/2022 TRIBUTARIO

Demandante:REICHLE & DE-MASSARI IBERIA S.L.U

PROCURADOR Dña. ANA RAYON CASTILLA

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA N° 251/2026

RECURSO NÚM.: 1186-2022

PROCURADOR: Dña. ANA RAYÓN CASTILLA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

D. Daniel Ruiz Ballesteros

Dña. María Jesús Calvo Hernán



Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a 6 de mayo de 2026

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1186-2022, interpuesto por la entidad REICHLE & DE-MASSARI IBERIA SLU, representada por la Procuradora Dña. ANA RAYÓN CASTILLA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de septiembre de 2022, en la que acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa número NUM000 , interpuesta contra Acuerdo de liquidación (clave de liquidación: NUM001) derivado de Acta de disconformidad A02/ NUM002 , dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO: Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO: Estimándose necesario el recibimiento a prueba, y practicadas las mismas, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo el día 5 de mayo de 2026, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 29 de septiembre de 2022, en la que acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa número NUM000 , interpuesta contra Acuerdo de liquidación (clave de liquidación: NUM001) derivado de Acta de disconformidad A02/ NUM002 , dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014; Acuerdo de liquidación del que derivó una cantidad a ingresar de 122.827,74 euros y siendo esta la cuantía de la reclamación a efectos de procedimiento e instancia..

SEGUNDO: La entidad recurrente solicita en su demanda que se anule la resolución del TEAR mediante la que se desestima la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de liquidación (número de referencia NUM002).

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que RM IBERIA se constituyó el 18 de julio de 2012 en Madrid y es una entidad participada al 100% por la sociedad Reichle & De Massari AG, de nacionalidad suiza, participada a su vez por Reichle & De Massari Holding AG, también de nacionalidad suiza, sociedad matriz del grupo REICHLE & DE MASSARI (en adelante el grupo RM). El grupo RM opera en el negocio de la tecnología de la información y la comunicación, ofreciendo sus "soluciones completas de cableado para redes de comunicación de alta gama, principalmente en los campos de LAN (cableado de oficina), centro de datos y redes públicas". RM IBERIA se dedica a la compraventa, suministro y distribución de productos y accesorios electrónicos, componentes pasivos de telecomunicaciones, cables de cobre y fibra óptica. En el ejercicio 2014, RM IBERIA opera en el mercado español y portugués. Los productos que se comercializan en España y Portugal se adquieren principalmente a la entidad suiza REICHLE & DE MASSARI AG. No obstante, RM IBERIA también compra a proveedores terceros independientes productos que posteriormente vende al cliente final. Los clientes de RM IBERIA son terceros independientes.

RM IBERIA ha sido sujeta a inspección por parte de la Administración fiscal y como resultado de dicha actuación inspectora, la regularización practicada por la Inspección consistió en incrementar la base imponible del obligado tributario en el periodo 2014, como consecuencia de una incorrecta valoración de las operaciones vinculadas realizadas por la entidad consistentes en compras de bienes tangibles a entidades vinculadas. Asimismo, se eliminan las bases imponibles negativas pendientes de compensación de los años 2012 a 2015,



al no quedar acreditadas, a juicio de la Inspección, las pérdidas declaradas por el obligado tributario. El ajuste de **precios de transferencia** viene determinado por las siguientes circunstancias: en primer lugar, la rentabilidad obtenida por el obligado tributario durante el ejercicio 2014 se encuentra por debajo del rango intercuartílico de rentabilidades obtenidas en la muestra de compañías comparables incluidas en la documentación de **precios de transferencia**. En segundo lugar, el ajuste aplicado por la Inspección para incrementar la base imponible se ha realizado utilizando el cuartil superior del rango intercuartílico. Por último, la Inspección no ha tomado en cuenta la segmentación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias (en adelante, "PyG") de operaciones vinculadas, por lo que el ajuste para determinar la base imponible del obligado tributario parte de la rentabilidad total de RM IBERIA, en lugar de la rentabilidad obtenida por RM IBERIA en sus operaciones con partes vinculadas según la cuenta de PyG segmentada. Los mayores puntos de discrepancia que ha tenido esta parte con la Administración es el relativo a la segmentación de la cuenta PyG, el ajuste al cuartil superior y el rechazo de las bases imponibles negativas para los ejercicios 2012 y 2013.

Entiende que la cuenta de PyG debería de ser segmentada entre actividades vinculadas vs no vinculadas, tal como lo declara la Audiencia Nacional en su Sentencia de fecha 19 de noviembre de 2022 (recurso número 103/2019). RM IBERIA ha segmentado los ingresos y gastos relacionados con las operaciones vinculadas de los ingresos y gastos relacionados con terceros, tal y como lo ha hecho la Administración, aprobado por la Audiencia Nacional en la sentencia Transalliance. Cita las Directrices OCDE en los puntos 2.83 y 2.84. La Inspección toma la posición de que el obligado tributario al realizar una actividad única, de distribución de componentes pasivos de telecomunicaciones, no puede llevar a cabo una segmentación, a pesar de que existen diferencias entre los productos comprados al grupo de los productos comprados a proveedores terceros independientes. El negocio de RM IBERIA consiste en distribuir a terceros independientes productos que ha comprado bien al grupo o bien a terceros independientes. Por la parte de la venta, siempre es a clientes independientes. Estas ventas siempre se realizarán en condiciones de plena competencia pues son terceros independientes los que fijan el precio. Por la parte de la compra a terceros, esta parte estima como indiscutible, el precio que fije el proveedor independiente. Estas compras, necesariamente están regidas por el principio de plena competencia. La compra de productos que realiza RM IBERIA al grupo para su posterior distribución al cliente final, es la única operación afectada por las reglas de valoración de las operaciones vinculadas y que puede ser cuestionada por la Administración Tributaria.

Ni la Inspección ni el TEAR hacen mención, que en la diligencia 18 se han adjuntado los datos identificados de los proveedores y que esta información se encuentra en el expediente. En el Libro MAYOR como en las facturas proporcionadas se hace una referencia al artículo comprado por lo que no debería de existir problemas en cotejar esta información. Además, se aportaron los documentos "4.1 Mayor 60000000 Compras terceros 2014" y "4.2 Mayor 60000000 Compras terceros 2015" en los cuales se facilita la información de todas las facturas con su NIF correspondiente. Adicionalmente, en el escrito de contestación de la diligencia 18 se han adjuntado los documentos Excel denominados "1.2 Listado Proveedores Locales" y el documento "1.3 Listado Proveedores Locales Producto 2015" en donde se listan los proveedores para cada ejercicio bajo la Inspección con su correspondiente NIF.

Manifiesta que el hecho de no contar con segmentación en las cuentas depositadas en el Registro Mercantil no desacredita la existencia de la cuenta preparadas a efectos de **precios de transferencia**. El argumento de la Inspección que cita el TEAR no tiene soporte, no se ajusta a la realidad y debe de refutarse como irrelevante. El hecho de que en la mayoría de los casos las facturas enviadas al cliente incluyan tanto productos comprados al grupo como productos comprados a terceros, y que exista solo una minoría de facturas de ventas al cliente con productos comprados únicamente a terceros no debería de ser una razón para desacreditar la segmentación preparada por RM IBERIA. Esta parte nunca ha negado que los empleados RM IBERIA realizan sus funciones y actividades de la misma manera, independientemente de si se refiere a productos comprados al Grupo o a terceros. No obstante, el hecho de que existan gastos operativos comunes no debería de ser un impedimento para llevar a cabo la segmentación.

Las Directrices de la OCDE mencionan que cuando no se puede hacer una imputación directa de costes se debería utilizar un criterio de reparto para la imputación de los costes indirectos. RM IBERIA ha utilizado claves de reparto razonables para la imputación de dichos costes. No está de acuerdo con la calificación que usa la Inspección del carácter complementario y auxiliar de las compras a terceros, tomando en cuenta que las ventas referentes a los productos comprados a terceros durante el ejercicio 2014 es equivalente a 1.688.780 euros, valor que representa un 22% del total de las ventas de distribución de ese ejercicio. La segmentación de la cuenta de PyG viene determinada por la parte de la compra por lo que no entiende las afirmaciones la Administración. El hecho de tener una sola actividad no es razón para no poder contar con una segmentación.

Afirma que la AEAT ha practicado un ajuste tomando como referencia el valor del cuartil superior del rango de la muestra de comparables. Cree que esta referencia es contraria a derecho y que el ajuste, de deber existir, cosa



que negamos, debería de haberse realizado a la mediana. El argumento principal por parte de la Inspección y al que hace referencia el TEAR, para motivar el ajuste al cuartil superior es la realización por parte de RM IBERIA de funciones adicionales i.e. instalaciones, servicio postventa y tareas formales, tal y como se menciona en la página 12 del escrito de resolución del TEAR. RM IBERIA es una empresa de menos de una decena de empleados donde la mayoría de estos se encuentra en el departamento de ventas. Existe un solo empleado (i.e. Regional Tech Support Manager) que lleva actividades de soporte y asesoramiento a los comerciales en las ofertas, que ofrece soporte a los clientes para la instalación, etc. Así mismo, también es importante insistir en que RM IBERIA no lleva actividades de instalación, como menciona la Inspección y el TEAR. Toda esta información está en el expediente administrativo. Por otro lado, tal y como se ha mencionado anteriormente, las actividades adicionales que lleva a cabo RM IBERIA no tiene un carácter anómalo o extraordinario dentro de los distribuidores de la industria. Prueba de ello es que se menciona en la página web de algunas de las compañías seleccionadas como comparables y aceptadas por la Inspección. La Inspección no ha hecho un esfuerzo probatorio adecuado ya que por lo menos debió comprobar si las compañías que se han seleccionado como comparables y que se encuentran incluidas en el benchmarking que ha sido validado por la misma Inspección llevan a cabo este tipo de actividades adicionales. Considera que el margen neto de RM IBERIA del ejercicio fiscal 2014 se encuentra por debajo del rango intercuartílico de plena competencia.

Entiende que para que la Inspección pueda motivar que las compañías que llevan este tipo de actividades adicionales generan un beneficio adicional en comparación de las compañías que no llevan a cabo estas actividades. Respecto a lo anterior, la Inspección en ningún momento ha llevado a cabo este análisis e incluso tanto la Inspección como el TEAR tiene la opinión que los defectos en comparables no han podido identificarse o cuantificarse tal y como se menciona en la página 10 del escrito de resolución del TEAR. Con respecto a la ausencia del análisis por parte de la Inspección para justificar la expectativa de un exceso de beneficios por parte de compañías que llevan actividades adicionales de servicios post venta, formación, es importante aclarar que las compañías que han podido identificar en su página web (ej. Electro Plus, Telkron, ITS Italelectronica) que llevan este tipo de actividades y funciones "adicionales" no han obtenido una rentabilidad mayor a la mediana del rango intercuartílico, por lo que no se puede concluir que estas actividades generan un beneficio extraordinario en comparación con el resto de las compañías comparables. En conclusión, tal y como se menciona en la Nota de la EEAT, la cual ha venido utilizando la Inspección en las comprobaciones de los últimos años, en situaciones en que la rentabilidad del obligado tributario no está dentro del rango, se debería ajustar al valor o punto más próximo a aquél, es decir el cuartil inferior, salvo en casos que pudiera haber problemas defectos de comparabilidad. Ahora bien, en caso de existir defectos de comparabilidad, tal y como se confirma en las sentencias referenciadas en este apartado es conveniente "utilizar medidas de tendencia central (...) 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".

Alega, sobre las bases imponibles negativas ("BINs") en los ejercicios 2012 y 2013, que la rentabilidad bruta obtenida por RM IBERIA durante los ejercicios 2012 y 2013 es positiva por lo que se puede inferir que el origen de pérdidas durante este ejercicio no se debe a un problema de **precios de transferencia** sino a que RM IBERIA durante estos ejercicios empieza su vida económica como entidad distribuidora y por tanto incurre en costes para su despegue. Que la comparativa de márgenes entre RM IBERIA y la Sucursal carece de raciocinio económico al no tener el mismo perfil funcional ya que, por ejemplo, la Sucursal no contaba con inventario y la estructura de gastos era significativamente menor a la de RM IBERIA. La Inspección contaba con las cuentas financieras de la Sucursal de los ejercicios 2010 y 2011 donde claramente se puede apreciar en la cuenta de PyG que la Sucursal no tenía Aprovisionamientos y la estructura de gastos era significativamente menor. Esto les lleva a corroborar, que la a Inspección, y a su vez el TEAR, no han hecho un esfuerzo probatorio. Según mantiene la Inspección, RM IBERIA sustituye a la Sucursal como entidad encargada de desarrollar la actividad del grupo RM en España, por lo que no puede considerarse que el mismo sea una start up o empresa de nueva creación, puesto que en 2012 RM Group ya se encontraba completamente establecido en territorio español. En su opinión, esta suposición de la Inspección no es correcta ya que, como se puede ver en las cuentas de PyG de la Sucursal que se reflejan en las Actas (información disponible para la Inspección) y en comparativa con las cuentas de PyG de RM IBERIA, se puede apreciar que RM IBERIA incurre en mayores costes (ej. aprovisionamiento, gasto de personal etc.) cuando empieza a operar como un distribuidor. Esta comparativa da soporte a que RM IBERIA, durante los ejercicios 2012 y 2013, empieza su vida económica como entidad distribuidora y por tanto incurra en los costes propios del lanzamiento de una nueva actividad económica. Adicionalmente, tal y como se ha comunicado a la Inspección y al TEAR en sus alegaciones, al cierre del ejercicio 2013, RM IBERIA ha aprovisionado una pérdida por importe de € 78.348 referente a una deuda de un cliente, i.e. Telephone SL, con el cual RM IBERIA había tenido problemas de cobro de deuda a lo largo del 2013 y que al final de ese año se comunica que esta compañía termina en concurso de acreedores. Esto ratifica su opinión de que la Inspección nunca ha llevado un análisis del origen de los gastos por lo que atribuye la totalidad de las pérdidas a las operaciones vinculadas.



Invoca la falta de motivación al no tener en consideración ni entrar a rebatir, parte de la Inspección de los tributos, las alegaciones vertidas por esta parte para acreditar la correcta determinación de la valoración de las operaciones vinculadas. Adicionalmente, el TEAR se ha limitado a reproducir los argumentos de la Administración Tributaria, lo que acredita una absoluta arbitrariedad de la Administración, indefensión y vulneración de los arts. 9.3 y 24 de la CE, lo que lleva aparejado la nulidad del acto recurrido al haber vulnerado los derechos reconocidos por nuestra norma suprema. El artículo 47 de la LPAC proclama la nulidad de pleno derecho de los actos de las Administraciones Públicas cuando lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, entre los que se encuentra el de la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 C. E.

TERCERO: La Abogada del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, en cuanto a la motivación, que, en el presente caso, el destinatario de la resolución en todo momento supo y conoció cual era el motivo en el que se centraba la discrepancia, siendo buena prueba de ello el que, tanto en la reclamación económico-administrativa como en vía judicial, se ha defendido sin restricción o limitación alguna. El interesado conoce y le consta cual ha sido el proceder de la Administración, toda vez que se deduce con claridad el motivo de la regularización, que radica en que la Administración considera que la segmentación no se ajusta al modelo de negocio del obligado, y que por ende, es incorrecta la valoración de las operaciones vinculadas realizadas por la entidad consistentes en compras de bienes tangibles a entidades vinculadas entendiéndose que la entidad sólo realiza una actividad económica en España. Del mismo modo, consta con claridad el motivo por el que se eliminan las bases impositivas negativas pendientes de compensación de los años 2012 a 2015, al no quedar acreditadas las pérdidas declaradas por el obligado tributario. Asimismo, el obligado ha podido interponer y combatir la mentada resolución por motivos de fondo y de forma, en concreto a través del presente recurso, por lo que en ningún caso puede apreciarse indefensión. La falta de motivación denunciada por el demandante no puede ser acogida, en la medida en que la resolución recurrida recoge una justificación bastante de los motivos que llevaron a la AEAT a practicar la regularización, sin que en ningún caso se haya generado indefensión para el contribuyente.

Entiende que la segmentación de la actividad debe ser real y no ocasionada por la necesidad de utilizar **precios de transferencia** en las operaciones vinculadas. Si solo existe una actividad económica de distribución, no puede producirse segmentación alguna con independencia de que haya que diferenciar dentro de dicha actividad las operaciones vinculadas de las que no lo son. De ahí que al objeto de comprobar si existen dos ramas de actividad en la distribución de productos del interesado resulte necesario atender a las respuestas de proveedores y de clientes acerca de la percepción que estos tienen de la actividad del contribuyente. La Administración Tributaria recoge una serie de indicios para concluir que el obligado tributario sólo realizaba una actividad única de distribución de componentes pasivos de telecomunicaciones, principalmente cables de cobre y fibra óptica, y por tanto no procede la segmentación que pretende la parte actora. El hecho de que las cuentas depositadas en el Registro Mercantil no incluyan una segmentación a efectos contables podría no suponer una razón para desacreditar la segmentación que se ha preparado a efectos de **precios de transferencia**. La cuestión es que los indicios presentados por la Inspección deben valorarse en su conjunto y no aisladamente como pretende el demandante. Los indicios y pruebas anteriores permiten llegar razonablemente a la conclusión de que el demandante sólo realizaba una actividad única de distribución de componentes pasivos de tele-comunicaciones, principalmente cables de cobre y fibra óptica, en el mercado español y portugués que respondía a un único modelo de negocio y que no justificaba la segmentación Grupo y Terceros.

La Inspección considera que resulta de aplicación el cuartil superior 4,73% y 5% en 2014 y 2015. Para el año 2014 la Inspección considera de aplicación el cuartil superior (4,73%) resultante de la documentación aportada por el propio obligado, que es prácticamente el mismo que el cuartil superior resultante de la documentación aportada por el obligado para 2012 y 2013 (4,70%) e inferior al cuartil superior resultante del análisis obtenido por la Inspección (que realiza una serie de correcciones al estudio del obligado), 5,81%. Para el año 2015 la Inspección considera de aplicación el cuartil superior (5,00%) resultante de la documentación aportada por el propio obligado, que es superior al cuartil superior resultante de la documentación aportada por el propio obligado para 2012 y 2013 (4,70%) y prácticamente el mismo que el cuartil superior resultante del análisis obtenido por la Inspección (que realiza una serie de correcciones al estudio del obligado), 4,99%. En todo caso el margen aplicado por la Inspección es prácticamente el mismo que aplicó el obligado en los años 2010 y 2011 (4,90% y 4,99%, respectivamente), últimos ejercicios en los que el obligado declaró resultados positivos y pagó impuestos en España por imposición directa. Al no quedar probada la existencia de segmentación en la cuenta de pérdidas y ganancias, los resultados declarados por el obligado se encuentran fuera del margen de su propia documentación de **precios de transferencia**. En concreto, según documento aclaratorio de los márgenes y **precios de transferencia** pre-sentado el 7 de octubre de 2019, la entidad declara un margen total de -4,5% en 2014 y -2,5% en 2015, como consecuencia de la segmentación de su actividad realizada por el obligado tributario que provoca esta reducción en los márgenes. Estos valores se encuentran fuera de los límites



del rango intercuartílico, por lo que resulta procedente la regularización practicada por la administración, siempre que los defectos de comparabilidad estén bien motivados. En el presente caso, como hemos visto, la entidad demandante realiza más funciones que la simple distribución, pues ha quedado acreditado que realiza funciones de instalación y servicio postventa, así como tareas de formación impartidas por el personal. Lo anterior se deduce del contenido de las declaraciones formuladas por D. Mauricio y Doña Flora, así como de las contestaciones a requerimientos emitidos por determinados clientes del obligado tributario. A esto hay que añadir que no tiene sentido económico la segmentación de la cuenta de pérdidas y ganancias por parte del obligado tributario. La parte demandante se limita a alegar que la AEAT no ha llevado a cabo ningún ejercicio de acreditación o justificación de las supuestas "funciones adicionales" que realiza RM IBERIA, más allá de una mera mención de estas actividades y que R&M tiene muy pocos medios, tanto humanos como materiales, y su función es únicamente la distribución de productos auxiliares electrónicos en España y Portugal. Sin embargo, no es cierta la afirmación de que la AEAT solo lleva a cabo una mención de tales actividades, sino que expone motivadamente los hechos probados de los que resultan tales afirmaciones, como puede observarse en el Acta de Disconformidad que obra en el expediente, Hechos Apartado DÉCIMO. Por tanto, las alegaciones del demandante carecen de todo sustento probatorio, olvidando que la Administración sí ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, por lo que la carga probatoria que se deriva del art. 105 LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, en este caso al propio demandante.

Sobre la cuestión relativa a la compensación de las bases imponible negativas declaradas en los ejercicios 2012 y 2013, la cuestión controvertida radica en determinar si las bases imponible negativas declaradas por el obligado tributario tienen origen en la condición de start-up o empresa de nueva creación de REICHLÉ DE-MASSARI IBERIA S.L.U, o si, por el contrario, la actividad de esta última es una continuación de la actividad realizada previamente por la Sucursal del grupo en España, supuesto en el que las pérdidas no estarían justificadas. Las alegaciones vertidas por la parte actora sobre este punto se contestan con la propia fundamentación recogida en la resolución del TEAR, que da por reproducida a estos efectos, razonando que la única prueba aportada por el interesado para acreditar que la actividad que llevaba a cabo la Sucursal es distinta de la posteriormente realizada por el obligado tributario son las cuentas financieras de la Sucursal de los ejercicios 2010 y 2011, en las que, según alega, la Sucursal no tenía aprovisionamientos y la estructura de gastos era significativamente menor. Así, no resulta cantidad alguna pendiente de compensación en ejercicios futuros derivada de las bases imponible comprobadas de los años 2012 a 2015 puesto que, al no proceder la segmentación realizada en por el obligado tributario, resulta que los resultados declarados por el obligado en los ejercicios 2012 y 2013, al igual que ocurría en los ejercicios 2014 y 2015, se encuentran fuera del margen de su propia de documentación de **precios de transferencia** obteniéndose que con cualquier valor dentro del rango, no quedando acreditadas las pérdidas declaradas por el obligado tributario que originan las BINS susceptibles de aplicación. La aplicación de cualquier valor dentro del rango definido por el propio obligado determinaría un resultado positivo. Tal y como se pone de manifiesto en el acuerdo de liquidación, el obligado no sólo no ha aportado información alguna de RM SUCURSAL, sino que previamente había manifestado que RM IBERIA en los años 2012 y 2013 estaba en fase de incorporación al mercado y que ello justificaba los resultados negativos de dichos ejercicios, fuera del rango que indicaba su documentación de precios. Esas manifestaciones no se ajustaban a la realidad puesto que el obligado era plenamente consciente que RM Group ya se encontraba establecido en territorio español (RM SUCURSAL viene presentando modelo 200 mínimo desde el año 2006, con cifras de ventas siempre superiores a 500.000,00 euros) y lo conocía a la perfección.

CUARTO: En el análisis de la controversia suscitada en este recurso es preciso partir de que, en la resolución recurrida del TEAR, como antecedentes relevantes se indica: "*SEGUNDO.- De los antecedentes que obran en el expediente, cabe destacar que las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación de fecha 30-05-2019, notificada el mismo día mediante el acceso al acto objeto de notificación por el obligado tributario en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

Las actuaciones inspectoras tienen carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y en el artículo 178.3 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015.

El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 27 meses, conforme al apartado 1.b).10 del artículo 150 de la LGT al concurrir la circunstancia de que en cualquiera de las obligaciones o periodos objeto de comprobación la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario es igual o superior al requerido para auditar sus cuentas, esto es, igual o superior a 5.700.000 euros (artículo 263.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades



de Capital aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio), habida cuenta que en el ejercicio 2014 la cifra de negocios del obligado tributario ascendió a 8.035.820,94 euros y en el 2015 a 7.419.473,22 euros.

En fecha 02-12-2020 se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previo a la firma del acta para que este alegara lo que conviniera a su derecho. El obligado tributario presenta alegaciones en fecha 18-12-2020.

El 22-12-2020 se procedió a la incoación del acta de disconformidad NUM003. En fecha 14-01-2021 el obligado tributario presentó escrito de alegaciones contra el acta de disconformidad.

TERCERO.- La actividad (principal) de REICHLE DE-MASSARI IBERIA S.L.0 está clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 6.154, COM.MAY.APAR.Y MAT. ELECTRONICO. La actividad principal de la entidad consiste en la distribución en España y Portugal de soluciones de cableado pasivo orientadas al futuro para redes de comunicaciones operando como entidad distribuidora del RM Group.

REICHLE DE-MASSARI IBERIA S.L.0 tenía segmentada su actividad en 3 cuentas:

- Grupo: responde a ventas a terceros, de productos comprados previamente al grupo.
- Servicios IC: se corresponde con servicios que el obligado presta a la casa central relacionados con dirección y gestión de la actividad desarrollada por RM Group en Latinoamérica.
- Terceros: responde a ventas a terceros, de productos comprados previamente a terceros.

La Inspección considera que la segmentación no se ajusta al modelo de negocio del obligado, entendiendo que la entidad sólo realiza una actividad económica en España.

El obligado tributario mantuvo relaciones comerciales con empresas del grupo y asociadas en los años 2014 y 2015. Especialmente, el obligado tributario operó con empresas vinculadas sitas en Suiza, todas ellas integradas al 100% de su capital en el grupo de empresas al que pertenece RM IBERIA también al 100% de su capital.

CUARTO.- La regularización practicada por la Inspección consistió en incrementar la base imponible del obligado tributario en un importe de 743.491 euros en el periodo 2014 y en un importe de 558.967 euros en el periodo 2015, como consecuencia de una incorrecta valoración de las operaciones vinculadas realizadas por la entidad consistentes en compras de bienes tangibles a entidades vinculadas. Asimismo, se eliminan las bases imponibles negativas pendientes de compensación de los años 2012 a 2015, al no quedar acreditadas las pérdidas declaradas por el obligado tributario.

QUINTO.- En fecha 25-06-2021 se dicta acuerdo de liquidación, notificándose el mismo día. No conforme con dicho acuerdo, el interesado interpone la presente reclamación económico-administrativa en la que alega, en síntesis, lo siguiente:

- Que R&M realiza dos actividades económicas diferenciadas en España: por un lado, compra de determinados productos a terceros independientes para venta a otros terceros independientes y, por otro lado, compra de determinados productos a la matriz para venta a terceros independientes.
- Falta de motivación para situar en el cuartil superior la rentabilidad de R&M IBERIA. Alega que la Inspección no motiva los defectos de comparabilidad que justificarían la aplicación de este margen.
- En relación con la comprobación de las bases imponibles negativas de los ejercicios 2012 y 2013, alega que R&M Iberia se constituyó en julio de 2012 y que debido a ello en los ejercicios 2012 y 2013 se produjo una fuerte inversión para su puesta en funcionamiento, dando lugar a bases imponibles negativas. Sostiene que la actividad realizada previamente a dicha constitución por R&M Sucursal es diferente y no es sustituida por R&M Iberia como entidad encargada de desarrollar la actividad del grupo R&M en España."

Seguidamente, en la misma resolución del TEAR, en resumen, se argumenta:

"TERCERO.- Respecto a la primera alegación formulada, la parte reclamante considera que sí existen diferencias (tipología de los componentes, volúmenes, proceso de negociación de precios...) entre los productos comprados a terceros y los productos comprados a las partes vinculadas, y que por este motivo tiene sentido económico que en la aplicación del método de valoración seleccionado se tomen en cuenta únicamente los elementos que están directamente relacionados con la operación vinculada principal. Sostiene que la segmentación es necesaria y sólo tiene sentido por la parte de la compra, siendo necesaria la misma para poder realizar un buen análisis de comparabilidad para confrontar la rentabilidad obtenida en las operaciones vinculadas realizadas por R&M con la obtenida en una muestra de terceros que actúen independientemente tanto en la parte de compra como en la de venta.



En relación a la existencia de dos actividades económicas diferenciadas, el órgano inspector, tras realizar un análisis de la operativa empresarial del obligado tributario, extrae una serie de indicios y pruebas a partir de las cuales se concluye que el obligado tributario sólo realizaba una actividad única de distribución de componentes pasivos de telecomunicaciones, principalmente cables de cobre y fibra óptica. Entre ellos, podemos destacar como más relevantes los siguientes:

- A nivel contable se observan los siguientes hechos:

· El obligado tributario presentó hasta tres versiones distintas de la cuenta de PyG desglosada (7 y 28 de octubre y el 16 de diciembre de 2019). En cualquiera de las tres versiones los resultados de la cuenta de terceros son absolutamente insostenibles y antieconómicos. En las dos primeras versiones (aportadas el 7 y 28 de octubre) la rentabilidad bruta era negativa. Es decir, el obligado compraba a terceros a un precio superior al que luego vendía a sus clientes. Ello sin tener en cuenta el resto de gastos operativos incurridos en dicha actividad: sueldos y salarios, distribución y logística, marketing etc. En la última versión la cuenta de PyG desglosada se presenta un margen operativo sobre ventas del -27,4% y -16,4%, respectivamente de la cuenta de terceros, de nuevo incomprensible e insostenible como rama de actividad diferencia del resto.

· Sólo existe una sola cuenta del grupo 7 de ventas de productos de cableado y componentes pasivos de telecomunicaciones que recoge a final del ejercicio los ingresos totales obtenidos por la actividad de distribución de los mismos: la cuenta Venta de Mercaderías 7000000000. Por tanto, no se distingue entre ventas del grupo y ventas terceros. Sí se distinguen y contabilizan en cuentas distintas las ventas procedentes de servicios prestados a la casa central relacionados con Latinoamérica.

· Sin embargo, en relación a las compras el obligado sí distingue entre compras al grupo y compras a terceros (...). La cuenta contable 6000003105 Compra Grupo Reichle & DeMassari AG, Wetzikon de los años 2014 y 2015 incluía compras a terceros y no al grupo (por ejemplo, compras a CORNING DE813088526). Este hecho no ha sido justificado por el obligado tributario.

· En la cuenta 6000000000 Compra de mercaderías no figuren los datos identificativos (NIF, nombre emisor, nº de factura) de las facturas recibidas de los terceros proveedores, como PRYSMIAN, OPTRAL, CORNIG, CONTEG, COFITEL, CONEXBAL y el resto de suministradores de "producto" (...).

· Respecto a las cuentas anuales depositadas y auditadas, cabe destacar que en la Memoria abreviada de 2015 figura: (...). Es decir, la entidad tan solo diferencia la cuenta segmentada de distribución, que recoge el total de ventas efectuadas (sin distinción alguna entre Grupo y Terceros), y la cuenta segmentada de servicios de gestión del negocio en Latinoamérica prestados a su matriz.

- Por otra parte, de unas ventas totales de 7.603.517 y 7.336.476 en los ejercicios 2014 y 2015 respectivamente el obligado tributario tan solo identificó a clientes por valor de 12.421 y 28.579 euros que no figuraban en las dos cuentas segmentadas.

- La Inspección preguntó al obligado por los medios utilizados para las compras a terceros y si eran los mismos que los empleados para la compra de productos al grupo. El obligado a través de su principal responsable, D. Cesar, manifestó que el personal empleado, cuentas bancarias empleadas, formas de comercialización, sistema informático empleado, transporte utilizado, almacén empleado, servicios logísticos y de distribución subcontratados, instaladores que intervinieron, riesgos asumidos, tramitación de incidencias, reclamaciones y formas de pago son los mismos (...).

- Todas las funciones realizadas por el obligado, comerciales, apoyo técnico, marketing, administración son ejercidas para la actividad de distribución, no existen divisiones dentro de la empresa que respondan a la segmentación Grupo y Terceros; el programa informático es utilizado de forma indistinta para todas las compras y ventas, sin distinguir la procedencia del producto adquirido.

- Los productos que se comercializan en España se adquieren a la entidad suiza REICHLE & DE MASSARI AG, que actúa como central de compras tanto para los productos elaborados por el grupo como comprados a terceros (...).

- RM IBERIA también efectúa compras a proveedores no vinculados, que suministran productos de carácter complementario y auxiliar (...).

- La Inspección ha requerido a numerosos clientes y proveedores del obligado tributario. Todos identifican a RM IBERIA como una fabricante de cableado y demás componentes pasivos de telecomunicaciones, incluyendo algunos de ellos su condición de distribuidora en España y Portugal del grupo multinacional RM. Ninguno de ellos ha identificado haber entregado bienes/servicios o haber recibido los mismos desde una rama o modelo de negocio distinto del descrito.



Absolutamente ninguno ha indicado que RM IBERIA le preste un servicio consistente en la compra de productos (locales) a un determinado precio para posteriormente serles vendidos.

A estos efectos, el artículo 108.2 LGT dispone que: "Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

Conforme a la doctrina de nuestro Tribunal Central consagrada en numerosas resoluciones (vid. por ejemplo Resolución del TEAC de 17.10.2013, RG 454/2012), tal enlace se da cuando concurren los requisitos de seriedad, precisión y concordancia en los indicios apreciados conjuntamente, además de que exista una pluralidad de éstos, salvo que la existencia de un solo indicio sea de una entidad tal que conduzca a la prueba por sí sola y de la inexistencia de contraindicios relevantes que puedan rebatir el resultado probatorio perseguido.

Conforme a lo expuesto, de los hechos puestos de manifiesto en el expediente resultan los hechos acreditados utilizados por la Inspección para obtener la conclusión presumida, hechos muy abundantes de los que se concluye que no tiene sentido económico la segmentación de la cuenta de pérdidas y ganancias por parte de la entidad REICHLE DE-MASSARI IBERIA S.L.U. Es por ello por lo que esta sede coincide con la Inspección de los Tributos, considerando que entidad ahora reclamante realiza una única actividad de distribución, sin que deba segmentarse su actividad entre Grupo y Terceros a efectos de valorar los **precios de transferencia**, al no quedar acreditada y no ser suficientemente clara la diferencia entre los productos comprados a terceros y los productos comprados a partes vinculadas.

CUARTO.- En lo que respecta a la corrección valorativa practicada por el órgano inspector en las operaciones vinculadas, la normativa regularadora se encuentra en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En concreto en su artículo 16 , que establece lo siguiente:

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

(...)

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando,



cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Por su parte, el artículo 16 del Reglamento de IS (aprobado por el Real Decreto 1774/2004), apartados 1 y 2, establece lo siguiente:

1. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto , se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias.

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
- e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

(...).

En el presente caso, el obligado tributario operó con empresas vinculadas sitas en Suiza, todas ellas integradas al 100% de su capital en el grupo de empresas al que pertenece RM IBERIA también al 100% de su capital.

El método de valoración seleccionado por la empresa para su análisis de comparabilidad ha sido el Método del Margen Neto Operacional y el indicador de beneficios empleado ha sido la rentabilidad de las ventas (ROS, siglas en inglés), definida como el cociente entre el Resultado de Explotación y el importe de la cifra de negocios del periodo considerado.

Por su parte, el órgano inspector manifiesta lo siguiente en el acuerdo de liquidación:

(..) tras un análisis exhaustivo de los hechos y circunstancias del caso, se cuenta con información que permite justificar el ajuste a un punto dentro del rango de plena competencia.

Por los hechos puestos de manifiesto en el curso del procedimiento, la Inspección considera que resulta de aplicación el cuartil superior: 4,73% y 5% en 2014 y 2015, respectivamente.

Fundamentalmente por:

1. Tratarse de una distribuidora cualificada que realiza más funciones que las de simple distribución, entre otras:
 - Han quedado acreditadas funciones de instalación y servicios postventa por parte de personal de RM IBERIA.
 - Han quedado acreditadas tareas de formación impartidas por personal de RM IBERIA.
2. El 4,73% y 5% aplicado en la presente propuesta coincide con el margen que aplicó la sucursal en los años 2010 y 2011, últimos ejercicios en los RM Group pagó Impuesto sobre Sociedades en España.

Nótese además que para el año 2014 la Inspección considera de aplicación el cuartil superior (4,73%) resultante de la documentación aportada por el propio obligado, que es prácticamente el mismo que el cuartil superior resultante de la documentación aportada por el obligado para 2012 y 2013 (4,70%) e inferior al cuartil superior resultante del análisis obtenido por la Inspección (que realiza una serie de correcciones al estudio del obligado), 5,81%.



Para el año 2015 la Inspección considera de aplicación el cuartil superior (5,00%) resultante de la documentación aportada por el propio obligado, que es superior al cuartil superior resultante de la documentación aportada por el propio obligado para 2012 y 2013 (4,70%) y prácticamente el mismo que el cuartil superior resultante del análisis obtenido por la Inspección (que realiza una serie de correcciones al estudio del obligado), 4,99%.

En todo caso el margen aplicado por la Inspección en la presente propuesta es prácticamente el mismo que aplicó el obligado en los años 2010 y 2011 (4,90% y 4,99%, respectivamente), últimos ejercicios en los que el obligado declaró resultados positivos y pagó impuestos en España por imposición directa.

Pues bien, no podemos ignorar que la determinación de los **precios de transferencia** "no constituye una ciencia exacta, habrá muchas ocasiones donde la aplicación del método o métodos más apropiados conduzcan a un rango de cifras en el que todas ellas sean relativamente igual de fiables." (apartado 3.55 de las Directrices de la OCDE). Y es por ello, por lo que al resultado obtenido en el análisis se le han de aplicar determinadas medidas estadísticas; en concreto, las Directrices de la OCDE vienen a señalar lo siguiente:

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

Y el propio apartado 3.57, establece:

3.57. Puede ocurrir también que, a pesar de haber hecho todo lo posible para excluir los puntos con menor grado de comparabilidad, se llegue a un rango de cifras respecto de las que se considere que, teniendo en cuenta el proceso utilizado para seleccionar los comparables y las limitaciones de la información que se tiene sobre ellos, siguen conteniendo algunos defectos en la comparabilidad que no puede identificarse o cuantificarse, y que, por tanto, no son susceptibles de ajuste. En estos casos, si en el rango se ha obtenido a través de un número importante de observaciones, las herramientas estadísticas que permiten estrecharlo tomando como referencia la tendencia central (por ejemplo, el rango intercuartil u otros percentiles) pueden ayudar a mejorar la fiabilidad del análisis.

Es decir, los defectos en comparables "no pueden identificarse o cuantificarse", sin que la Administración pueda, por tanto, justificar, más allá de lo razonable, las deficiencias existentes en los comparables.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado la Audiencia Nacional, en Sentencia 1072/2019, de 6 de marzo de 2019, manifestando lo siguiente en el Fundamento de Derecho Tercero:

(..) En opinión de la Sala, en éste punto sí debe darse la razón a la recurrente. En efecto, como hemos indicado, la Inspección fue coherente, dio el mismo tratamiento a los ejercicios 2007 y 2008, pues entendió que debía aplicar la mediana del 4,1%, al entender que, de conformidad con el punto 3.62 de la Directriz, era conveniente utilizar medidas de tendencia central como la mediana, en concreto por considerar que "el estudio tiene defectos de comparabilidad dado que las empresas incluidas en las muestras tienen volumen de ventas inferiores"

Lógicamente las circunstancias que justificaban el uso de la mediana, valía tanto para el ejercicio 2007, como para el 2008, pues las razones eran las mismas.

Sin embargo, el TEAC partiendo del hecho de que la Inspección asume del dictamen de PwC, afirma que los datos obtenidos nunca serán perfectamente fiables, no siendo congruente "que la muestra se utilice como análisis de comparabilidad así como para extraer datos en los que se basa la propia regularización, para luego ser rechazada para el efecto que pudiera ser favorable al interesado como es para la aplicación de la regla 3.60 de las citadas Directrices que excluye los ajustes cuando se encuentran dentro del rango". Por ello, anula el Acuerdo en este punto, pues la entidad se encontraba dentro del rango, recordemos que el rango intercuartil estaba entre el 2,1% y el 7,6% y en el 2008 se encontraba en el 2,42%. Es decir, para el TEAC no era posible aplicar la regla del art. 3.62 en la que se basa la Inspección, pues en el ejercicio 2008, la sociedad se encontraba dentro de los márgenes exigidos por el art. 3.60, lo que no ocurría en el ejercicio 2007.

Ahora bien, en nuestra opinión es claro que, si el ROS se encuentra fuera de los límites del rango intercuartil, debe realizarse la correspondiente regularización, pues sólo a partir del 2,1 % se encuentra la entidad dentro de los márgenes de mercado comparables. Ahora bien, para aplicar la mediana es preciso que, además, existan "defectos de comparabilidad" y si los mismos no existieron para el 2008, por la misma razón tampoco existieron para el 2007. Repárese en que frente a los argumentos de la Inspección que sostuvo la existencia de defectos de comparabilidad, el TEAC afirma que "una diferencia en el volumen de ventas no es razón suficiente para rechazar

la validez del informe... El hecho de que la entidad comprobada ocupe una posición líder dentro de su sector por su volumen de ventas no provoca de por sí una falta de homogeneidad - p. 40 Resolución del TEAC-

En suma, nos parece que, en efecto, una vez determinado que el ROS de la recurrente en el ejercicio objeto de debate está fuera del intercuantil más bajo -el 2,1%, procede, en efecto, realizar la correspondiente regularización. Pero el hecho de que esto ocurra no permite, sin más, aplicar la mediana en los términos previstos en la regla 3.62, pues la aplicación de dicha regla no se justifica en el hecho de estar fuera del rango de plena competencia, sino en la existencia de "defectos de la comparabilidad", que según los argumentos del propio TEAC no fueron asumibles en el ejercicio 2008 y, por extensión, tampoco lo serían en relación con el ejercicio 2007.

El motivo se estima, pues la Sala entiende, con la demandante que el ajuste debió haberse efectuado sobre el 2,1%, no sobre el 4,1%. No siendo necesario, en consecuencia, analizar si debió utilizarse la mediana del rango intercuantílico en lugar de la mediana de la muestra.

Este criterio ha sido compartido recientemente por el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución 4881/2019 de 23 de noviembre de 2021.

Pues bien, en base a lo anterior, para que el órgano inspector aplique herramientas estadísticas de tendencia central, como la mediana, es necesario que existan defectos de comparabilidad en el análisis económico presentado por el obligado tributario; en caso de que no existan dichos defectos de comparabilidad, o que los mismos no se justifiquen, cualquier valor incluido en el rango aportado por la entidad debe considerarse válido, tal y como establece el apartado 3.60 de las Directrices de la OCDE sobre **Precios de Transferencia**:

3.60. Si las condiciones relevantes de la operación vinculada (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran dentro del rango de plena competencia, no será necesario realizar ajustes.

QUINTO.- En el presente caso, a pesar de que el órgano inspector considera que la documentación de operaciones vinculadas aportada por REICHLE & DE-MASSARI IBERIA SLU no es perfecta (la misma incluye dos entidades, DABOK SRO y EUROTRONIX SA que incumplen los requisitos previstos en el apartado 2 del artículo 16 del RIS), se concluye por la Inspección que el análisis económico presentado por el obligado tributario es válido, al resultar los valores allí incluidos muy similares a los calculados por el órgano inspector.

Sin embargo, al no quedar probada la existencia de segmentación en la cuenta de pérdidas y ganancias, la Inspección concluye que los resultados declarados por el obligado se encuentran fuera del margen de su propia documentación de **precios de transferencia**.

En concreto, según documento aclaratorio de los márgenes y **precios de transferencia** presentado el 7 de octubre de 2019, la entidad declara un margen total de -4,5% en 2014 y -2,5% en 2015, como consecuencia de la segmentación de su actividad realizada por el obligado tributario que provoca esta reducción en los márgenes. Estos valores se encuentran fuera de los límites del rango intercuantílico, por lo que resulta procedente practicar la correspondiente regularización, siempre que los defectos de comparabilidad estén bien motivados.

Como bien se detalla en el acuerdo de liquidación, la entidad ahora reclamante realiza más funciones que la simple distribución, pues ha quedado acreditado que realiza funciones de instalación y servicio postventa, así como tareas de formación impartidas por el personal. Lo anterior se deduce del contenido de las declaraciones formuladas por D. Mauricio y Doña Flora, así como de las contestaciones a requerimientos emitidos por determinados clientes del obligado tributario y que este Tribunal considera válidas. A esto hay que añadir que no tiene sentido económico la segmentación de la cuenta de pérdidas y ganancias por parte del obligado tributario, tal y como se ha explicado anteriormente en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente resolución.

Así pues, habiendo sido motivada de forma suficiente los defectos de comparabilidad por parte de la Inspección de los Tributos no cabe sino desestimar las pretensiones de la parte reclamante, siendo correcto el ajuste practicado por la Inspección de los Tributos, pues los márgenes aplicados por el obligado tributario están fuera del rango de plena competencia.

SEXO.- En relación con las bases imponibles negativas declaradas en los ejercicios 2012 y 2013, la Inspección, tras la revisión del análisis de comparabilidad de dichos períodos, concluye, al igual que hizo para los ejercicios 2014 y 2015, que la segmentación realizada por el obligado tributario en la cuenta de pérdidas y ganancias no se ajusta al modelo de negocio del obligado. En concreto, se indica lo siguiente en la página 59 del acuerdo de liquidación:

Teniendo en cuenta que no ha resultado probado la existencia de la segmentación alegada por el contribuyente, los resultados declarados por el obligado se encuentran fuera del margen de su propia de documentación de **precios de transferencia**. Es decir, declaró un -56,5% y -19,2% en 2012 y 2013 respectivamente, cuando el rango intercuantílico de su documentación de precios es: (rango superior de 4,7 % e inferior de 1,9%).



Por consiguiente, está fuera del rango intercuartil de mercado resultante del análisis realizado y aportado. Con cualquier valor dentro del rango, no quedan acreditadas las pérdidas declaradas por el obligado que originan las BINS susceptibles de aplicación. La aplicación de cualquier valor dentro del rango definido por el propio obligado determinaría un resultado positivo.

Por su parte, el obligado tributario alega que la Inspección no lleva a cabo una comparativa del perfil funcional entre R&M Iberia y la Sucursal por lo que la comparación de márgenes carece de fundamento económico y que la sucursal llevaba a cabo otro tipo de funciones, activos y riesgos. Además, sostiene que la actividad realizada previamente a dicha constitución por R&M Sucursal es diferente y no es sustituida por R&M Iberia como entidad encargada de desarrollar la actividad del grupo R&M en España.

Habiéndose ya pronunciado este Tribunal en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente resolución sobre la improcedencia de la segmentación de la cuenta de P&G realizada por el obligado tributario, la cuestión es determinar si las bases imponibles negativas declaradas por el obligado tributario tienen origen en la condición de start-up o empresa de nueva creación de REICHLE DE-MASSARI IBERIA S.L.U, o si, por el contrario, la actividad de esta última es una continuación de la actividad realizada previamente por la Sucursal del grupo en España, supuesto en el que las pérdidas no estarían justificadas.

Pues bien, en base a la documentación obrante en el expediente, se observa que la única prueba aportada por el interesado para acreditar que la actividad que llevaba a cabo la Sucursal es distinta de la posteriormente realizada por el obligado tributario son las cuentas financieras de la Sucursal de los ejercicios 2010 y 2011, en las que, según alega, la Sucursal no tenía provisionamientos y la estructura de gastos era significativamente menor.

La regulación básica de carga de la prueba en el ámbito tributario se encuentra en el artículo 105 de la Ley 58/2003 (LGT), según el cual en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo (que tiene como precedente el artículo 114 de la Ley 230/1963). Han sido reiterados los pronunciamientos judiciales que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc. Lo anterior obviamente ha de conjugarse con la normalidad y facilidad probatoria, de manera que se tenga en cuenta cuál es la parte más próxima a las fuentes de prueba y a la que resulta más fácil la demostración de los hechos controvertidos. Además, en la vía económico-administrativa rige el principio de interés de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario mediante algún tipo de ficción o presunción.

Esta sede considera que el obligado tributario no ha aportado las pruebas necesarias para acreditar que la actividad realizada por R&M Iberia es lo suficientemente distinta a la realizada anteriormente por la sucursal como para justificar la aplicación de unos márgenes negativos en los **precios de transferencia**. Es por ello por lo que coincidimos con el órgano inspector al considerar que las pérdidas declaradas por el obligado tributario en los mencionados ejercicios no están justificadas, pues si hubiera aplicado cualquier valor dentro del rango intercuartilico aportado, el resultado sería positivo. Deben, por tanto, desestimarse las alegaciones vertidas por la parte reclamante y confirmarse el acto dictado por la Inspección de los Tributos."

QUINTO:Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, es necesario tener en cuenta que, respecto del ejercicio de 2014, el art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, en la redacción dada por la Ley 35/2006, aplicable al ejercicio de 2014 objeto de comprobación, en sus apartados 1 a 4 establece:

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

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

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado.



Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

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

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando,



si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

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

Por otra parte, según lo dispuesto en el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al ejercicio objeto del litigio, se establecía que "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas" En relación con la carga de la prueba, la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 10 de diciembre de 2021, dictada en el recurso de casación nº 5204/2020, en la que expresa: "3. La sentencia de esta misma Sala y Sección núm. 96/2020, de 29 de enero (casación núm. 4258/2008), deliberada conjuntamente con el asunto que ahora nos ocupa, ha dado respuesta a la primera de esas cuestiones.

Por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, procede ahora reproducir en lo esencial los razonamientos de esa sentencia, comenzando por el fundamento referido a la doctrina de la carga de la prueba, en el que se dice literalmente lo siguiente:

"Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba.

Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó.

Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumirla carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de iuscogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impositivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los



elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".

Anteriormente, en el mismo sentido puede citarse la sentencia del mismo Tribunal Supremo de 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la parte actora que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales."

La STS de la Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1.214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

De ahí que según el artículo 105 de la LGT: "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; y según dispone el artículo 106 de la misma Ley "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el CC y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes", añadiendo el artículo 108.2 de la referida Ley que "para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 CC para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

SEXTO: En cuanto a la segmentación efectuada por la demandante, es preciso tener en cuenta que, como ambas partes reconocen únicamente la práctica sobre las compras, para distinguir entre las efectuadas al Grupo y a terceros, pero no practica segmentación en las ventas, manifestando que todas ellas se efectúan a terceros.

Si bien, como se desprende del expediente administrativo, de las ventas a terceros, la demandante tampoco ha aplicado segmentación de esas ventas a terceros, no distinguiendo cuales procedían de compras efectuadas al Grupo y cuales procedían de compras efectuadas a terceros.

Frente a las alegaciones de la demanda, debe precisarse que la demandante no ha acreditado en forma alguna que realice dos actividades distintas, sino que como se considera por la Administración, la recurrente realiza una única actividad.

Por otra parte, contrariamente a lo pretendido por la demandante, la circunstancia de que parte de las compras las realice a entidades del Grupo y otras a terceros, no justifica la segmentación, ya que es una única actividad, máxime cuando la recurrente únicamente considera las compras.

Debe puntualizarse que no es la Administración la que debe efectuar una segmentación en las ventas, cuando la demandante únicamente la practicó en las compras, porque si la recurrente consideraba que era procedente la segmentación debía de haberla efectuado tanto a las compras como a las ventas, pero es que, en todo caso, no resultaba procedente la segmentación porque no existe acreditada más que una actividad de la demandante tal y como se argumenta en la liquidación, que tiene en cuenta las circunstancias concurrentes en el caso



Efectivamente, como manifiesta la Abogada del Estado, en la contestación a la demanda, la circunstancia de que las cuentas depositadas en el Registro Mercantil no incluyan una segmentación a efectos contables podría no determinar por sí sola la improcedencia de la segmentación, pero es una circunstancia a añadir al resto de los elementos que se tienen en cuenta por la Administración para concluir que no resultaba procedente la segmentación efectuada por la demandante a efectos de **precios de transferencia**.

En relación con la sentencia que se invoca por la demandante de la Audiencia Nacional, de 19 de noviembre de 2022, recurso nº 103/2019, es preciso puntualizar en primer lugar que la misma no vincula a esta Sala, puesto que no se trata de una sentencia del tribunal Supremo. Pero es que, en todo caso, se analiza un supuesto diferente, y la demandante únicamente transcribe parte de la misma, pero no tiene en cuenta las diferencias entre los supuestos analizados, y en el presente caso, la demandante no ha diferenciado los costes, entre ellos los de personal, y en la referida sentencia se indica que *"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.*"Por tanto, de los propios argumentos de la sentencia aludida de la Audiencia Nacional tampoco puede deducirse la conclusión que pretende la recurrente, en el que la demandante ha aplicado la segmentación en las compras y no en las ventas, pues como se ha indicado, no procede en este caso que la Administración efectúe una segmentación de las ventas ni tampoco y segmentación de los costes. Debiendo señalarse que, contrariamente a lo manifestado por la recurrente, de los documentos aportados no puede calcularse fácilmente la segmentación de los costes en relación con las ventas, teniendo en cuenta que la demandante no ha realizado dicho cálculo, siendo a la que le corresponde, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 105.1 de la L.G.T, y la doctrina del Tribunal Supremo citada.

En cuanto a las alegaciones de la demanda sobre el cuartil intercuartílico, debe señalarse que la Administración ha efectuado su cálculo en base a los propios datos aportados por la recurrente, una vez excluida la aplicación de la segmentación que se aplicada por la demandante y ha tenido en cuenta realiza otras funciones como las servicio postventa y tareas de formación impartidas por el personal de la demandante, lo que queda debidamente explicitado en la liquidación, expresando en qué concretos elementos se basa para considerar la existencia de esas otras funciones, encontrándose debidamente motivadas, contrariamente a lo manifestado en la demanda, por lo que si la demandante consideraba que no se habían realizado esas otras funciones debería haberlo probado, al desplazarse la carga de la prueba, por los elementos tomados en consideración por la Administración, lo que no ha efectuado la demandante. Por tanto, no procede aplicar el cuartil medio pretendido por la demandante, al argumentarse detalladamente la procedencia de la aplicación del cuartil superior, precisamente en base a la documentación aportada por la propia demandante, por lo que no son aplicables los criterios que cita en la demanda de las sentencias de la Audiencia Nacional que invoca, que, además, como ya se ha dicho, en ningún caso vinculan a esta Sala.

En cuanto a las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores declaradas por la demandante, como pone de manifiesto la resolución recurrida del TEAR, la demandante no ha aportado las pruebas necesarias para acreditar que la actividad realizada por R&M Iberia es lo suficientemente distinta a la realizada anteriormente por la sucursal como para justificar la aplicación de unos márgenes negativos en los **precios de transferencia**, de tal manera que las pérdidas declaradas por el obligado tributario en los mencionados ejercicios no están justificadas, pues si hubiera aplicado cualquier valor dentro del rango intercuartílico aportado, el resultado sería positivo, pues como manifiesta la Abogada del Estado en la contestación a la demanda, la recurrente era plenamente consciente que RM Group ya se encontraba establecido en territorio español (RM SUCURSAL viene presentando modelo 200 mínimo desde el año 2006, con cifras de ventas siempre superiores a 500.000,00 euros), por lo que no quedan justificadas las bases imponibles negativas pretendidas.

Esta Sala comparte los argumentos de la liquidación y de la resolución recurrida del TEAR, teniendo en cuenta que, en el presente caso, como se puede apreciar de las argumentaciones de la liquidación, la misma se encuentra debidamente motivada a los efectos del cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 102 de la Ley General Tributaria, pues con toda claridad y precisión se determinan de dónde obtiene los importes resultantes de la liquidación, estando igualmente motivada la resolución del TEAR, cumpliendo los requisitos del art. 239 de la LGT, sin que se haya ocasionado ningún tipo de indefensión, resoluciones que, a estos efectos, se tienen por reproducidas.

Es preciso señalar, frente a las alegaciones de la demanda, que no resulta necesario entrar a analizar los ejemplos a los que se refiere en la demanda a los efectos de la motivación, pues claramente en la liquidación, se



expresan los elementos tomados en consideración para llegar a la conclusión que se efectúa y particularmente se indican las razones por las que no resultaba procedente aplicar la segmentación practicada por la recurrente, desestimando de esa forma los argumentos de la demandante, aunque no se entrase a valorar cada una de las alegaciones formuladas, que no desvirtúan los razonamientos y elementos determinantes de la liquidación, así como las razones de las que resulta el cuartil aplicado.

De la misma forma, tampoco procede entrar a analizar en la presente sentencia cada una de las concretas alegaciones y ejemplos a los que se alude en la demanda, al no quedar justificada la procedencia de la segmentación aplicada por la demandante, ni el cuartil pretendido, ni tampoco la procedencia de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores que se pretenden por la recurrente.

Puede puntualizarse que, como determina el Tribunal Supremo en la reciente sentencia de 9 de junio de 2025 dictada en el recurso de casación núm. 6737/2023, "Como hemos reiterado en varias ocasiones, y por todas en la STS 27 de abril de 2015, FJ 2º, RC 1965/2012, «la tutela judicial efectiva se satisface con la motivación por remisión o in aliunde, siempre que el reenvío se produzca de forma expresa e inequívoca y la cuestión sustancial de que se trate hubiera sido decidida en la resolución a la que se remite, según ha reiterado el Tribunal Constitucional en la sentencia 144/2007 (FJ 3º) «dentro de las modalidades que puede revestir la motivación hemos afirmado que la fundamentación, por remisión o aliunde-técnica en virtud de la cual se incorporan a la resolución que prevé la remisión los razonamientos jurídicos de la decisión o documento a la que se remite (ATC 207/1999, de 28 de julio, FJ 2)-"no deja de serlo ni de satisfacer la exigencia constitucional contenida en el derecho fundamental" a la tutela judicial efectiva (entre otras muchas, SSTC 187/2000, de 10 de julio, FJ 2; 8/201, de 15 de enero, FJ 3, in fine; 13/2001, de 29 de enero, FJ 2; 108/2001, de 23 de abril, FJ 2; 5/2002, de 14 de enero, FJ 2; 171/2002, de 30 de septiembre, FJ 2; y ATC 194/2004, de 26 de mayo, FJ 4 b; en términos similares, SSTC 115/2003, de 16 de junio, FJ 8; 91/2004, de 19 de mayo, FJ 8; 113/2004, de 12 de julio, FJ 10; 75/2005, de 4 de abril, FJ 5; y 196/2005, de 18 de julio, FJ 3), siempre y cuando dicha remisión se produzca de forma expresa e inequívoca (STC 115/1996, de 25 de junio, FJ 2) y que la cuestión sustancial de que se trate se hubiera resuelto en la resolución o documento al que la resolución judicial se remite (SSTC 27/1992, de 9 de marzo, FJ 4; y 202/2004, de 15 de noviembre, FJ 5; y ATC 312/1996, de 29 de octubre, FJ 6). [...]»."

Por ello, no se produce ninguna vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, reconocido en el art. 24 de la Constitución Española, por la remisión a los argumentos de las referidas resoluciones, que contestan los argumentos de la demanda.

En consecuencia, procede desestimar el recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal económico Administrativo regional de Madrid.

SÉPTIMO:En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

FALLAMOS

Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad REICHLE & DE-MASSARI IBERIA S.L.U., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 29 de septiembre de 2022, sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid. Con imposición de costas a la recurrente, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución



del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1186-22 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1186-22 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

FONDO DOCUMENTAL CENESU