



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Resolución 631/2026

Limitación del uso de precios de transferencia
para negar gastos frente a terceros

22/09/2026

Documento original adjunto.

Este documento se difunde con fines informativos.
El contenido original no ha sido modificado ni alterado.
Fuente: Consejo General del Poder Judicial



Roj: **STS 2532/2026 - ECLI:ES:TS:2026:2532**

Id Cendoj: **28079130022026100191**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/05/2026**

Nº de Recurso: **8692/2023**

Nº de Resolución: **631/2026**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2414/2023,**
AAAN 9661/2023,
ATS 13525/2024,
STS 2532/2026

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 631/2026

Fecha de sentencia: 25/05/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8692/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/05/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8692/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 631/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 25 de mayo de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 8692/2023 interpuesto por la entidad Electrolux España S.A., representada por la procuradora Alicia Casado Deleito, contra la sentencia dictada el 31 de marzo 2023 por la de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso n.º 339/2019, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 16 de enero de 2019, reclamaciones acumuladas 7616/15, 7671/15 y 2938/16.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 31 de marzo 2023 por la de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso n.º 339/2019, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 16 de enero de 2019, reclamaciones acumuladas 7616/15, 7671/15 y 2938/16.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

Los hemos más importantes son los siguientes:

1º.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 8 de julio de 2013 se iniciaron las actuaciones de un procedimiento de inspección de carácter general respecto de ELECTROLUX ESPAÑA referidas, en lo que a este recurso de casación interesa, al impuesto de sociedades de 2008 a 2011 (régimen de consolidación fiscal). ELECTROLUX ESPAÑA es la sociedad dominante del grupo fiscal 25/1991, que está formado por las siguientes sociedades dependientes, participadas al 100 por 100 por dicha sociedad dominante: Electrolux Home Products España, S.A., Electrolux Home Products Operations España, S.L. y Electrolux Professional SAL. La comunicación se dirige a ELECTROLUX ESPAÑA, en su condición de representante de dicho Grupo. La comprobación de investigación de la sociedad dominante y del grupo fiscal se realizó en el procedimiento que se inició mediante esa comunicación, que incluye la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo fiscal y de la sociedad dominante señalada anteriormente, conforme a lo establecido en el artículo 196 del Real Decreto 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 (RGAT).

2º.- Incoación acta de disconformidad.

Las actuaciones culminaron con la incoación de varias actas, en particular acta de disconformidad de 18 de junio de 2015 (A23-72565492), que es la que aquí importa.

El grupo Electrolux es un grupo multinacional de origen sueco dedicado a la fabricación y venta de electrodomésticos. En España, el grupo lo forman la cabecera del grupo y las tres sociedades dependientes citadas.

En dicho Acta se indica que el modo de operar de dos de las sociedades en España (Electrolux Home Products España, -que es la sociedad distribuidora principal-, y Electrolux Home Products Operation España) está vinculado a la sociedad Electrolux Home Products Corporation NV, residente en Bélgica.

Tanto dicha sociedad belga como Electrolux España son propiedad, al 100%, de AB Electrolux con sede en Suecia. Electrolux Professional SAL es la distribuidora especializada en productos de lavandería y cocinas industriales, que opera de forma distinta a la distribuidora principal y adquiere los productos de Italia y Suecia directamente.

Electrolux Home Products Operation España, en algunos años del periodo comprobado, tenía como actividad principal la producción de lavadoras de su fábrica de Alcalá de Henares (Madrid). En ejercicios anteriores esta sociedad también fabricaba frigoríficos en su factoría de Fuenmayor (La Rioja) hasta 2005, año en el que cesó en esa actividad.

La sociedad belga Electrolux Home Products Corporation NV compra todos los productos que se van a comercializar en España, bien a Electrolux Home Products Operation España, en los años en los que la fábrica funcionaba, o bien a otras fábricas del grupo establecidas en otros países.

En 2009 se produce el cierre de la fábrica de Alcalá de Henares. En 2025 se había cerrado otra fábrica en Fuenmayor (La Rioja), extendiéndose sus efectos fiscales en el ejercicio de 2008.

En los ejercicios objeto de comprobación la sociedad dominante Electrolux Home Products Operation España soportó los costes derivados de los cierres de ambos centros fabriles. Los efectos fiscales en los ejercicios comprobados, de ambos cierres, tanto por gastos de los ejercicios comprobados como por gastos de ejercicios anteriores cuyos costes afectan a los años comprobados, según la AEAT, no le corresponde asumirlos a la sociedad española, por considerar la inspección que el cierre de las fábricas se debió a decisiones adoptadas por el grupo dentro de su estrategia multinacional y estimar, por lo tanto, que es el grupo el que debe asumir esos gastos.

Con fecha 16 de julio de 2015, se dictó acuerdo por el que se ordenaba completar el expediente.

3º.- Acuerdo de liquidación.

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó, el 1 de septiembre de 2015, acuerdo de liquidación relativo a las operaciones vinculadas del impuesto de sociedades de 2008 a 2011, del que resultaba una deuda a ingresar de 9.063.923,48 euros, de los que 7.453.663,24 correspondían a cuota tributaria y 1.610.260,24 a intereses de demora.

Las cuestiones abordadas son las 5 siguientes:

1ª.- Determinación de los costes de fabricación computables a efectos del cálculo del margen previsto en el contrato de fabricación, suscrito entre Electrolux Home Products Operations España y la sociedad belga Electrolux Home Products Corporation NV.

2º. Costes de reestructuración por el cierre de las plantas industriales de Fuenmayor y Alcalá de Henares.

3º. Determinación del margen correspondiente a los contratos de distribución entre Electrolux Home Products Operations España y la sociedad belga Electrolux Home Products Corporation NV.

4º. Valoración de mercado correspondiente de naves industriales entre sociedades del Grupo fiscal.

5º. Ajuste secundario previsto en el artículo 16.8 del TRLIS.

En el acta se indica que, en opinión del actuario, no existen indicios de comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 de la Ley General Tributaria.

Habida cuenta que el recurso de casación versa únicamente sobre la cuestión segunda de las cinco enunciadas, en lo sucesivo, únicamente nos referiremos a ella, esto es, a si el grupo español debió asumir los costes de reestructuración derivados del cierre de las plantas de Electrolux Home Products Operation España, SL, en Fuenmayor y Alcalá de Henares.

La liquidación se refiere a esa cuestión en el apartado quinto, desestimando las alegaciones de ELECTROLUX ESPAÑA y, por ello, confirmando la liquidación.

4º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación, ELECTROLUX ESPAÑA interpuso las reclamaciones económico-administrativas 7616/15, 7671/15 y 2938/16, acumuladas, ante el TEAC.

5º.- Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 16 de enero de 2019 el TEAC dictó resolución, acordando;

-desestimar la reclamación 00-7616-15-15 relativa al acuerdo de liquidación referido al acta A23-72565492, confirmando el acuerdo de liquidación. Este el acuerdo que nos interesa.

-estimar parcialmente la reclamación 00-76-15 relativa al acuerdo de liquidación referido a otros ajustes derivados del acta A23-7565510, aceptando la deducción de la amortización y el deterioro de los elementos patrimoniales revalorizados y conformando el acuerdo de liquidación en el resto de extremos.

-desestimar la reclamación 00-2936-16 relativa al acuerdo de imposición de sanción (A23-77661851), que no deriva del acuerdo de liquidación que nos interesa ahora, sino del acuerdo de liquidación referido al A23-7565510.

La cuestión que aquí interesa se aborda en el fundamento de derecho sexto de la RTEAC, que reproducimos:

«El siguiente tema a tratar es si el grupo debió asumir los costes de reestructuración derivados del cierre de las plantas de ELECTROLUX HOME PRODUCTS OPERATIONS ESPAÑA SL en Fuenmayor y Alcalá de Henares. Los costes de reestructuración se cifran en, aproximadamente, 59.000.000 euros.

El contribuyente sostiene que el cierre de las fábricas obedeció a su inviabilidad económica, por la caída de la producción debida a la disminución de la demanda, a la disminución de ventas por la sobrecapacidad de las fábricas del grupo y a una tendencia negativa de los precios medios de los productos.

Además, afirma que:

-Las decisiones de cierre fueron tomadas por el Consejo de Administración de ELECTROLUX HOME PRODUCTS OPERATIONS ESPAÑA SL.

-En el contrato de fabricación no se preveía una indemnización para el caso de rescisión unilateral del acuerdo.

-A pesar de que ELECTROLUX HOME PRODUCTS OPERATIONS ESPAÑA SL es una entidad de riesgo limitado, sí que asume el riesgo de eficiencia o producción.

La Inspección entiende, por el contrario, que se trata de gastos que no corresponde asumir a la entidad española, debido a que el cierre de las fábricas fue una decisión adoptada por el Grupo multinacional dentro de su estrategia global y es el grupo el que debe asumir los costes y gastos vinculados a dicha circunstancia. Por tanto han de considerarse gastos no deducibles para la entidad española, apoyándose además en lo previsto en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias.

La Inspección limita la cuestión, a nuestro juicio, acertadamente, no a si existen motivos económicos válidos para trasladar la actividad de fabricación fuera de España (por ejemplo, aprovechamiento de sinergias o reducción de los costes de fabricación), sino a quién debe soportar los costes de reestructuración.

Dice la Inspección (página 58 del acuerdo de liquidación):

En definitiva, la cuestión a analizar es la de si la rescisión del contrato de fabricación por decisión unilateral de una de las partes vinculadas (la entidad no residente que opera como empresario de pleno riesgo), debe dar lugar a una indemnización para compensar los costes que dicha rescisión le va a provocar a la otra parte vinculada (la entidad residente en España que opera como empresario de riesgo limitado).

A tal efecto, cuando un Grupo, como en este caso, califica a su fabricante por encargo, como fabricante de "bajo riesgo" y, a su vez, este fabricante de bajo riesgo dimensiona su fábrica con las inversiones adecuadas para atender exclusivamente a su mandante vinculado, no puede asumirse que las pérdidas derivadas de la reestructuración que lleva a cabo el Grupo se vinculen exclusivamente a la fabricante. Un fabricante independiente raramente dependería en exclusiva de un solo cliente y, si lo hiciera, haberla previsto la contingencia de su desaparición sin previo aviso y, por tanto, de su propia desaparición como fabricante en el sector del que se tratase.

Así pues, la Inspección hace pivotar su decisión de que los costes de reestructuración sean soportados por el grupo y no por ELECTROLUX HOME PRODUCTS OPERATIONS ESPAÑA SL en que esta sociedad se configura como un fabricante de riesgo limitado, que tiene como cliente únicamente a entidades de su mismo grupo. En estas circunstancias, se considera que, entre partes independientes, un fabricante que tuviera un solo cliente habría previsto contractualmente la contingencia de la extinción unilateral de la relación comercial y la consiguiente obligación del cliente de indemnizar.

Entendemos que este argumento es válido. No es razonable que una empresa independiente se coloque a merced de su único cliente sin prever un mecanismo de compensación en caso de que se decida unilateralmente terminar el contrato.

Dice el párrafo 9.106 de las Directrices [de 2010]:

9.106 Entre partes independientes se dan casos de contratos rescindidos no renovados o sustancialmente renegociados que no implican indemnización. Sin embargo, dado que esa misma divergencia de intereses que existe entre partes independientes puede no darse en el caso de empresas asociadas, la cuestión que se plantea es si los términos de un contrato concluido entre empresas asociadas es de plena competencia, es decir si partes independientes, en circunstancias comparables, hubieran celebrado un contrato con esas

características (por ejemplo, un contrato sin cláusula de indemnización o garantía de ningún tipo en caso de finalización, no renovación o renegociación). Cuando los datos comparables muestren la existencia de cláusulas de indemnización similares (o su ausencia) en circunstancias comparables, la cláusula de indemnización (o su ausencia) en una operación vinculada se considerará como de plena competencia. En los casos en los que sin embargo no existan datos comparables, la determinación de si las partes independientes hubieran acordado tal cláusula de indemnización (o su ausencia) tendrá en cuenta los derechos y otros activos de las partes en el momento de celebrar el acuerdo y en el de su finalización o renegociación, pudiendo examinarse también las opciones disponibles de modo realista para las partes.

El contribuyente aporta un informe elaborado por ERNST & YOUNG, en el que se identifican "5 contratos de fabricación comparables suscritos entre entidades independientes que no incluyen una cláusula indemnizatoria".

Estos contratos, sin embargo, constituyen una muestra poco representativa, ya que 5 contratos no pueden considerarse una muestra adecuada de todo un sector. Además, en el propio informe se dice que no se han limitado al sector de la fabricación de electrodomésticos por las dificultades existentes para identificar a las compañías implicadas; de hecho, ninguno de los contratos analizados se refiere a la fabricación de electrodomésticos. A estas circunstancias debe añadirse otra más relevante: ninguno de los fabricantes tenía un único cliente, algo que consideramos esencial.

Por otro lado, en cuanto a los riesgos, también coincidimos con la inspección en que un riesgo limitado implica un beneficio (o una pérdida) ordinario limitado correlativamente, no puede suponer que la entidad asuma las significativas pérdidas derivadas del cierre de sus plantas.

En cuanto a la alegada ineficiencia de las plantas, el reclamante afirma que tal circunstancia fue aceptada por la Dirección General de Trabajo de la Comunidad de Madrid y los representantes de los trabajadores afectados por el Expediente de Regulación de Empleo. A este respecto, coincidimos con lo dicho por la Inspección tras el examen de las memorias de la entidad (página 68 del acuerdo de liquidación que se remite a las páginas 15 a 22 del informe de disconformidad): las 2 factorías eran productivas, las inversiones eran continuas prácticamente hasta el momento del cierre, se fabricaba al máximo de la capacidad productiva de las plantas y existían planes de fabricación de nuevos productos. La inspección ha argumentado con suficiencia que el Grupo multinacional ELECTROLUX desarrolló una estrategia global de traslado de la producción a países con bajos costes de fabricación, siendo en el contexto de esta estrategia adoptada por la matriz del Grupo multinacional, en el que se produjo el cierre de las plantas industriales situadas en territorio español.

Por último, en cuanto a la alegada conculcación de la libertad de establecimiento del artículo 49 TFUE, coincidimos con lo dicho por la Inspección (página 69 del acuerdo de liquidación):

En cuanto a la cita por la sociedad de la libertad de establecimiento contemplada en los Tratados de la Unión Europea, cabe alegar al respecto que el criterio de la Inspección no afecta a tan sagrado principio sino, por el contrario, lo único que pretende es que los costes tributarios derivados de la decisión del Grupo no recaigan exclusivamente en la Administración española sino que se asuman, de acuerdo con un adecuado análisis funcional en línea con lo establecido en las Directrices de la OCDE, en los artículos 9 de los Convenios de Doble Imposición aplicables y en el artículo 16 del TRLIS y su desarrollo reglamentario, por quien obtiene los beneficios de semejante decisión. Los tratados de la Unión, como las directrices de la OCDE, no reconocen en ningún caso la legitimidad de la obtención de beneficios fiscales indebidos (como resultaría del traslado de costes o ganancias de un país a otro, en función de su tributación) y la idea que subyace en toda regulación europea es la de que se tribute adecuadamente en cada país, procurando evitar la utilización de mecanismos que sustraigan a las distintas jurisdicciones los impuestos correspondientes.

Por lo expuesto, debe desestimarse la pretensión y confirmarse el planteamiento de la Inspección, rechazando la deducibilidad, en el IS de la entidad fabricante española, de la totalidad de los gastos vinculados al cierre de las fábricas al entender debidamente acreditado que dicha circunstancia se produjo por una decisión estratégica del grupo de colocar la producción en países de bajo coste, y no por los datos económicos que se desprenden de la información facilitada a terceros por el procedimiento oficial previsto en la normativa mercantil.»

6º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

ELECTROLUX ESPAÑA interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 339/2019 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se expresa en el Fundamento de Derecho Tercero, con el siguiente tenor literal:

«28. La liquidación no niega estos datos, ni los motivos económicos para trasladar la actividad de fabricación fuera de España, sino que incide sobre quién debe soportar los costes de reestructuración, siguiendo para ello las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresa multinacionales y Administraciones Tributarias.

La liquidación sostiene a este respecto que "...en definitiva, la cuestión a analizar es la de si la rescisión del contrato de fabricación por decisión unilateral de una de las partes vinculadas (la entidad no residente que opera como empresario de pleno riesgo) debe dar lugar a una indemnización para compensar los costes que dicha rescisión le va a provocar a la otra parte vinculada (la entidad residente en España, que opera como empresario de riesgo limitado)". "... a tal efecto, cuando un Grupo, como en este caso, califica a su fabricante por encargo, como fabricante de bajo riesgo y, a su vez, este fabricante de bajo riesgo dimensiona su fábrica con las inversiones adecuadas para atender exclusivamente a su mandante vinculado, no puede asumirse que las pérdidas derivadas de la reestructuración que lleva cabo el Grupo se vinculen exclusivamente a la fabricante. Un fabricante independiente raramente dependería en exclusiva de un solo cliente y, si lo hiciera, habría previsto la contingencia de su desaparición sin previo aviso y, por tanto, de su propia desaparición como fabricante en el sector de que se tratase".

29. Por tanto, el debate debe centrarse no tanto en la situación económica de la venta en los principales mercados de los productos fabricados en España en estas dos fábricas, ineficiencia productiva durante los últimos ejercicios- sino en si la empresa española debía afrontar todos los gastos derivados de este cierre, o, como sostiene la Inspección, debían ser afrontados por todo el Grupo multinacional.

30. Entendemos que, sin cuestionar la evolución económica del sector, sucintamente reseñada, no resulta tan convincente que la única alternativa fuera el cierre de las fábricas, porque, como sostuvo la Inspección, y no ha resultado contradicho, las dos factorías eran productivas, las inversiones eran continuas prácticamente hasta el momento del cierre, se fabricaba al máximo de la capacidad productiva de las plantas y existían planes de fabricación de nuevos productos, lo que deja en entredicho la ineficiencia de las fábricas como razón del cierre, y abona la convicción de que el Grupo multinacional Electrolux desarrolló una estrategia global de traslado de la producción a países con bajos costes de fabricación, no por ineficiencias de ésta en España; este contexto estratégico es el que, a juicio de la Inspección, está en el origen de la decisión de cierre en España.

31. Conclusión que, además, encaja perfectamente con alguno de los aspectos puestos de relieve por el informe pericial, cual es que la sobrecapacidad de las unidades productivas del Grupo en Europa era más notoria en las fábricas de Europa Occidental, y más en concreto en la de España (la de mayor sobrecapacidad), que en las de Europa Oriental (Polonia, Rusia); la pérdida de competitividad productiva como consecuencia de la localización de la fábrica en España, lejos de los países que estaban registrando las mayores demandas de electrodomésticos, y con la dificultad añadida de transportarlos, dado su elevado coste y la escasa demanda que existía de los productos fabricados en Fuenmayor (elevado valor añadido-gama alta) en estos mercados emergentes y, en fin, que las perspectivas de la recuperación de la economía eran menos alentadoras en España que en otros países.

La condición de EHPOE[Electrolux Home Products Operations España] como empresa de riesgo limitado, y el contrato como de plena competencia.

La segunda línea argumental de la demanda sobre esta cuestión es que EHPOE no era una empresa de riesgo limitado, sino que se trataba de una entidad independiente, en la medida en que los términos del contrato de fabricación son similares a los pactados entre partes independientes, por lo que no sólo le serán atribuibles los beneficios obtenidos, sino también los gastos derivados del riesgo incurrido. Este apartado aparece ampliamente detallado en las páginas 71 a 80 del escrito de demanda.

En este sentido, sostiene la demanda que dicho extremo también queda completamente acreditado, no solo por los razonamientos vertidos en el escrito de demanda y la documentación obrante en el expediente, sino que en el informe elaborado por Duff & Phelps se concluye y confirma expresamente que el contrato suscrito entre EHPOE y BEE[ELECTROLUX HOME PRODUCTS CORPORATION N.V] es un contrato entre partes independientes en el que la distribución de riesgos recogida en el contrato es acorde con el principio de plena competencia y las que hubieran acordados partes independientes.

Así, la omisión, única y exclusivamente, de una indemnización o compensación por los daños que la rescisión voluntaria unilateral del Contrato por una de las partes pueda ocasionar a la otra, no puede llevar a la conclusión, como hace el TEAC, de que tal acuerdo ya no ha tenido lugar entre partes independientes; fundamentalmente porque, tal y como se indicó en la demanda y confirma el Informe de Duff & Phelps, dicha cláusula de indemnización no se incluye necesariamente en los contratos celebrados entre partes independientes.

Por tanto, a modo de conclusión debe señalarse que la conducta llevada a cabo entre las empresas asociadas se ajusta a la atribución de riesgos recogida en el Contrato, la cual se ha demostrado en línea con el principio de plena competencia, lo que evidencia, por lo tanto, la correcta asunción por parte de la compañía española de los costes derivados de la reestructuración que ha tenido lugar.

A este respecto, ninguna duda existe sobre la vinculación de las partes del contrato y sobre las condiciones del mismo, en el que se acuerda que la relación de comprador y fabricante es la de contratistas independientes.

Ahora bien, la liquidación considera que este contrato colocaba a la empresa española como entidad de riesgo limitado, lo que fue afirmado por la recurrente, y, a partir de esa condición entiende que el hecho de no haber recogido clausula indemnizatoria en caso de rescisión del contrato de fabricación por decisión unilateral de una de las partes vinculadas (la empresa compradora residente en Bélgica, que opera como empresario de pleno riesgo) no se ajusta a la interpretación de las Directrices OCDE para considerar una relación de plena competencia.

34. Conclusión a la que llega tras examinar el párrafo 9.106 de las citadas Directrices; que en lo que ahora importa, sostiene que "...la cuestión que se plantea es si los términos de un contrato concluido entre empresas asociadas es de plena competencia, es decir, si partes independientes, en circunstancias comparables, hubieran celebrado un contrato con esas características, por ejemplo un contrato sin cláusula de indemnización o garantía de ningún tipo en caso de finalización, no renovación o renegociación. Cuando los datos comparables muestren la existencia de cláusulas de indemnización similares (o su ausencia) en circunstancias comparables, la cláusula de indemnización (o su ausencia) en una operación vinculada se considerará como de plena competencia"

35. El problema radica en la aportación de comparables (circunstancias comparables), que la Inspección rechaza porque en el informe elaborado por Ernst&Young se identificaron cinco contratos de fabricación comparables suscrito entre empresas independientes, que no incluyen una cláusula indemnizatoria, de donde se desprendería, siguiendo estas Directrices, que el contrato de fabricación era de plena competencia, lo que avalaría la posición de la demanda.

36. La Inspección considera esta muestra poco representativa de todo un sector; además no se refieren a la fabricación de electrodomésticos, y, lo que es más relevante, ninguno de los cinco fabricantes tenía un único cliente.

37. Y frena a ello nada ha aportado la demanda, no siendo suficiente con la expresión del informe pericial de que su experiencia le demuestra que las cláusulas indemnizatorias no son frecuentes entre empresas independientes del sector, lo que no pasa de ser una afirmación sin respaldo alguno.

38. A lo que hay que añadir que al asumir la empresa española un riesgo limitado, ello implica un beneficio, o una pérdida ordinaria limitada, por lo que no puede suponer que la entidad asuma todas las pérdidas, muy cuantiosas, del cierre de sus plantas.

39. Por ello concluye la Inspección que "cuando un Grupo, como en este caso, califica a su fabricante por encargo, como fabricante de bajo riesgo y, a su vez, este fabricante de bajo riesgo dimensiona su fábrica con las inversiones adecuadas para atender exclusivamente a su mandante vinculado, no puede asumirse que las pérdidas derivadas de la reestructuración que lleva a cabo el Grupo se vinculen exclusivamente a la fabricante. Un fabricante independiente raramente dependería en exclusiva de un solo cliente y, si lo hiciera, habría previsto la contingencia de su desaparición sin previo aviso y, por tanto, de su propia desaparición como fabricante".

Conclusión con la que estamos esencialmente de acuerdo, y que no queda desvirtuada por prueba contraria

40. Y en cualquier caso, la conclusión final del aludido informe pericial se acerca a la posición de la Inspección mucho más que lo pretendido por la demanda, dado que advierte que "...desde una perspectiva forense, de acuerdo con la práctica tanto académica como empresarial, en el caso de que le correspondiese recibir alguna indemnización al fabricante, ésta resultaría igual al lucro cesante o beneficio dejado de percibir como consecuencia de la actividad interrumpida, minorando, este, a su vez, por los beneficios alternativos que el fabricante pudiese haber obtenido de los recursos liberados tras el período de desenganche, pero en ningún caso podría ser igual a los costes de cierre de las fábricas".

41. Dicho lo anterior, no le falta razón a la demanda cuando tilda de incoherente este ajuste porque la Inspección no ha demostrado la hipotética reconstrucción de la relación entre las partes de conformidad con el principio de plena competencia.

42. Y en efecto esto es así; la liquidación realiza esta regularización, que supone minorar los gastos declarados, porque no responden a los que soportaría una relación contractual de plena competencia, entre operadores libres, pero no dice si, eventualmente, le correspondería a la empresa española afrontar alguna parte de los mismos,

como puede desprenderse de la liquidación y de la resolución del TEAC, y responde a la aportación de la prueba pericial ya comentada.

Ahora bien, presupuesto lo anterior, no basta con afirmar teóricamente esta incoherencia para considerar la regularización no ajustada a derecho.

Esta afirmación debería haber ido acompañada de un sustrato argumentativo y probatorio que avalase la concreta posición de la parte, esto es, expresando (y acreditando) por qué suma o porcentaje debería afrontar los gastos la vinculada española, para arrumbar la decisión de la liquidación, y esto no ha tenido lugar.»

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. El representante procesal de la parte recurrente presentó escrito, el 20 de noviembre de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como:

«Infracción de los artículos 10.3 y 14.1 TRLIS, en relación con el art. 16 TRLIS así como de la jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída sobre los dos primeros preceptos recogida, entre otras, en sus sentencias 458/2021, de 30 de marzo (RCA 3454/2019), 1093/2022, de 26 de julio (RCA 5693/2020), 1091/2022, de 26 de julio de 2022 (RCA 4762/2020) y 1088/2022, de 21 de julio de 2022 (RCA 5309/2020). «Ello en tanto que la sala de instancia ratifica la denegación de la deducibilidad de unos gastos, que reúnen todos los requisitos previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y que no derivan de una operación vinculada, exclusivamente sobre la base del art. 16 TRLIS en su redacción otorgada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresa multinacionales y administraciones tributarias, y el art. 9 del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital (sic).

Infracción por indebida aplicación del artículo 16 TRLIS en su redacción otorgada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre y artículo 21 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS) en relación con los artículos 13 , 15 y 16 LGT y la jurisprudencia representada por las sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. n.º 1429/2018), 22 de julio de 2020 (rec. n.º 1432/2018) y 23 de febrero de 2023 (rec. 5730/2021), en la medida en que aquel artículo solo permite valorar actos y negocios jurídicos ("operaciones") que tienen lugar entre partes vinculadas, pero en ningún caso permite alterar actos y negocios jurídicos unilaterales del obligado tributario o celebrados con personas o entidades no vinculadas.

En efecto, la Administración -validada por la sentencia recurrida- funda en el art. 16 TRLIS la alteración de los elementos subjetivos de relaciones negociales con terceros (p.e. contratos de trabajo) desbordando los contornos de dicha potestad, al punto de invadir materialmente los perfiles de las cláusulas generales antielusión recogidas en los artículos 13 a 16 de la LGT .

Infracción del art. 16 TRLIS en su redacción otorgada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre pues el citado precepto se aplica sin realizar el ajuste en la operación vinculada que reconstruya la supuesta relación de plena competencia que hubiera debido tener lugar, y sin precisar la entidad o entidades que deben soportar los costes de reestructuración cuya deducibilidad se deniega, lo que a su vez supone una infracción del art.9 del Convenio entre España y Bélgica (en adelante, CDI) tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1995.»

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 4 de diciembre de 2023.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 13 de noviembre de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«Determinar si el art. 16 TRLIS de 2004 (actual art. 18 LIS) es una norma de valoración que debe limitarse a las operaciones vinculadas y no cabe aplicar a relaciones jurídicas de la entidad regularizada con terceros que no son partes vinculadas. Y si, consecuentemente, para reconstruir relaciones jurídicas de esa entidad con terceros será preciso acudir a las cláusulas generales de los arts. 13 a 16 LGT .

En concreto, precisar si con el único sustento del art. 16 TRLIS de 2004 (actual art. 18 LIS) la Administración tributaria puede negar la deducibilidad de un gasto que no trae causa de una operación vinculada, sino de la relación entre el obligado tributario y terceros que no son partes vinculadas.

En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, aclarar si la regularización debe efectuar el correspondiente ajuste en todas las partes vinculadas, para restablecer una relación de plena competencia entre ellas, con la necesidad de indicar la entidad que debe soportar el gasto cuya deducibilidad se deniega a otra, para proceder a una correcta distribución de gastos entre partes independientes.»

3.- Interposición. La representación de la entidad Electrolux España S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito de 13 de enero de 2025.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que, por esta Sala: se *«dicte Sentencia por la que:*

Declare haber lugar al presente recurso de casación y, en su virtud, case y anule la sentencia recurrida, y

Estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por mi representada contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 16 de enero de 2019, desestimatoria de las reclamaciones acumuladas 7616/15, 7671/15 y 2938/16, que confirmó los acuerdos de liquidación que le fueron girados por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2008 a 2011, procediendo a anular dichos actos administrativos por no ser conformes a Derecho y a imponer las costas causadas en la instancia a la parte demandada.»

4.- Oposición al recurso interpuesto.

La Abogacía del Estado, presentó escrito el 25 de marzo de 2025, en el cual concluye señalando que: *«dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida.»*

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 26 de marzo de 2025, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 17 de marzo de 2026 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 12 de mayo de 2026, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación

Las cuestiones que debemos abordar se refieren a si el Grupo Electrolux España debió asumir los costes de reestructuración derivados del cierre de las plantas de ELECTROLUX HOME PRODUCTS OPERATIONS ESPAÑA SL en Fuenmayor y Alcalá de Henares, y, en su caso, se tales costes son gastos deducibles. Un pronunciamiento sobre dicha cuestión está condicionado a un pronunciamiento previo cual es si el art. 16 TRLIS de 2004 puede aplicarse relaciones jurídicas de la entidad regularizada con terceros que no son partes vinculadas.

SEGUNDO. Posición de las partes

La primera alegación de Electrolux España se refiere a la infracción de los arts. 10.3 y 14.1 del Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) en relación con el art. 16 TRLIS, así como de la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a dichos preceptos.

Tal y como se recoge en el Acta de disconformidad A02-72565492 y en el Acuerdo de liquidación derivado de la misma, los gastos generados por los costes de reestructuración de las fábricas de electrodomésticos sitas en Fuenmayor (frigoríficos) y Alcalá de Henares (lavadoras) derivan en su mayor parte de los expedientes de regulación de empleo (ERE) -aprobados por las autoridades laborales competentes en fechas 24 de octubre de 2005 y 23 de abril de 2010, respectivamente- y de la extinción de los 862 contratos de trabajo de los empleados del grupo Electrolux en dichas fábricas (indemnizaciones salariales, rentas aseguradas por prejubilación, seguridad social, recolocaciones, gastos legales derivados del ERE, etc.)-

Del total de gastos relativos al coste de cierre de las fábricas, un 65,43% de los mismos se encuentran directamente relacionados con los compromisos y costes derivados de los EREs de ambas fábricas, porcentaje que ascendería al 81,49% si consideramos también relacionados con los EREs la totalidad de los gastos contabilizados por el Grupo en el cuadro extractado bajo la denominación "Dot. Exist. Reindustrialización, Outplacement, legales, etc." pues lo cierto es que los gastos de recolocación o "outplacement", así como los legales, están también íntegramente relacionados con los referidos EREs.

Esta circunstancia, pone de manifiesto que los gastos derivados del cierre de ambas fábricas traen causa principalmente de los compromisos asumidos por la empresa, en este caso por Electrolux Home Products Operations España, S.L. (EHPOE), entidad dependiente de Electrolux España, S.A., en los EREs que llevaron a la extinción de los 862 contratos de trabajo de los empleados de dichas plantas y al abono de las indemnizaciones correspondientes. Las condiciones económicas acordadas por Electrolux en el marco de los EREs, constan en las resoluciones administrativas que aprobaron los EREs de las fábricas de Fuenmayor y Alcalá de Henares de fecha 24 de octubre de 2005 y 23 de abril de 2010, respectivamente.

La sentencia recurrida respalda la posición de la Administración tributaria en el sentido de confirmar la no deducibilidad en el IS de Electrolux Home Products Operations España y del Grupo de consolidación cuya entidad representante era Electrolux España, S.A. de los "costes de reestructuración" derivados del cierre de las fábricas de Fuenmayor y Alcalá de Henares, respecto de los cuales la Sentencia confirma la regularización practicada por la Inspección y, con invocación de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia y el artículo 16 del TRLIS, considera *«atendiendo a la situación deficitaria de la Compañía, la atribución de riesgos y los términos del contrato de fabricación»* que dichos costes no debían ser asumidos por el grupo en España. La liquidación, y como se señaló en el escrito de preparación del presente recurso de casación, se basó exclusivamente en los arts. 9.1 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Bélgica y 16 TRLIS.

En dicho acto administrativo la Inspección sostiene que esos gastos no debían ser asumidos por la sociedad española dado que el cierre se debió a una decisión estratégica del Grupo -trasladar la producción fuera de España- y que el contrato de fabricación celebrado entre la entidad española (Electrolux Home Products Operations España) -calificada como fabricante por encargo de riesgo limitado- y la entidad belga asociada ELECTROLUX HOME PRODUCTS CORPORATION N.V. debía "haber recogido una cláusula indemnizatoria en caso de rescisión del contrato de fabricación por decisión unilateral de una de las partes vinculadas (la empresa compradora residente en Bélgica, que opera como empresario de pleno riesgo)"; y al no existir esta cláusula, la relación entre ambas entidades, española y belga, no puede ser considerada de plena competencia, de acuerdo con el artículo 16 TRLIS y la interpretación que patrocinan las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

Expone que nadie ha negado que los gastos controvertidos reúnan todos los requisitos legalmente exigidos para su deducibilidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, con arreglo a lo previsto en los artículos 10.3 y 14 TRLIS. Esto es, gastos correlacionados con los ingresos, debidamente contabilizados, imputados temporalmente de manera correcta y no calificados por la regulación de este impuesto como fiscalmente no deducibles y, al ser esto así, no cabe rechazar la deducibilidad fiscal de esos gastos por el hecho de que la decisión del cierre de las fábricas de Fuenmayor y Alcalá de Henares se debiera a una decisión adoptada por el Grupo multinacional Electrolux, por no ser este un argumento jurídico, sino metajurídico.

En efecto, al amparo del artículo 10.3 TRLIS, los gastos contables incorporados en la cuenta de pérdidas y ganancias de una entidad tienen con carácter general la consideración de gastos fiscalmente deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, siempre que reúnan una serie de requisitos y no sean expresamente calificados como gastos fiscalmente no deducibles por la propia regulación de este impuesto.

La doctrina jurisprudencial ha decantado una serie de requisitos para admitir la deducibilidad fiscal de un gasto, cuando no está expresamente calificado como fiscalmente no deducible por la regulación del Impuesto sobre Sociedades, a la hora de determinar la base imponible de este impuesto [(Vid., entre otras, las Sentencias de este Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2021 (recurso de casación 3454/2019, ECLI:ES:TS:2021:1233); 12 de febrero de 2015 (recurso de casación 2859/2013, ECLI:ES:TS:2015:527); 30 de mayo de 2013 (recurso de casación 1979/2011, ECLI:ES:TS:2013:2828), y 3 de diciembre de 2012 (recurso de casación 185/2011, ECLI:ES:TS:2012:8075).] : (i) contabilización, (ii) realidad y justificación documental, (iii) correcta imputación temporal y (iv) correlación con los ingresos.

Todos y cada uno de estos requisitos se cumplen en los gastos discutidos y ningún precepto de la regulación del Impuesto sobre Sociedades excluye expresamente tales gastos de su deducibilidad fiscal, lo que sería ya suficiente para justificar en Derecho su deducibilidad fiscal, a juicio de Electrolux España.

De esta manera, el Tribunal a quo, en la sentencia impugnada infringe frontalmente los artículos 10.3. y 14 TRLIS en relación con el artículo 16 del TRLIS y el artículo 9 del CDI suscrito entre España y Bélgica (Instrumentos de Ratificación del Convenio entre España y Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1995, y del Acta que lo modifica, hecha en Madrid el 22 de junio de 2000) pues

estos últimos artículos no resultan de aplicación al no tratarse de gastos derivados de una operación entre entidades vinculadas situadas en España y en Bélgica sino de gastos contraídos con terceros.

Advierte Electrolux España que, según la Inspección, la relación existente entre la entidad española Electrolux Home Products Operations España y la entidad belga asociada ELECTROLUX HOME PRODUCTS CORPORATION N.V. no puede ser considerada de plena competencia, pero no realiza en la liquidación impugnada ajuste alguno de las presuntas operaciones vinculadas que aprecia en relación con los costes de reestructuración cuya deducibilidad fiscal cuestiona, se limita a eliminar la deducción fiscal de gastos nítidamente contraídos con terceros e incluso de pérdidas o deterioros unilaterales de mobiliario y maquinaria y lo hace invocando a tal efecto los artículos 16 TRLIS y 9 del CDI suscrito entre España y Bélgica, así como las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

En la medida en que Electrolux Home Products Operations España registró en su contabilidad los gastos y pérdidas antes indicados, vinculados al cierre de sus fábricas en Fuenmayor y Alcalá de Henares, en los ejercicios pertinentes de acuerdo con su devengo y, cumpliendo todos los requisitos establecidos en la normativa fiscal (artículos 10.3 y 14 TRLIS) no existe impedimento legal que impida su deducción fiscal, y no cabe denegar su deducibilidad fiscal al amparo de las normas que regulan las operaciones vinculadas, porque no existe el presupuesto exigido para su aplicación, esto es, que se trate de gastos derivados de una operación realizada entre partes vinculadas.

El gasto relativo a los costes de reestructuración por el cierre de las fábricas solo podía ser cuestionado al abrigo de los artículos 10 y 14 TRLIS y de los requisitos exigidos por la doctrina jurisprudencial que los interpreta, requisitos cuyo cumplimiento no ha sido cuestionado para los gastos cuya deducibilidad fiscal se cuestiona. Se trata de gastos contraídos con terceros y validados por las autoridades laborales competentes que cumplen con todos los requisitos establecidos en los artículos 10.3 y 14 TRLIS para su deducibilidad fiscal.

La segunda alegación versa sobre la infracción de los artículos 16 TRLIS y 21 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS) por su indebida aplicación al caso al ponerlos en relación con los artículos 13, 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT») y la jurisprudencia relativa a estos últimos preceptos.

La naturaleza valorativa del artículo 16 del TRLIS sólo habilita a la Inspección tributaria para comprobar la valoración de concretas operaciones vinculadas y en modo alguno le permite negar la deducción fiscal de unos gastos contraídos con terceros, como ha hecho en este caso, porque, a juicio de la Administración, tales gastos debieron ser soportados por una empresa asociada no residente. Esta reconstrucción de las relaciones jurídicas existentes solo le está permitida a la Inspección en uso de las potestades que le reconocen los artículos 13 (recalificación), 15 (conflicto) y 16 LGT (simulación), y sin olvidar además que tales potestades no son intercambiables, conforme consolidada jurisprudencia.

En efecto, en la presente ocasión, con base en el artículo 16 TRLIS, se ha determinado la no deducibilidad fiscal de los costes de extinción de contratos de trabajo, lo que supone alterar los elementos subjetivos de relaciones negociales con terceros (contratos de trabajo) y desbordar los contornos de la potestad de comprobar el valor de operaciones vinculadas que dicho precepto habilita a la Inspección, al punto de invadir materialmente los perfiles de las cláusulas generales antiabuso de los artículos 13, 15 y 16 LGT.

En síntesis, el gasto relativo a los costes de reestructuración por el cierre de las plantas de Fuenmayor y Alcalá de Henares únicamente podría ser cuestionado por la Inspección al abrigo de los artículos 10.3 y 14 TRLIS. En consecuencia, como el artículo 16 TRLIS sólo es aplicable a la comprobación del valor de concretas operaciones vinculadas, denegar la deducción de unos gastos contraídos con terceros sobre la base de que el coste correspondiente debía ser soportado por una empresa asociada no residente supone reconstruir la relación jurídica con los terceros -los empleados afectados por los EREs-, y el artículo 16 TRLIS se muestra insuficiente para lograr tal objetivo, porque este precepto no permite alterar los elementos subjetivos y objetivos de las relaciones negociales con terceros.

De esta forma, se convierte en la práctica en un instrumento de recalificación de actos y negocios jurídicos que ni siquiera han tenido lugar entre partes vinculadas, lo que tiene una incidencia negativa en la previsibilidad de las consecuencias jurídicas de determinados actos y negocios jurídicos y, a la postre, introduce una fuente adicional de inseguridad jurídica en la actividad económica.

La tercera alegación, esta con carácter subsidiario, se refiere a la infracción del artículo 9 CDI entre España y Bélgica, del artículo 16 TRLIS y del artículo 21 RIS por su incorrecta aplicación al caso, puesto que la regularización inspectora no reconstruye la relación de plena competencia como dichos preceptos exigen.

El artículo 16.1, apartados 1º y 2º TRLIS prevé que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, entendiéndose por tal aquel que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

El artículo 16.1 apartado 2º TRLIS impone la obligación a la Administración tributaria, en aquellos casos en que compruebe que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas no se han valorado por su valor normal de mercado, de efectuar las correcciones valorativas que procedan respecto de dichas operaciones. En el mismo sentido se pronuncia el artículo 21.1 RIS, señalando que en el acta que se extienda en concepto de operaciones vinculadas se justificará la determinación del valor normal de mercado conforme a alguno de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 TRLIS y se señalarán adecuadamente los motivos que determinan la corrección de la valoración efectuada por el obligado. Esto es, el art. 16 TRLIS habilita a iniciar un procedimiento de valoración por el valor normal de mercado de operaciones vinculadas, al entender que concurren los requisitos y condiciones establecidos en la normativa de aplicación.

Considera la recurrente que partiendo de la premisa de que los "costes de reestructuración" deben ser soportados por la entidad belga como consecuencia del contrato de fabricación, la consecuencia necesaria hubiese sido la realización de una corrección valorativa bilateral, consistente en el reconocimiento en la empresa española de la adecuada compensación por parte de su asociada belga. Sin embargo, esa corrección valorativa bilateral no se ha efectuado, tal y como puede comprobarse en el propio acuerdo de liquidación impugnado en origen.

De esta forma, si la Administración tributaria consideraba que las condiciones del contrato de fabricación concertado entre la entidad española Electrolux Home Products Operation España y la empresa asociada belga Electrolux Home Products Corporation NV diferían de las condiciones que serían acordadas por empresas independientes (las cuales habrían previsto una indemnización en caso de finalización del contrato de fabricación), debería haber incluido en la regularización los beneficios que habría obtenido la empresa española de no existir tales condiciones ex artículo 9 CDI, de conformidad con una distribución de los "costes de reestructuración" entre partes independientes; esto es, el importe que correspondería afrontar a cada entidad vinculada con ocasión del cierre de las plantas de fabricación, tal y como la propia sentencia impugnada reclama en sus parágrafos 41 y 42.

Pese a ello, ningún ajuste bilateral fue realizado por parte de la Inspección en su acuerdo de liquidación, lo que hubiera dado lugar a un mayor ingreso en la sociedad española y a un mayor gasto correlativo en la entidad vinculada belga. La Inspección se limitó a rechazar de plano el gasto fiscalmente deducido y no afloró ningún ingreso en la entidad española.

Esa categórica confirmación del error cometido por la Inspección no impide a la Sala a quo ratificar en la sentencia recurrida la regularización que se discute.

En el supuesto de autos la Inspección no realiza una valoración de mercado, se limita a denegar la deducibilidad de un gasto contraído con terceros y que además reúnen todos los requisitos establecidos en la regulación del Impuesto sobre Sociedades para su deducción con base en un argumento metajurídico.

En consecuencia, la Sentencia impugnada infringe frontalmente el referido artículo 16 TRLIS al soslayar el necesario ejercicio de calificación tributaria completa para restablecer la relación de plena competencia entre las partes, al no reconstruir la relación alternativa que hubiera debido tener lugar, sin precisar la entidad o entidades que deben soportar los costes de reestructuración cuya deducibilidad se deniega, ni el importe o porcentaje de dichos gastos que debe asumir cada una. Y se hace, además, con infracción del art. 9 CDI celebrado entre España y Bélgica, al impedir la activación de los mecanismos destinados a mitigar la doble imposición, dado que la regularización de la operación vinculada no da lugar al correspondiente ajuste entre las partes asociadas. En concreto, se infringe el apartado 9.2 del citado CDI-

En síntesis, el artículo 16 del TRLIS exige que cuando se realice una corrección por operaciones vinculadas, deberá necesariamente practicarse el ajuste que reconstruya la supuesta relación de plena competencia que hubiera debido tener lugar entre las partes contratantes, y precise la entidad o entidades que deben soportar los costes de reestructuración cuya deducibilidad se deniegan a la entidad española. Apostilla que la reconstrucción de la relación entre las partes de conformidad con el principio de plena competencia en ningún caso concluiría en negar la deducibilidad del gasto con terceras partes sino en generar un ingreso en la entidad residente, por ser la única manera en la que el gasto fiscalmente denegado a la residente pudiera aflorar en la entidad no residente, evitando así una injustificada doble imposición internacional.

En definitiva, la sentencia de instancia infringe el artículo 16 del TRLIS y el artículo 9 del CDI suscrito entre España y Bélgica, conforme a los cuales la regularización de un contrato entre empresas asociadas conlleva necesariamente la correcta valoración de las prestaciones del contrato para ajustarlas al valor de mercado,

a diferencia de lo que ha sucedido en el presente caso, donde la liquidación recurrida se limita a eliminar la deducción fiscal de gastos con terceros e incluso de pérdidas o deterioros unilaterales de mobiliario sin realizar ajuste alguno de las operaciones vinculadas respecto de los costes de reestructuración, y, por tanto, también por esta razón debe ser casada.

La Abogacía del Estado mantiene, en su escrito de oposición, que el artículo 16 TRLIS legitima a la Administración tributaria para comprobar el valor de mercado de unas concretas operaciones entre entidades vinculadas y, además, partiendo de esa vinculación, le permite comprobar, ante la pretensión de una entidad residente de deducirse como gasto en su IS la totalidad de los gastos de reestructuración derivados de una decisión unilateral adoptada por su matriz no residente, si esa deducción es acorde con las recomendaciones contenidas en las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, dado que el citado artículo 16 no contiene disposición específica sobre este tipo de operaciones.

Sobre esa base, observa que, desde una perspectiva estrictamente económica, la reordenación de las actividades de un grupo multinacional, el cambio en su modelo de negocio o la modificación en la «gestión» de la denominada cadena de suministro puede obedecer a múltiples finalidades.

Señala que en un gran número de ocasiones esas finalidades se muestran con gran claridad como sucede, por ejemplo, cuando un grupo decide situar unidades productivas en territorios o economías «emergentes», que presentan bajos niveles salariales. El traslado de las fábricas de diversos tipos de productos (textiles, automóviles, juguetes o electrodomésticos, por citar alguno de ellos) hacia el continente asiático o, más cerca, hacia el este de Europa, nos brinda numerosos ejemplos de esta situación.

En estos casos, el ahorro de costes esperado, que puede ser incluso determinante de la propia supervivencia del grupo en el entorno competitivo al que se enfrenta, puede ser la causa que justifique, por ejemplo, el cierre de una o varias fábricas hasta entonces radicadas en otras jurisdicciones, aunque para ello deban soportarse los importantes costes que ello puede suponer.

Esto, según el planteamiento de la Administración tributaria, es lo que ha ocurrido esta vez, ya que el cierre de las dos fábricas (la de Fuenmayor y la de Alcalá de Henares) se produjo por la decisión estratégica del Grupo multinacional ELECTROLUX de colocar la producción en países de bajo coste, y no por los datos económicos que se desprenden de la información facilitada a terceros por el procedimiento oficial previsto en la normativa mercantil.

En esta línea, ante la ausencia de normativa interna que atienda a estas eventualidades, según la Abogacía del Estado, cobra sentido la apelación y aplicación que hace la Inspección Tributaria a las recomendaciones de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, en las que se tiene siempre presente la documentación existente.

En este sentido, el capítulo IX de las Directrices de 2010 (9.57) califica de «buena práctica» documentar estas sinergias, así como las premisas en que se basan, señalando que este tipo de documentación será preparada «a nivel de grupo» -es decir, normalmente por la matriz- con una finalidad extrafiscal. Y, yendo un poco más allá, y como manifestación del principio de empresa separada, se recomienda referir dichas sinergias a nivel de cada entidad (9.63).

En este mismo sentido, y en aplicación del principio de libre competencia, las Directrices (9.59) recogen la conveniencia de analizar las alternativas disponibles de modo realista a la reestructuración, ya que esta es la conducta que cabe esperar de operadores independientes.

Asegura la Abogacía del Estado que, en el presente caso, la información pública que el Grupo multinacional ELECTROLUX aporta en su web, así como numerosos documentos internos, se refiere, continuamente, al traslado de la producción a países de bajo coste.

Asimismo, de las cuentas consolidadas del grupo del ejercicio 2008, que obran en el Registro mercantil español, y que constan en el expediente electrónico, se desprende que la sociedad sueca ELECTROLUX AB, matriz del Grupo multinacional y titular última de las sociedades del Grupo Electrolux en España, adoptó una serie de decisiones en cuanto a la localización de sus fábricas entre los distintos continentes, con objeto de situarlas en países de "bajo coste".

En definitiva, el cierre de las plantas de fabricación sitas en España responde a la ejecución de un plan diseñado por la matriz del grupo multinacional para la reubicación de las plantas de producción ubicadas en diversos países hacia territorios con bajos costes de fabricación.

De la documentación recabada por la Inspección, se desprende que la adopción de las decisiones de reubicación de las plantas de fabricación españolas se llevó a cabo desde la matriz del Grupo multinacional.

Seguidamente argumenta que las reestructuraciones empresariales conllevan en muchas ocasiones la terminación o renegociación sustancial de contratos preexistentes.

A tal fin pone de relieve algunas circunstancias que conviene analizar en estos supuestos para determinar si una indemnización podría resultar procedente serían:

- 1.- Si el contrato que finaliza prevé la existencia de una indemnización para el caso.
- 2.- Si, con independencia de que se prevea o no en el contrato, entre partes independientes se observa la presencia (o ausencia) de cláusulas indemnizatorias en supuestos similares (comparables).
- 3.- Deberá indagarse si la normativa mercantil o la jurisprudencia aplicable, amparan el derecho a percibir una indemnización de terminación, y en qué condiciones.
- 4.- Cuando existe el derecho a una indemnización por terminación o renegociación contractual también deberá tenerse en cuenta, finalmente, qué entidad del grupo es la que debe hacerse cargo de la misma, ya que podría ser aquella que decide terminar el contrato- habitualmente, en la práctica, la matriz del grupo-, la que en el futuro se va a beneficiar de esa terminación, u otra solución intermedia o compartida.

Mantiene que, a examinar ese aspecto, se ha dedicado la Administración tributaria en su tarea comprobadora, teniendo en cuenta el Contrato de fabricación suscrito por Elecrolux Home Productos Operations España, S.L. y la sociedad belga Electrolux Home Productos Corporation NV (Contract Manufacturing Agreement), por virtud del cual la entidad española, "the Manufacturer", se obliga a fabricar "los productos" definidos en el contrato según especificaciones (diseño, modelos, fecha de fabricación, procedimientos, técnicas, know-how, etc.) del "Purchaser", la entidad belga.

El precio establecido en un apéndice del contrato se fija por el procedimiento del "cost plus".

La duración del contrato es anual, prorrogable automáticamente, lo que ha supuesto un período total de seis años, hasta la fecha del cierre de la fábrica.

El contrato establece la posibilidad de que cualquiera de las partes pueda dar por terminado el acuerdo en cualquier momento comunicándolo a la otra parte por escrito con tres meses de antelación (Sección 8.2.a).

En cuanto a la asunción de los costes que provoque la terminación voluntaria por una de las partes del contrato, en la Sección 9.3 de las Directrices de la OCDE se establece que: «Todos los costes relacionados con el cumplimiento de las obligaciones de rescisión, excluidos los costes relacionados con la reestructuración o relacionados con otro acontecimiento extraordinario, serán por cuenta de la Parte que rescinde con respecto a la Sección 8.2 a)...».

Lo anteriormente transcrito, asegura la parte recurrida, implica que todos los gastos relacionados con la terminación de las obligaciones, excluyendo los de reestructuración u otro acontecimiento extraordinario, deben ser a cuenta de la parte que finaliza el contrato en el supuesto previsto en la sección 8.2.a).

En cuanto a las responsabilidades por terminación del contrato, la Sección 9.5 de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia dispone: «Responsabilidad a la terminación: sujeto a lo anterior, sin embargo, ninguna de las partes será responsable ante la otra parte, a causa de la terminación de este acuerdo, por daños consecuenciales, incluyendo pero no limitado a, la indemnización de los daños resultantes de la pérdida de beneficios actuales o futuros en las ventas, o gastos, inversiones o compromisos realizados en relación con el mismo.»

Ello comporta que ninguna parte es responsable frente a la otra, por razones de la terminación de este acuerdo, de los daños consecuentes que se produzcan.

Entre otros casos, no procede la compensación por los daños que pudieran derivar por la pérdida de presentes o futuros beneficios por las ventas, o por gastos, inversiones o compromisos asumidos en conexión con este contrato.

En definitiva, el contrato suscrito no prevé indemnización alguna o compensación por los daños que la rescisión voluntaria unilateral del contrato por una de las partes pueda ocasionar a la otra parte.

De acuerdo con los hechos expuestos, según la Abogacía del Estado, el Grupo multinacional ELECTROLUX ha desarrollado una estrategia de traslado de la producción a países con bajos costes de fabricación. En el contexto de dicha estrategia, se produjo el cierre de las plantas industriales situadas en territorio español. Estas factorías, de acuerdo con el contrato de fabricación suscrito con la entidad belga, fabricaban todos sus productos para ese único cliente, de acuerdo con las especificaciones fijadas por el mismo, pudiendo éste rescindir el contrato sin quedar obligado a indemnizar a la entidad española por los costes derivados del cierre de las fábricas.

En la regularización practicada, la Inspección no cuestiona que, según la dicción del párrafo 9.4 de las Directrices de la OCDE, una de las razones que pueden justificar una reestructuración sea la de aprovechar las sinergias generadas y las economías de escala, la optimización de la gestión de las líneas de actividad y la mejora de la eficiencia en la cadena de suministro, y que las reestructuraciones puedan ser necesarias para mantener la rentabilidad o limitar las pérdidas en períodos de descenso de la actividad económica.

Lo que la Inspección discute y queda totalmente al margen de un problema de valoración de operaciones vinculadas es quién debe soportar los costes que, según su parecer y el de los criterios ofrecidos por las Directrices de la OCDE, no debe ser otra que la entidad que se vaya a ver beneficiada por los mayores ingresos generados a consecuencia del traslado de las fábricas.

En definitiva, la cuestión a analizar es la de si la rescisión del contrato de fabricación por decisión unilateral de una de las partes vinculadas (la entidad no residente que opera como empresario de pleno riesgo), debe dar lugar a una indemnización para compensar los costes que dicha rescisión le va a provocar a la otra parte vinculada (la entidad residente en España que opera como empresario de riesgo limitado).

Así centrado el debate, la Inspección tuvo presente, según la parte recurrida, lo dispuesto en los apartados 9.6, 9.10, 9.50, 9.63, 9.103, 9.106, 9.116, 9.122 de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, que reproduce, poniéndolas en relación con un contrato que no prevé indemnización alguna o compensación por los daños que la rescisión voluntaria unilateral del contrato por una de las partes pueda ocasionar a la otra parte, lo que obliga a plantearse si los términos del presente acuerdo y la inexistencia de cláusula de indemnización o de compensación son de plena competencia, es decir, si partes independientes, en circunstancias comparables, habrían celebrado un contrato similar.

Especialmente, tal como razona la inspección, valora la consideración de la entidad residente, como un supuesto de empresario de riesgo limitado que durante años ha venido fabricando bajo contrato, siendo las funciones y riesgos principales del empresario no residente.

Esta situación de empresario de bajo riesgo, permite valorar la necesidad de una compensación por la rescisión de un contrato basado en la colaboración y la confianza. La entidad española asume un riesgo limitado por lo que no puede resultar perjudicado por la simple voluntad del empresario principal al decidir extinguir un contrato que de forma periódica se ha venido prorrogando.

Como sigue diciendo el acuerdo de liquidación, «la entidad residente en España se ha sometido a unas instrucciones provenientes de su cliente principal, la entidad no residente, y ello ha obligado a la empresa española a reunir, para el cumplimiento del contrato, una serie de condiciones (inversiones en activos y empleados). Por ello es lógico que, si el empresario principal rompe las previsiones contractuales que la entidad de riesgo limitado tenía para recuperar esas inversiones, deba asumir las consecuencias económicas que ello conlleva, en la medida en que la entidad española está sometida a unas instrucciones concretas y muy restrictivas respecto al mercado para esos productos.»

Es que, - como continuado señalando -, en definitiva, la Inspección tributaria entiende que, los costes (o parte de los mismos) que le han supuesto a la entidad española el cierre de las fábricas, deben ser asumidos por el propio grupo (la matriz, por ser quien toma la decisión o cualquier otra parte vinculada que se beneficia del cierre de la factoría), ya que, a efectos de precios de transferencia, puede afirmarse que la reestructuración tiene sentido tanto en el nivel superior del grupo ELECTROLUX como en el nivel de cada una de las entidades implicadas en el cambio.

Además, si la entidad residente en España (Elecrolux Home Productos Operations España), ha venido obteniendo una baja remuneración por carecer de riesgos, no debe ahora asumir el riesgo más cuantioso, ya que la asunción de funciones y riesgos principales se localizan en la entidad no residente. Precisamente por ello, los costes derivados de la rescisión unilateral del contrato, por parte de la entidad que tenía los verdaderos riesgos, deben ser asumidos por quien se ha beneficiado durante la vigencia del contrato al abonar una menor retribución por los elementos cuya fabricación encarga.

En suma, - sigue manifestando, una vez más, el acuerdo-, por razones de coherencia y de racionalidad económica, debe impedirse una extraordinaria disminución de los beneficios asignados a la entidad española, en base a unos riesgos cuya no asunción por la entidad española justificó, previamente, la atribución a la misma de, estrictamente, los beneficios correspondientes a un fabricante por contrato de riesgo limitado, dado que este no asume los riesgos propios de un fabricante independiente. Riesgos cuyos costes la entidad española pretende deducir ahora, en contradicción con su condición de fabricante por contrato de riesgo limitado. Igualmente, destaca que la empresa española no va a obtener beneficio alguno de la reducción de costes que para el Grupo multinacional supone el traslado de la producción a países con bajos costes laborales, por lo

que carece de sentido, desde la perspectiva del análisis funcional que propugnan las Directrices de la OCDE, asignarle fiscalmente los costes del cierre de las fábricas situadas en nuestro territorio.

En cuanto a la aportación de diversos contratos de fabricación respecto de los cuales la parte recurrente indica que no contienen cláusula indemnizatoria por la rescisión unilateral, por lo que concluye que tal ausencia de indemnizaciones constituye una práctica habitual de mercado, baste decir, con el propio acuerdo de liquidación, que, en principio, son contratos de fabricación celebrados entre entidades independientes, de los que no se deriva cláusula alguna que permita concluir que el fabricante opera en exclusiva con un único cliente.

En estos casos, en los contratos no ha lugar a pactar cláusula de indemnización, como sucede en los mismos.

Ahora bien, señala la Abogacía del Estado, no es el caso que nos ocupa, pues el fabricante español tiene un solo cliente, fabrica lo que le ordena la entidad no residente, no tiene capacidad para fabricar lo que considere conveniente y, obviamente, ha dimensionado su fábrica en función de lo que le pide su único cliente, que además es su accionista mayoritario. Si su único y exclusivo cliente decide no encargarle la fabricación de ningún producto a partir de una determinada fecha, desaparece del mercado como fabricante porque todo lo que sabe hacer no puede emplearlo en crear su propia clientela -puesto que haría competencia a su matriz-.

Debido a esto, asegura, carece de importancia lo que se pacte en el contrato de fabricación respecto a la asunción de costes de cierre de fábrica. La voluntad de la entidad fabricante es una voluntad cautiva de su matriz.

Por último, en cuanto a la invocación de la libertad de establecimiento, contemplada en los Tratados de la Unión Europea, alega al respecto -con el acuerdo una vez más- que el criterio de la Inspección no afecta a dicho principio sino, por el contrario, lo único que pretende es que los costes tributarios derivados de la decisión del Grupo no recaigan exclusivamente en la Administración española sino que se asuman, de acuerdo con un adecuado análisis funcional en línea con lo establecido en las Directrices de la OCDE, en los artículos 9 de los Convenios de Doble Imposición aplicables y en el artículo 16 del TRLIS y su desarrollo reglamentario, por quien obtiene los beneficios de semejante decisión.

Los tratados de la Unión, como las Directrices de la OCDE, no reconocen en ningún caso la legitimidad de la obtención de beneficios fiscales indebidos (como resultaría del traslado de costes o ganancias de un país a otro, en función de su tributación) y la idea que subyace en toda regulación europea es la de que se tribute adecuadamente en cada país, procurando evitar la utilización de mecanismos que sustraigan a las distintas jurisdicciones los impuestos correspondientes.

Por otro lado, la Abogacía del Estado responde a la alegación subsidiaria de la recurrente de que la sentencia infringe frontalmente lo previsto en el artículo 16 TRLIS pues, partiendo del criterio de la indicada sentencia recurrida conforme al cual los "costes de reestructuración" deben ser soportados por la entidad asociada belga como consecuencia del contrato de fabricación, la consecuencia necesaria hubiese sido la realización de una corrección valorativa bilateral, manifestando, en primer lugar, que la realidad es que el resultado de realizar un ajuste positivo a la base imponible en lugar de eliminar el gasto no hubiera modificado un ápice la liquidación: el resultado es exactamente el mismo (da igual restar cien al resultado contable que añadir esos cien a la base imponible declarada: la cifra sometida a imposición es la misma).

Añade, en segundo término, que la petición del ajuste bilateral a estas alturas, desdice todas las alegaciones efectuadas por ELECTROLUX ESPAÑA en el expediente de comprobación ya que, en todo momento, ha negado la intervención del grupo en la reestructuración, pese a las evidencias, y no ha facilitado información a la Administración tributaria para que ésta pudiera determinar proporción alguna en cuanto a responsabilidades sobre tales gastos (lo dice la propia sentencia de instancia).

La Administración no puede inventarse "qué concreta entidad debe asumir cada uno de los costes controvertidos" cuando la entidad con la que está tratando se niega a reconocer que hay otras entidades que intervienen en el asunto. Alegar aquí el incumplimiento de normas por parte de la Administración cuando previamente se ha impedido su aplicación práctica puede ser una técnica de defensa, pero no es admisible siendo obligado sacar a la luz el incorrecto proceder de adverso.

Además, el artículo 9 CDI, en el que pretende apoyarse, habla de los beneficios de la empresa del otro Estado y que se hayan sometido a tributación en él. La accionista belga no tiene por qué ser la que haya "sufrido" la tributación de los presuntos beneficios hipotéticamente atribuidos a Electrolux España S.A., pues en todo momento se ha negado su intervención y bien pudiera ser Suecia el origen de tales decisiones, pero eso no pudo determinarlo la Inspección porque la sociedad se encargó de dejar fuera de aplicación ese extremo e impedir que lo conociera la Administración.

TERCERO.- El criterio de la Sala



Lo primero que debemos señalar es que, contrariamente a lo manifestado por la representación de la Administración demandada, la cuestiones objeto de casación no son cuestiones nuevas, han sido abordadas en la instancia.

Ya hemos indicado en los antecedentes que el cuerdo de liquidación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictado el 1 de septiembre de 2015, se refiere a cinco cuestiones. No todas ellas se refieren a operaciones vinculadas. No lo es, precisamente, la cuestión relativa a la deducción de los costes de reestructuración por el cierre de las plantas industriales de Fuenmayor y Alcalá de Henares.

El artículo 15 TRLIS, lleva por título «Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias», pero más que este nos interesa el artículo 16. TRLIS, dedicado a las operaciones vinculadas, que reproducimos, parcialmente, en la redacción a la sazón vigente, concretamente, sus apartados 1, 3 y 8, que disponen:

«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.

(...)

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.

(...)

8. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.»

Estos apartados, como los restantes de dicho artículo 16 y, asimismo, su desarrollo reglamentario, son aplicables a cuatro de las cuestiones abordadas por la liquidación recurrida. «El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo.» (STS de 15 de julio de 2024. rec. cas. 7861/2022), pero, anticipémoslo ya, no serán aplicables a la quinta de las cuestiones, justamente la que aquí nos ocupa. No es aplicable, ni siquiera subsidiariamente. Ningún precepto habilita para que tal aplicación se puede producir, si, como es el caso, no nos encontramos ante una operación vinculada.

Ha de tenerse muy presente que los gastos generados por la reestructuración de las fábricas de electrodomésticos sitas en Fuenmayor (frigoríficos) y Alcalá de Henares (lavadoras), que desembocan en su cierre, derivan en su mayor parte de los expedientes de regulación de empleo (ERE) -aprobados por las autoridades laborales competentes el 24 de octubre de 2005, en el prime caso, y 23 de abril de 2010, en el segundo, y de la extinción de los 862 contratos de trabajo de los empleados del grupo Electrolux en dichas fábricas (indemnizaciones salariales, rentas aseguradas por prejubilación, seguridad social, recolocaciones, gastos legales derivados del ERE, etc.). Consta que quien fue parte en dicho expediente ha sido la empresa española. Los gastos cuestionados han sido contraídos con terceros y validados por las autoridades laborales competentes, y, además, cumplen los requisitos establecidos en los artículos 10.3 y 14 TRLIS para su deducibilidad fiscal. Fue la empresa española, no ninguna empresa extranjera, la que hizo frente a esos gastos.

En los ejercicios objeto de comprobación la sociedad dominante Electrolux Home Products Operation España registró en su contabilidad los gastos y pérdidas correspondiente, vinculados al cierre de sus fábricas en Fuenmayor y Alcalá de Henares. Lo hizo en los ejercicios pertinentes de acuerdo con su devengo y, cumpliendo todos los requisitos establecidos en la normativa fiscal (artículos 10.3 y 14 TRLIS). No existe óbice legal que impida su deducción fiscal, puesto que no es tal el hecho de que se acuda, particularmente, a las Directrices de los precios de transferencia de la OCDE de 2010, puesto que se aplicación está supeditada a que, en efecto, nos hallemos ante operaciones vinculadas. Nada lleva a pensar que la concreta operación analizada en la liquidación reducida sea verdaderamente una operación entre empresas vinculadas.

En la operación controvertida la administración ha desconocido la naturaleza del negocio jurídico subyacente, habiendo alterado los elementos subjetivos y objetivos de las relaciones negócias de Electrolux Home Products Operation España con terceros; que no la entidad no residente. Los costes de reestructuración controvertidos son ajenos a la relación jurídica entre la entidad española y la entidad extranjera. No consta que, sobre tales costes, en el presente recurso, se haya suscitado controversia entre ambas entidades, y, por tanto, no se ha puesto sobre la mesa, aquí, las consecuencias específicas de las consecuencias que, para dichas entidades, tiene extinción de la relación contractual que las vincula. Ni siquiera se ha mencionado los artículos 13, 15 y 16 de la LGT, tratando de reconducir la situación, como, preventivamente, apunta la parte recurrente. Esas figuras, que no sido invocadas, insistimos, presentan sus propios perfiles.

En el caso que nos ocupa, bajo la apariencia de practicarse el ajuste de una operación vinculada, formalmente no altera ningún acto ni negocio jurídico celebrado entre partes vinculadas, sino que exclusivamente se limita

a negar la deducción fiscal de unos gastos contraídos con partes no vinculadas. Ello no tiene amparo en el artículo 16 TRLRH ni en ninguna otra norma legal ni reglamentaria, ni tampoco los criterios ofrecidos por las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia. Realmente la aplicación del artículo 16 TRLIS se ha reconvertido un instrumento de recalificación de actos y negocios jurídicos que no han tenido lugar entre esas partes vinculadas (una entidad española y la multinacional extranjera).

Según la parte recurrida lo que la Inspección discute, quedando totalmente al margen de un problema de valoración de operaciones vinculadas, es quién debe soportar los costes que, según su criterio, no debe ser otra que la entidad que se vaya a ver beneficiada por los mayores ingresos generados a consecuencia del traslado de las fábricas. No es esa la conclusión a la que llegamos, por razones expuestas. La cuestión a analizar no es, en el marco del presente recurso de casación, la de si la rescisión del contrato de fabricación por decisión unilateral de una de las partes vinculadas (la extranjera que opera como empresario de pleno riesgo), debe dar lugar a una indemnización para compensar los costes que dicha rescisión le va a provocar a la otra parte vinculada (la entidad residente en España que opera como empresario de riesgo limitado). Como es sobre esta premisa, que no se cumple, sobre la que se construye la argumentación de la administración, no procede que confirmemos la adecuación a derecho de su proceder.

CUARTO. Doctrina que fija

Por las razones expuestas, la doctrina que fijamos es la siguiente:

La aplicación del art. 16 TRLIS de 2004 debe limitarse a las operaciones vinculadas y no cabe su aplicar a relaciones jurídicas de la entidad regularizada con terceros que no son partes vinculadas.

QUINTO.- Pretensiones-

La parte recurrente solicita, en primer lugar, que se fije la siguiente doctrina:

Primero. El artículo 16 TRLIS es una norma de valoración cuya aplicación debe ser limitada a la comprobación del valor de concretas operaciones vinculadas, por lo que no puede ser aplicado para regularizar relaciones jurídicas del contribuyente con terceros, pues en ningún caso permite alterar los elementos subjetivos y objetivos de las relaciones negociales con terceros (i.e. contratos de trabajo).

Segundo. La Inspección no puede negar la deducibilidad fiscal de un gasto cuya causa es ajena a una concreta operación vinculada, si dicho gasto reúne todos los requisitos exigidos por los artículos 10.3 y 14 TRLIS, con el único sustento del artículo 16 TRLIS, porque este último precepto es una norma de naturaleza meramente valorativa que no puede afectar a actos o negocios jurídicos celebrados con terceros.

Tercero. Subsidiariamente, para el caso en que se entienda que la Inspección tributaria puede negar la deducibilidad de un gasto que no trae causa de una operación vinculada sino de la relación del contribuyente con terceros, con el único sustento del artículo 16 TRLIS, procede sostener que la Inspección debe efectuar ineludiblemente el correspondiente ajuste en todas las partes vinculadas para restablecer la relación de plena competencia entre ellas, precisando cuál es la entidad que debe soportar los concretos gastos cuya deducibilidad fiscal niega, para que se produzca una correcta distribución de los "costes" entre partes independientes.

Como consecuencia de todo ello, solicita que se case sentencia recurrida por incurrir en las infracciones denunciadas y, por ende, estime íntegramente el recurso contencioso-administrativo 339/2019, con la correlativa anulación de la resolución del TEAC recurrida y de la liquidación tributaria de la que esta trae causa, por no ser conformes a Derecho: (i) al aplicar el artículo 16 TRLIS para regularizar relaciones jurídicas de la entidad regularizada con terceros que no son partes vinculadas, y (ii) al denegar la deducibilidad de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades del Grupo en consolidación fiscal que no trae causa de una operación vinculada, sino de la relación entre el contribuyente y terceros que no son partes vinculadas, con el único sustento del artículo 16 TRLIS, cuando dichos gastos reúnen todos los requisitos previstos en los artículos 10 y 14 TRLIS.

La Abogacía del Estado solicita, en primer lugar, que se declare no haber lugar a el recurso de casación formulado por ausencia de interés casacional al plantear en el mismo una cuestión nueva que no fue objeto de pronunciamiento en la sentencia.

En segundo lugar, si no se entendiera así, replanteando y contestando al mismo tiempo a la auténtica cuestión de interés casacional, deje sentado como doctrina que:

"La Administración tributaria, en su tarea de comprobación de las operaciones realizadas por empresas asociadas en los términos del artículo 9 de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España con otros países, ante la ausencia de una disposición específica sobre el particular en el artículo 16 del TRLIS/2004 - artículo 18 de la actual LIS/2014 -, para concretar si son deducibles en el IS de la entidad residente los gastos



de reestructuración derivados de la rescisión de un contrato de fabricación suscrito entre una sociedad no residente, la sociedad matriz, y otra residente en España, vinculadas, por decisión unilateral de la primera, la entidad no residente, que da lugar a una indemnización para compensar los costes que esa decisión va a provocar a la otra parte vinculada, la entidad residente en España, es posible tener en cuenta, como elemento interpretativo, las Directrices de la OCDE que permiten imputar ese gasto a la entidad no residente, y no, por el contrario, los artículos 10.3 y 14.1 del TRLIS/2004, imputándola a ella exclusivamente esos gastos".

Pues bien, por todas las razones expresadas, procede declarar haber lugar al recurso de casación, y correlativamente, estimar el recurso contencioso recurso n.º 339/2019, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 16 de enero de 2019, exclusivamente en los extremos aquí debatidos, de la reclamación 00-7616-15-15 relativa al acuerdo de liquidación referido derivado del acta A23-72565492.

SEXTO.- Las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la apelación, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.-Fijar la doctrina recogida en el fundamento jurídico cuatro de esta sentencia.

Segundo.-Haber lugar al recurso de casación 8692/2024 interpuesto por la representación procesal interpuesto por la entidad Electrolux España S.A., representada por la procuradora doña Alicia Casado Deleito, contra la sentencia dictada el 31 de marzo 2023 por la de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso n.º 339/2019. Se casa y se anula.

Tercero.-Estimar el recurso contencioso administrativo 339/2019, interpuesto por la entidad Electrolux España S.A., representada por la procuradora doña Alicia Casado Deleito contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 16 de enero de 2019, reclamaciones acumuladas 7616/15, 7671/15 y 2938/16, exclusivamente en los extremos aquí debatidos, de la reclamación 00-7616-15-15 relativa al acuerdo de liquidación derivado del acta A23-72565492.

Cuarto.Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento de esta sentencia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.