

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073359

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 29 de marzo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 125/2017

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Distribuidora de bajo riesgo. Gastos financieros derivados de operaciones de factoring.** En relación con un grupo multinacional de fabricación de ordenadores personales, la Inspección considera que los gastos financieros proceden del aumento de los plazos de cobro y por retraso en los envíos, que están en contradicción con la calificación de distribuidora de riesgo limitado que resulta del contrato suscrito con la entidad del grupo multinacional que se encarga del aprovisionamiento de filiales. Las directrices de precios de transferencia de la OCDE señalan que el riesgo se traspaasa al distribuidor antes de la entrega del producto. Por tanto, la Administración entiende que la anulación de pedidos no supone un riesgo asumido por el distribuidor. Los mayores gastos financieros, derivan de un cambio de estrategia del negocio del Grupo, por lo que no los debe soportar la distribuidora, sin posibilidad de repercutir a los clientes.

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

Convenio de 26 de abril de 1966 (Convenio con Suiza), art.9.

Directrices Precios Transferencia OCDE, punto 5.

**PONENTE:***Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000125 / 2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01054/2017

Demandante: ACER COMPUTER IBÉRICA, S.A.

Procurador: Dº FRANCISCO JAVIER VÁZQUEZ HERNÁNDEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

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

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veintinueve de marzo de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido ACER COMPUTER IBÉRICA, S.A. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>o</sup> Francisco Javier Vázquez Hernández, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 1 de diciembre de 2016 , relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006, 2007 y 2008, siendo la cuantía del presente recurso 1.235.541,91 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por ACER COMPUTER IBÉRICA, S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>o</sup> Francisco Javier Vázquez Hernández, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 1 de diciembre de 2016, solicitando a la Sala, que, dicte Sentencia por la que se estime el presente recurso contencioso-administrativo y se anule la Resolución del TEAC impugnada, así como aquellos actos administrativos de los que trae causa.

#### **Segundo.**

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

**Tercero.**

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, reproducidos los documentos, y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veintisiete de marzo de dos mil diecinueve, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

**Cuarto.**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 1 de diciembre de 2016 que desestima la reclamación interpuesta.

Como expresamente se señala en la demanda, la única cuestión controvertida es la relativa a la deducibilidad fiscal de parte de los gastos financieros, concretamente los derivados de operaciones de factoring, satisfechos por Acer Computer Ibérica, S.A, a entidades bancarias terceras.

La Inspección, según se afirma en la demanda, en sus actuaciones, analiza las causas del incremento de los gastos financieros en el periodo 2006-2008 y considera que se deben a un desfase entre los plazos de cobro de las ventas de ACI a sus clientes y los plazos de pago a AEAG. La Inspección entiende que las causas de dicho desfase se deben a:

1.- Un aumento en la duración de los plazos de cobro promedio pactados con clientes, derivado del creciente peso de los clientes minoristas, con quienes en general se pactan plazos más largos,

2.- Anulaciones de pedidos por parte de clientes de ACI; la Inspección mantiene que estas anulaciones de compra deberían suponer anulaciones, a su vez, de las compras de ACI a AEAG.

3.- Diferentes criterios a la hora de computar los plazos de cobro a clientes y los plazos de pago a AEAG. Así, el plazo de pago a AEAG es de 55 días a partir de la fecha del pedido, mientras que el plazo de cobro a los clientes de ACI, se computa, frecuentemente, a partir del momento de la entrega.

4.- Cambios en la logística de los envíos de mercancías efectuados por parte de AEAG. En los años comprobados, aumenta el peso de los envíos por mar, en detrimento de los envíos por transporte aéreo. Ello supone un alargamiento de los plazos de cobro efectivo para aquellos clientes en los que el cómputo se inicia en el momento de la entrega, mientras que el plazo de 55 días de pago a AEAG a partir de la firmeza del pedido no se modifica.

La Inspección considera que los costes financieros derivados de la recolocación de pedidos anulados, los que se derivan de las diferencias de criterio a la hora de computar plazos de cobro y pago y los ocasionados por retrasos en los envíos, obedecen a la aplicación de criterios incorrectos a la hora de contabilizar y facturar determinadas operaciones.

Asimismo, considera que la asunción de dichos costes por ACI entra en contradicción con su calificación de distribuidora de bajo riesgo y no se ajusta al reparto de funciones y riesgos entre ACI y AEAG, que resulta del contrato de distribución e informe de precios de transferencia.

La negativa de la Administración a la deducibilidad, se fundamenta en lo que denominan "desfases entre cobros y pagos" y en la calificación de ACI como distribuidora de bajo riesgo.

**Segundo.**

ACI forma parte del grupo multinacional ACER, dedicado a la fabricación y distribución de ordenadores personales y otros aparatos electrónicos. AEAG, entidad del Grupo, centraliza el aprovisionamiento de las filiales establecidas en Europa, Oriente Medio y África, y actúa como centro directivo regional de dicha zona geográfica.

ACI se dedica a la comercialización al por mayor de aparatos y material electrónico, así como a la prestación del servicio técnico relativo a dichos productos.

Con el objetivo de regular la relación entre ACI y AEAG, ambas entidades suscribieron un contrato de distribución de riesgo limitado ("Limit Risk Distribution Agreement"), que entró en vigor el 1 de enero de 2005.

En virtud de este contrato, AEAG garantiza una remuneración de mercado a ACI en la distribución de sus productos en España y Portugal, de acuerdo con su caracterización de distribuidor de riesgo limitado.

La Inspección señala que en el caso presente nos hallamos ante el examen de unas operaciones que caen de lleno en el campo de las operaciones vinculadas, se trata de dos empresas del grupo europeo de ACER, que mantienen un contrato de distribución. Les resulta aplicable el Art. 16 del TRLIS y dado que la sociedad Acer Europe AG es una sociedad suiza el convenio de doble imposición hispano-suizo.

En el convenio se contempla en el Art. 9 la posibilidad de modificar los beneficios de las empresas que sean causados por condiciones impuestas entre empresas asociadas, que no se correspondan con las condiciones que serían acordadas entre empresas independientes.

En relación a los precios de transferencia son de aplicación las normas internacionales de la OCDE, en las que en esta materia son fundamentales la guía de la OCDE de Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias, tanto en la versión actualizada del 2003, como en la nueva versión 2010.

Señaladas las normas de aplicación, debemos analizar las cláusulas del contrato de distribución de riesgo limitado que originan la controversia:

"5.4 Derecho de propiedad y riesgo. El distribuidor comprará los productos al proveedor en nombre propio y por su cuenta. Los derechos de propiedad y el riesgo de pérdida, así como, el riesgo de daños en los productos, se traspasará inmediatamente al distribuidor antes de la entrega de los productos al cliente. En caso de indicación contraria. Como excepción a lo estipulado en el presente acuerdo, el distribuidor actuará como importador designado por y en nombre del proveedor. El proveedor reembolsará al distribuidor cualquier coste y gasto incurrido como consecuencia de su actuación como importador designado, e indemnizará y eximirá de cualquier responsabilidad al distribuidor ante cualquier reclamación, daño, multa, sanción, recargo u otros impuestos, así como, honorarios de abogados u otros costes de defensa asociados ("costes indemnizables") en que haya incurrido efectivamente el distribuidor, o si ha recibido amenazas de ello, cómo consecuencia de la actuación del distribuidor como importador designado, salvo en caso de que dichos costes indemnizables se deban a una negligencia grave o conducta indebida intencionada del distribuidor."

"2.4 Asunción de riesgo. Salvo indicación contraria en el presente acuerdo, el proveedor asumirá sustancialmente todos los riesgos relativos a la venta y distribución de los productos, incluyendo sin limitarse a ello, las pérdidas y ganancias de divisas, el riesgo de cobro, el riesgo de inventario, las obligaciones de reparación en garantía o garantía extendida y contingencias similares que puedan surgir en el transcurso de la compra y venta por parte del distribuidor de los productos procedentes del proveedor."

Para la interpretación de estas cláusulas debemos tener en cuenta las siguientes:

"5.1 Aceptación de pedidos. Todos los pedidos de compra presentados por el distribuidor serán únicamente vinculantes para el proveedor tras aceptarlos y no serán vinculantes para el proveedor hasta su confirmación o envío, el que ocurra antes, y en caso de aceptación por envío, únicamente la parte del pedido realmente enviada. El proveedor podrá rechazar cualquier pedido y no será responsable ante el distribuidor como consecuencia del rechazo de un pedido presentado por el distribuidor.

5.2 Asignaciones. En caso de escasez de productos disponibles del proveedor o el distribuidor, el proveedor estará autorizado a hacer o modificar cualquier asignación (o reasignación) de los productos a su discreción, y el distribuidor cumplirá y cooperará en la ejecución de dichas asignaciones.

5.3 Envío. El distribuidor facturará todos los productos basados en pedidos aceptados por el proveedor y el proveedor los enviará directamente a los clientes. El proveedor mantendrá en todo momento razonablemente informado al distribuidor acerca del transporte, el seguro y otros temas asociados."

Las tesis de la actora, respecto a la interpretación de la cláusula 5.4, consisten en que "entrega" es la entrega que el fabricante hace a la salida de fábrica de acuerdo con los términos contractuales y conductas

habituales del Grupo ACER, tal como dispone en la cláusula interpretativa de las condiciones generales de contratación dentro del grupo ACER:

"Los ingresos se reconocen en el momento de generarse el hecho crítico que genera la transferencia de los derechos y riesgos de las ventas de productos Acer. Esta circunstancia se entiende que se produce cuando se entregan los productos al transportista en el momento de despacho de los productos a la salida de las fábricas."

De ello concluye la actora que "entrega" lo es al proveedor, pues en una interpretación sistemática de las cláusulas contractuales, este hecho tiene lugar cuando se entregan los productos al transportista, es decir a la salida de la fábrica en el país de origen. Es en este momento, y no en ningún otro, cuando se transfiere la propiedad y los riesgos.

Pero esta interpretación no contradice la sostenida por la Administración ya que, lo que ésta afirma es "que los productos son propiedad de Acer AG hasta el momento inmediatamente anterior a su entrega al comprador (no existen 'productos no vendidos')" y cuando salen de la fábrica, lo hacen con destino al comprador como resulta de la cláusula 5.3 Envío. El distribuidor facturará todos los productos basados en pedidos aceptados por el proveedor y el proveedor los enviará directamente a los clientes.

Por lo tanto, como sostiene la Administración, y es el centro de la controversia, los pedidos anulados, no son de riesgos de la actora conforme a las cláusulas anteriores. Precisamente porque el riesgo se transfiere cuando los productos salen de fábrica como envíos directos a los clientes.

Respecto a la asunción de riesgos por las diferencias de criterio a la hora de computar plazos de cobro y pago y los ocasionados por retrasos en los envíos, corresponden al proveedor en virtud de la aplicación de la cláusula 2.4 el proveedor asumirá sustancialmente todos los riesgos relativos a la venta y distribución de los productos, incluyendo sin limitarse a ello, las pérdidas y ganancias de divisas, el riesgo de cobro, el riesgo de inventario, las obligaciones de reparación en garantía o garantía extendida y contingencias similares.

La recurrente sostiene que el riesgo de cobro lo es exclusivamente por riesgo de insolvencia, pero esta limitación no resulta del contenido literal de la cláusula, pues riesgo de cobro no es sinónimo de riesgo de insolvencia, ni en la terminología española, ni en los términos ingleses del contrato original ("collection risk" se traduce como riesgo de cobro, mientras que el término riesgo de insolvencia se expresa como "insolvency risk").

La recurrente realiza una interpretación restrictiva de los términos del contrato que chocan frontalmente con su literalidad.

La interpretación de las cláusulas del contrato que sostenemos, sigue las antes mencionadas Directrices OCD: En las operaciones efectuadas en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales definen generalmente, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y resultados entre las partes.

De lo expuesto anteriormente, resulta que compartimos el planteamiento del TEAC en cuanto:

1.- La fecha de compra de existencias y la fecha de venta a clientes (fecha de entrega) han de ser idénticas, y por ello, el plazo de pago al proveedor suizo ha de computarse de acuerdo con las cláusulas del contrato desde las fechas de ventas respectivas (El distribuidor pagará al proveedor una retribución por los productos suministrados al cliente), y no desde la fecha de los correspondientes pedidos de ahí que el pago de los pedidos anulados tenga realmente el carácter de un "anticipo a proveedores".

2.- El computo del plazo de pago de las compras no puede, de acuerdo con los términos del contrato computarse desde la fecha del pedido, sino desde la fecha de venta o suministro al cliente, es decir, que tanto el computo del plazo de pago al proveedor suizo como el computo del plazo de cobro al cliente han de tomar como referencia la misma fecha, esto es, la fecha de entrega, no estando obligada por ello la Entidad española a soportar los gastos financieros que derivan de tomar como referencia distintas fechas.

3.- Los mayores gastos financieros derivan, como reconoce la propia Entidad, de un cambio en la estrategia de negocio que llevo a cabo el Grupo, aludiendo así mismo, a que parte de los mismos fueron objeto de indemnización, de ahí que carezca de justificación la alegación referida a la obligación de la Entidad de soportar estos mayores costes, sin posibilidad de repercutir los mismos a su proveedor suizo.

No existe controversia respecto a que los resultados de la actora son conformes al principio de libre competencia y, por ende, no contrarios al artículo 16 del LIS .

Pero es irrelevante, dicho lo anterior sobre asunción de riesgos, que el coste de financiación de ACI sea más elevado que el de las empresas comparables (como sostiene la Inspección), pues la negativa de la deducibilidad se funda en que los gastos que se pretenden deducir, no son de cargo de la recurrente según las cláusulas del contrato.

### **Tercero.**

La segunda y última de las controversias planteadas es la relativa a los cálculos realizados por la Inspección para regularizar la situación tributaria de ACI.

La recurrente afirma que el cálculo de la Inspección se ha realizado sobre la base de los ficheros de ventas y de compras facilitados por ella en las actuaciones inspectoras, con el objeto de demostrar, a través de supuestos concretos, que los plazos de cobro y pago no son los adecuados a la operativa y términos contractuales de ACI y, por consiguiente, parte del coste de financiación habría de asumirse por AEAG.

Continúa señalando que la Inspección optó por, dado que no había tenido forma de verificar factura por factura, considerar que parte de los intereses derivados de los clientes de factoring tenían la consideración de no deducibles. Este cálculo lo hizo sobre la base de una muestra, sin analizar cada operación objeto de controversia por que se fundamenta, no en la realidad de las operaciones sino en cálculos estadísticos.

A juicio de la recurrente, debemos tener en cuenta que nos encontramos ante un sistema de determinación de las bases formalmente calificado como de estimación directa y este cálculo es una suerte de estimación indirecta que, para ser de aplicación, debería haberse justificado adecuadamente por parte de la Inspección, cosa que no se ha producido.

Tal como se recoge en la Resolución impugnada, la operativa seguida por la Inspección para el cálculo de la regularización, es la siguiente:

"En el informe anexo a esta acta se detallan los clientes mencionados en los contratos de factoring.

Para calcular los intereses que corresponden a estos contratos y no son deducibles se ha procedido de la siguiente forma:

A partir del fichero de ventas la Inspección ha calculado para cada factura inicial de venta de equipos el exceso del plazo de cobro sobre 55 días (si existe) y los intereses correspondientes, aplicando el tipo de interés vigente en el momento de emisión de la factura. Esos son los intereses que sí se consideran deducibles".

Tal y como se recoge en el apartado 1.2 de la diligencia 26, con fecha 19/07/2012 se entregaron al interesado para su verificación los ficheros resultantes y el cálculo de esos intereses se recoge en el Anexo 3 de dicho informe de disconformidad.

Por otro lado, ya se ha señalado que los intereses derivados de contratos de factoring y cesión de créditos se contabilizan en las mismas cuentas que los intereses por descuento de efectos (cuentas con nº mayor 9201), sin que sea posible determinar, en base a la información disponible, qué parte del saldo corresponde a cada concepto. Por ello se solicitó al obligado tributario información sobre qué parte del saldo de dichas cuentas correspondía al descuento de efectos. De acuerdo con la información suministrada por el obligado tributario (diligencia 27, apartado 2.1.2), el total para los tres años asciende a 857.503.81 euros. Esta cantidad se resta de la citada cuenta y el resultado son los gastos de intereses por contratos de factoring.

Una vez conocido para cada año a cuánto ascienden los intereses totales por factoring y cuál es el importe máximo que puede considerarse deducible puede determinarse por diferencia el importe de los intereses no deducibles. En el año 2006 se da la circunstancia de que los intereses por factoring son muy reducidos (27.902 euros) y su importe es menor del que deriva de los excesos de plazo sobre 55 días para el conjunto de las facturas emitidas, a partir de septiembre de 2006 a los clientes incluidos en el factoring. Por ese motivo para el año 2006 los intereses por factoring declarados se consideran correctos y deducibles en su integridad."

El cálculo de la regularización se realiza restando al total de intereses de factoring los intereses por exceso de plazo inicial sobre 55 días y el resultado son los intereses no deducibles.

El cálculo se realiza en base a los datos aportados por la recurrente, lo cual no es negado por ella.

No se trata de una estimación indirecta en base a porcentajes, sino de una estimación directa conforme a unas operaciones matemáticas realizadas en base a los datos aportados por la propia recurrente, que en su demanda no aporta elementos objetivos de los que deducir que existe algún error en las operaciones realizadas. De lo expuesto resulta la desestimación del recurso.

#### **Cuarto.**

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por ACER COMPUTER IBÉRICA, S.A. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Francisco Javier Vázquez Hernández, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 1 de diciembre de 2016 , debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos , con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.