

Roj: **STS 201/2012 - ECLI: ES:TS:2012:201**Id Cendoj: **28079130022012100041**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **12/01/2012**Nº de Recurso: **1626/2008**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a doce de Enero de dos mil doce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación, número **1626/2008**, interpuesto por D<sup>a</sup> María Luisa Sánchez Quero, Procuradora de los Tribunales, en nombre de la entidad **DSM NUTRITIONAL PRODUCTS EUROPE LTD** (antes, Roche Vitamins Europe LTD), contra la sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, de fecha 24 de enero de 2008, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 894/2004, deducido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de mayo de 2003, en materia de liquidación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en ejercicios 1999 y 2000.

Ha intervenido como parte recurrida **LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** - El 6 de marzo de 2003, la Inspección de la Delegación Especial en Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria incoó a la entidad reclamante Acta, modelo A02, suscrita en disconformidad, número 70672674, por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicios 1999 y 2000, en la que se hace constar que la sociedad actúa en España a través de establecimiento permanente, no habiendo presentado sus declaraciones por el concepto expresado; el actuario detalla las cifras de negocio, consumo de mercaderías, comisiones sobre ventas, servicios promocionales, otros gastos de explotación y de dirección y administrativos y a partir de ellos obtiene la base imponible. En consecuencia, propone liquidación, para ambos ejercicios comprobados, con una cuota total de 1.265.410 euros que, junto con intereses de demora determina una deuda tributaria de 1.420.256,94 euros.

En el preceptivo informe ampliatorio (folios 1215 a 1262 del expediente de gestión), el actuario desarrolla los fundamentos de su propuesta, empezando por la procedencia de considerar a la interesada como entidad que cuenta con establecimiento permanente en España; examina los dos contratos suscritos por dicha interesada con la empresa española Roche Vitaminas, S.A., que entran en vigor el 1 de agosto de 1999 y cuya copia, tanto en inglés como en español, obra en el expediente (folios 784 a 812 y 824 a 856): el primero, o contrato de fabricación, establece el compromiso para Roche Vitaminas. S.A., de producir y envasar (en sus instalaciones de San Fernando de Henares, en Madrid) los productos que la hoy recurrente le indique en sus pedidos, que deberán especificar los datos necesarios (tipo de producto, cantidad, fecha de entrega, etcétera); dichos productos serán facturados por Roche Vitaminas, S.A., según precios equivalentes al coste total más el margen que se define y que va destinado a remunerar a la fabricante del empleo de los necesarios capitales para la producción; en el apéndice I del contrato se enumeran los costes integrados en dicho total y en el II cómo se determina el citado margen, que para el año 1999 es del 3,3 por 100 del coste total de producción según quedó definido. En el segundo de ambos contratos la entidad hoy recurrente designa a Roche Vitaminas S.A., como "agente suyo para España" para que promueva aquellos de sus productos que se citan en Apéndice; Roche



Vitaminas, S.A., se compromete a "representar, proteger y fomentar" los intereses de la otra parte a cambio de percibir el 2 por 100 de todas las ventas que consiga promover en España.

A la vista de estos contratos, el actuario considera en dicho Informe que la reclamante cuenta con establecimiento permanente en España, según el artículo 5º del Convenio para evitar la doble imposición entre el Estado Español y la Confederación Suiza; así, entiende el inspector, que realiza en España "una actividad de carácter principal enraizada plenamente en el objeto social para el que fue constituida la Compañía, no teniendo carácter preparatorio o auxiliar"; y además, que según el contrato de comisión, el comisionista actúa como agente del comitente en España, convirtiéndolo en un contrato de comisión dependiente.

Una vez efectuadas alegaciones por la interesada, el 23 de abril de 2003 el Inspector Jefe dictó acto administrativo de liquidación tributaria, en que confirmó la propuesta contenida en el Acta. El Inspector Jefe, además de recoger algunas de las consideraciones y contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos que invocaba el actuario, concluye (folio 1346), a la vista del funcionamiento derivado de los dos contratos mencionados "que quien realmente va a obtener la ganancia en España, por medio de Roche Vitaminas, S.A., es Roche Vitamins Europe LTD, que es quien realmente ejerce una actividad económica que pueda reportarle un beneficio ilimitado e incluso, en su caso, una pérdida, y en eso consiste el ejercicio de una actividad económica, no siendo suficiente fabricar y cubrir costes sin asumir el riesgo de empresa. Es la entidad no residente la que asume ese riesgo y en consecuencia la que a través o por medio de la empresa española realiza una actividad económica".

**SEGUNDO.** - La entidad hoy también recurrente interpuso reclamación económico-administrativa contra la liquidación girada, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central y tras su desestimación presunta por silencio administrativo, recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, si bien, posteriormente, se amplió a la resolución del TEAC, de 20 de abril de 2006, estimatoria en parte de la reclamación, al excluir de la cifra de negocios imputada a la reclamante el importe de los productos vendidos desde fuera de España a clientes radicados en Portugal.

**TERCERO.** - La Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que tramitó el recurso contencioso-administrativo interpuesto con el número 894/2004, dictó sentencia, de fecha 24 de enero de 2008, con la siguiente parte dispositiva:

*" DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de DSM Nutritional Products Europe LTD, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de abril de 2006, a que las presentes actuaciones se contraen, y, en su virtud, CONFIRMAR la resolución impugnada por ajustarse al ordenamiento jurídico".*

**CUARTO.**- La representación procesal de DSM NUTRITIONAL PRODUCTS EUROPE LTD preparó recurso de casación contra la sentencia antes referida y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso por medio de escrito presentado en 16 mayo de 2008, en el que solicita se dicte otra por la que se declare y deje sin efecto la misma.

**QUINTO** .- El Abogado del Estado se opuso al recurso mediante escrito registrado el 5 diciembre de 2008, en el que solicita su desestimación.

**SEXTO** .- Habiéndose señalado para deliberación y fallo la audiencia del día once de enero de dos mil doce, en dicha fecha tuvo lugar referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** - Expone la sentencia recurrida que "el debate en este proceso contencioso-administrativo suscita una cuestión nuclear consistente en determinar si, a los efectos del impuesto sobre la renta de no residentes, Roche Vitamins Europe actuaba en nuestro país a través de un establecimiento permanente. A título subsidiario, y sólo para el caso de que la primera cuestión reciba una respuesta afirmativa, procederá abordar el examen de los errores en el cálculo de la base imponible que denuncia la recurrente."

Y esas mismas cuestiones son las que se proyectan al recurso de casación que hemos de resolver.

Pero antes de resolver estas cuestiones, la sentencia expone como pórtico las principales características de los contratos que unían a Roche Vitamins Europe LTD y Roche Vitaminas, S.A, en los términos que figuran en el Fundamento de Derecho Segundo, en el que se dice:

*" (...) - Para el análisis del primer extremo conviene tener presente que, a partir del 1 de julio de 1999, Roche Vitamins Europe se encontraba vinculada con la sociedad anónima española Roche Vitaminas en virtud de dos contratos, uno de fabricación y otro de promoción.*



Mediante el primero, Roche Vitamins Europe, licenciataria de ciertas fórmulas, know-how, patentes y marcas en los sectores farmacéutico, cosmético y de la alimentación animal, contrató a Roche Vitaminas, propietaria en nuestro país (San Fernando de Henares -Madrid-) de unas instalaciones destinadas a la fabricación de bienes de los indicados sectores, para su posterior venta. Roche Vitaminas se obligaba a elaborar y empaquetar los productos, así como a venderlos a la compañía suiza, siguiendo las órdenes de esta última, que se comprometía a adquirirlos. El precio se determinaba para cada año en función de los costes de producción, a los que se añadía un margen señalado conforme a criterios de mercado. Roche Vitaminas se responsabilizaba de los defectos debidos a una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad, mientras que Roche Vitamins Europe hacía frente a los derivados de una indebida fijación de tales parámetros o de su modificación una vez manufacturados los bienes.

Por el segundo contrato, Roche Vitaminas asumía la promoción en España de las mercancías que Roche Vitamins Europe le compraba, así como la de aquellas otras que esta empresa helvética adquiriese en operaciones intracomunitarias. Además, en virtud de este negocio, la primera cedía en arrendamiento a la segunda un almacén de 22 metros cuadrados para depositar los productos antes de su distribución a los clientes. En cualquier caso, el precio de venta a terceros se fijaba por Roche Vitamins Europe, que emitía y enviaba las correspondientes facturas, aunque las órdenes de compra podían gestionarse indistintamente por cualquiera de las dos compañías, sin que, no obstante, le cupiese a la española alterar o negociar las condiciones de venta ni aceptar ningún contrato por cuenta de la suiza. La remuneración consistía en un 2 % de las ventas en España, que se sumaba a los costes incurridos por Roche Vitaminas, y en 750 pesetas por cada metro cuadrado de superficie del almacén alquilado.

Ambos contratos, como se subraya en la demanda, supusieron un cambio de estrategia, por el que Roche Vitaminas, hasta entonces fabricante, importadora y vendedora de bienes, pasó a producirlos para un único cliente -Roche Vitamins Europe-, que posteriormente procedía a su introducción en el mercado; se perseguía reducir costes, centralizándolos en un sólo país: Suiza.

Tras ello, se resuelve la primera de las cuestiones planteadas en los términos que se exponen en los Fundamentos de Derecho Tercero a Sexto, ambos inclusive:

(...)- La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE de 10 de diciembre de 1998), sujeta a tributación las obtenidas en el territorio español por las personas físicas y entidades foráneas (artículos 1 y 11), entendiéndose, conforme al artículo 12, que se adquieren en dicho ámbito espacial las que derivan de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante un establecimiento permanente ubicado en España. Este último precepto considera que un sujeto pasivo extranjero opera a través de un establecimiento de ese carácter cuando:

(1) Por cualquier título disponga en nuestro país, continuada o habitualmente, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad. En particular, constituyen establecimientos permanentes (a) las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, las tiendas u otros establecimientos, (b) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de explotación o de extracción de los recursos naturales, así como (c) las obras de construcción, instalación o montaje, cuya duración exceda de seis meses.

(2) Actúe habitualmente en España a través de un agente autorizado para contratar en su nombre y por su cuenta.

Ahora bien, habida cuenta de que la sociedad demandante se encuentra establecida en Suiza, ha de tenerse presente el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza, firmado en Berna el 26 de abril de 1966 y ratificado mediante instrumento publicado en el BOE de 3 de marzo de 1967. Este pacto, como todos los de su índole, adoptados conforme a las pautas del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), sirve para eliminar o atenuar los efectos negativos en las corrientes económicas internacionales derivados de la coexistencia de sistemas tributarios (el español y el helvético) de distinto alcance y contenido [véanse, en relación con el mercado interior de la Comunidad Europea, las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de noviembre de 2006, Kerckhaert y Morres (asunto C-513/04, Recopilación pág. I-10967), apartado 21, y de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services (asunto C-298/05, aún no publicada en la Recopilación), apartado 44]. Pues bien, el indicado Convenio hispano-suizo define (artículo 5) el establecimiento permanente como:

(1) Un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad (apartado 1), en especial las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales y las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses (apartado 2). Excluye, sin embargo, de la noción (a) la utilización de instalaciones con el único fin



de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; (b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa para (i) almacenarlas, exponerlas o entregarlas, o para (ii) que sean transformadas por otra empresa; (c) el sostenimiento de un lugar fijo de negocios con el exclusivo objetivo de (i) comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa o de (ii) hacer publicidad, suministrar información, acometer investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que se realicen para la propia empresa (apartado 3).

(2) La actuación mediante un agente, que ejerza con habitualidad poderes para concluir contratos en nombre de la empresa no residente, salvo que se limite a comprar para ella bienes o mercancías (apartado 4). Se excluye de la noción la realización de operaciones con la mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro mediador independiente que proceda en el marco ordinario de su actividad (apartado 5). Además, el hecho de que una sociedad sea controlada por otra residente en distinto Estado o que gire en el mismo no la convierte en su establecimiento permanente (apartado 6).

La lectura de ambas regulaciones pone de manifiesto que la legislación española ofrece un concepto más amplio que el pacto internacional con Suiza. Así, por ejemplo, mientras el artículo 5 del Convenio deja fuera los centros de compras, de almacenaje y de recogida de información (apartado 3), esta exclusión no se contempla en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Ley 41/1998, que, además, contiene una cláusula residual («lugares de trabajo de cualquier índole») ausente en la norma convencional.

Este desacuerdo obliga, para el análisis del caso litigioso, a elegir la norma aplicable, que no puede ser otra que el Convenio, tanto por razones estructurales, pues nuestro sistema dota de primacía a los tratados internacionales, de modo que una ley posterior no puede alterar el contenido de un pacto internacional válidamente suscrito y oficialmente publicado en nuestro país ( artículo 96 de la Constitución ), como por la posición que las normas del Convenio ostentan respecto de la regulación fiscal interna. Los acuerdos para evitar la doble imposición consisten fundamentalmente en un conjunto de preceptos que determinan, para las distintas clases de renta, el país que tiene derecho a gravarlas. A tal fin, señalan los impuestos a los que se aplica, delimitan territorialmente los Estados signatarios y perfilan los sujetos pasivos, armonizando de paso la terminología tributaria, al tiempo que prevén disposiciones para evitar la imposición duplicada. En definitiva, pertenece a los Estados contratantes, en ejercicio de su soberanía tributaria, decidir si gravan o no determinadas rentas, correspondiendo a los Convenios atribuir a un Estado o al otro su tributación [véase la sentencia de la Sala Tercera, Sección 2ª, del Tribunal Supremo de 29 de julio de 2000 (recurso 7103/95, f.j. 7º)]. En otras palabras, corresponde al legislador interno determinar los hechos imposables ( artículos 33, apartado 3, y 133, apartado 1, de la Constitución ) y a los convenios para evitar la doble imposición resolver, para los casos que contemplan, si el Estado español puede gravarlos y en qué medida. En este segundo grupo se integra el artículo 5 del Convenio hispano-suizo cuando ofrece la noción de establecimiento permanente, de modo que, si discuerda con el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Ley 41/1998, con el que se encuentra en relación de horizontalidad, el juez debe desplazar esta norma interna y operar con la convencional, quedando la previsión nacional para aquellos supuestos en los que no exista pacto internacional o, habiéndolo, carezca de la noción de «establecimiento permanente».

(...)- Hechas las anteriores consideraciones, procede indagar si a la situación de la compañía demandante le conviene alguna de las dos alternativas del artículo 5 del Convenio.

Ahora bien, antes de proseguir, debido a la actitud adoptada por las partes en este proceso, conviene hacer un alto en el camino para subrayar que ambas alternativas son autónomas, sin que exista complementariedad, operando la segunda como supletoria de la primera, pues sus presupuestos son distintos y se definen de forma independiente (parágrafos 27 y 28 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio). Viene a cuento esta precisión porque, ostentando las dos compañías personalidades jurídicas distintas, para indagar si Roche Vitamins Europe disponía en España de un lugar fijo de negocios hay que atender a su actuación directa en nuestro país, obviando las instalaciones y la actividad propias de Roche Vitaminas, que deberán tenerse en cuenta para rastrear si esta sociedad actuaba para su homónima helvética como una agencia dependiente y, por consiguiente, como un establecimiento permanente.

(...)- Hay que preguntarse, pues, en primer lugar si Roche Vitamins Europe efectuaba toda o parte de su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España. Esta opción se integra por tres elementos: un (a) lugar de negocios, que sea (b) fijo y en el que (c) se realicen actividades propias de la empresa. El primer elemento comprende cualquier espacio, instalación o medio material empleado para realizar el giro propio de la entidad, sirva o no exclusivamente a tal fin (parágrafo 2 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio), siendo irrelevante el título por el que se dispongan, pudiendo tratarse incluso de los locales de otra compañía. El segundo elemento exige un vínculo entre el lugar de negocios y una ubicación específica, con cierto grado de permanencia (parágrafo 6 de los comentarios al artículo 5), instrumentando la conexión entre aquel lugar y el territorio del Estado, circunstancia que justifica que se le atribuya la potestad para exigir el impuesto. En



*fin, para delimitar el tercer elemento, ante el silencio del Convenio sobre la idea de empresa, ha de estarse a la legislación interna del Estado miembro que lo aplica, si bien para evitar los conflictos que pudieran derivarse de las eventuales diferencias en este punto, cabe defender un entendimiento amplio que incluya en la noción toda actividad económica que una persona realice de forma independiente.*

*Pues bien, en un primer acercamiento al caso litigioso podría concluirse que Roche Vitamins Europe, dedicada a la comercialización de productos farmacéuticos, cosméticos y de alimentación animal, se servía en nuestro país de un establecimiento permanente de la clase expresada, pues, a partir de 1999, poseía en San Fernando de Henares un local arrendado de 22 metros cuadrados, desde el que vendía las mercaderías de esa naturaleza que compraba a Roche Vitaminas. Ahora bien, si se analiza con mayor detenimiento su situación, se observa que dicha compañía suiza no giraba en el local alquilado, donde carecía de los medios personales y materiales para realizar los actos propios de su negocio. En realidad, se limitaba a almacenarlos y a distribuirlos a sus clientes, por lo que no puede considerarse un establecimiento permanente con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 5 [en particular, las letras a) y b)] del Convenio, donde se descartan aquellas estructuras empresariales que, constituyendo auténticos lugares fijos de negocios en el sentido del artículo 5, apartado 1, revisten reducida o limitada función económica o productiva, jugando un mero papel auxiliar respecto de la actividad mercantil de la empresa no residente (nótese la relevancia que alcanza la elección de la norma aplicable, porque, conforme al artículo 12, apartado 1, de la Ley española, que no contiene una exclusión como la del indicado apartado 3, sí debería calificarse de tal).*

*No obstante, el análisis no puede detenerse en este punto, porque, habida cuenta de la relación jurídica que le unía por el cauce de los dos contratos ya descritos con la sociedad Roche Vitaminas, cabe preguntarse si se desenvolvía en nuestro país a través de un agente dependiente, segunda opción para estimar que operaba mediante de un establecimiento permanente.*

*(...)- La figura del «agente dependiente» se define positiva y negativamente. Desde la primera perspectiva no requiere la existencia de una relación laboral o por cuenta ajena entre el agente y la empresa que representa ni resulta imprescindible que se trate de una persona física, pudiendo serlo jurídica o incluso una «sociedad de personas» (partnership), sin personalidad independiente de sus miembros o partícipes (parágrafo 32 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio). En principio, pues, Roche Vitaminas puede ser un agente dependiente de Roche Vitamins Europe.*

*Sentado lo anterior, ha de destacarse que el Comité Fiscal de la OCDE defiende una interpretación y una aplicación estrictas de esta disposición y, por consiguiente, de la figura en cuestión, pues un entendimiento amplio conduciría a encontrar establecimientos permanentes en todos los casos en los que una empresa actúe allende las fronteras a través de una «persona dependiente», obstaculizando, a causa de la carga fiscal derivada, los intereses de las relaciones económicas internacionales (parágrafo 32 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio). Por consiguiente, la calificación debe limitarse a aquellas personas que, a la vista de su poder de contratación, implican a la compañía no residente en el circuito empresarial del Estado de tributación. Se ha de valorar, pues, la capacidad de vinculación efectiva con terceros que para la empresa representada tiene la actuación de su agente. Ni qué decir tiene que esa capacidad debe referirse a los contratos que se conciertan en el ámbito de la actividad empresarial propia de la compañía extranjera.*

*Desde esta estricta perspectiva, cabría concluir que Roche Vitaminas no actuaba en España como agente de Roche Vitamins Europe, pues, como se aduce en la demanda, en virtud del segundo de los contratos suscritos (el de promoción), carecía de poder para cerrar contratos a nombre de su comitente, ni siquiera para negociarlos, reduciéndose sus facultades a gestionar las órdenes de compra.*

*Ahora bien, no cabe olvidar que dicho contrato también le obligaba a promocionar los productos que Roche Vitamins Europe le compraba y almacenaba en el local alquilado, así como los adquiridos en operaciones intracomunitarias. Esta tarea introduce un punto de mayor intensidad en las relaciones entre las dos compañías, pues la española no se limitaba a dar curso a las órdenes de compra recibidas desde Suiza, firmando los contratos sin ninguna capacidad de innovación, sino que, debido a sus facultades de promoción, tenía que desarrollar todos los menesteres precisos para hacer valer las cualidades de los bienes ofrecidos por Roche Vitamins Europe. A lo anterior hay que añadir la existencia del contrato de fabricación, del que nos ocuparemos a continuación al abordar la perspectiva negativa del concepto de agente dependiente.*

*No obstante cabría preguntarse si, a la luz de la redacción del artículo 5, apartado 4, del Convenio hispano-suizo, la figura del agente dependiente sólo opera cuando el representante tiene capacidad para vincular a su principal respecto de terceros, quedando fuera de su órbita situaciones como las del litigio principal, en la que se da una relación interna exclusiva entre las dos sociedades para fabricar los productos que comercializa Roche Vitamins Europe. La duda, sin embargo, se difumina acudiendo al texto del Modelo de Convenio de la OCDE, cuyo artículo 5, apartado 5 (el equivalente del artículo 5, apartado 4, del Convenio entre España y Suiza) autoriza a contemplar*



otras actividades distintas de la de «concluir contratos en nombre de la empresa», incluidas las que esta última hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo de negocios, como, precisamente, la de elaborar las mercaderías que después vende y distribuye. En efecto, el indicado precepto del Modelo de Convenio reza: «[...] cuando una persona [...] actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 [auxiliares y preparatorias] y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado ». En definitiva, la cláusula del agente dependiente obra no sólo cuando el apoderado tiene autoridad para contratar en nombre de mandante extranjero, sino también cuando, por la naturaleza de su actividad, le implica en las actividades empresariales del mercado nacional.

La segunda perspectiva, negativa, a la que venimos haciendo referencia se configura por la ausencia de las condiciones previstas en el apartado 5 del propio artículo 5 del Convenio hispano-suizo, donde se alude al agente independiente para clarificar y enfatizar que, con carácter general, un mediador que constituye una empresa separada y autónoma no reviste el carácter de establecimiento permanente de una empresa extranjera (párrafo 36 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio). La independencia requerida alcanza los ámbitos legal, económico y funcional, debiendo valorarse de forma casuística a la luz del conjunto de las obligaciones que el agente asume respecto de la empresa. Cabe adelantar, no obstante, que si las actividades económicas que realiza están sometidas a instrucciones detalladas o a un control global, no puede considerarse independiente del comitente, especialmente en casos donde, como en el supuesto actual, opera exclusivamente para ella.

Todos los indicios apuntan a que Roche Vitaminas actuaba como un agente dependiente de Roche Vitamins Europe. Su actividad de fabricación se reducía a producir mercaderías para la mandante, siguiendo sus directrices y asumiendo únicamente el riesgo de una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad comunicados, mientras que Roche Vitamins Europe hacía frente a los derivados de una indebida fijación de tales parámetros o de su modificación una vez fabricados los productos.

La localización del riesgo empresarial resulta un factor relevante para medir el grado de independencia. Pues bien, en el caso debatido era soportado por la empresa extranjera, pues las consecuencias negativas en el patrimonio jurídico de Roche Vitaminas de la indebida ejecución de las órdenes recibidas no van más allá de los efectos que puede padecer un empleado si no cumple adecuadamente la órdenes de su principal, debiendo tenerse presente que cuanto más se parezca una relación de principal/agente a una de empleador/empleado mayores posibilidades habrá de que no se le considere jurídicamente independiente. Además, dado el precio que Roche Vitamins Europe pagaba a la empresa española por los bienes que producía (coste de producción más un porcentaje), resulta plausible deducir que esta última no asumía ventura alguna, económica o financiera. En fin, «una cosa es fabricar según instrucciones del cliente e incluso aceptar precios máximos [...] y otra muy distinta fabricar para un solo cliente, por orden de éste y según sus instrucciones [...] por precio de coste y con una mera comisión [...]» (cuarto párrafo del fundamento 4º del acuerdo de liquidación dictado el 23 de abril de 2003 por el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección).

En suma, desde el punto de vista que ahora interesa, Roche Vitamins Europe producía en España a través de un agente dependiente (Roche Vitaminas) los bienes que después comercializaba, asumiendo las contingencias propias de toda actividad económica, sin que quepa argüir que esa actividad de fabricación resultaba auxiliar, secundaria o preparatoria de su ocupación principal, debiendo quedar excluida en virtud del artículo 5, apartado 3, del Convenio, que, previsto para delimitar la noción de lugar fijo de negocios, cabe aplicar por analogía para el análisis de la figura de agente dependiente. En primer lugar porque, en realidad, constituía su presupuesto, sin el que no podía cumplir su objeto empresarial; y, en segundo término, porque no se ajustaba a ninguna de las operaciones auxiliares o preparatorias que enumera la indicada disposición, que, por tener carácter de excepción, ha de interpretarse de forma restrictiva.

Lleva, pues, razón, la Administración al afirmar que la compañía demandante operaba en nuestro país mediante un establecimiento permanente, sin que los argumentos vertidos en la demanda tengan virtualidad para enervar tal conclusión. De entrada, las resoluciones que se traen a colación de la Dirección General de Tributos aluden a situaciones diversas en las que no se dan una de las notas decisivas para estimar en el presente supuesto que Roche Vitaminas era un agente dependiente de Roche Vitamins Europe: la exclusividad. La empresa española, durante el periodo de vigencia de los contratos, sólo existía para servir a la suiza y, sin asumir riesgo alguno, fabricar sus productos conforme a sus estrictas instrucciones, promocionándolos e interviniendo en la ejecución de los acuerdos de venta; no tenía otro cometido. Esta Sala no desconoce que la producción bajo pedido constituye una práctica normal en el mercado, tampoco ignora que resulta posible establecer un precio para



el fabricante en función de los costes, más un porcentaje retributivo de la financiación de la fabricación, y admite que no es extravagante la existencia de compañías con un único cliente, pero la conjunción de las tres notas autoriza a deducir que concurren en el caso enjuiciado las características propias del concepto de agente dependiente como establecimiento permanente a efectos del Convenio hispano-suizo para evitar la doble imposición, tal y como se deriva de la interpretación expuesta líneas más arriba.

De conformidad con los anteriores razonamientos, el primer motivo del recurso de ser desestimado."

Finalmente, en cuanto a la cuestión de la base imponible, que naturalmente tiene carácter subsidiario, la sentencia razona en los Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo, de la siguiente forma:

(...)- En el segundo, esgrimido a título subsidiario, la sociedad demandante denuncia que la Administración se ha equivocado al calcular el beneficio que le imputa a efectos de fijar la base imponible. De las tres quejas que agrupaba en este punto, una (la venta a clientes portugueses de productos procedentes de otros Estados europeos distintos de España) ha quedado fuera de juego, por haber sido acogida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución, pronunciada, recuérdese, después de haberse formulado la demanda en este proceso. Subsisten, pues, dos cuestiones: (1) los beneficios derivados de las ventas negociadas con las matrices de clientes multinacionales y (2) los gastos de marketing, distribución y otros operativos soportados en Suiza.

Respecto de la primera cuestión, Roche Vitamins Europe aduce que, a lo sumo, debe admitirse la existencia de un establecimiento permanente respecto de la actividad de fabricación, por lo que ha de imputarse al mismo el margen normal de fabricación, sin que quepa atribuirle los beneficios derivados de la actividad de comercialización. Este razonamiento coincide, en apariencia, con la apreciación realizada por la Sala en los fundamentos precedentes, en los que hemos concluido que no cabe afirmar que Roche Vitaminas fuera un establecimiento permanente a efectos de la comercialización, pues carecía de la potestad para vincular a su principal, limitándose a intervenir en la ejecución de las órdenes de compra negociadas desde Suiza. Ahora bien, la circunstancia de que alguna de las actividades, aisladamente consideradas, del establecimiento permanente no permitiesen calificarlo de tal no es óbice para, tras resolver que, en cualquier caso, la empresa española reúne las condiciones requeridas, atribuirle a efectos del impuesto sobre la renta de no residentes todos los beneficios derivados de su quehacer empresarial. En otros términos, una vez que se considera que un agente constituye un establecimiento permanente a través del que actúa otra empresa, no sólo se estima que esta última lo hace en relación con los contratos que el agente concluye en su nombre sino que toda la actividad económica que desarrolla para ella constituye una actuación a través del establecimiento permanente (párrafo 34 de los comentarios al Modelo de Convenio).

Esta solución no sólo no contradice sino que se ajusta fielmente al artículo 7 del Convenio, que autoriza la tributación de los beneficios que la empresa foránea obtiene mediante el establecimiento permanente (apartado 1), los cuales se calculan como si se tratase de una compañía distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en idénticas o parecidas condiciones y se relacionase con su comitente con total independencia (apartado 2).

(...)- Queda por analizar la cuestión relativa a los gastos deducibles (marketing, distribución y otros conexos) soportados por Roche Vitamins Europe, que, en opinión de la demandante, deben añadirse a los realizados por Roche Vitaminas, únicos, según aduce, admitidos por la Administración.

Considerada en abstracto, esta queja tiene fundamento, pues, si los beneficios obtenidos en España por su establecimiento permanente son imputables a la demandante, en su cálculo no sólo se han de tomar en consideración los desembolsos necesarios de Roche Vitaminas sino también los incurridos en Suiza para la actividad desarrollada en nuestro país.

Ahora bien, este motivo quiebra porque la empresa recurrente no ha cumplido con la carga de probar el importe de tales dispendios, tal y como le incumbía, ni en la vía administrativa [ artículo 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre de 1963)] ni en esta jurisdiccional [ disposición final primera de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta Jurisdicción (BOE de 14 de julio de 1998), en relación con el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero de 2000)].

Ante la Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo Central, así como en la demanda, propuso calcular dichos gastos aplicando un porcentaje sobre la cifra de negocios, método que el Convenio únicamente admite si es usual en el Estado contratante ( artículo 7, apartado 3), en este caso, España. Pues bien, nuestro ordenamiento jurídico sólo contempla esa fórmula para los gastos de dirección y generales de administración [ artículo 17, apartado 1, letra b), de la Ley 41/1998 ], sin que quepa extenderlo a los de otra naturaleza. Como hemos indicado recientemente en un caso semejante ( sentencia de 23 de noviembre de 2007, recurso 628/04 , f.j. 10º), no basta con justificar la existencia de los gastos de marketing y conexos, por lo demás evidente, notoria



*y, por ende, liberada de prueba, sino que parece forzosa la acreditación de su monto, resultando inadecuado el expediente de calcularlos aplicando un porcentaje sobre la cifra de negocios. Este criterio, admisible y admitido para otra clase de desembolsos (como los generales de administración y de dirección), que, por su naturaleza, no se prestan a su precisa determinación en relación con cada establecimiento permanente, pues se comprometen por la empresa raíz en indistinto beneficio de todos, resulta rechazable para un concepto, el de gastos de marketing, promocionales y conexos, cuya medición singular no presenta grandes dificultades. En otras palabras, le cabe a Roche Vitamins Europe deducir los gastos de esa índole efectivamente realizados en relación con su establecimiento permanente en España, suma fácilmente calculable y susceptible de contabilización, pero no puede fijarla en virtud de parámetros abstractos que no acreditan que los importes que pretende detraer se correspondan con los pagos efectivamente contraídos en beneficio de la actividad desarrollada en nuestro país.*

*En el escrito de conclusiones cambia de estrategia y alude a unas cantidades precisas (41.839.932 francos suizos en 1999 y 40.152.062 en 2000, de gastos de marketing y distribución; 67.646.781 francos suizos en 1999 y 103.263.551 para 2000, en concepto de otros gastos operativos), que resultarían de los informes de auditoría de la compañía durante dichos ejercicios (folios 858 a 898 del expediente), pero en tales documentos no se indica la parte de los gastos que corresponde a la actividad vinculada con el establecimiento permanente español. Es verdad que, habida cuenta de su tesis (la total independencia de Roche Vitaminas), parece lógico que en su documentación contable no se indiquen esos parámetros, ahora bien si, como sostiene subsidiariamente, una parte importante de los dispendios de esa naturaleza tienen que ver con la actividad en nuestro país, debió proponer prueba en esta sede para acreditarlo, lo que no ha hecho.*

*A la vista de todo lo anterior, procede también desestimar ese segundo motivo y, con él, el recurso contencioso-administrativo, sin que, por consiguiente, proceda hacer pronunciamiento alguno sobre la solicitud de indemnización de daños y perjuicios, deducida en el tercer otrosí de la demanda."*

**SEGUNDO.** - El recurso de casación se articula a través de dos motivos, en los que, por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción, se alega:

En el primero de ellos, infracción del artículo 5.4 del Convenio suscrito entre el Estado español y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (ratificado el 3 de marzo de 1967), 4 de la Ley 41/1998 y 96 de la Constitución.

Tras una larga exposición, se concluye de la siguiente forma:

"a. Mi representada no tiene un Lugar Fijo de Negocios en España.

b. Roche Vitaminas no es un Agente Dependiente en el sentido de Agente con poderes para vincular a mi representada (que es el único sentido recogido en la normativa aplicable).

b) A partir de estas dos certezas, la única conclusión posible, de acuerdo con la única norma aplicable (el apartado 4 del artículo 5 del Convenio hispano-suizo) es que mi representada no tiene establecimiento permanente en España.

e) Al concluir lo contrario (a través de la figura, desconocida en la normativa aplicable, del Agente de fabricación), la Audiencia Nacional está infringiendo el citado apartado 4 del artículo 5 del Convenio hispano-suizo.

d) Téngase en cuenta, asimismo, que la Audiencia Nacional dice basar su conclusión en el texto del apartado 5 del artículo 5 del Modelo de Convenio. No obstante (...):

. La redacción a la que acude el Tribunal es la del Modelo de Convenio existente desde 1977, mientras que el que inspiró al Convenio hispano-suizo es el de 1963.

. La modificación introducida por el Modelo de Convenio de 1977 (que sigue en la actualidad) es, conforme a la propia interpretación de la OCDE, una modificación de fondo.

. Por lo tanto, dicho Modelo de Convenio de 1977 (y posteriores) no puede servir siquiera de fuente interpretativa en el presente caso.

. A ello se añade que la Audiencia Nacional está incluso interpretando erróneamente el citado Modelo de Convenio de 1977 (y posteriores), porque su artículo 5.5 no introduce la figura del Agente Dependiente de fabricación al que acude la Audiencia Nacional.

Al contrario, lo que establece este Modelo de Convenio (en la última parte de dicho artículo, a la que se remite el Tribunal para concluir) es que, incluso ante un Agente Dependiente con poderes para vincular, no habrá establecimiento permanente si dichos poderes se proyectan sobre actividades auxiliares o preparatorias (que,





de haberse realizado la actividad sin la mediación de un Agente, nunca habrían constituido un Lugar Fijo de Negocios).

Algo similar dice el Convenio hispano-suizo, si bien con un menor alcance en lo que se refiere a la excepción indicada, al referirse a la compra de bienes o mercancías, en particular, en lugar de a las actividades preparatorias o auxiliares, en particular (entre las que se incluye la primera).

De este modo, incluso si el Modelo de Convenio de 1977 (y siguientes) pudiera servir de fuente interpretativa en este caso, tampoco cabría concluir que hay establecimiento permanente.

Así pues, la Sentencia impugnada debe ser casada por aplicación del artículo 5.4 del Convenio para evitar la doble imposición internacional, suscrito por el Estado Español y la Confederación Suiza en Berna el 26 de abril de 1966 (y ratificado mediante instrumento publicado en el BOE de 3 de marzo de 1967), a la luz de una interpretación errónea del mismo supuestamente basada en un Modelo de Convenio posterior al citado Convenio, Modelo que ni siquiera permite concluir en el sentido que lo hace la Audiencia Nacional.

Ello supone igualmente una infracción directa del artículo 4 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre (en su redacción aplicable en 1999 y 2000), que establece la prevalencia de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno respecto a cualquier otra norma, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española, al no haberse respectado lo establecido en el Convenio hispano-suizo respecto a la definición de establecimiento permanente, en general, y del Agente Dependiente, en particular."

En el segundo motivo se alega infracción de los apartados 1 y 2 del artículo 7 del Convenio suscrito entre el Estado Español y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (que determina en qué medida el Estado en el que está localizado el establecimiento permanente puede gravar las rentas del mismo) y los artículos 4 y 17 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre y 96 de la Constitución Española.

El motivo se formula con carácter subsidiario al anterior, por cuanto sólo tendrá sentido entrar en la discusión de la corrección del beneficio imputado a un establecimiento permanente, si tal establecimiento existe.

Parte la recurrente de que según la Audiencia Nacional, una vez que se considera que un Agente Dependiente (por la actividad de fabricación, según concluye el Tribunal) constituye un establecimiento permanente a través del cual actúa otra empresa, ello no sólo implica que esta última lo hace en relación con dicha actividad, sino que toda la actividad económica del no residente en España que desarrolla para ello dicho agente (sea o no como Agente Dependiente en el sentido del Convenio), constituye una actuación a través del establecimiento permanente.

Para llegar a dicha conclusión, la Audiencia Nacional dice basarse en los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE. Concretamente, al párrafo 34 de los Comentarios al artículo 5.5 de dicho Modelo de Convenio (como ya hemos señalado, equivalente, en opinión de la Sala, al artículo 5.4 del Convenio hispano-suizo), que dispone que:

"34. Una vez se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 5, existirá un establecimiento permanente de la empresa en todo lo que la persona actúe por cuenta de esta, es decir, no solamente en la medida en que dicha persona ejerza la autoridad para contratar en nombre de la empresa."

Adicionalmente, apunta la Sala, la conclusión alcanzada se ajusta a lo dispuesto en el artículo 7 del Convenio hispano-suizo, dado que, en su opinión, "autoriza la tributación de los beneficios que la empresa foránea obtiene mediante el establecimiento permanente (apartado 1), los cuales se calculan como si se tratase de una compañía distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en idénticas o parecidas condiciones y se relacionase con su comitente con total independencia (apartado 2)."

Sin embargo se manifiesta el más profundo desacuerdo con la lectura que la Audiencia Nacional hace tanto del citado artículo 7 como de los Comentarios al Modelo de convenio relativos a dicho artículo y, del mismo modo, de la normativa española que regula la de la base imponible de los establecimientos permanentes.

Se señala que el artículo 7 del Convenio dispone:

"1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición de este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

2. Cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento

permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

(...)"

En opinión de la recurrente, el artículo 7 contiene un conjunto de reglas materiales de tributación que, de alguna forma, continúan las previstas en el artículo 5 del Convenio, en tanto en cuanto el precepto mencionado en primer lugar se refiere fundamentalmente a la imposición del establecimiento permanente (que existirá si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 5).

La regla de tributación principal que articula el artículo 7 se refiere al régimen jurídico-tributario de las rentas obtenidas por las empresas (no residentes) a través de establecimientos permanentes ubicados en el territorio del otro Estado contratante. El artículo 7 establece en qué medida la Administración tributaria (la española, en este caso) podría someter a imposición los beneficios empresariales obtenidos por una empresa (suiza, en el presente caso) que opera por medio de un establecimiento permanente en España; esto es, qué rentas pueden someterse en sede del establecimiento permanente y cómo deben gravarse tales beneficios empresariales.

Pues bien, se argumenta que "realizando un breve análisis del contenido sustantivo de la regla del apartado 1 del artículo 7, debemos señalar que, básicamente, dicho precepto contiene dos grandes principios de fiscalidad internacional concernientes a la tributación de la renta empresarial de carácter transaccional:

**a)** Por un lado, se establece la importante regla convencional consistente en que una empresa residente en un Estado contratante no puede ser sometida a imposición en el otro Estado, a menos que lleve a cabo actividades empresariales en dicho territorio a través de un establecimiento permanente.

**b)** La segunda regla (una vez determinada la posibilidad de que el Estado de la fuente puede someter a imposición a (a empresa residente del otro Estado contratante en la medida en que opera a través de un establecimiento permanente), se refiere al alcance del poder tributario de tal Estado fuente. En este sentido, el establecimiento permanente es configurado como un "centro de imputación de rentas", lo que supone que el Estado de la fuente o de ubicación del establecimiento permanente no pueda someter a imposición a la empresa residente en el otro Estado contratante por rentas (empresariales o comerciales) distintas a las imputables al establecimiento permanente.

De esta forma, el resto de actividades o rentas que obtenga tal empresa en el territorio del Estado donde esté ubicado el establecimiento permanente no pueden ser gravadas por tal Estado, a menos que resulten imputables al establecimiento permanente o en el caso de que otro precepto del Convenio hispano-suizo establezca una regla general en tal sentido.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 7 del Convenio hispano-suizo constituye la regla central que ordena la atribución de rentas al establecimiento permanente. En este sentido, la atribución de beneficios al establecimiento permanente descansa sobre los principios de empresa separada y empresa independiente, lo que significa que el establecimiento permanente debe tributar como un centro de imputación de rentas similar al integrado por la formación de una empresa separada y residente que opera de forma independiente en relación con las operaciones que realice con personas vinculadas.

El principio de empresa independiente tiene como corolario el principio de plena competencia o concurrencia. Desde un punto de vista conceptual o de su fundamentación teórica, el principio de atribución de rentas al establecimiento permanente viene a coincidir en buena medida con el principio de plena concurrencia o competencia del artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE .

De esta forma, el artículo 7.2 del Convenio hispano-suizo no vendría sino a constituir una especificación del mismo que clarificaría (y modularía) su aplicación en relación con las operaciones entre la casa central y el establecimiento permanente, así como entre establecimientos permanentes a la misma empresa.

Ahora bien, aun cuando el principio de plena concurrencia es una regla central de la imposición y atribución de beneficios al establecimiento permanente, tal regla tiene carácter secundario respecto de la regla prevista en el apartado 1 del artículo 7. De esta forma, la regla de atribución basada en el principio de plena concurrencia, a nuestro juicio, resulta aplicable para determinar los beneficios empresariales que pueden imputarse al establecimiento permanente de acuerdo con el artículo 7.1 del convenio hispano-suizo.

De este modo, no podría atribuirse beneficio empresarial alguno a un establecimiento permanente en relación con una actividad no desarrollada por el establecimiento permanente toda vez que ello constituiría una suerte de "fuerza atractiva" prohibida por el artículo 7.1 del citado Convenio.



En definitiva, lo que se establece en estos dos apartados 1 y 2 del artículo 7 del Convenio hispano-suizo (de forme sintético a) es que:

a) Si un sujeto actúa en un Estado, del que no es residente, a través de un establecimiento permanente, entonces los beneficios de ese sujeto podrán someterse a tributación en ese Estado, pero sólo en la medida en que tales beneficios sean atribuibles al citado restablecimiento.

b) Esto significa que sólo tributará en ese Estado el beneficio que habría obtenido el no residente en dicho Estado si hubiera tenido una presencia completa (como residente), a través de una empresa distinta y separada; pero, claro está, sólo respecto a la actividad realizada por dicho establecimiento.

La Audiencia Nacional, en contra de esta lectura del artículo 7, establece que si una empresa no residente tiene un establecimiento permanente, entonces deberá tributar en el Estado en que esté situado dicho establecimiento por todas las actividades realizadas en el territorio del referido Estado, aunque no se realicen a través del establecimiento permanente.

En contra de ello, y por aplicación de la única interpretación posible de los apartados 1 y 2 del artículo 7 (ya expuesta y conforme con los criterios del Comité Fiscal de la OCDE, como veremos más adelante), un establecimiento permanente sólo debe tributar en el Estado en que esté localizado por el beneficio derivado de la actividad realizada a través del establecimiento permanente.

En definitiva, en el presente caso, si la Audiencia Nacional ha concluido que mi representada contaba en 1999 y 2000 con un Agente Dependiente en España desde el que fabricaba los productos que posteriormente vendía a su casa matriz (...), entonces el único beneficio imputable a dicho establecimiento es el de fabricación (no el de comercialización)."

Se argumenta que la conclusión indicada queda avalada no sólo con la literalidad del artículo mencionado, sino también con los Comentarios al Modelo de Convenio en relación con los apartados 1 y 2 del artículo 7, llegándose a la conclusión de la vulneración de los mismos por la sentencia impugnada.

En lo que respecta al artículo 17 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, se expone que en el mismo se establece:

"1. La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades (...).

2. Las operaciones realizadas por el establecimiento permanente con su casa central o con otros establecimientos permanentes del contribuyente, ya estén situados en territorio español o en el extranjero, o con otras sociedades o personas a él vinculadas, se valorarán con arreglo a las disposiciones del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

4. Cuando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España, finalizándose éste por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente y sin que se destinen todo o parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:

a. Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se valorarán según las normas del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, determinándose la deuda tributaria según las normas aplicables en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y en lo previsto en los apartados anteriores de este artículo.

b. Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas:

a. La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale el Ministro de Economía y Hacienda sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

A los efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente se computarán por su cuantía íntegra, sin que sea admisible minoración o compensación alguna.

b. La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en la misma las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general".

Según la recurrente, la principal conclusión que cabe extraer este artículo es que, una vez convenido que hay un establecimiento permanente de fabricación y, una vez comprobado que, siendo ésta la única actividad realizada por el establecimiento (según la teoría de la propia Audiencia Nacional en su Sentencia) el beneficio



a imputar al establecimiento es el de esta actividad (conforme al artículo 7 del Convenio), entonces, dicho beneficio habrá de determinarse de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades y, en concreto, teniendo en cuenta las reglas del artículo 16 de la misma (relativo a la valoración de las operaciones entre partes vinculadas).

En definitiva, en aplicación del principio de empresa independiente (consagrado por el artículo 7 del Convenio) ha de acudirse a dichas normas para determinar cuál es el precio que una empresa independiente habría pactado en una operación como la realizada en este caso (fabricación para su venta al sujeto que posteriormente vende los productos a los clientes finales). Es decir, lo que ha de hacerse es determinar el denominado beneficio de fabricación, en función de los riesgos y funciones inherentes a dicha actividad.

La conclusión que se alcanza en el motivo es que resulta absolutamente improcedente tratar de imputar al supuesto establecimiento permanente en España el beneficio de la actividad de comercialización, dado que dicho establecimiento no realiza esta actividad.

**TERCERO** .- El Abogado del Estado formula los siguientes motivos de oposición:

"1.-PRIMER MOTIVO DEL ESCRITO DE INTERPOSICIÓN.- En él se alega la inexistencia de establecimiento permanente a efectos del Impuesto de la Renta de los no Residentes.

En este punto debemos tener en cuenta la normativa aplicable para determinar qué se entiende por establecimiento permanente.

El artículo 12 . 1 a) de la LIRNR establece: "Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en el mismo de forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en los que realiza toda o parte de su actividad".

Consta en el expediente que la recurrente se constituyó en Suiza (Basilea) el 6 de febrero de 1998, por ello debemos atender también a lo establecido en el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Suiza, de 26 de abril de 1966, su artículo 5 establece: "A los efectos del presente Convenio, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe todo o parte de su actividad". El apartado 3 de este artículo establece a su vez las actividades que no constituyen establecimiento permanente y determina que son todas aquellas actividades que tengan carácter preparatorio o auxiliar.

De acuerdo con lo establecido anteriormente debemos considerar como determinantes los siguientes requisitos: 1. Debe existir una instalación de negocios, es indiferente que la empresa no residente sea propietaria o no de dicha instalación o que la tenga a su disposición de cualquier otra forma. 2. La instalación debe ser fija, debe estar establecida en un lugar fijo determinado y con un cierto grado de permanencia. 3. Las actividades de la empresa se deben ejercer mediante esa instalación fija.

Debe entenderse que siempre y cuando la entidad no residente, a través de cualquier título, disponga de un lugar de trabajo en donde se desarrolle de forma continuada una actividad y ésta no tenga carácter preparatorio o auxiliar, estamos ante un establecimiento permanente.

Debemos considerar de acuerdo con lo que consta en el expediente administrativo que en el presente caso se dan todos los requisitos mencionados. Pues debemos entender como lugar fijo de negocios en donde desarrolla la actividad empresarial las instalaciones de Roche Vitaminas S.A en San Fernando de Henares (Madrid), ya que a través de ellas se lleva a cabo la fabricación de productos y su posterior comercialización en España y Portugal gracias a la labor de representación que en su cartera de clientes efectúa la Sociedad española.

También debe analizarse el contrato de comisión, puesto que resulta evidente que es un contrato de comisión dependiente, lo que corrobora la existencia de un establecimiento permanente. Del contrato se desprende la dependencia que existe entre el comisionista y el comitente, ya que quien asume los riesgos económicos y la que actúa como si el negocio fuese suyo es la recurrente. De acuerdo con lo establecido en el artículo 5 del Convenio citado, en su apartado 40, se entiende que existe establecimiento permanente cuando existe en España una persona física o jurídica, empleado o no, con capacidad para actuar en nombre del no residente, es lo denominado agentes dependientes con autoridad suficiente para vincular al no residente en el tráfico que constituya el objeto de la actividad del no residente. Sin embargo no existirá establecimiento permanente cuando el agente sea independiente y consecuentemente actúe asumiendo el riesgo empresarial y en el ámbito de su propia actividad. Debemos entender que debe considerarse dependiente quien está sujeto en su actividad a instrucciones detalladas o controles exhaustivos por parte del no residente.



En el presente supuesto se observa, en todas las cláusulas del contrato, la absoluta dependencia de Roche Vitaminas SA respecto de Roche Vitamins Europe Ltd.

De acuerdo con lo dicho anteriormente no pueden aceptarse las alegaciones de la recurrente. De los contratos suscritos y que constan en el expediente y de acuerdo con el artículo 5 del Convenio puede afirmarse que la recurrente actúa en España mediante establecimiento permanente ya que realiza en nuestro país una parte importante de su actividad en un lugar fijo de negocios y dicha actividad no tiene carácter preparatorio o auxiliar. RVM es un agente dependiente que fabrica según instrucciones de RVE que cubre todos sus gastos. La única sociedad que dicta las instrucciones y asume responsabilidades es la recurrente. La actora actúa en España mediante establecimiento permanente a través del representante o agente que tiene en nuestro país (Roche Vitaminas SA) a la que ha otorgado poderes suficientes y controla económicamente.

2.-SEGUNDO Y ÚLTIMO MOTIVO DEL ESCRITO DE INTERPOSICIÓN. - En el mismo se invoca un cálculo incorrecto del beneficio imputado.

Entiende el recurrente que no procede imputar ningún beneficio pues entiende que no existe establecimiento permanente, pero en el caso de no aceptarse sus alegaciones anteriores considera que la liquidación es incorrecta y que debe realizarse otra nueva, inferior, de acuerdo con lo que determina en su fundamento de derecho tercero de la demanda. En resumen considera que se le imputa un importe de ventas superior pues no se le debe imputar las ventas a clientes portugueses y las ventas en España a empresas pertenecientes a grupos multinacionales, así como que se deberían tener en cuenta determinados gastos.

A este respecto debemos señalar -reiterando alegaciones ya vertidas en la contestación a la demanda- que la cifra de ventas debe incluir la totalidad de las ventas efectuadas por el establecimiento permanente. Entendemos que queda probado en el expediente, en contra de lo alegado por la recurrente, que entre dichas ventas deben incluirse las realizadas a los clientes portugueses, puesto que se han efectuado gracias a la labor de promoción y comercialización de Roche Vitaminas SA, y por ello le son imputables. Constando así mismo que se han tenido en cuenta los gastos a los que se refiere la recurrente, tal y como aparece recogido en la Diligencia de fecha 12 de julio de 2002. En lo demás, nos remitimos a lo establecido en el acuerdo por el que se practicó la liquidación de fecha 23 de abril de 2003 así como a la completa argumentación contenida en la sentencia recurrida.

3.- SOBRE LA PETICIÓN ADICIONAL CONTENIDA EN EL SUPLICO DEL ESCRITO DE INTERPOSICIÓN.

En ella se solicita que, si fuese estimado este recurso, se condene a la Administración por el gasto que ha supuesto a la recurrente el abono de la tasa por el ejercicio de la función jurisdiccional.

Sin embargo, se trata de una mera petición realizada en el suplico del escrito de interposición que se encuentra ayuna de toda argumentación en el cuerpo del escrito por lo que no puede prosperar.

Por lo demás, la cantidad reclamada se abona en virtud de una tasa creada por la Ley 53/2002 por lo cual no podría concurrir el requisito de la existencia de una lesión antijurídica en el patrimonio de quien solicita la indemnización, la cual constituye el presupuesto habilitante para tener derecho a un resarcimiento.

En su virtud, solicita que se dicte sentencia desestimatoria de este recurso. Subsidiariamente, para el supuesto de que el recurso fuese estimado, se declare no haber lugar a la devolución de la cantidad abonada por la tasa para el ejercicio de la función jurisdiccional."

**CUARTO.-** El Convenio para evitar la doble imposición entre el Estado Español y la Confederación Suiza (firmado el 26 de abril de 1966) establece en su artículo 7 que *"los beneficios de una empresa en un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él"*.

El artículo 5 se dedica a la definición de dicho establecimiento y se transcribe a continuación en lo que interesa al presente recurso de casación:

*"1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad.*

*2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:*

- a) las sedes de dirección;*
- b) las sucursales;*
- c) las oficinas;*
- d) las fábricas;*



- e) los talleres;
- f) las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales;
- g) las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses

3. El término "establecimiento permanente" no comprende:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes a mercancías o recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.

4. Una persona que actúe en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante, salvo que se trate de un agente independiente comprendido en el párrafo 5, se considera que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la misma."

Por lo tanto, como bien nos describe la sentencia aquí impugnada, que razona la aplicación preferente del Convenio sobre la LIRNR, son dos las circunstancias que conforme al precepto transcrito determinan la existencia de establecimiento permanente: o bien que exista un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad o bien que ésta actúe a través de una persona con poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, contratos no limitados a la compra de bienes o mercancías. Basta una de dichas circunstancias para que la aplicación del Convenio conduzca a la existencia de establecimiento permanente.

Inicialmente, la sentencia, en efecto, entiende que Roche Vitamins Europe no efectuaba toda o parte de su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España, pero, a partir de los dos contratos que unían a las empresas intervinientes, el de fabricación y el de promoción, llega a la conclusión de que la recurrente actuaba por medio de agente permanente.

Dicha conclusión se alcanza teniendo en cuenta: 1º) que la actividad de promoción suponía tener que desarrollar todos los menesteres precisos para hacer valer las cualidades de los bienes ofrecidos por Roche Vitamins Europe; 2º) a la actividad de promoción se añade la de fabricación, respecto de la cual se pone de relieve que si bien la entidad Roche Vitaminas, S.A no tenía capacidad de concluir contratos, sin embargo del Modelo de Convenio de la OCDE, autoriza a contemplar otras actividades distintas de la de "concluir contratos en nombre de la empresa», incluidas las que esta última hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo de negocios, como, precisamente, la de elaborar las mercaderías que después vende y distribuye. Así lo deduce la sentencia de la redacción del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, señalando que "Todos los indicios apuntan a que Roche Vitaminas actuaba como un agente dependiente de Roche Vitamins Europe. Su actividad de fabricación se reducía a producir mercaderías para la mandante, siguiendo sus directrices y asumiendo únicamente el riesgo de una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad comunicados, mientras que Roche Vitamins Europe hacía frente a los derivados de una indebida fijación de tales parámetros o de su modificación una vez fabricados los productos."

No puede aducirse que la sentencia utilice un Modelo posterior al Convenio Hispano-Suizo, en la medida en que la propia OCDE, en abril de 1997, recomendó a las Administraciones tributarias de los Estados miembros seguir los criterios fijados en el Modelo de Convenio actualizado en la medida de lo posible a los efectos de aplicar e interpretar la red de Convenios fiscales.

A través de lo resumidamente expuesto, la sentencia, que confirma la resolución del TEAC, llega a la misma conclusión que ésta última a partir de la utilización del concepto de "local fijo", utilizado en el Convenio.

En efecto, se argumenta en dicha Resolución:



"TERCERO: La primera parte de la anterior definición hace depender el establecimiento permanente de la existencia de un lugar fijo en el que una empresa efectúe su actividad, total o parcialmente, lo que se traduce, en este caso, en determinar si la reclamante la efectúa o no en las instalaciones de que Roche Vitaminas, S.A., es titular en San Fernando de Henares..., lugar fijo en que, según el expediente, se lleva a cabo la elaboración de productos de acuerdo con las instrucciones cursadas por la empresa suiza. El punto determinante radica, por tanto, en decidir si en dicho lugar efectúa ésta su actividad. Ante todo ha de observarse que el Convenio no determina en virtud de qué título la empresa no residente ha de utilizar el lugar fijo en cuestión, siendo claro, por tanto, que no se exige titularidad dominical y ni siquiera condición de arrendatario; basta, por tanto, que disponga del lugar fijo para llevar a cabo en él su actividad. Esto nos lleva a plantear si la actividad empresarial de fabricación que se lleva a cabo en aquellas instalaciones es ejercida por la reclamante o por la titular de las mismas, porque en el primer caso - si la actividad es la de la interesada- habrá de concluirse que estas instalaciones constituyen establecimiento permanente de la misma en el sentido del Convenio. Dicha actividad consiste en la producción y venta de determinadas mercancías, según se deduce de los antecedentes.

CUARTO: Pues bien, de los dos contratos firmados con Roche Vitaminas, S.A., y a los que se hizo referencia anteriormente, se deduce que tanto la fabricación como la venta de productos son dirigidos desde Suiza por la interesada, la cual dispone la forma en que han de actuar los medios humanos y materiales situados en España. Es ella quien dispone qué se ha de fabricar y cuánto, en qué plazos, a quién ha de venderse y a qué precio, según se desprende de los antecedentes expuestos. La retribución que satisface a Roche Vitaminas, S.A., consiste en la restitución de costes, tanto directos como indirectos, incluidos los de utilización del capital, en que incurren las instalaciones y medios localizados en España para atender sus pedidos. Dichos medios productivos pertenecen a Roche Vitaminas, S.A., pero, en virtud de la relación existente entre ésta y la reclamante, está claro que quien dispone de todos ellos es esta última, siendo de señalar que están exclusivamente dedicados al servicio de la entidad suiza. De ahí que no pueda mantenerse que las actividades de fabricación y venta que se desarrollan en España constituyan actividad empresarial de Roche Vitaminas, S.A., sino de la reclamante. En efecto, acudiendo a la definición de actividad empresarial que esta misma invoca, ha de tenerse en cuenta que la ordenación por cuenta propia de tales medios de producción la lleva a cabo la reclamante; las resultas económicas de dicha actividad, favorables o desfavorables, los riesgos propios de la actividad empresarial de fabricación y venta de estos productos, no afectan a Roche Vitaminas, S.A., sino a la interesada. La sociedad española no desarrolla la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limita a gestionar, siguiendo sus órdenes, los medios que pone al servicio de la sociedad suiza. Por tanto, hemos de concluir que en este caso concurre la primera de las circunstancias reguladas en el artículo 5º del Convenio y que, por tanto, la interesada efectúa sus operaciones mediante establecimiento permanente en España.

QUINTO: No es suficiente para desvirtuar la anterior conclusión lo alegado por la interesada en el sentido de que el modelo de gestión utilizado es común en varios tipos de industria y que la forma de determinar el precio de facturación de Roche Vitaminas, S.A., a aquélla está admitido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades . Respecto de lo primero, aun admitiendo que el procedimiento seguido fuera común en otros ámbitos, la solución jurídico-tributaria habría de ser la misma: la condición de empresario ha de atribuirse a quien lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción, con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Y con respecto al artículo 16 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, es cierto que al regular cómo valorar las operaciones vinculadas, admite el método consistente en añadir al coste de producción "el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes"; esta norma tiende, en definitiva, a reconstruir el valor de mercado y se basa en entender a éste como la suma del coste y el margen habitual de beneficio que el sujeto obtiene con carácter general. Pero en el caso contemplado, el margen que Roche Vitaminas, S.A., obtiene sobre el coste de producción nada tiene que ver con el mercado, sino que, según la cláusula 2 del contrato de fabricación que obra en el expediente (folio 784) al coste se añade el margen "que retribuya la financiación de la fabricación de los productos por Roche" (es decir, por Roche Vitaminas, S.A.); esto significa que, como se anticipó, lo percibido por la entidad española está en función de su estructura interna de costes y no del mercado, lo que justifica que en el anterior Fundamento se definiera a dicha retribución como una pura restitución de costes".

Lo expuesto nos conduce a desestimar el motivo.

**QUINTO** .- El segundo motivo del recurso, aducido con carácter subsidiario, plantea el tema de si toda la actividad económica del no residente, que desarrolla para ella el agente dependiente, constituye una actuación a través del establecimiento permanente.

La resolución del TEAC eliminó de la base de liquidación las ventas realizadas a clientes portugueses, con lo que como dice la sentencia impugnada, subsiste el problema respecto de las ventas llevadas a cabo desde España y respecto de ellas, aquella se limita a señalar que "en la medida en que se trate de productos obtenidos



en el establecimiento permanente español, han de imputarse a éste en virtud del artículo 5.1 del Convenio con Suiza , por lo que el proceder de la Inspección es en este punto conforme a Derecho". (En el referido precepto se indica que "A los efectos del presente Convenio, la expresión <<establecimiento permanente>> significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad.")

La sentencia, al contestar a la alegación de que la base comprenda solo el margen normal de fabricación, pone de relieve que hay actividades aisladas que para la Sala no han sido determinantes para afirmar la existencia un establecimiento permanente (en concreto, la actividad de comercialización), pero una vez que se ha reconocido la existencia del dicho establecimiento, también debe incluirse el beneficio derivado de la venta de los productos.

Esta solución debe mantenerse pese a la extensa argumentación desplegada en defensa del segundo motivo, pues la sentencia entiende atribuible al establecimiento permanente la actividad de promoción, a lo que ha de añadirse que, independientemente de a quien le correspondiese la formalización de los contratos y la fijación de los precios, también recoge la sentencia que la mercancía aparecía depositada en el local arrendado a Roche Vitaminas, S.A. gestionándose las órdenes de venta por una y otra empresa, de forma indistinta y que aquella percibía un 2% de las ventas en España. Todo ello, justifica la imposición en España, según lo dispuesto en el artículo 7.1 y 2 del Convenio Hispano- Suizo .

Por ello, el motivo debe ser desestimado.

**SEXTO** .- Al no aceptarse los motivos alegados, el recurso ha de ser desestimado. Pero además, la desestimación debe llevar aparejada la condena en costas, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de la Jurisdicción , limita los honorarios del Abogado del Estado a la cifra máxima de 6.000 euros.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

## FALLAMOS

Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso de casación número **1626/2008**, número **1626/2008**, interpuesto por D<sup>a</sup> María Luisa Sánchez Quero, Procuradora de los Tribunales, en nombre de la entidad **DSM NUTRITIONAL PRODUCTS EUROPE LTD** (antes, Roche Vitamins Europe LTD), contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo, de la Audiencia Nacional, de fecha 24 de enero de 2008, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 894/2004 , con imposición de costas a la parte recurrente y la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Oscar Gonzalez Gonzalez Manuel Martin Timon **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.