



Roj: **SAN 1879/2021 - ECLI:ES:AN:2021:1879**

Id Cendoj: **28079230022021100256**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/04/2021**

Nº de Recurso: **680/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso:** 0000680 /2017

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 04336/2017

**Demandante:** MONDELEZ EUROPE GMBH

**Procurador:** ANA RAYÓN CASTILLA

**Letrado:** RAMÓN TEJADA FERNÁNDEZ

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.:** D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

### **S E N T E N C I A N º :**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

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

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a quince de abril de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 680/2017, se tramita a instancia de la entidad MONDELEZ EUROPE GMBH, representada por la Procuradora Doña Ana Rayón Castilla, y asistida por el letrado Sr. Ramón Tejada Fernández, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 9 de mayo de 2017, R.G 5839/2013, relativa al **Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, acuerdo de liquidación**; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 526.182,61 euros.



## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La parte indicada interpuso este recurso en fecha 25.7.2017 respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que solicitó la anulación de la resolución del TEAC de 9.5.2017, así como la anulación de la liquidación impugnada de la que deriva. Subsidiariamente, que se anule la liquidación y se ordene la rectificación de la misma en el sentido de admitir como gastos deducibles los importes acreditados en el expediente como gastos relativos al negocio en España (Gastos de tecnología de la información, costes de administración, cánones y otros).

**SEGUNDO.-** De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó la confirmación del acuerdo impugnado.

**TERCERO.-** Continuado el proceso por sus trámites, y evacuado el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, quedaron los autos pendientes de señalamiento cuando por turno correspondiese.

**CUARTO.-** Finalmente se señaló para votación y fallo el día 8 de abril de 2.021, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

**QUINTO.-** En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia, siendo la cuantía del procedimiento de 526.182,61 euros. Y ha sido **Ponente el Ilmo. Sr. D. Javier Eugenio López Candela**, quién expresa el criterio de la Sala.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.-** El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 9 de mayo de 2017, R.G 5839/2013 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº 5839/2013 interpuesta por la actora contra el acuerdo de liquidación de 20 de septiembre de 2.013 del Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Castilla León, por Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicio 2009.

**SEGUNDO.-** Son hechos acreditados en autos que derivan del expediente administrativo, recogidos en esencia, en la resolución del TEAC, los siguientes:

1.- Con fecha 9.5.2011 se comunica a la actora, sucesora de CESA, el inicio de actuaciones inspectoras de carácter general por Impuesto sobre la Renta de No residentes por ejercicio 2009, por IVA, 2009 y 2010.

2.- En fecha 2 de julio de 2.013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla León de la AEAT incoó a la reclamante acta de disconformidad, modelo A02 nº 72277092, por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes del período impositivo 2009. Tras el trámite de alegaciones evacuado por escrito de 26.7.2013 el Inspector Regional dicta acuerdo de liquidación de fecha 20.9.2013, modificando la propuesta inspectora, practicando liquidación provisional de la que resulta una deuda a ingresar por importe de 526.182,61 euros, de los que 455.920,84 euros correspondían a la cuota y 70.261,77 euros correspondían a intereses de demora.

3.- Del acta, informe y acuerdo derivaba, en síntesis, la regularización por los siguientes hechos:

-CESA, dedicada al comercio mayor, epígrafe 612.9 del IAE, sector de la alimentación, en concreto de la confitería (chocolates, chicles, caramelos) y tiene establecimiento permanente en España, sin que haya declarado como Sujeto pasivo.

-La entidad no ha aportado contabilidad que recoja las operaciones en España, por lo que se ha determinado la cuantía de la liquidación en estimación indirecta.

4.- Frente al acuerdo de liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa número 5839/2013 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central que la desestima por resolución de fecha 9.5.2017.

**TERCERO.-** Posición de las partes.

La parte actora considera que no procede la regularización, reiterando, en esencia, las mismas consideraciones expuestas en la vía económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación, que se centran en las siguientes:



1.- Improcedente recalificación de la estructura comercial nueva adoptada por la recurrente, sin que se pueda recalificar ni desconocer los contratos realizados entre empresas vinculadas.

Alega la actora que desde 2009 el grupo suizo recurrente ha realizado una operación de reestructuración y cambio de negocio denominado "One Europe" que ha afectado a España. En consecuencia, se han centralizado las operaciones desde Suiza, pasando de un modelo nacional a otro regional europeo en categoría de productos, de modo que en España se han desarrollado funciones de maquila ( Cadbury Industrial), y de distribución ( Cadbury España S.L.), así como de prestación de servicios generales ( Cadbury Servicios S.I.), según contratos de 30 de junio de 2.009, pero en Suiza se toman las decisiones estratégicas a través del equipo de liderazgo europeo y Director de Fabricación.

Así, en los mercados locales se asumen tareas de menor valor añadido, siendo las unidades locales propietarias de las fábricas y maquinarias. A consecuencia de ello creció el número de empleados, siendo contratados también fuera del grupo, y sin que fuese necesario contar con las instalaciones de las entidades locales. CESA fue dotada de una amplia estructura de medios materiales y humanos.

2.- Inexistencia de establecimiento permanente.

En relación con el segundo motivo recuerda la actora que no existe lugar fijo a los efectos del art.5 del CDI hispano-suizo, como tampoco personal propio, instalaciones, local, maquinaria o equipo de CESA en España, siendo las filiales españolas entidades independientes con su propio objeto social. Cita en su favor la sentencia de 18.2.2010 de esta Sala. La Inspección no puede extraer conclusiones en contrario de la mera exposición de unas cláusulas también frecuentes en contratos con empresas vinculadas como tampoco puede invocar que opere en España a través del personal de Cadbury España S.L. Tampoco es posible invocar criterios de la OCDE adoptados con posterioridad al ejercicio que se examina.

3.- Improcedencia del régimen de estimación indirecta y de la cuantificación de la deuda tributaria, debiéndose incluir los gastos inherentes al funcionamiento del establecimiento permanente.

Por el contrario, para la Administración demandada debe desestimarse el recurso, remitiéndose a lo dispuesto en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEAC impugnada.

**CUARTO** .- Resolución del recurso.

La cuestión objeto de controversia en el presente recurso se encuentra regulada en el art.5 del Convenio Hispano Suizo de doble imposición de 26 de abril de 1966, el cual dispone en la redacción aplicable al ejercicio de autos:

"Artículo 5 . Establecimiento permanente.

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 o 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.

5. No se considera que una empresa de un Estado contratante tiene establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el mero hecho de que realice actividades en este otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

6. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera) no convierte por sí sólo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra..."

Y el art.7 dispone:

"Artículo 7. Beneficios de las Empresas.

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.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos para los fines del establecimiento permanente, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente o en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en este artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder en otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo..."

Ello presupone, para poder hablar de establecimiento permanente, de la existencia de un lugar fijo y con un cierto grado de permanencia, en el que se realicen las actividades propias de la empresa no residente o la existencia de un agente dependiente en España.

También hay que tener en cuenta lo que disponen el art.13 del RDL 5/2004:

"Artículo 13. Rentas obtenidas en territorio español.

1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.



Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

1.º Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones, y su importe no exceda del 20 por ciento del precio de adquisición de dichos elementos.

2.º Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de **artistas** y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del **artista** o deportista.

c) Los rendimientos del trabajo:

1.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

2.º Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

3.º Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Lo dispuesto en los párrafos 2.º y 3.º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

d) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste.

Se consideran pensiones las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona.

Se consideran prestaciones similares, en particular, las previstas en el artículo 16.2.a) y f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español.

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

1.º Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 118 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Equipos industriales, comerciales o científicos.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

4.º Otros rendimientos de capital mobiliario no mencionados en los párrafos 1.º, 2.º y 3.º anteriores, satisfechos por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste.

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.

h) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.

i) Las ganancias patrimoniales:

1.º Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.

2.º Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español.

3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas:

Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

4.º Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

2. No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:

a) Los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos.

b) Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a éstos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

3. Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del



Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

**QUINTO** .- Presupuesto la aplicación de los mencionados preceptos hemos de indicar:

A) En desarrollo del primer argumento considera la actora que la consideración por la Inspección por el TEAC de la existencia de un lugar fijo de negocios en España contradice lo declarado en el ejercicio de 2.010, así como las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, recalificando la estructura comercial adoptada por el grupo sin acudir a la figura de la simulación, y desconociendo así las funciones calificadoras de la Inspección.

Este motivo ha de ser desestimado. Tanto la Inspección como el TEAC han respetado las mencionadas directrices de la OCDE en la medida en que no ha habido una regularización por el hecho de que haya habido operaciones entre empresas vinculadas que no se ajustan a los precios de mercado, sino que la misma ha venido determinada por la apreciación de la existencia o no de un establecimiento permanente de la empresa suiza en España. A ellos se refieren las actuaciones de la inspección, y no a otro objeto, respetando el contenido de dichos contratos, así como, la reestructuración alegada y acreditada que ha tenido lugar en dicho grupo; pero dando a la misma su debido alcance, precisamente a la vista de la interpretación de los contratos mencionados. A pesar de los términos empleados por el TEAC, lo cierto es que de facto interpreta los contratos de forma exhaustiva para llegar a la conclusión de que existe establecimiento permanente. No era necesario, por tanto, acudir al instituto de la simulación ( art. 16 de la LGT 58/2003), ni tampoco vulneración de lo dispuesto en el artículo 13 de la LGT 58/2003 respecto de la calificación.

Respecto de la mencionada STS de 31.5.2016 y de la regularización de 2.010 no cabe llegar a las conclusiones a las que llega la actora, toda vez que la liquidación aportada del ejercicio de 2.010 admite que tiene un establecimiento permanente en España pero no en virtud de los contratos suscritos con otras empresas distintas de Cadbury España y Cadbury Industrial España, operadores logísticos, TRANSPORTES AZKAR S.A Y Y EXEL SUPPLY CHAIN SPAIN S.L.U, además de que en esa regularización si hubo ajuste de los precios de transferencia. En cuanto a la STS de 31.5.2016 la misma se refiere a la regularización de operaciones intragrupo anómalas que precisaban la aplicación de una cláusula antiabuso independiente del Convenio. Pero esto no es precisamente el caso de autos en el que no se cuestionan las operaciones intragrupo.

B) Respecto del segundo motivo convenimos con la actora en que no son trasladables criterios de la OCDE adoptados con posterioridad al ejercicio examinado. Pero no así respecto del hecho de que la existencia de cláusulas como las examinadas por la Inspección en contratos con empresas no vinculadas no implica la inexistencia de establecimiento permanente, pues como se dijo en la SAN de 24.1.2008, recurso 894/2004, confirmada por STS de 12.1.2012, recurso 1626/2008, " *una cosa es fabricar según instrucciones del cliente incluso aceptar precios máximos ..y otra muy distinta fabricar para un solo cliente, por orden de éste y según sus instrucciones*". Por consiguiente, el empeño de la actora en acreditar que las cláusulas que veremos a continuación, son típicas de la contratación con empresas no vinculadas decae por sus propios fundamentos.

Por tanto, la Inspección ha tenido en cuenta diversos datos para llegar a la conclusión a la que alcanza sobre la base de la STS de 18.6.2014, recurso 1933/2011, pero al mismo tiempo de otras sentencias del Tribunal Supremo y de esta Audiencia Nacional ( SAN de 24.1.2008, recurso 894/2004, 9.2.2011, recurso 80/2008, STS de 12.1.2012, recurso 1626/2008 y STS 20.6.2016, recurso 2555/2015). De estos datos se deduce que concurre tanto la existencia de un lugar fijo de negocios como de actuación a través de agente dependiente:

-Cadbury Industrial España ha realizado operaciones exclusivamente con CESA ( cláusula 9 del contrato de maquila).

-Ha actuado bajo las instrucciones de CESA: sólo produce lo que se indique en el Plan de actuación de CESA, el personal de CESA puede acceder en cualquier momento ( cláusula 5 del contrato de maquila)..

-Ha utilizado las instalaciones de las filiales, y no de forma ocasional, conforme a la cláusula 3.2 del contrato de maquila.

-La titularidad de materias primas, envases y productos es de CESA (cláusula 14.1 del contrato de maquila).

-La titularidad de los riesgos es de CESA, salvo los que deriven del incumplimiento por parte de las filiales de las instrucciones de CESA.

Condiciones semejantes se repiten en el contrato de distribución y de servicios ( folios 8 y 9 del acuerdo de liquidación, cláusulas 3.11, 5.2 y 6.3 entre otras).

En este sentido la documental aportada por la actora, como los correos electrónicos, impresiones de pantalla, bases de datos... no desvirtúa lo expuesto por la múltiple concurrencia de los datos antes indicados.



En cuanto a la sentencia invocada de esta Sala de 22.6.2016 la misma se limita a indicar que la invocación de establecimiento permanente precisa de una prueba de los elementos de hecho que la justifican, lo cual no se discute en autos. Respecto de la de 18.2.2010, recurso 195/2007, como la de 20.5.2010, recurso 503/2006, de esta Sala han sido superadas por las de 9.2.2011, recurso 80/2008, también de esta Sección, recurso que sigue la de 24.1.2008, como las del Tribunal Supremo citadas, de 12.1.2012, recurso 1626/2008, 18.6.2014, recurso 195/2007 y la de 20.6.2016, recurso 2555/2015, y a este respecto hemos de indicar que no es preciso que los elementos pertenezcan a la entidad española cuando el Convenio admite la existencia de establecimiento permanente en la medida en que se actúe por cuenta de la sociedad no residente (art.5.4), deduciéndose que cabe la utilización de las instalaciones de la filial, lo que admite la actora en el folio 38 de la demanda, y ello sin necesidad de acudir a una interpretación dinámica de los Cometarios de los artículos del Modelo de Convenio ( STS de 23.9.2020, recurso 1996/2019), pese a que ha sido de uso reiterado tanto por esta Sección ( SAN de 24.1.2008, recurso 894/2004, por todas), como por el Tribunal Supremo.

Respecto de las Consultas de la Dirección General de Tributos que alega la actora de 31.5.1991, o de 3.11.2003 no vienen sino a confirmar lo que expone la Inspección, pues a sensu contrario, en la medida en que utilice las instalaciones de su filial, asuma sus instrucciones controlando su actividad o actúe como agente de la no residente, la cual mantiene la propiedad de la materia prima y la entidad española los riesgos derivados de la fabricación, habrá establecimiento permanente. Nos encontramos por tanto, con que existe un ligar fijo sito en la calle Topacio nº 7 de Valladolid, además de que las filiales españolas actúan como agentes dependientes de CESA. Que no se diga que en los contratos no podían contratar con terceros es que porque el único cliente de las filiales españolas era la propia CESA, de modo que aquellas no se limitaban a realizar funciones meramente preparatorias o auxiliares.

C) Respecto de la aplicación del régimen de estimación indirecta tampoco cabe hacer tacha alguna de invalidez, si se tiene en cuenta que la Agencia Tributaria requirió a la actora la aportación de la contabilidad necesaria para realizar dicha regularización, sin que la misma realizase incorporación alguna de dicha documental como se recoge en la diligencia de 25.10.2011. En consecuencia, la Inspección, con los datos que disponía, realizó la regularización pertinente. A este respecto el informe jurídico aportado de Baker&Makenzie nada relevante ofrece, respecto de la inexigibilidad de la aportación de las cuentas sociales, pues se limita a invocar el Código Penal Suizo como razón para no evitar dicha documentación, lo que resulta absolutamente insuficiente frente a la Agencia Tributaria, cuando las autoridades suizas invocaron la falta de inclusión en los términos del Convenio para dar dicha información, por no poder hablarse de la existencia de fraude ni de delito **fiscal**. La estimación indirecta, se justifica, por tanto, en lo dispuesto en el art.193.4 del RGAT, en relación con el art.53.1 de la LGT 58/2003, sin que tenga que apreciarse que dicho incumplimiento sea culpable a la recurrente.

En este sentido la determinación del beneficio se ha realizado acudiendo al art.16 del RDL 5/2004, el cual dispone:

"Artículo 16. Rentas imputables a los establecimientos permanentes.

1. Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

- a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.
- c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

Se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.

Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente cuando éste sea una sucursal registrada en el Registro mercantil y se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales afectos los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación.

2. En los casos de reexportación de bienes previamente importados por el mismo contribuyente, se considerará:

- a) Que no se ha producido alteración patrimonial alguna, sin perjuicio del tratamiento aplicable a los pagos realizados por el período de utilización, si se trata de elementos de inmovilizado importados temporalmente.





b) Que ha habido alteración patrimonial, si se trata de elementos de inmovilizado adquiridos para su utilización en las actividades desarrolladas por un establecimiento permanente.

c) Que ha habido rendimiento, positivo o negativo, de una actividad o explotación económica, si se trata de elementos que tengan la consideración de existencias.

En consecuencia, sobre la base del volumen de operaciones declarado a efectos de IVA se ha determinado el beneficio, teniendo en cuenta que las filiales españolas han tenido importantes beneficios en España. Es así que la tributación del establecimiento permanente en España lo es de forma global, incluyendo todas las rentas obtenidas, aun por operaciones en el extranjero, conforme a lo indicado en el art.16.1 del RDL 5/2004.

Y en este sentido, lo cierto es que la actora no ha justificado la doble o triple tributación aludida, sin aportar documental alguna que respalde este dato. No existe tampoco contradicción con el art.7.2 del CDI con Suiza, al haberse deducido los gastos inherentes a los fines de dicho establecimiento permanente. Y en este sentido la falta de inclusión de gastos directos como cánones y royalties pagados a terceras empresas -que la actora admite que son vinculadas, folio 77 de la demanda- su alegación no es una cuestión nueva, por eso fue examinada en el acuerdo de liquidación ( folio 35), al margen de lo que diga el TEAC; pero los mismos no se deben incluir, conforme a lo expresado en aquel precepto en su apartado 2º de forma literal.

Por consiguiente, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto, confirmando la resolución del TEAC y liquidación impugnadas.

**SEXTO** .- Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA, al haberse desestimado el presente recurso contencioso-administrativo procede condenar en costas a la parte recurrente.

## FALLAMOS

En atención a lo expuesto, y en nombre de Su Majestad El Rey, la **Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional**, ha decidido:

1º.- **DESESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad MONDELEZ EUROPE GMBH , representada por la Procuradora Doña Ana Rayón Castilla contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 9 de mayo de 2017, R.G 5839/2013, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual se confirma por ser conforme a derecho, así como la liquidación impugnada de la que deriva.

2º.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.