



Roj: **SAN 5203/2018** - ECLI: **ES:AN:2018:5203**

Id Cendoj: **28079230022018100589**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/11/2018**

Nº de Recurso: **643/2015**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MANUEL FERNANDEZ LOMANA GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 5203/2018,**  
**ATS 6346/2019**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso:** 0000643 / 2015

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 05496/2015

**Demandante:** **COLGATE PALMOLIVE ESPAÑA SA**

**Procurador:** **MARÍA BLANCA RUEDA QUINTERO**

**Letrado:** **JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ**

**Demandado:** **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.:** **D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA**

### **SENTENCIA N.º:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D.ª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Madrid, a treinta de noviembre de dos mil dieciocho.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 643/2015 seguido a instancia de **COLGATE PALMOLIVE ESPAÑA SA**, que comparece representada por la Procuradora D.ª. María Blanca Rueda Quintero y asistida por Letrado D. José María Cobos Gómez, contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 2 de julio de 2015 (RG 3800/2011); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 3.561.683,83 €.



## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Con fecha 14 de septiembre de 2012 se interpuso recurso contencioso-administrativo.

**SEGUNDO.-** Tras varios trámites se formalizó demanda el 18 de marzo de 2016. Presentando la Abogacía del Estado escrito de contestación el 22 de abril de 2016.

**TERCERO.-** Se presentaron escritos de conclusiones el 31 de mayo y el 15 de junio de 2016. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 22 de noviembre de 2018.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.- Sobre la Resolución recurrida.**

Se interpone recurso contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de julio de 2015 (RG 3800/2011), que confirmó el Acuerdo de liquidación por el concepto de IRNR ejercicios 2006 y 2007.

**SEGUNDO.-Sobre el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.**

A.- El motivo se desarrolla en las pp. 7 a 19 de la demanda y 3 a 6 del escrito de conclusiones. Se viene a sostener que el Acuerdo de ampliación no está motivado y que, por lo tanto, operaría la prescripción. El Acuerdo de liquidación se notificó el 16 de junio de 2011 -p. 2 Resolución TEAC-. Lo que implicaría, según el recurrente, la prescripción de la deuda tributaria correspondiente a los periodos enero a diciembre de 2006 y enero a abril de 2007, pues la declaración de retenciones mensuales se produce dentro de los 20 días del mes siguiente.

B.- El TEAC analiza la cuestión en las pp. 9 a 14.

C.- Consta que, en efecto, se dictó Acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras el 4 de marzo de 2010.

En el Acuerdo se indica que los conceptos impositivos inspeccionados correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007 son: Impuesto s/ Sociedades (en adelante, IS), IVA, Retenciones/pagos a Cta. Rendimientos de trabajo personal y Rendimientos activ. profesional; Retenciones IRNR, declaración anual de operaciones y decl. Recapitulativa entre. Y Adq. intracomunitaria de bienes. Todo ello del Grupo 63/99.

En el Fundamento Tercero del Acuerdo se exponen los motivos que justifican la ampliación:

1.- El volumen de operaciones declarado por el conjunto de las sociedades del grupo. En el ejercicio 2006 el volumen de operaciones fue de 143.389.174 € y en el 2007 de 158.405.565 €. Cifras que superan la cantidad requerida para la obligación de auditar cuentas.

2.- La comprobación inspectora incluye el conjunto de relaciones económico-empresariales en el Grupo de Sociedades al que pertenece la demandante.

3.- La entidad forma parte del Grupo de Sociedades 63/99, en calidad de dependiente, grupo para el que, en la misma fecha, se dictó Acuerdo de ampliación de dicho plazo en calidad de sujeto pasivo por el IS, ejercicios: 2006 y 2007. Ambas comprobaciones han de realizarse de manera simultánea, de tal modo que el tiempo de ejecución de unas actuaciones necesariamente repercute en los tiempos de ejecución de las otras. El Grupo 63/99 está constituido por la sociedad dominante **COLGATE** PALMOLIVE HOLDING SCPA, al que pertenece la sociedad dominada **COLGATE** PALMOLIVE ESPAÑA SA.

4.- Además, se añade la dificultad técnica e informática en el acceso a la información contable y actuaciones realizadas sobre entidades del Grupo **Colgate** en un proceso en el que se estaba colaborando con otras Administraciones Tributarias de la UE - art 8.ter de la Directiva 77/799/CE . Lo que implicaba el juego del art 284.2.b) del RGAT, pues se estaba comprobando simultáneamente la actividad de diversas entidades de un grupo de personas o entidades vinculadas que, en este caso, son además residentes en diversos estados miembros de la UE.

Como recoge el TEAC, se indica en el Acuerdo:

*"Uno de los objetivos esenciales de la comprobación es la verificación de la política de precios de transferencia del grupo y su impacto en las rentas declaradas por las entidades residentes en España. Como elemento indicativo de la relevancia de las operaciones que **Colgate** Palmolive España realiza en los periodos objeto de comprobación con entidades vinculadas, baste indicar que en 2006 y en 2007 el importe de los aprovisionamientos que **Colgate** Palmolive España realiza de partes vinculadas representa más del 50% de su volumen de facturación neta de esos*



ejercicios. Pero, además de esta operación vinculada principal, **Colgate Palmolive España** actúa como prestadora y receptora de diversos servicios intragrupo, que son regulados por diferentes contratos (...).

"El grupo modificó su política de precios de transferencia en el año 2005. El fundamento que la documentación elaborada por el grupo ofrece para esta modificación de la política de precios se encuentra principalmente en una modificación de las funciones y riesgos que asumen diversas entidades del grupo en Europa, lo que obliga a la Inspección a realizar la comprobación del análisis de comparabilidad y funcional, ejercicio complejo y detallado en sí mismo, que en el caso de una reestructuración debe efectuarse por duplicado, es decir, analizando funciones y riesgos de las partes, tanto en la situación anterior como después de dicha reestructuración (...).

D.- Conviene comenzar indicando que esta Sala, en relación con la entidad **COLGATE PALMOLIVE HOLDING SCPA**, ha dictado la **SAN (2ª) de 22 de febrero de 2018 (Rec. 568/2014)**, sentencia firme. En dicha sentencia se analizó la modificación del sistema de precios de transferencia que el grupo modificó en el año 2005 y, en concreto, el alcance del nuevo sistema en los ejercicios 2006 y 2007. Como se deduce de la lectura de la sentencia y sin perjuicio de que, posteriormente, realicemos una exposición más detenida, una de las cuestiones objeto de estudio fue el examen de los activos intangibles.

Partiendo de este dato, la Sala considera correcto el razonamiento del TEAC cuando afirma que: " Respecto a la circunstancia de pertenencia al Grupo de Sociedades 63/99, que tributa en régimen de consolidación fiscal y que estaba siendo objeto de actuación inspectora, habiéndose acordado para dicho procedimiento la ampliación del plazo de actuaciones, ha de motivar por sí sola la ampliación del plazo del procedimiento seguido cerca de **Colgate Palmolive España**, pues como señala la Inspección "ambas comprobaciones han de realizarse de manera simultánea de tal modo que el tiempo de ejecución de unas actuaciones necesariamente repercuten en los tiempos de las otras";..... "

Añadiendo que " en el presente caso, sí ha existido relación entre las regularizaciones practicadas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y la regularización objeto del Acuerdo de liquidación recurrido por la presente reclamación; pues las mismas han derivado del examen de las relaciones económicas existentes entre **Colgate Palmolive España** y **Colgate Palmolive Europe**, así como del análisis de las funciones y riesgos asumidos por cada una de ellas".

En efecto, como iremos viendo a lo largo del recurso, la regularización efectuada era imposible de llevar a cabo sin tener en cuenta la comprobación que se venía realizando al Grupo 63/99 y, en este sentido, como afirma el TEAC, " sí se motiva con suficiencia la especial complejidad derivada de la pertenencia del obligado tributario a un grupo de sociedades, en régimen de consolidación fiscal y respecto del cual se están desarrollando actuaciones inspectoras, así como de su vinculación a otras entidades que están siendo objeto de actuaciones inspectoras en otros Estados miembros de la UE". Pues "en el presente caso, sí ha existido relación entre las regularizaciones practicadas en el ámbito del IS y la regularización objeto del Acuerdo de liquidación recurrido por la presente reclamación; pues las mismas han derivado del examen de las relaciones económicas existentes entre **Colgate Palmolive España** y **Colgate Palmolive Europe**, así como del análisis de las funciones y riesgos asumidos por cada una de ellas".

En opinión de la Sala, los razonamientos contenidos en el Acuerdo de ampliación, luego ratificados por el TEAC, se ajustan a la jurisprudencia contenida, entre otras, en la **STS 23 de enero de 2017 (Rec. 2554/2015)**, donde se razona que la "especial complejidad", debe apreciarse teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes y su ponderación al tiempo de adoptar la decisión", debiendo recoger el acuerdo " la interconexidad entre circunstancias concurrentes y ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras". Recuérdese, además, que como se sostiene en la **STS de 4 de abril de 2017 (Rec. 529/2016)**, la valoración de la complejidad debe realizarse de forma conjunta, pues "l a norma, al fijar el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, se refiere a las actuaciones tomadas en su totalidad, esto es, el conjunto de actos que realiza la Inspección desde la comunicación de inicio de las mismas hasta que se dicta el acto de liquidación y se notifica, que tales actuaciones tienen por objeto regularizar la situación tributaria del contribuyente respecto de los tributos y ejercicios que estén siendo objeto de comprobación, en función del alcance de dichas actuaciones. Igualmente, al referirse a la interrupción de actuaciones, la normativa aplicable se está refiriendo a dichas actuaciones en idéntico sentido de globalidad referida a todo el alcance de las mismas, de forma tal que las diligencias que únicamente se refieran a algunos de los tributos y ejercicios objeto de comprobación constituyen también actuación inspectora que interrumpe la prescripción respecto del resto de conceptos tributarios y periodos que se encuentran encuadrados en el mismo procedimiento inspector".

Valorando conjuntamente el objeto de la actuación inspectora y teniendo en cuenta la necesidad de coordinación entre la comprobación del IRNR y la comprobación del grupo, no nos cabe duda ninguna de que el Acuerdo de ampliación, en éste caso, está motivado y la ampliación del plazo justificada.

El motivo se desestima.

**TERCERO.- Sobre la improcedencia del importe exigido por la Inspección por el concepto de retenciones sobre cánones por el uso de la propiedad intelectual.**

A.- El motivo se desarrolla en las pp. 19 a 35 de la demanda, articulándose tres submotivos: inexistencia de un royalty -pp 21 a 30-; determinación del tipo de retención -p. 31 a 35- y la incidencia de las actuaciones inspectoras posteriores en la actual regularización-p. 35-.

B.- El TEAC contesta a los argumentos en las pp. 14 y ss.

C.- Antes analizar la regularización efectuada por la Inspección, conviene que expongamos el nuevo sistema de precios de transferencia introducido por el grupo. Para ello, vamos a transcribir la descripción efectuada en la **SAN (2ª) de 22 de febrero de 2018 (Rec. 568/2014)**, lo que sin duda permitirá comprender mejor la regularización efectuada por la Inspección. En dicha sentencia decíamos:

" La entidad **COLGATE** PALMOLIVE COMPANY (CP COMPANY o CP USA) es un grupo multinacional con sede en EEUU, dedicado a la fabricación y comercialización de productos de consumo no duradero relativos a la higiene bucal; higiene personal; cuidado del hogar (productos de limpieza) y nutrición de mascotas.

El grupo tiene presencia en más de 200 países y comenzó sus actividades en España en 1954. Año en el que se constituyó su filial en España **COLGATE** PALMOLIVE SA (CP ESPAÑA). Además, en los periodos objeto de comprobación, el grupo opera en España a través de la sociedad **COLGATE** PALMOLIVE HOLDING SA (CP HOLDING ESPAÑA) que, en lo esencial, es una sociedad tenedora de las acciones de CP ESPAÑA, así como de participaciones de las filiales del grupo en Portugal y Grecia. CP HOLDING ESPAÑA está a su vez participada en el 76,76 % por **NO** RWOOD INTERNATIONAL INC, con sede en EEUU, que a su vez está participada al 100% por CP COMPANY, y el 23,24% restante por **COLGATE** PALMOLIVE NETHERLANADS VB, sociedad residente en Holanda, que está participada al 100% por CP COMPANY.

Con efectos de enero de 2005, el grupo llevó a cabo una reestructuración del modelo de negocio, de sus operaciones y de su política de precios de transferencia en Europa que, como se razona por la Inspección "determinó una significativa reestructuración de beneficios entre las entidades del grupo residentes en distintas jurisdicciones" y que afectó "muy significativamente" a CP ESPAÑA. Así, se indica que "los márgenes brutos operativos de la entidad comercializadora española descienden desde el entorno del 65% sobre ventas en el que se movían previamente, a valores más aproximativos al 42%. Asimismo, los márgenes netos han descendido del entorno del 16% previo a la reestructuración, a valores próximos al 3,5%".

La reestructuración efectuada en 2005, que se encuentra recogida en el documento "Transfer Pricing MasterFile Documentation Report" (en adelante MasterFile), es la siguiente: Se decide la creación de una entidad del grupo, **COLGATE** PALMOLIVE EUROPE SARL (CP EUROPE), residente en Suiza, como "empresario principal" para las operaciones en Europa, que "organiza la producción "aguas arriba" en la cadena de suministro y que supervisa "aguas abajo" las operaciones de comercialización".

Consecuencia de ello es que las entidades caracterizadas como "comercializadores" (como lo sería CP ESPAÑA) ya no van a adquirir directamente de las entidades del grupo dedicadas a la elaboración de productos o de terceros (entidades fabricantes) las mercancías que se venden en cada país como venían haciendo. A partir de 2005, aunque dichos productos se remiten física y directamente a España desde las fábricas, desde un punto de vista "jurídico y formal", quien los factura a la entidad comercializadora española es CP EUROPE. Por lo que se refiere a la política de precios de transferencia, antes de 2005 la entidad comercializadora española retribuía a las entidades fabricantes empleando un método de coste incrementado (es decir, el precio de cada producto se determinaba con base a sus costes de fabricación, al que se adicionaba un margen del 5% de los mismos, como beneficio del fabricante) y retenía el beneficio residual. A partir de la indicada fecha, la entidad comercializadora española es retribuida mediante el método del margen neto sobre sus ventas (objetivo del 2,5% de ventas) y es la entidad suiza la que obtiene el beneficio residual.

Junto a la anterior modificación, las entidades comercializadoras que venían satisfaciendo los royalties -al tipo del 5% de las ventas en el caso de CP ESPAÑA- por la utilización de activos intangibles (marcas, nombres comerciales, know how, etc) a la entidad matriz del grupo propietaria de dichos activos (CP COMPANY), interrumpen esta corriente de pagos a favor de la entidad no residente norteamericana. En su lugar, conforme a la nueva reestructuración, será la entidad suiza, CP EUROPE, la que a partir del 2005 se hace cargo de retribuir al dueño de la propiedad intelectual, CP COMPANY, aplicando, en lo que atañe al territorio español, un royalty del 4,3 %.

Por último, indicar que antes del ejercicio 2005, el grupo venía operando mediante una entidad residente en Francia, denominada también **COLGATE** PALMOLIVE EUROPE, que realizaba funciones de "cuartel general (Headquarter)" y que, al menos desde 1999, prestaba a las entidades fabricantes y comercializadoras un amplio conjunto de servicios de dirección y coordinación en los ámbitos de cadena de suministros, financieros,



contables, administrativos, de marketing, etc. Esta empresa era retribuida mediante un sistema de coste incrementado al 6% -los servicios de carácter informático, tesorería y centros de innovación desde otras entidades se recogían en el Headquarter y su coste se distribuía a las entidades operativas sin cargar ningún margen-.

En resumen, en el modelo anterior a 2005, la política de precios de transferencia puede ser resumida en los siguientes puntos:

-Retribución de CP COMPANY: Cobro de royalties al 5% sobre ventas.

-Retribución de fabricantes: Coste incrementado al 5%.

-Retribución al Headquarter francés: Coste incrementado al 6%.

-Retribución de CP España: Resultado residual.

En el modelo posterior a 2005, la política de precios de transferencia se resumía, por lo tanto, en los siguientes puntos:

-Retribución de CP COMPANY: Cobro de royalties al 4,3% sobre ventas.

-Retribución de fabricantes: Coste incrementado al 5%.

-Retribución de CP ESPAÑA: Margen neto objetivo sobre ventas al 2,5%.

Servicios intragrupo: Coste incrementado al 6%.

-Retribución de CP EUROPA: Beneficio residual" .

Y explicábamos que la cuestión debatida era que:

"... según la sociedad demandante, tras la reestructuración, CP ESPAÑA ha pasado de ser un "distribuidor pleno" (se ocupaba, en esencia, de todos los ámbitos del proceso de distribución), a ser un "distribuidor de riesgo limitado" (solo realiza determinadas funciones). Pasando a ser empresario principal CP EUROPE. De aquí la reasignación de precios y la consideración de CP ESPAÑA como tested party.

La Administración, por el contrario, sostiene, tras realizar un minucioso examen de las funciones, activos y riesgos antes y después de la aplicación del modelo contenido en el documento MasterFile, que CP EUROPE no puede ser calificada como "empresario principal", siendo en realidad Head Quarter. Lo que implica que la tested party debe ser CP EUROPE y el método aplicable el del coste incrementado. Por ello, no considera apropiado el método de valoración empleado por el grupo y aplica otro, lo que supone una reasignación en los beneficios. En resumen, lo que, en nuestro caso, está haciendo la Administración es cuestionar el valor otorgado por las partes a la transacción y, conviene precisarlo, en atención a las circunstancias acreditadas en los ejercicios 2006 y 2007; partiendo para ello de la realidad operativa del grupo tal y como ha sido comprobada" .

También razonábamos, en relación con los activos intangibles que:

" en relación con los activos intangibles (marcas, patentes, nombres comerciales, etc.), es cierto que según el nuevo modelo CP ESPAÑA no paga royalties a CP COMPANY, siendo CP EUROPE quien los paga, "quien los utiliza en nuestro país es el vendedor... CP ESPAÑA"; pero, pese a ello, "CP Europe no sublicencia la propiedad intelectual adquirida a CP Company, por lo que el derecho a utilizar esa propiedad intelectual se está pagando por CP España desde 2005 en el precio de los productos adquiridos....".

Concluyendo la Inspección que, tras la reestructuración y en los ejercicios debatidos, "todos los activos, tanto tangibles [con la matización indicada] como intangibles que aquella utilizaba antes de la reestructuración, lo continúa utilizando tras la misma" CP ESPAÑA.

..... El TEAC, en las pp. 27 y 28, añade, en relación con los activos intangibles, que "esta conclusión de que en éste punto neurálgico poco o nada ha cambiado" es avalada "por las manifestaciones que la propia Compañía hace en el "Form 10-K Annual report Pursuant to section 13 or 15 (d) of THE SECURITIES EXCHANGE ACT FOR THE FISCAL YEAR ENDING DECEMBER, 31, 2008".

La Sala, como hemos dicho, confirmó la regularización efectuada por la Inspección.

En dicha sentencia razonamos que el nuevo modelo fue implantado progresivamente y que, por lo tanto, había que estarse al examen de las circunstancias concurrentes en cada ejercicio inspeccionado, y que por ello, la actuación de la Administración en posteriores ejercicios a los ahora inspeccionados no tiene la relevancia pretendida por la demandante.



**CUARTO.-** Partiendo de los anteriores hechos, procede que ahora analicemos la cuestión debatida. Para ello, iremos analizando el proceder de la Inspección y, simultáneamente, los argumentos de la recurrente y el parecer de la Sala, por creer que esta forma de exposición es la más clara y operativa.

1.- Como se razona en el acta de disconformidad -pp. 6 a 8-, las actuaciones practicadas concluyeron que " *la caracterización de CP EUROPE como el empresario principal para las operaciones en Europa no está justificada, pues dicha entidad es esencialmente un proveedor de servicios*" Partiendo de tal dato, la Inspección, en relación con los royalties resultantes de la utilización de la propiedad intelectual, consideró " *como gasto deducible... [el] importe correspondiente a los royalties por utilización de propiedad intelectual*". Pues bien, como hemos venido indicando reiteradamente, la Sala en la - **SAN (2ª) de 22 de febrero de 2018 (Rec. 568/2014)** -, firme al no haber sido recurrida por ninguna de las partes, avaló la conclusión de la Inspección y sostuvo que " *la posición de la entidad española antes y después de la fecha de reorganización del negocio Colgate y su función como distribuidor no ha cambiado*" en los ejercicios objeto de inspección.

2.- Como describe el Acuerdo de liquidación -pp.25 y ss- y ya hemos anticipado, antes de introducirse el nuevo sistema, CP ESPAÑA comercializaba los productos vendidos en España -nuestro análisis se centra en las denominadas "marcas globales"- . Con efectos de enero de 2005, el grupo llevó a cabo una reestructuración de su modelo de negocio de operaciones y de su política de precios de transferencia, lo que implicó, según el documento denominado *MasterFile*, una significativa redistribución de " *beneficios entre las entidades del grupo y supuso para la entidad española [COLGATE ESPAÑA]...un descenso de los márgenes brutos operativos desde el entorno del 65% sobre ventas o valores más próximos al 42%. Asimismo, los márgenes netos operativos descendieron del entorno del 16% previo a la reestructuración, a valores al 3,5%*".

Dentro del proceso de reestructuración se creó CP EUROPE, residente en Suiza, que pasó a ser, según el *MasterFile* , el " *empresario principal para las operaciones en Europa, que organiza la producción "aguas arriba" en la cadena de suministro y que supervisa "aguas abajo" las operaciones de comercialización*".

Ahora bien, como hemos explicado y coincidiendo con lo razonado por la Inspección, en nuestra **SAN (2ª) de 22 de febrero de 2018 (Rec. 568/2014)** , llegamos a la conclusión de que la caracterización de CP EUROPE como " *empresario principal*" no estaba " *justificada, pues dicha entidad es esencialmente un proveedor de servicios*" -p. 28 del Acuerdo-.

En efecto, según el *MasterFile* , las entidades comercializadoras -CPE ESPAÑA- dejaban de adquirir directamente a las entidades fabricantes, del grupo o terceros los productos que vendían, de tal manera que, a partir de 2005, aunque dichos productos se remitían directamente a España desde las fábricas del grupo a terceros, desde un punto de vista jurídico y formal, quien los facturaba no era ya CP ESPAÑA, sino CP EUROPE. Pero, insistimos, realmente, tal y como razonamos con extensión en nuestra **SAN (2ª) de 22 de febrero de 2018 (Rec. 568/2014)** , la operativa continuó siendo la misma que en ejercicios anteriores.

3.- Antes de 2005, CP ESPAÑA abonaba a CP USA royalties al " *tipo del 5% de las ventas...por la utilización de activos intangibles (marcas, nombres comerciales, know how, etc.)*". Sin embargo, según el *MasterFile* , será CP EUROPE, " *la que a partir de 2005 se hace cargo de retribuir al dueño de la propiedad intangible*" - CPE USA-, " *aplicando, en lo que atañe al territorio español, un royalty del 4,3% de las ventas*".

4.- Pues bien, la Inspección, partiendo del dato de que, realmente nada había cambiado, destaca que " *CP EUROPE, " no sublicencia dicha propiedad intangible a las entidades comercializadoras*", en nuestro caso, CP ESPAÑA. Y como esta entidad siguió realizando la misma actividad, sin cambio alguno, llega a la conclusión de que en el precio que se abona por CP ESPAÑA a CP EUROPE, se incluye el abono de tales royalties.

Se entiende ahora que, no existiendo sublicencia, la Inspección afirme que " *es evidente que, ausente el derecho a utilizar ese patrimonio intangible, CP ESPAÑA no podría vender legalmente en el mercado español los productos de Colgate Palmolive. Recuérdese que el pago de royalties se venía realizando por la entidad española hasta 2004 incluido y que su función como distribuidor no ha cambiado antes y después de la reestructuración*". Por ello, concluye que " *la única hipótesis plausible -si se descarta la utilización ilegal del intangible por el vendedor en el mercado español- es entender que el precio por utilizar la propiedad intelectual que CP USA ha cedido previamente a CP EUROPE se está pagando por CP ESPAÑA "dentro" del precio del producto (-Royalty Embedded o Package Price). Recuérdese que el coste de ventas en el nuevo modelo se ha desligado del coste de fabricación y se calcula para "dejar" el margen neto del 2,5% a CP ESPAÑA transferir el beneficio residual a CP EUROPE*". Dicho de otro modo, para la Administración, es " *CP ESPAÑA quien utiliza esa propiedad intangible y, si bien no fue expresamente sublicenciada por CP EUROPE, debe entenderse que la compensación por esa utilización se está pagando en el precio de los productos adquiridos a la entidad suiza*" - p. 8 del acta de disconformidad y 9 y ss. del informe de disconformidad-.



6.- Partiendo de lo declarado en nuestra sentencia de referencia, la Sala entiende que, como afirma la Administración, CP ESPAÑA es quien utiliza los intangibles; pues, en contra de lo que se afirma en la demanda, no estamos ante una "mera distribuidora de riesgo limitado siendo suficiente con que tenga la autorización de la entidad suiza", sino que, lejos de ello, la función de distribuidos de CP ESPAÑA no ha cambiado. Y como se afirma en la p. 30 del Acuerdo de liquidación, "quien utiliza y se sirve de esos activos intangibles es la entidad española [quien realmente los usa], de lo contrario las disposiciones que regulan la imposición sobre la renta de no residentes en materia de cánones o regalías quedarían vacías de contenido, ya que como en el presente caso, bastaría sustituir los pagos directos de cánones que CP España realizaba a CP USA antes de 2004, por pagos a través de un tercero (cualesquiera que sean las funciones de éste) bajo otra denominación". Ciertamente, el uso de un activo intangible -marca-, en determinados casos, no precisará autorización. Pero no es éste el caso de autos, en el que, como vemos, es la entidad española la encargada de introducir los productos en el mercado por primera vez - art 36 de la Ley 17/2001, de Marcas -.

Ello implica que, "comprobado que los activos referidos son necesarios para la actividad de CP España y son de hecho utilizados por el comercializador español, aunque el grupo no los identifique se forma separada, debe estimarse que la retribución por el uso de los mismos está incluida en los pagos de mercancía realizados por la entidad española a CP Europe".

7.- Partiendo de la anterior idea -insistimos en que es firme el hecho de que la forma de explotación no ha variado y que CP ESPAÑA es quien utiliza y se sirve los activos intangibles-, la secuencia lógica nos lleva a entender que nos encontramos ante el supuesto descrito en el apartado 6.17 de la Directrices de la OCDE.

Dicha Directriz dispone que: "La remuneración por la utilización de un activo intangible puede incluirse en el precio facturado por la venta de mercancías.....El que se asumiera o no que el precio de transferencia incluyera la remuneración de una licencia y que, por consiguiente, el país del adquirente no admitiera los pagos adicionales en concepto de cánones, dependería en gran medida de las circunstancias de cada operación y no podría generalizarse un principio aplicable, con la salvedad de que no procede la doble deducción para el suministro de tecnología....".

Las Directrices señalan que las formas más habituales de transmisión de intangibles son dos: la venta de la licencia -en el caso de autos hemos visto que no se materializa sublicencia alguna- y la existencia de un único pago global que incluye el precio por unos bienes, servicios e intangibles. A esta posibilidad se refiere la Directriz 6.17 al indicar que: "El precio de transferencia puede ser un precio global que, por ejemplo, abarque simultáneamente mercancías y activos intangibles, en cuyo caso, en función de los hechos y circunstancias, el comprador no tendrá necesariamente que efectuar un pago adicional en concepto de cánones por el suministro de las experiencias técnicas. Será necesario desagregar este tipo de precios globales para calcular el importe de un canon de plena competencia en los países que establezcan la i retención en la fuente para los cánones".

Partiendo, insistimos, de la idea de que CP ESPAÑA continúa realizando su actividad en los ejercicios 2006 y 2007 en la misma forma y no existiendo sublicencia, la única explicación razonable, como sostiene la Inspección, es que "el precio de transferencia pagado por los bienes incluya el cargo por una licencia" -p. 10 del Informe de disconformidad-.

La Inspección ha sido especialmente cuidadosa al realizar un ajuste que "impide la existencia de doble deducción por el uso del intangible, ya que, al sustituir el coste de ventas calculado por el grupo, por el real o efectivo, esta última cantidad no incluye ningún importe en concepto de intangible. Este se calcula separadamente en el ajuste negativo a la base imponible a que se refiere al apartado 1.4.b) 3 anterior, que se propone porque la Inspección ha tenido en cuenta que es la entidad española (no la suiza) la que realmente usa esa propiedad intangible, pues es la que, frente a terceros (los clientes), utiliza las marcas, nombres comerciales, know.how, etc... - p. 11 del informe de disconformidad-.

En esta línea, la Inspección añade que "la entidad suiza no tiene ninguna relación con los clientes españoles del grupo.....es el comercializador español el que utiliza ese importante patrimonio intangible propiedad de la entidad americana...". De hecho, "es el comercializador español el que contribuye constantemente, antes y después de la reestructuración, al mantenimiento del valor de todos estos intangibles, ya que dedica cantidades importantísimas de recursos a gastos de publicidad propaganda. Nada menos que 35,9 y 40.6 millones € respectivamente en los ejercicios comprobados 2006 y 2007...". Es decir, CP ESPAÑA no se limita a "adquirir el derecho a comercializar, en exclusiva o no productos de una marca...". Lejos de ello, juega "un papel esencial en la comercialización de los productos del grupo en España, para lo que debe adquirir los derechos a utilizar la propiedad intangible de la que es titular CP USA". Donde "esos activos intangibles son esenciales es en la relación con los clientes de **Colgate Palmolive** en cada mercado, relación que es llevada a cabo por CP España".

Afirma, además, la Inspección que el hecho de que en España no existan fábricas del grupo no ha permitido indagar acerca de la utilización de otros intangibles, pero "en los limitados casos en que se ha podido disponer

de información de contratos, lo que se acredita es que la es la entidad española la utiliza también este tipo de intangibles" -los casos se describen en las pp. 12 y ss. del informe de disconformidad-.

Por lo demás, en la medida en que dichos activos intangibles " son necesarios para la actividad de CP España, y son de hecho utilizados por el comercializador español, se han considerado como gasto deducible en España ya que, aunque el grupo no los identifica de forma separada, se incluyen en los pagos de mercancía realizados por la entidad española a CP Europe" - p. 13 del informe de disconformidad-.

8.- Ahora bien, ¿cómo se determina la parte del precio que está abonando el uso del intangible?

A la materia se refieren las pp. 16 y ss. del informe de disconformidad. El razonamiento de la Inspección es el siguiente:

-Durante la tramitación del expediente no se ha acreditado ninguna intervención de CP EUROPE en relación con la gestión de los intangibles. Precisamente por ello, para valorar el royalty se ha tomado el mismo tipo que se utiliza para la primera cesión, que asciende al 4,3% de las ventas netas.

-Como se indica en las pp. 20 y ss. del Acuerdo de liquidación, la Inspección se ha dirigido a la Administración suiza, a CP ESPAÑA y a CP EUROPA con el fin de valorar las operaciones existentes entre ambas entidades. Las autoridades suizas, pese a la insistencia de la Administración española, se han limitado a indicar que CP EUROPA es una entidad residente en Suiza. Y las empresas del grupo requeridas -diligencias 6,7,8,9,10 y 11- no han atendido a los mismos, los cuales pretendían, entre otras cosas, " poder confirmar que el porcentaje del 4,3% aplicado para los royalties respondía a condiciones de mercado".

-Partiendo de lo anterior, la Administración concluye que, para el grupo, " este tipo de royalty [el 4,3%] es de mercado". Por lo que, " en una aproximación que se estima conservadora [recuérdese que en ejercicios anteriores el porcentaje era del 5%], la Inspección ha asumido la posición del grupo en este punto y no ha discutido el porcentaje utilizado por **Colgate Palmolive**". De hecho, la entidad demandada, continúa sin ofrecer un cálculo alternativo y, como indica la Inspección, " hasta donde se ha podido conocer, los elementos de propiedad intangible que se ceden por CP USA son los mismos que antes de la reestructuración".

En las pp. 20 y 21 del informe de disconformidad se exponen con precisión los cálculos en aplicación de los criterios anteriores.

**QUINTO.-** Procede ahora que analicemos cual es el tipo de retención que debe aplicarse, si el establecido en el IRNR con carácter general, como sostiene la Inspección, o el 5% o el 10% como sostiene la recurrente.

1.- La Inspección se ha limitado a la aplicación del art. 25 del Real Decreto-Legislativo 5/2004 (LIRNR), por entender que no es de aplicación el Convenio Hispano Suizo, al no ser CP EUROPE beneficiario efectivo y sin que tampoco sea posible la aplicación subsidiaria del Convenio con EEUU.

2.- Comenzando por la aplicación del Convenio Hispano Suizo, como indica el TEAC -p. 28- el art 12 del Convenio, al regular los cánones, establece que los mismos " sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y de acuerdo con la legislación de este Estado; pero el impuesto así exigido no puede exceder del 5 por 100 del importe bruto de los cánones".

Una interpretación literal de la norma podría llevar a la convicción de que la razón asiste a la parte demandante. Ahora bien, en el Acuerdo de liquidación, se razona que, si bien el Convenio Hispano-Suizo no hace referencia a la figura del "beneficiario efectivo", lo cierto es que dicha figura resulta aplicable y la consecuencia no puede ser otra que la de no considerar aplicable lo establecido en el Convenio.

3.- Repárese en que no se ha discutido por las partes que estemos ante un canon. El art 13 de la LIRNR establece que se considerarán "rentas obtenidas en territorio español....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".

En los Convenios de doble imposición que siguen el modelo CDI de la OCDE, es frecuente encontrar normas relativas a los cánones, tal y como ocurre en el art 12 del Convenio Hispano Suizo . En estos casos, como sostiene el recurrente, lo correcto sería aplicar lo establecido en el Convenio, con carácter preferente a lo regulado en la legislación española.

Ahora bien, para evitar abusos, es frecuente que los mismos Convenios establezcan que, el régimen más favorable establecido en el Convenio sólo se aplicará si el perceptor del canon es el "beneficiario efectivo" de las rentas. Entendiendo los Estados que no debe disfrutar de beneficios fiscales aquellos residentes fiscales en sus respectivos países que obran como meros receptores de las rentas, es decir, como meras entidades de tránsito de las rentas hacia otros países. Se trata de evitar que, mediante la simple interposición de un sujeto meramente instrumental, se canalicen las rentas con el único fin de obtener una ventaja fiscal.





Es cierto que el Convenio Hispano Suizo, al tratarse de un Convenio anterior al reconocimiento por la OCDE de la figura del "beneficiario efectivo", no hace mención a la indicada figura. No obstante, la posición más razonable, así lo entiende la mejor doctrina, es entender que esta figura es aplicable y debe tenerse en cuenta al interpretar el Convenio, pues estos deben interpretarse, en la medida de lo posible, de conformidad con el espíritu de los Comentarios de la OCDE.

En esta línea, el art. 4.1 de los Comentarios expone que " *sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o exención del impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la renta aplicada. Por los motivos expuestos, el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado "Convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales" llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada normalmente como beneficiario efectivo si, pese a ser el propietario de hecho a efectos prácticos, cuenta con poderes muy restringidos que la convierten, con respecto a la renta en cuestión, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas*".

En nuestra **SAN (2ª) de 18 de julio de 2016 (Rec. 1110/2003 )** realizamos una exposición de la figura del "beneficiario efectivo" y razonamos, entre otras cosas, que " *no tienen la condición de beneficiario efectivo aquellos sujetos que jurídicamente actúan por cuenta de un tercero. Ello es lógico, pues en estos casos, aunque dichos sujetos sean los que perciben materialmente el rendimiento, el hecho de actuar por cuenta ajena supone que no están obteniendo ese rendimiento para sí, pues tienen la obligación de ponerlo a disposición de un tercero, esto es, la persona por cuya cuenta están actuando*".

4.- Este es el caso de la recurrente. En efecto, sin perjuicio de remitir a lo razonado por el TEAC en las pp. 31 y ss, lo cierto es que como se afirma en la Resolución " *el dueño de los intangibles es la entidad Colgate Palmolive Company, residente en Estados Unidos, cuyo Convenio con España establece en materia de cánones unas disposiciones menos favorables para el perceptor de la renta, que el Convenio Hispano-Suizo*". Con anterioridad a la reestructuración " *los cánones se satisfacían directamente por Colgate Palmolive España a la empresa estadounidense mientras que, con posterioridad, se abonaban a la entidad suiza, respecto de la que se ha concluido, tras el correspondiente análisis de funciones, activos y riesgos, que no realiza ninguna función ni asume ningún riesgo, en relación con los activos intangibles*". Y, pese a la facilidad con que el recurrente podría haber acreditado otra cosa y siendo reiteradamente requerido, no lo ha hecho, ni en la vía administrativa o económico-administrativa ni en la contencioso-administrativa.

5.- Queda por verificar si, como pretende la demandante, descartada la aplicación del Convenio Hispano Suizo, podría aplicarse el Convenio con los EEUU, lo que se traduciría en la aplicación de un tipo del 10%.

Es conveniente recordar que el art. 12 del Convenio entre el Reino de España y los EEUU establece que " *dichos cánones pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:....c) 10 por 100 del importe bruto de los cánones en los demás casos*".

La Inspección rechazó esta posibilidad. Así, en la p. 19 del Informe de disconformidad indicó que, en su opinión, se generarían " *múltiples disfunciones normativas*" en caso de aplicar " *un régimen de transparencia fiscal o de atribución de rentas legalmente inexistente*". Añadiendo, además, algo que nos parece relevante por lo que más adelante señalaremos, y es que " *tampoco resultaría fácil decidir que convenio aplicar, entre otras cosas, se desconoce el flujo seguido por la renta que representa el royalty, que bien podría haberse canalizado a través de (o localizado en) cualquier jurisdicción*".

En la misma línea, el Acuerdo de liquidación, razona que, pese a lo indicado en el *MasterFile*, " *se desconoce el flujo seguido por la renta que representa el royalty, a estos efectos debe tenerse en cuenta que bien podía haberse canalizado a través de (o localizado en) cualquier jurisdicción*". Por eso, se razona, procede aplicar el tipo general previsto en nuestra normativa interna.

El TEAC matiza lo razonado por la Inspección y admite -p. 35 de la Resolución- que " *en determinadas circunstancias pueda romperse la barrera formal y aplicar un convenio distinto al correspondiente a la residencia del destinatario de las rentas pagadas en el país de la fuente*". Como, por otra parte, decidimos en nuestras **SAN (2ª) de 26 de marzo de 2007 (Rec. 280/2006 )** y **20 de julio de 2006 (Rec. 1106/2003 )**. Es decir, tenemos precedentes que, en principio avalarían la tesis de la demandante y así lo reconoce y admite el TEAC, siempre que quedase acreditado de forma indubitada el flujo real seguido por la renta objeto de examen.

Ahora bien, aún admitiendo dicha posibilidad, el TEAC sostiene que, pese a los esfuerzos de la Inspección - los cuales se describen en las pp. 20 y 21 del Acuerdo de liquidación- y reconociendo que el *MasterFile*, " *deja claro....que la entidad residente en Suiza está obligada a transferir a las entidades del grupo propietaria de la*



*propiedad intangible el canon que retribuye su uso", de ello " no puede resultar acreditado, sin una más concreta prueba, que la entidad del grupo que allí se menciona como acreedora de estas rentas, Colgate Palmolive Company, es la destinataria de ellas en las condiciones que...determinarían que es la beneficiaria efectiva". Repárese en que, como indica la Inspección, " se desconoce el flujo seguido por la renta que representa el royalty, que bien podría haberse canalizado a través de (o localizado en) cualquier jurisdicción".*

Pues bien, pese a conocer dicho argumento y la facilidad probatoria de que, al respecto, disfruta la recurrente, tanto en vía económico-administrativa como contencioso-administrativa, nada se ha probado a estos efectos. Y ello, pese a conocer que éste era un argumento esencial para denegar la aplicación del Convenio con EEUU. Así, en el caso de autos la Administración realizó un despliegue de actividad tendente a determinar, entre otras cosas, el flujo seguido por la renta que representa el royalty, requiriendo al efecto a las entidades del grupo. Estas no han atendido al requerimiento y tampoco articulado prueba alguna, ni en la vía económico-administrativa, ni en la contencioso-administrativa, lo que les hubiese resultado sumamente sencillo. Es cierto que, en aplicación de las reglas clásicas de distribución de la carga de la prueba, correspondería a la Administración acreditar que lo recogido en el *MasterFile* no se corresponde con la realidad - art 217 de la LEC -. Pero no cabe olvidar que las reglas tradicionales de distribución de la carga de la prueba son moduladas por nuevas reglas y en concreto, el art 217.6 de la LEC dispone que, las reglas clásicas de carga de la prueba, deben interpretarse teniendo presente " *la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio*". Facilidad que, en este caso, posee la demandante. En este sentido, no está de más recordar que el juego de la "facilidad probatoria" en el ámbito tributario se encuentra recogido, entre otras, en la **STS de 10 de septiembre de 2018 (Rec. 1246/2017)** .

El motivo se desestima.

#### **SEXTO.- Sobre las costas.**

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA -.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

#### **FALLO**

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup>. María Blanca Rueda Quintero en nombre y representación de **COLGATE PALMOLIVE ESPAÑA SA**, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de julio de 2015 (RG 3800/2011); la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN** .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D.MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.