

Roj: **STS 2680/2014 - ECLI:ES:TS:2014:2680**Id Cendoj: **28079130022014100321**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **18/06/2014**Nº de Recurso: **1933/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **MANUEL VICENTE GARZON HERRERO**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **SAN 492/2011,**  
**STS 2680/2014**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciocho de Junio de dos mil catorce.

**VISTO** por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación interpuesto, por la Procuradora D<sup>a</sup>. Consuelo Rodríguez Chacón, en nombre y representación de **la entidad BORAX EUROPE LIMITED**, bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la sentencia de 9 de febrero de 2011, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el Recurso Contencioso-Administrativo número 80/2008 ; en cuya casación aparece como parte recurrida, **la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 9 de febrero de 2011, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: " Desestimar el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad BORAX EUROPE LIMITED contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de noviembre de 2007, a que las presentes actuaciones se contraen, y confirmar la resolución recurrida por su conformidad a Derecho. Sin imposición de costas. ".

**SEGUNDO.-** Contra la anterior sentencia, por la Procuradora D<sup>a</sup>. Consuelo Rodríguez Chacón, en nombre y representación de la entidad BORAX EUROPE LIMITED, se interpone Recurso de Casación por los siguientes motivos: Praeliminar.- Se alega que la sentencia impugnada hace quebrar la estructura internacional del grupo societario Borax Europe Limited por considerar que toda la actividad llevada a cabo en España por su filial española es una actividad dependiente y por cuenta de Borax Europe Limited. A) Infracciones relativas a la confusión en el curso de la actuación administrativa entre BEU y BESA: I.- Al amparo del apartado d) del artículo 86.1 de la LJCA, al infringir la sentencia recurrida el artículo 43, apartado 1 y 2 de la LGT, sobre actuación del sujeto pasivo a través de su representante, en relación con los artículos 27 y 28 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y los artículos 46.2 y 45.2 de la LGT relativos al domicilio de las entidades no residentes a efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública, en todo caso, en relación con los artículos 24.1 y 26.5 del Reglamento General de Inspección de los Tributos, y los demás preceptos mencionados en el desarrollo del motivo.II.- Al amparo del apartado d) del artículo 86.1 de la LJCA, al infringir la sentencia recurrida el artículo 66.1 a) de la LGT o por el artículo 30.3 del RGIT. III.- Al amparo del apartado d) del artículo 86.1 de la LJCA, al infringir la sentencia recurrida el artículo 114 de la LGT aplicable al caso de autos y, específicamente, para el procedimiento de inspección, del ya citado apartado 7º del artículo 27 del RGIT, así como los preceptos que se citan en el desarrollo del motivo, en especial los artículos 1713 y 1727 del



Código Civil . B) Motivos relativos al concepto de "Establecimiento Permanente" y a su errónea aplicación de autos: IV.- Al amparo del apartado d) del artículo 86.1 de la LJCA , al infringir la sentencia recurrida los artículos 4.1 b ), 7º a) y 45.1 a) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades . Se citan también como infringidos los artículos 1258 , 1261 , 1262 , 1454 y 1450 del Código Civil . V.- Al amparo del apartado d) del artículo 86.1 de la LJCA , al infringir la sentencia recurrida el artículo 5º del Convenio para evitar la Doble Imposición celebrado entre España y el Reino Unido (CDI), por lo que de conformidad con el artículo 7º del CDI, debían someterse a tributación en España por el Impuesto sobre Sociedades, obligación real, los resultados netos imputables al mismo determinados según lo dispuesto por el CDI. VI.- Al amparo del apartado d) del artículo 86.1 de la LJCA , al infringir la sentencia recurrida, el artículo 13.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que desarrolla la Ley 41/1998, de 9 de diciembre reguladora de dicho impuesto. VII.- Al amparo del apartado d) del artículo 86.1 de la LJCA , al infringir la sentencia recurrida las normas que rigen las obligaciones y contratos, básicamente el artículo 1258 del Código Civil , en relación con los artículos 1261 y 1262, y las normas reguladoras del contrato de compraventa , artículos 1445 y 1450 del mismo Código . C) Motivos relacionados con la determinación de las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades: VIII.- Al amparo del apartado d) del artículo 86.1 de LJCA , al infringir la sentencia recurrida el artículo 10.2 º y 3º de la LIS de 1995 , en relación con su artículo 50, infringiendo con ello el artículo 64 del RGIT y los artículos 50 y 51 de la LGT . Se consideran también infringido el artículo 21.1 y 3 del RGIT . C) Submotivo 2º: La falta de revisión por la Inspección de la documentación contable existente en el domicilio social de la recurrente: IX.- Al amparo del apartado d) del artículo 86.1 de la LJCA , al infringir la sentencia recurrida el artículo 7.3 del Convenio de Doble Imposición sobre deducibilidad de gastos de dirección y generales de administración de los rendimientos imputables al presunto Establecimiento Permanente, invirtiendo las reglas de la carga de la prueba con infracción del artículo 114.1 de la LGT .

La recurrente, al final de su escrito de interposición, haciendo referencia al quebrantamiento de las formas esenciales del juicio e infracción de principios y preceptos constitucionales, recogía como motivos: "Primero.- Infracción de los artículos 24.1 y 120 de la Constitución , y 248.3 de la LOPJ , por la falta de motivación de la sentencia recurrida. Segundo.-Infracción de las normas de carga, valoración de la prueba y presunciones judiciales. Tercero.- Invocación del artículo 5.4 de la LOPJ .".

Termina suplicando de la Sala se case y anule la sentencia recurrida, anulando la liquidación girada por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1996 a 1998, por importe de 1.927.464,79 euros.

**TERCERO.-** Por auto de 12 de enero de 2012, la Sección Primera de esta Sala acuerda: "Declarar la inadmisión del recurso de casación interpuesto por la representación de BOREX EUROPE LIMITED contra la Sentencia de 9 de febrero de 2011, de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de la Audiencia Nacional, dictada en el P.O. 80/2008 , respecto a los motivos "segundo" y "tercero" del escrito de interposición del recurso de casación; y la admisión en cuanto al resto de motivos, con remisión de las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, de conformidad con las reglas de reparto."

**CUARTO.-** Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 14 de mayo pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal, continuándose la deliberación en sucesivas sesiones hasta el día 18 de junio.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- ANTECEDENTES

Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por la Procuradora Dª. Consuelo Rodríguez Chacón, en nombre y representación de BORAX EUROPE LIMITED, la sentencia de 9 de febrero de 2011, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 80/2008 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución dictada el 8 de noviembre de 2007 por el TEAC en el Recurso de Alzada tramitado con el número 1508/2005, por la que se desestima el recurso y confirma la resolución del TEAR de Valencia de 30 de diciembre de 2004 dictada en la reclamación económico administrativa número 46/2527/01 interpuesta contra el acuerdo de 22 de febrero de 2001 de la Inspección Regional de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria, por el que se gira una liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los ejercicios 1996 a 1998, por importe de 1.927.464,79 euros.



La sentencia de instancia, como hemos dicho, desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la actora.

No conforme la actora con la resolución mencionada se interpone el Recurso de Casación que decidimos.

#### **SEGUNDO.- MOTIVOS DE CASACIÓN**

Por auto de la Sección Primera de 12 de enero de 2012 se inadmitieron los motivos segundo y tercero, páginas 99 y 101, del escrito de interposición del Recurso de Casación. Dichos motivos son rotulados por la parte, el segundo, como infracción de las normas de carga, valoración de la prueba y presunciones judiciales; y, el tercero, como invocación del artículo 5.4 de la LOPJ .

El análisis del Recurso de Casación queda circunscrito al primer motivo: "Infracción de los artículos 24.1 y 120 de la Constitución , y 248.3 de la LOPJ , por la falta de motivación de la sentencia recurrida", y los que separadamente se mencionan.

#### **TERCERO.- PRECISIONES**

La inadmisión de los motivos de casación referidos produce automáticamente determinados efectos sobre el alcance de la impugnación efectuada.

En primer término que hay que considerar como ciertos los hechos declarados probados por la sentencia de instancia. En segundo lugar, que en la propia clasificación de los motivos de casación efectuados por la parte es evidente que los destinados a impugnar las bases imponibles imputadas a la actora quedan sin relevancia, al no poder prevalecer la tesis de la recurrente frente a la declaración de la sentencia sobre su realidad, tanto en lo referente al método de fijación de base como a la deducibilidad de gastos generales y de Administración. La imposibilidad de cuestionar los pronunciamientos que en tal sentido efectúa la sentencia, convierte las conclusiones por ella obtenidas sobre los extremos mencionados en firmes e inatacables.

De este modo, el contenido del Recurso de Casación se circunscribe a las cuestiones formales planteadas y a las sustantivas, acerca de si la actividad desplegada por la actora en España se configura desde la órbita del Establecimiento Permanente, tesis sostenida por la sentencia de instancia, o, por el contrario, tal actividad no puede considerarse como propia de un Establecimiento Permanente. Con independencia de ello se plantean la concurrencia de infracciones por no haber resuelto la sentencia determinadas cuestiones sobre la falta de representación de BEU a través de BESA, sobre la consideración de BESA como Establecimiento Permanente de BEU, y sobre la confirmación de la base imponible fijada.

Ha de precisarse, finalmente, que los preceptos presuntamente vulnerados, no son los que la entidad recurrente cita ( artículo 86 de la Ley Jurisdiccional ) sino el artículo 88 del mismo texto legal .

#### **CUARTO.- SISTEMÁTICA A SEGUIR**

Vamos a examinar, en primer término, las infracciones formales alegadas que se imputan a la sentencia. Posteriormente, si estamos en presencia de un Establecimiento Permanente, y, finalmente, las cuestiones formales que se reprochan a la actividad administrativa.

#### **QUINTO.- INFRACCIONES FORMALES IMPUTADAS A LA SENTENCIA**

Como hemos dicho, y bajo este rótulo se reprocha a la sentencia que ésta "no ha dado respuesta" a la cuestión de que BESA carecía de representación alguna de BEU. Tampoco se ha tratado la cuestión de si BESA es un establecimiento de BEU. Finalmente, no está justificada la no deducibilidad de los gastos alegados.

Es patente que las infracciones formales mencionadas no concurren.

Para demostrarlo basta la parcial transcripción del fundamento cuarto de la sentencia, en lo que se refiere a la ausencia de razonamiento sobre la representación de BEU que ostentaba la entidad (BESA) con la que se entendieron las actuaciones. En dicho Fundamento Jurídico Cuarto se decía: "Alega la parte, en primer término, un vicio procedimental consistente en la ausencia de legitimación pasiva de BORAX ESPAÑA, S.A. para atender el procedimiento inspector acerca de la situación tributaria de BORAX EUROPE LIMITED.

Denuncia la parte, al igual que ya hiciera en la vía económico administrativa previa, que las actuaciones inspectoras en relación con la situación tributaria de BORAX EUROPE LIMITED acerca del IS, obligación real, estaban viciadas de un defecto determinante de su nulidad desde su inicio puesto que se dirigió la comunicación de inicio a quien carecía de cualquier representación, por lo que, además, la misma no produjo los efectos del art. 30.3 del RGIT . Añade que del supuesto "apoderado" se recabó información que aparentemente era relativa al IVA (información para la que sí tenía representación) pero que en realidad se estaba obteniendo con miras a regularizar la situación tributaria del IS de BORAX EUROPE LIMITED, a la que



no se notificó nada ni se llamó al procedimiento hasta que BORAX EUROPE LIMITED, mucho después de su iniciación, designó un representante autorizado.

En efecto, recuerda la parte que la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras (a nombre, como contribuyente, de BORAX EUROPE LIMITED y relativa al Impuesto sobre Sociedades, obligación real, y al Impuesto sobre el Valor Añadido, por los períodos que se detallan) se notificó con fecha 18 de febrero de 2003 a BORAX ESPAÑA, S.A. en el domicilio social y fiscal de esta última, sito en el término municipal de Nules (Castellón). Afirma que tal forma de proceder constituye, desde su inicio, un vicio esencial del procedimiento por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, toda vez que la comunicación debió hacerse al obligado para intervenir en el procedimiento inspector, que es BORAX EUROPE LIMITED, y en su domicilio fiscal, que es el de dicha entidad en el Reino Unido.

Considera, en este sentido, que la Inspección prejuzgó el resultado de las actuaciones de comprobación en relación con el Impuesto sobre Sociedades porque dirigió la comunicación a BORAX ESPAÑA (aunque haciendo constar como obligado tributario a BORAX EUROPE) sin tener pruebas de la existencia de un Establecimiento Permanente. Aduce, en apoyo de su tesis, el artículo 24.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, relativo a la intervención de los obligados tributarios en las actuaciones de la Inspección, señalando que BORAX ESPAÑA no se encuentra en ninguno de los supuestos previstos en dicho precepto. Señala que BORAX ESPAÑA era representante de BORAX EUROPE a los solos efectos del IVA, en virtud del modelo 036 presentado, y de la designación efectuada en cumplimiento de la obligación impuesta por el artículo 164.1.7º de la Ley 37/1992 y que si BORAX ESPAÑA intervino en el procedimiento antes del otorgamiento de la representación voluntaria conferida a otra persona el 13 de junio de 2000, fue debido a su condición de representante de BORAX EUROPE a efectos del IVA, al espíritu de colaboración y buena fe que presidió su actuación, y al confusiónismo derivado de la simultaneidad de actuaciones por parte de la Inspección cerca de BORAX EUROPE y de BORAX ESPAÑA. Se ha producido, por tanto, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, Obligación real, una extensión de la representación contraria a Derecho, que debe entenderse da lugar a la nulidad de las actuaciones según reiterada jurisprudencia.

Asimismo alega que es a la Inspección a quien incumbe recabar la acreditación de la representación de quien interviene ante ella; y cuando actúe con un representante nombrado por imperativo legal -como es el caso-, no puede presumirse extendida esta representación más allá de su estricto contenido, definido en la Ley, sin que quepa presumir una representación voluntaria donde no la hay para otros conceptos tributarios. Cita en apoyo de esta tesis los preceptos contenidos en los artículos 1713 del Código Civil, 43.2 de la Ley General Tributaria y 27.2 del RGIT.

Estima la Sala de instancia que tanto la resolución del TEAC impugnada, en su Fundamento de derecho sexto, como la resolución del TEAR de Valencia de 30 de diciembre de 2004, en su Fundamento de derecho duodécimo, argumentan ampliamente sobre el motivo de oposición alegado, cuya conclusión desestimatoria debe ser ratificada.

En efecto, no se comparten las alegaciones de la recurrente ni en cuanto a que la comunicación de inicio de las actuaciones no esté realizada en domicilio adecuado, ni en cuanto a la inidoneidad de la persona a que se hace la notificación y comparece como representante ante la Inspección al inicio de la comprobación.

Sostiene la recurrente que BORAX EUROPE carece en territorio español de domicilio fiscal alguno a los efectos del Impuesto sobre Sociedades por obligación real, al carecer de Establecimiento Permanente; y, en cualquier caso, añade, cuando se iniciaron las actuaciones, no existía formalmente Establecimiento Permanente de BORAX EUROPE en España ni se había producido ningún acto administrativo firme que lo declarara.

Tal y como expuso el TEAR de Valencia en su resolución de 30 de diciembre de 2004, parece partir la recurrente de la premisa de que para la existencia del Establecimiento Permanente debiera producirse, con el carácter de requisito constitutivo, un acto formal, bien fuese una declaración del sujeto pasivo o un acto administrativo que declarase su existencia. Sin embargo, el Establecimiento Permanente, igual que el domicilio, existen cuando se dan las condiciones fácticas determinantes de su concepto, sin que esa existencia pueda hacerse depender del cumplimiento de la obligación de declararlo que tenga el sujeto pasivo ni exija un acto expreso declarativo por parte de la Administración. La Administración al "presumir" que BORAX EUROPE tenía un Establecimiento Permanente en el lugar donde radicaban las instalaciones de BORAX ESPAÑA, inicia actuaciones de comprobación respecto de ambas entidades comunicando el inicio de dichas actuaciones inspectoras en relación con el obligado tributario BORAX EUROPE, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, obligación real, correspondiente a los periodos referidos, en el domicilio de su representante fiscal en España.

Así, pues, estima la Sala de instancia que no existe defecto de representación en BORAX ESPAÑA, S.A. a quien se efectúa la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras y quien compareció, por medio de sus



representantes, ante la Inspección desde que se comunicó el inicio de las actuaciones de comprobación, 18 de febrero de 2000, hasta que se confirió la representación a otras personas el 19 de junio siguiente.

El artículo 46.1 de la Ley General Tributaria dispone que "los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural, vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública", tal y como expusieron los Tribunales Económico-Administrativos. Esta es una fórmula general relativa no sólo a un impuesto determinado, sino a "sus relaciones con la Hacienda Pública" y, por tanto, hace referencia a sus obligaciones por cualquier impuesto. Es obvio que podría haberse limitado la representación a un impuesto determinado o designarse distintos representantes para diferentes conceptos impositivos, pero no habiéndose hecho salvedad alguna, resulta procedente entender que la representación otorgada por el obligado tributario mediante la presentación del Modelo 036 ha de entenderse hecha con carácter general, esto es, "para sus relaciones con la Hacienda Pública".

En la declaración Modelo 036 presentada por BORAX EUROPE LIMITED designa como representante en España a BORAX ESPAÑA, S.A. y como domicilio fiscal de la primera el que la segunda tiene en Nules, firmando la declaración el representante de BORAX ESPAÑA, S.A. Resulta desproporcionado entender, como pretende la recurrente, que ese representante del sujeto pasivo en territorio español, designado con carácter general y que realizó manifestaciones relativas a las obligaciones por el Impuesto sobre Sociedades, así como el domicilio fiscal designado en dicha declaración, lo fueron única y exclusivamente a los efectos del IVA.

Dicha conclusión se refuerza atendiendo al tenor del artículo 26.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, conforme al cual, "las personas o Entidades no residentes en territorio español actuarán, en su caso, a través de la persona física o jurídica que hayan designado como su representante". Dicha manifestación no resulta contradictoria con que, a continuación, añada el precepto "o a quien esta representación corresponda a efectos de los distintos tributos", porque, si la entidad no residente ha designado representante, como sucede en el supuesto que se enjuicia, dicho representante lo será, salvo que otra cosa se haya manifestado expresamente, con carácter general.

A lo expuesto no cabe oponer la pretendida "confusión" de la entidad que había de comparecer ante la Inspección en calidad de obligado tributario, ya que en la referida comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se expresaba claramente los conceptos impositivos a comprobar, los periodos impositivos que iban a ser objeto de dichas actuaciones y el alcance de las mismas.

Asimismo, conviene recordar, de un lado, que el compareciente D. Ángel, en la primera citación del día 3 de marzo de 2000, si bien aportó poder de representación otorgado por la entidad BORAX ESPAÑA S.A., no manifestó en ninguna de las diligencias que suscribió con la Inspección, que tuvieron lugar en fechas 3, 17 y 31 de marzo, 7 y 14 de abril y 19 de mayo de 2000, que comparecía únicamente como autorizado respecto a las obligaciones tributarias de BORAX EUROPE LIMITED respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido. De otro lado, que en las diligencias suscritas con dicho representante se hizo entrega de documentación trascendente no solo para el IVA, sino también para el Impuesto sobre Sociedades, atendiendo los requerimientos de la Inspección respecto al obligado tributario BORAX EUROPE LIMITED que había sido citado al objeto de la comprobación inspectora, no sólo del IVA sino también del Impuesto sobre Sociedades, Obligación Real, manifestando la no existencia de obligación de BORAX EUROPE LIMITED respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas, por entender que ésta no disponía en España de Establecimiento Permanente, de lo que cabe colegir que actuaba como representante del obligado tributario.

De este modo, queda acreditado el adecuado conocimiento y la intervención de la entidad hoy recurrente en el desarrollo de las actuaciones de inspección durante el periodo controvertido, pudiendo, en cualquier caso, colegir que la aplicación de los artículos 27 y 28 del Reglamento General de Inspección de los Tributos llevan a que nos encontramos ante un supuesto de representación voluntaria de la Sociedad hoy demandante por la Sociedad Anónima Española, aceptada y llevada a efecto, lo que impide la pretensión de desconocerla posteriormente. En último término, recordar que nos encontramos ante un acta suscrita en disconformidad, habiendo declarado reiteradamente esta Sala, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, plasmada en el recurso de casación en interés de ley 4314/2000, sentencia de 7 de junio de 2005, que las exigencias en cuanto a la representación para firmar actas de conformidad son más estrictas que en el supuesto de que se trate de actas de disconformidad.

Las consideraciones expuestas conducen a la desestimación del motivo de impugnación esgrimido."

Las transcripciones precedentes, prueban que es inasumible la crítica de la recurrente sobre la ausencia de razonamiento acerca de los problemas de representación planteados.



Otro tanto sucede con respecto a la cuestión cardinal que la sentencia trata sobre la existencia de Establecimiento Permanente en los fundamentos séptimo, octavo y noveno. Por fin, y en lo referente a los gastos deducibles, y método de estimación aplicado es palmario que los fundamentos décimo y undécimo se refieren a esta cuestión, y ello con independencia de que esta temática ha quedado fuera de debate, como hemos dicho antes, en virtud de la inadmisión del motivo destinado a combatir los puntos referidos.

En los mencionados fundamentos se sostiene:

"F.J. Séptimo.- Entrando en el examen del fondo del asunto, la cuestión controvertida queda centrada en determinar si la entidad recurrente, BORAX EUROPE LIMITED, residente en el Reino Unido, ha obtenido en los ejercicios 1996 a 1998 comprobados, rendimientos en España mediante establecimiento permanente, conforme al art. 5 del Convenio de Doble Imposición firmado entre ambos países el 21 de octubre de 1975, en cuyo caso resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 7.1 del mismo, conforme al cual "Artículo 7.º Beneficios de las empresas. 1. Los beneficios de una empresa de 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. 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", lo que supondría el sometimiento al Impuesto sobre Sociedades español de la totalidad de las rentas imputables al referido establecimiento permanente.

Aduce la recurrente que BORAX EUROPE LIMITED es una sociedad residente en el Reino Unido que nunca ha tenido domicilio en España a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, obligación real, dado que "su actividad empresarial se produce en todo caso sin la mediación de sucursal, sede de dirección, oficina ni otro tipo de lugar fijo de negocios que constituya o pueda constituir un establecimiento permanente situado en territorio español a efectos de ese Impuesto y concepto, por aplicación directa del CDI con el Reino Unido".

Sostiene la parte que "BORAX EUROPE LIMITED utilizaba en España un depósito en el que almacena las mercancías importadas por barco desde América o desde Europa y desde el que pone las mismas a disposición de sus clientes como consecuencia de los distintos contratos de compraventa que la misma celebra a su nombre, y ello no ha sido negado por la Inspección. Para atender esta necesidad operativa arrendó a BORAX ESPAÑA, S.A., entidad filial pero con personalidad jurídica propia y distinta de la de BORAX EUROPE LIMITED, el citado depósito sito en las instalaciones de BORAX ESPAÑA, S.A en Nules, así como otro en el puerto de Valencia". Sostiene que "el conjunto de actividades a que la Inspección hace referencia se enmarcan dentro de los servicios administrativos y logísticos que BORAX ESPAÑA, S.A, como actividad propia -por la que gira las correspondientes facturas a BEU y liquida e ingresa el IVA- se comprometió a prestar a BORAX EUROPE LIMITED en virtud del contrato -suscrito el 28 de diciembre de 1995, con efectos a partir de 1 de enero de 1996- y cuyo carácter auxiliar de las ventas internacionales que BEU celebra con sus clientes no puede discutirse ya que la utilización de los almacenes y de los servicios prestados por BORAX ESPAÑA, S.A forma parte de la logística general de la que se sirve BORAX EUROPE LIMITED en todo el mundo para proporcionar un mejor servicio a sus clientes y para reducir los costes que, de otra forma, podrían ser más elevados".

La adecuada solución de la controversia aconseja partir de los siguientes datos relevantes.

BORAX EUROPE LIMITED es la matriz de un grupo de empresas dedicado a la extracción de minerales, elaboración de productos borácicos y a su comercialización bajo la marca BORAX. Dichos productos, importados de Argentina y Estados Unidos, son depositados en Europa y sometidos a procesos de molturación, depuración, envasado, análisis de calidad, etc. hasta su venta final a los clientes. Este proceso, hasta 1995, venía llevándose a cabo por las filiales de BORAX EUROPE (concretamente, en España y Portugal, por BORAX ESPAÑA, S.A., cuyo capital pertenece en su 100% a BORAX EUROPE).

A partir de 1 de enero de 1996 estas operaciones fueron asumidas directamente por BORAX EUROPE LIMITED, utilizando como centros de distribución los almacenes de sus filiales. En el caso de BORAX ESPAÑA, S.A., dispone en Nules de un recinto industrial formado por una planta de molturación, una planta de envasado, almacén, laboratorio y oficinas. Dispone igualmente de un almacén en el Puerto de Valencia.

El 1 de enero de 1996 entraron en vigor dos contratos firmados el 28 de diciembre de 1995 entre BORAX EUROPE y BORAX ESPAÑA: uno denominado "de provisión de almacén y prestación de servicios" y otro "de agencia". Por el primero de ellos BORAX ESPAÑA se obliga a proporcionar a BORAX EUROPE el uso exclusivo de sus almacenes, los servicios accesorios al mismo (calefacción, electricidad, agua, etc...), los servicios de descarga, transporte, almacenamiento, triturado y envasado e incluso los servicios administrativos que pudiera necesitar. Por el segundo contrato, BORAX ESPAÑA se convierte en agente independiente de BORAX EUROPE, comprometiéndose a obtener y promover pedidos con los precios y condiciones de venta que determinará BORAX EUROPE. El Agente debería remitir los pedidos a BORAX EUROPE, quien no está obligada a aceptarlos.



BORAX ESPAÑA no puede ni aceptar pedidos, salvo autorización expresa, ni recibir el precio de venta. BORAX ESPAÑA no está autorizada para obligar a BORAX EUROPE ni para contratar en su nombre.

En último término, hay que hacer constar que BORAX ESPAÑA vendió a BORAX EUROPE la totalidad de sus existencias a 31 de diciembre de 1995.

La Inspección detalló una serie de hechos que, a su juicio, evidenciaban un continuo solapamiento de decisiones, de utilización del personal empleado y de relaciones comerciales de ambas entidades con los clientes, todo lo cual determinaba la imposibilidad de deslindar las actuaciones de política comercial y de gestión de las dos empresas. Consideró que las actividades que BORAX EUROPE LIMITED realiza en España consisten en importar productos que se someten en instalaciones españolas a los procesos antes descritos, canalizándose sus ventas a través de una oficina ubicada en las mismas instalaciones en que se realizan aquellos trabajos. Todo ello condujo a la Inspección a considerar que BORAX EUROPE se sirve de las instalaciones fijas y de los recursos de la filial española para desarrollar en España un conjunto de actividades que superan con creces el ejercicio de una actividad preparatoria o auxiliar (que no determinaría su consideración como establecimiento permanente). Afirma, por el contrario, que BORAX EUROPE cuenta en España con una estructura empresarial asentada, permanente y completa que cierra un ciclo mercantil. Aduce para ello la utilización de unas instalaciones fijas que no son independientes ni separables del lugar donde BORAX ESPAÑA presta los servicios operativos contratados y donde, simultáneamente, se reciben los pedidos de los clientes y se concretan las ventas; no es posible, por tanto, separar el servicio de almacén de las restantes tareas y procesos realizados en las instalaciones sitas en Nules. Esas actividades no tienen carácter preparatorio o auxiliar, sino sustancial, de la actividad de BORAX EUROPE en territorio español. Por otra parte, se basó también la Inspección en la utilización de recursos humanos en España por parte de BORAX EUROPE, puesto que todas las tareas administrativas inherentes a sus operaciones en España se desempeñan por dos empleados de BORAX ESPAÑA, retribuyéndose dichos servicios por BORAX EUROPE a BORAX ESPAÑA sin cobertura contractual, a juicio de la Oficina Gestora, puesto que el contrato de prestación de servicios limita éstos a los "servicios administrativos auxiliares que Borax Europe pueda solicitar de tiempo en tiempo...". Por otra parte, consideró la Inspección que la actividad comercial de BORAX EUROPE se lleva a cabo por los empleados del departamento de ventas de BORAX ESPAÑA y que las limitaciones contractuales impuestas a BORAX ESPAÑA en el contrato de agencia (no aceptar pedidos, etc.) no se habían cumplido en la práctica. Sostuvo la Inspección que todo ello había permitido a BORAX EUROPE disponer de una estructura empresarial permanente, asentada y completa en España, que cierra ciclo mercantil (transformación, manipulación y venta), por lo que concluye, en consecuencia, que concurren los elementos definitorios del establecimiento permanente.

F. J. Octavo.- Reiteradamente se ha pronunciado esta Sala y Sección sobre el concepto de "establecimiento permanente", pudiendo reproducir a tal fin los pronunciamientos de la Sentencia de 20 de mayo de 2010, dictada en el recurso núm. 503/2006, entre otras, en la que se señala:

«Para entender el concepto de "establecimiento permanente", la Sala considera ilustrativo el traer a colación otras normas de la Ley del Impuesto que permiten aclarar o entender su significado.

En este sentido, el art. 4º.1.b), de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, disponía que: "Estarán sujetos por obligación real los sujetos pasivos cuando, sin ser residentes en territorio español, obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en dicho territorio o perciban rendimientos satisfechos por una persona o Entidad pública o privada residente en el mismo".

El art. 7º.a) de la misma Ley describe esos rendimientos y las operaciones productoras de los mismos, estableciendo: "Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole, obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español. Se entenderá que una Sociedad realiza operaciones en España por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o mediante apoderado posea en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a doce meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, (...) o posea otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad".

De la interpretación conjunta de ambos preceptos, se desprende el concepto de sujetos pasivo del Impuesto sobre Sociedades por obligación real; concepto que está íntimamente ligado al de "establecimiento permanente". El "establecimiento permanente", como elemento físico de radicación del sujeto pasivo no residente en territorio nacional, supone la existencia de un "local fijo", ubicado en dicho territorio, en el que la sociedad nacional realiza alguna de sus operaciones para el desarrollo de su actividad empresarial o social; lo que se deriva la necesidad de la concurrencia, también, de un elemento económico. La concurrencia de este elemento económico supone que la tenencia de ese "local fijo" puede ser productor de ingresos y/o de gastos;



lo que es ínsito a toda actividad económica." ( Sentencia de fecha 10 de junio de 2008, dictada en el Rec. nº 382/05 ; entre otras).

Por su parte, el art. 45, de rúbrica "Rentas obtenidas en territorio español", de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades, dispone: "1. Se considerarán rentas obtenidas o producidas en territorio español las siguientes:

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

Se entenderá que una 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 realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad no residente, 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 doce meses.

b) Los rendimientos de explotaciones económicas realizadas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente en el mismo.

No obstante, no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones importadas en territorio español cuando la instalación o el montaje se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20 por 100 del precio de adquisición de los elementos importados."

En definitiva, el establecimiento permanente se vincula por la norma fiscal, tanto a la posesión de algún tipo de instalación como a su actuación medial.

Por último, otro criterio interpretativo nos lo da el art. 5 del modelo de Convenio de la OCDE , en el que España fundamenta la redacción de los Convenios para evitar la Doble Imposición que suscribe, y que define el concepto de 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, etc. Excluye, sin embargo, del concepto de establecimiento permanente determinados supuestos cuyo elemento común es, pese a la existencia de un lugar fijo de negocios, su carácter accesorio.

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 5). Se excluye del concepto de establecimiento permanente 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 6). El hecho de que una sociedad sea controlada por otra residente en distinto Estado no la convierte en su establecimiento permanente (apartado 7).

Sin perjuicio de que existen, por tanto, elementos en común, el concepto de establecimiento permanente que establece el art. 13.1.a), del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ("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."), y que desarrolla la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, es más amplio que el definido por la OCDE, que excluye, por ejemplo, los lugares fijos de negocio desde los que se ejerce una actividad accesoria a la principal de la sociedad no residente».

Ahora bien, en el supuesto que se enjuicia, habida cuenta de que la sociedad demandante tiene su residencia en el Reino Unido, ha de tenerse presente el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre España y el Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte, de





21 de octubre de 1975. 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 británico) 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 ), apartado 44]. Pues bien, el indicado Convenio define (artículo 5) el establecimiento permanente como sigue:

"Para los fines del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» designa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad.

La expresión «establecimiento permanente» comprende en especial: a) Una sede de dirección. b) Una sucursal. c) Una oficina. d) Una fábrica. e) Un taller. f) Una mina, pozo de petróleo, cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. g) Obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses".

Ahora bien, del concepto general antes referido se excluyen determinados supuestos, delimitación negativa, disponiendo el artículo 5.3 que la expresión «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 empleo de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa. d) El uso de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de 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 para la empresa".

El concepto general expuesto se completa con el denominado "agente dependiente", de que se ocupan los apartados 4 y 5 del precepto. En efecto, el artículo 5.4 dispone que "una persona que actúa 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 de este artículo, se considera que constituye un establecimiento permanente en el Estado contratante primeramente mencionado, si tiene y ejerce habitualmente en este Estado contratante 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" y, según el mencionado apartado 5 del mismo artículo, "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".

Por último, conviene recordar la aclaración contenida en el apartado 6 del mismo artículo 5: "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 ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra".

F. J. Noveno.- Hechas las anteriores consideraciones, procede indagar si a la situación de la compañía demandante le resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 5 del Convenio.

Partiendo de que las dos sociedades ostentan personalidades jurídicas distintas, hay que preguntarse, pues, en primer lugar, si la sociedad hoy recurrente ejerce 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 (párrafo 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 (párrafo 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, acercándonos ya al caso litigioso, puede concluirse que la sociedad recurrente, BORAX EUROPE LIMITED, dedicada a la extracción de minerales, elaboración de productos borácicos y a su comercialización bajo la marca BORAX, se servía en nuestro país de un establecimiento permanente de la clase expresada.

En efecto, partiendo de la propiedad de las mercancías, que pertenecen ininterrumpidamente a BORAX EUROPE, siendo este un hecho perfectamente acreditado y reconocido de forma reiterada por la sociedad recurrente, resulta constatado que todas las actividades que con relación a dichas mercancías realiza BORAX ESPAÑA, tales como transporte, molturación, control de calidad, depuración, envasado, etc., sin perjuicio de que constituyan la actividad de ésta última sociedad lo que tampoco se discute, se están realizando por cuenta de la sociedad hoy recurrente BORAX EUROPE, de forma que ésta compra los productos borácicos a granel, los importa, los transporta, los almacena, los transforma, los envasa y los vende. El hecho de que para alguna, o la mayoría de estas actividades, incluso para la estructura administrativa de todo tipo -recepción de pedidos, facturación, contabilización etc.- que las mismas exigen, acuda a contratar los servicios de BORAX ESPAÑA no altera en absoluto esta conclusión. A tal fin resulta irrelevante la circunstancia de que BORAX ESPAÑA sea filial al 100% de BORAX EUROPE, pues a la misma conclusión llegaríamos si se tratase de sujetos carentes de toda vinculación, sin perjuicio de que esa vinculación "probablemente" no haya sido irrelevante para hacer posible la organización de la reestructuración de la actividad llevada a cabo a partir de 1996.

Tampoco ofrece dudas que esas actividades se encuentran centralizadas en España en las instalaciones que tiene BORAX ESPAÑA en Nules. Como revela la documentación obrante en el expediente (circulares remitidas a los clientes con motivo de la reestructuración, etc.), en esas instalaciones radican las oficinas a que los clientes deben seguir dirigiendo sus pedidos, en ellas se reciben los productos, se someten a los procesos pertinentes de transformación, control de calidad, envasado, etc. y desde ellas, así como desde el almacén que tiene BORAX ESPAÑA en el puerto de Valencia, se sirven a los clientes ubicados en España.

De las consideraciones expuestas se colige, sin dificultad, en primer término, que existen unas instalaciones de negocio (instalaciones, equipo, oficinas...). Tal y como señalan los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE "poco importa que la empresa sea o no propietaria o arrendataria del local, del material o de la instalación o que lo tenga a su disposición de cualquier otra forma. La instalación de negocios también se puede encontrar en los locales de otra empresa. Por ejemplo, puede darse este caso cuando la empresa extranjera dispone permanentemente de determinados locales o de una parte de los locales que pertenezcan a empresa distinta".

En segundo término, resulta acreditado que esa instalación es "fija", en cuanto que "está establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia". Y, en último término, resulta también acreditado que la empresa (BORAX EUROPE LIMITED) ejerce sus actividades mediante esa instalación fija de negocios, aunque lo haga utilizando los servicios de BORAX ESPAÑA, S.A., a quien contrata y retribuye por ello, pero quien, como la propia recurrente reitera, no puede ni contratar en nombre de BORAX EUROPE ni obligar a ésta jurídicamente.

Las consideraciones expuestas conducen a concluir que concurren los tres elementos necesarios para colegir que la entidad hoy recurrente ejerce su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España.

Frente a ello, no cabe afirmar, como la parte pretende, que resulten de aplicación los supuestos de exclusión previstos en las letras b) y c) del artículo 5.3 del Convenio de Doble Imposición. En efecto, la letra b) excluye del concepto de establecimiento permanente "el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas" y, si bien es cierto que BORAX EUROPE mantiene un depósito de bienes o mercancías, no lo es que lo haga "con el único fin" de almacenarlas, exponerlas o entregarlas, puesto que esas mercancías son objeto de transformación y venta mientras permanecen en las instalaciones. De otro lado, la letra c), por su parte, excluye "el empleo de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa". En el supuesto que se enjuicia las mercancías no se depositan "con el único fin" de que sean transformadas por otra empresa, ya que independientemente de la cuestión de si la transformación ha de entenderse hecha por BORAX ESPAÑA (otra empresa) o por BORAX EUROPE utilizando los servicios de aquélla, lo que es claro es que el depósito no se lleva a cabo con ese único fin, sino que las mercancías, después, se destinan a la venta en territorio español y desde ese mismo establecimiento.

Tal y como expuso el Tribunal Regional en su resolución dictada "...además, no encaja tampoco con el espíritu de dichos supuestos de exclusión porque todas las actividades excluidas del concepto de establecimiento permanente por el artículo 53 del Convenio tienen dos características comunes: son actividades preparatorias o auxiliares de una actividad principal (para lo cual, según los Comentarios, no han de constituir en sí mismas "una parte esencial o significativa de las actividades del conjunto de la empresa"); y, por otro lado, utilizando la terminología del antiguo Reglamento del Impuesto -pero cuya vigencia conceptual subsiste-, son actividades que no cierran un ciclo mercantil.



Precisamente por ello, como alega la reclamante citando los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, "el hecho de que un lugar fijo de negocios realice una combinación de las actividades mencionadas en las letras a) a e) no significa por sí solo que exista un establecimiento permanente. En la medida en que dicho lugar fijo de negocios mantenga su carácter preparatorio o auxiliar no se considerará que existe un establecimiento permanente... ". Sin embargo, en el presente caso, esas actividades, caso de existir -que, como hemos visto, no existen- no serían sino eslabones de una cadena de actividades mucho más larga, que se inicia con la compra e importación de los productos y concluye con su venta, por lo que la actividad desarrollada en territorio español por la sociedad no residente no tiene un carácter meramente preparatorio o auxiliar y, además, cierra un ciclo mercantil.

En definitiva resulta ilustrativo percibir que, a partir de 1 de enero de 1996, las actividades que se desarrollan son exactamente las mismas que se realizaban anteriormente, cambiando únicamente su titular, que antes era BORAX ESPAÑA y a partir de dicha fecha es BORAX EUROPE -propietaria de las mercancías y única titular de las relaciones jurídicas con los clientes y proveedores-, sin perjuicio de que ésta lo haga contratando para sí los servicios de aquélla. Siendo esto así, no cabe pensar que haya variado ni la localización de la actividad (en cuanto a la fijeza de las instalaciones en que se desarrolla) ni sus características en cuanto al cierre de ciclo mercantil".

Conforme a cuanto antecede, estima la Sala que 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, lo que nos conduce a la desestimación del motivo de impugnación esgrimido."

Ello comporta que, desde la perspectiva de la incongruencia, por no haber motivado la sentencia de instancia los puntos de debate expuestos, el motivo casacional haya de ser rechazado.

Desde el punto de vista probatorio los motivos casacionales destinados a combatir las conclusiones probatorias han de ser desestimados. Los motivos casacionales destinados a combatir las conclusiones probatorias de la sentencia han sido inadmitidos, lo que hace tales conclusiones incuestionables.

Idénticas consideraciones han de ser hechas sobre la deducción de los gastos de dirección, Administración y generales imputables al Establecimiento Permanente.

Igual que en el apartado precedente los motivos casacionales destinados a rebatir sus conclusiones desde el punto de vista de la congruencia y de la prueba han de ser rechazados, pues es indudable que la problemática que se dice omitida por la sentencia de instancia ha sido tratada por esta en los fundamentos, y que los motivos destinados a combatir esas conclusiones probatorias han sido inadmitidos. Pero es que en cuanto al fondo hay que aceptar las conclusiones que la sentencia obtiene en los puntos debatidos. El problema litigioso no es el de si los gastos invocados son o no deducibles, que lo son, el problema es el de acreditar su importe, prueba que corresponde a la recurrente y que no ha efectuado.

Es evidente que la parte no comparte los razonamientos que sobre los extremos mencionados efectúa la sentencia, pero ello demuestra que la sentencia no incurre en las infracciones de omisión denunciadas, centradas en reprocharle la ausencia de razonamiento sobre ellos.

Pero es que aun desde la perspectiva de fondo la sentencia ha de ser confirmada. Es patente que correspondía al recurrente acreditar, lo que no ha hecho, que el método de estimación directa utilizado, no era el adecuado y llegaba a resultados erróneos sobre la verdadera cuantía de las bases imponibles. Afirmar que la contabilidad de la entidad radica en U.K. y allí se puede examinar es negar que existe Establecimiento Permanente en España, y que por tanto aquí debería encontrarse la contabilidad a examinar, cuestión que es la cardinal de este recurso, y que ulteriormente analizaremos. Por lo que hace a los gastos de Administración, dirección y generales se incurre en evidentes incumplimientos de las normas que rigen la carga probatoria.

#### **SEXTO.- SOBRE LA EXISTENCIA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

A) Hechos probados que sobre este extremo declara la sentencia de instancia

"BORAX EUROPE LIMITED es la matriz de un grupo de empresas dedicado a la extracción de minerales, elaboración de productos borácicos y a su comercialización bajo la marca BORAX. Dichos productos, importados de Argentina y Estados Unidos, son depositados en Europa y sometidos a procesos de molienda, depuración, envasado, análisis de calidad, etc. hasta su venta final a los clientes. Este proceso, hasta 1995, venía llevándose a cabo por las filiales de BORAX EUROPE (concretamente, en España y Portugal, por BORAX ESPAÑA, S.A., cuyo capital pertenece en su 100% a BORAX EUROPE).

A partir de 1 de enero de 1996 estas operaciones fueron asumidas directamente por BORAX EUROPE LIMITED, utilizando como centros de distribución los almacenes de sus filiales. En el caso de BORAX ESPAÑA, S.A.,



dispone en Nules de un recinto industrial formado por una planta de molturación, una planta de envasado, almacén, laboratorio y oficinas. Dispone igualmente de un almacén en el Puerto de Valencia.

El 1 de enero de 1996 entraron en vigor dos contratos firmados el 28 de diciembre de 1995 entre BORAX EUROPE y BORAX ESPAÑA: uno denominado "de provisión de almacén y prestación de servicios" y otro "de agencia". Por el primero de ellos BORAX ESPAÑA se obliga a proporcionar a BORAX EUROPE el uso exclusivo de sus almacenes, los servicios accesorios al mismo (calefacción, electricidad, agua, etc...), los servicios de descarga, transporte, almacenamiento, triturado y envasado e incluso los servicios administrativos que pudiera necesitar. Por el segundo contrato, BORAX ESPAÑA se convierte en agente independiente de BORAX EUROPE, comprometiéndose a obtener y promover pedidos con los precios y condiciones de venta que determinará BORAX EUROPE. El Agente debería remitir los pedidos a BORAX EUROPE, quien no está obligada a aceptarlos. BORAX ESPAÑA no puede ni aceptar pedidos, salvo autorización expresa, ni recibir el precio de venta. BORAX ESPAÑA no está autorizada para obligar a BORAX EUROPE ni para contratar en su nombre.

De las consideraciones expuestas se colige, sin dificultad, en primer término, que existen unas instalaciones de negocio (instalaciones, equipo, oficinas...). Tal y como señalan los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE "poco importa que la empresa sea o no propietaria o arrendataria del local, del material o de la instalación o que lo tenga a su disposición de cualquier otra forma. La instalación de negocios también se puede encontrar en los locales de otra empresa. Por ejemplo, puede darse este caso cuando la empresa extranjera dispone permanentemente de determinados locales o de una parte de los locales que pertenezcan a empresa distinta".

En segundo término, resulta acreditado que esa instalación es "fija", en cuanto que "está establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia". Y, en último término, resulta también acreditado que la empresa (BORAX EUROPE LIMITED) ejerce sus actividades mediante esa instalación fija de negocios, aunque lo haga utilizando los servicios de BORAX ESPAÑA, S.A., a quien contrata y retribuye por ello, pero quien, como la propia recurrente reitera, no puede ni contratar en nombre de BORAX EUROPE ni obligar a ésta jurídicamente.

Las consideraciones expuestas conducen a concluir que concurren los tres elementos necesarios para colegir que la entidad hoy recurrente ejerce su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España."

Tales declaraciones son hechos básicos cuya realidad no puede ser cuestionada ahora, pues los motivos dirigidos a impugnar sus conclusiones han sido inadmitidas.

#### B) Requisitos legales del Establecimiento Permanente:

La sentencia de instancia después de analizar el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE y el Convenio de Doble Imposición de 27 de octubre de 1975 firmado por el Reino Unido y España, hoy de 15 de mayo de 2014, afirma:

"Partiendo de la propiedad de las mercancías, que pertenecen ininterrumpidamente a BORAX EUROPE, siendo este un hecho perfectamente acreditado y reconocido de forma reiterada por la sociedad recurrente, resulta constatado que todas las actividades que con relación a dichas mercancías realiza BORAX ESPAÑA, tales como transporte, molturación, control de calidad, depuración, envasado, etc., sin perjuicio de que constituyan la actividad de ésta última sociedad lo que tampoco se discute, se están realizando por cuenta de la sociedad hoy recurrente BORAX EUROPE, de forma que ésta compra los productos borácicos a granel, los importa, los transporta, los almacena, los transforma, los envasa y los vende. El hecho de que para alguna, o la mayoría de estas actividades, incluso para la estructura administrativa de todo tipo -recepción de pedidos, facturación, contabilización etc.- que las mismas exigen, acuda a contratar los servicios de BORAX ESPAÑA no altera en absoluto esta conclusión. A tal fin resulta irrelevante la circunstancia de que BORAX ESPAÑA sea filial al 100% de BORAX EUROPE, pues a la misma conclusión llegaríamos si se tratase de sujetos carentes de toda vinculación, sin perjuicio de que esa vinculación "probablemente" no haya sido irrelevante para hacer posible la organización de la reestructuración de la actividad llevada a cabo a partir de 1996.

Tampoco ofrece dudas que esas actividades se encuentran centralizadas en España en las instalaciones que tiene BORAX ESPAÑA en Nules. Como revela la documentación obrante en el expediente (circulars remitidas a los clientes con motivo de la reestructuración, etc.), en esas instalaciones radican las oficinas a que los clientes deben seguir dirigiendo sus pedidos, en ellas se reciben los productos, se someten a los procesos pertinentes de transformación, control de calidad, envasado, etc. y desde ellas, así como desde el almacén que tiene BORAX ESPAÑA en el puerto de Valencia, se sirven a los clientes ubicados en España.

De las consideraciones expuestas se colige, sin dificultad, en primer término, que existen unas instalaciones de negocio (instalaciones, equipo, oficinas...). Tal y como señalan los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE "poco importa que la empresa sea o no propietaria o arrendataria del local, del material o de la instalación o que lo tenga a su disposición de cualquier otra forma. La instalación de negocios también se puede encontrar



en los locales de otra empresa. Por ejemplo, puede darse este caso cuando la empresa extranjera dispone permanentemente de determinados locales o de una parte de los locales que pertenezcan a empresa distinta".

En segundo término, resulta acreditado que esa instalación es "fija", en cuanto que "está establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia". Y, en último término, resulta también acreditado que la empresa (BORAX EUROPE LIMITED) ejerce sus actividades mediante esa instalación fija de negocios, aunque lo haga utilizando los servicios de BORAX ESPAÑA, S.A., a quien contrata y retribuye por ello, pero quien, como la propia recurrente reitera, no puede ni contratar en nombre de BORAX EUROPE ni obligar a ésta jurídicamente.

Las consideraciones expuestas conducen a concluir que concurren los tres elementos necesarios para colegir que la entidad hoy recurrente ejerce su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España."

C) La sentencia de instancia excluye las alegaciones del recurrente en lo referente a la fijación de las bases imponibles liquidadas sosteniendo:

"No puede aceptarse la infracción del precepto que la parte invoca, pues si bien es cierto que, tal y como consta en el acuerdo de liquidación, se puso a disposición de la Inspección, en el domicilio de BORAX EUROPE LIMITED, en Gran Bretaña, la contabilidad principal y auxiliar, libros facturas, documentos y demás justificantes - art. 36 RGIT -, no es menos cierto que el propio representante de la sociedad hizo la advertencia de que "dentro de la contabilidad de BORAX EUROPE LIMITED no se diferencian partidas atribuibles a un inexistente Establecimiento Permanente en Nules".

No puede tampoco admitirse, como la parte denuncia, que se haya aplicado un método de estimación indirecta encubierto, toda vez que, como se ha expuesto, pese a la inexistencia de contabilidad separada para el Establecimiento Permanente, los registros y libros de IVA aportados posibilitaron la comprobación del rendimiento de la actividad sin necesidad de acudir al régimen subsidiario de estimación indirecta, por lo que debe concluirse la procedencia de la regularización practicada en este punto."

#### **SÉPTIMO.- DECISIÓN DE LA SALA**

El razonamiento de la Sala de instancia ha de ser compartido.

En realidad, la entidad recurrente cuestiona los hechos que sirven de base al pronunciamiento de la sentencia de instancia. Crea una realidad distinta a la que declara la sentencia, y a partir de ella obtiene diferentes conclusiones.

Ya hemos dicho que ese proceder no es posible, pues los motivos de casación que posibilitan ese razonamiento, impugnando las conclusiones probatorias obtenidas, han quedado excluidos del Recurso de Casación.

Pero con independencia de ello es manifiesto, desde el propio relato de los hechos que efectúa la entidad demandante que no se está ante un mero "depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlos, exponerlos o entregarlos" pues es manifiesto que el contrato de prestación de servicios celebrado entre BEU y BORAX pretende la transformación de los bienes inicialmente existentes. Y poco importa que materialmente la transformación sea hecha por BORAX si esta transformación es en nombre y por cuenta de BEU, quien, al final del contrato de servicios, dispone de unos bienes que tienen distinta naturaleza a los que inicialmente estaban a su disposición.

Idénticas consideraciones han de ser hechas para excluir la aplicación del apartado c) del artículo 5.3 del Modelo de Convenio pues la transformación operada en los bienes inicialmente existentes, siempre por cuenta de la demandante, aunque ella materialmente no la efectúe, excluye la excepción que el texto invocado contiene.

De otro lado, y a efectos de rechazar la existencia de actividad por medio de agente independiente, es manifiesto que el contrato de arrendamiento de servicios celebrado entre BEU y BORAX excluye cualquier posibilidad de que esta entidad opere de modo independiente pues es indudable que en el ejercicio de su actividad BORAX ha de atenerse a lo que en dicho contrato se ha establecido, que es ordenado y exigido por BEU, y que imposibilita que se pueda hablar de una actuación mediante agente independiente.

Como dice la sentencia de instancia: "En definitiva resulta ilustrativo percibir que, a partir de 1 de enero de 1996, las actividades que se desarrollan son exactamente las mismas que se realizaban anteriormente, cambiando únicamente su titular, que antes era BORAX ESPAÑA y a partir de dicha fecha es BORAX EUROPE - propietaria de las mercancías y única titular de las relaciones jurídicas con los clientes y proveedores-, sin perjuicio de que ésta lo haga contratando para sí los servicios de aquélla. Siendo esto así, no cabe pensar que hayan variado ni la localización de la actividad (en cuanto a la fijeza de las instalaciones en que se desarrolla) ni sus características en cuanto al cierre de ciclo mercantil."



### OCTAVO.- CUESTIONES FORMALES

Bajo este epígrafe la entidad recurrente plantea diversos problemas referidos a la falta de representación de BESA para actuar en nombre de BEU; y a la concurrencia de irregularidades en el expediente administrativo.

Es obvio que cuando una entidad no residente realiza una actividad económica en territorio español el incumplimiento del deber de designar una representante en territorio español no puede convertirse en un mecanismo de ilocalización del que se obtengan ventajas. Contrariamente, y si esto sucede, habrá, debe entenderse que cuando se ha designado un representante para unas actuaciones, la Administración habrá de considerar que ese representante lo es a todos los efectos que puedan resultar relevantes en las relaciones con ella, y en tanto de modo explícito y categórico no se designe otro. Ello permite concluir que en BORAX ESPAÑA concurre la representación de BEU que se niega por la entidad actora.

De otro lado, y con referencia a las eventuales infracciones que pudieran haberse cometido de naturaleza formal, hay que partir del hecho de que para que produzcan efectos invalidantes es necesario que hayan causado indefensión, prueba, que, desde luego, no se ha llevado a cabo. Contrariamente, la entidad recurrente ha ejercitado todos los medios de defensa que ha considerado conveniente esgrimir.

### NOVENO.- COSTAS

Todo lo razonado comporta la desestimación del Recurso de Casación con expresa imposición de costas a la entidad recurrente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional que no podrán exceder de 10.000 euros, vista la cuantía litigiosa.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

### FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup>. Consuelo Rodríguez Chacón, actuando en nombre y representación de **BORAX EUROPE LIMITED**, contra la sentencia dictada el 9 de febrero de 2011, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 10.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO.**