



# UN NUEVO CONCEPTO DE AGENTE DEPENDIENTE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA ÚLTIMA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ESPAÑOL

---

*Antonio Fernández de Buján y Arranz\**

## **Resumen**

Los beneficios de un establecimiento permanente —así como las ganancias derivadas de la enajenación del mismo y los bienes muebles que formen parte del activo no corriente—, tributan con carácter general, en el Estado en el que se originan. La cuestión nuclear que suscita la STS de 12 de enero de 2012 (Caso Roche) consiste en determinar si, a los efectos del Convenio Fiscal Internacional entre España y Suiza, Roche Vitamins Europe actuaba o no, a través de un establecimiento permanente en España. A título subsidiario, y solo para el caso de que la primera cuestión reciba una respuesta afirmativa, se procederá a abordar el examen de los errores en el cálculo de la base imponible que denuncia la recurrente.

## **Palabras Clave**

Establecimiento permanente. Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. Contrato de fabricación.

## **Abstract**

The profits of a permanent establishment and its gains from the alienation of such a permanent establishment, and capital representing movable property forming part of the business property of such a permanent establishment, are taxed generally in the State of source. The main issue which raises the Supreme Court decision of 12 January 2012 (Roche case) consists in whether or not Roche Vitamins Europe acted in Spain through a permanent establishment according to the International Tax Convention between Spain and Switzerland. As a subsidiary issue, in case of a positive answer from the prior question, it will be addressed the possible miscalculation in the taxable income denounced by the appellant.

## **Keywords**

Permanent establishment. Income Tax for Non-residents. Toll manufacturing agreement.

---

\* Profesor de Derecho Financiero y Tributaria. Universidad Complutense de Madrid. Abogado.

## 1. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES y LA FIGURA DEL AGENTE DEPENDIENTE.

El concepto de establecimiento permanente, tanto en la definición que establece el art. 13.1a) del TR de la Ley IRNR como su análogo recogido en el Modelo Convenio de la OCDE- esto es el art. 5 MCOCDE- junto con su comentario correspondiente no contempla casuísticamente, y aunque lo hiciese a nuestro juicio siempre quedaría alguna en el tintero, todas situaciones en las que un “lugar fijo de negocios” se considera establecimiento permanente.

Esta situación lleva a las inevitables “zonas grises”, por lo que la consideración o no de establecimiento permanente en un país se ha convertido en un tema de gran trascendencia para los entramados empresariales el cual ha suscitado intensos debates tanto en la doctrina y jurisprudencia española y extranjera como en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Como afirma FALCÓN, la STS 12 enero 2012 (RJ 2012, 268) aborda por primera vez un esquema frecuentemente utilizado por las multinacionales, sobre todo norteamericanas, que operan en España y en otros países europeos a través de filiales con funciones de maquila y de promoción de ventas, llegando incluso a gestionar las órdenes de venta y a firmar los contratos recibidos desde el extranjero, pero evitando que la filial pacte las condiciones de los contratos, lo que llevaría automáticamente a su consideración como un agente dependiente, y por tanto como un establecimiento permanente<sup>1</sup>.

En relación con la figura del agente dependiente, se puede deducir *a sensu contrario* del art. 13.1a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según el cual tributan por este impuesto las rentas de actividades o explotaciones económicas obtenidas, de forma continuada o habitual, a través de un establecimiento permanente en España. Esto es, obtenidas a través de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en las se realice toda o parte de las actividades que les son propias. También tributan por el IRNR si se actúa en el mismo “por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”.

El art. 5.5 del MCOCDE, se refiere indirectamente a la figura de “agente dependiente”, aunque no sea nombrada *expressis verbis*. Así establece el apartado 5 del artículo 5 MCOCDE, que cuando una persona que no sea un

---

<sup>1</sup> FALCÓN, R., El caso Roche (STS 12 enero 2012): consideración como establecimiento permanente de una filial con actividad de maquila y promoción de las ventas, Quincena Fiscal, nº 6, 2012 (Editorial)(consultado en [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es)).

agente independiente<sup>2</sup>, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de dicha empresa, se considera que, la misma actúa a través de un establecimiento permanente en este último Estado respecto de las actividades que realice para la primera empresa.

De todas formas, si concurren los requisitos del párrafo anterior y se trate de actividades realizadas para la empresa matriz, teniendo las mismas carácter “auxiliar o preparatorio”, no estaremos ante un establecimiento permanente. Se establece un *númerus apertus* de actividades que tienen carácter “auxiliar o preparatorio” que cabría sistematizar en las siguientes:

a) La utilización de instalaciones o depósitos con el único fin de almacenar, exponer, entregar, bienes o mercancías pertenecientes a la empresa o para que dichos bienes o mercancías sean transformados por otra empresa.

b) El mantenimiento de un fugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, recoger información para la empresa, hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.

Por su parte, el Modelo de Convenio de la OCDE también hace referencia a la figura de “agente independiente” en el apartado 6 de su artículo 5. Establece dicho artículo 5.6 MCOUDE, que “un corredor, un comisionista general, o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente”, no opera mediante establecimiento permanente en un país distinto al de la empresa matriz, siempre y cuando lleve a cabo la actividad que le es propia dentro del marco ordinario de la misma, es decir que el agente independiente no realice actividades más allá de las estrictamente reguladas para estas figuras.

El Tribunal Supremo español cree que la combinación de la actividad de fabricación de Roche España y la falta de riesgos jurídicos y económicos producidos tiene como consecuencia que Roche Europe actué en España, a través de un “agente dependiente”. En opinión del Tribunal, el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Suiza permitió la constatación de la agencia dependiente.

---

<sup>2</sup> Como indica TEJERIZO, en TEJERIZO LÓPEZ, J.M., La tributación de los no residentes con establecimiento permanente en Responsa iurisperitorum digesta, Universidad de Salamanca, vol. 4, 2000, p.311, “ El establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica distinta de la persona no residente. En otro caso nos encontraríamos ante una filial situada en el país de sujeción. Las filiales son sociedades, en nuestro caso españolas, y por lo tanto sometidas a gravamen como cualesquiera otras, sin especialidad ninguna”.

## 2. SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES A TRAVÉS DEL CASO ROCHE

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 enero 2012 (RJ 2012, 268), aborda por primera vez un esquema frecuentemente utilizado por las multinacionales, sobre todo norteamericanas, que operan en España y en otros países a través de filiales. En el supuesto que nos ocupa, la filial fabricaba y entregaba los bienes a los clientes en nombre de su matriz, actuando además en exclusiva para ella, en condiciones económicas y mercantiles distintas a las que serían acordadas en condiciones de mercado.

A partir del 1 de julio de 1999, Roche Vitamins Europe quedaba vinculada con Roche España por medio de sendos contratos de fabricación, agencia y arrendamiento (a cuyo análisis se procederá en el apartado 3.1 — Contenido de los contratos-).

Roche Vitaminas es una sociedad española que tributa por el IS en España por su renta mundial. Tras la reorganización, esta renta era, resumidamente:

- el precio de sus servicios de maquila, determinado en función de los costes.

- más un 2% de las ventas en España, como retribución de su actividad de promoción de ventas.

El problema es determinar si Roche vitaminas, además de ser una sociedad española (filial de la suiza), es también un establecimiento permanente de la sociedad suiza<sup>3</sup>. En tal caso, Roche Vitamins Europe (la suiza) también tributaría en España a través del IRNR, por el beneficio derivado de las ventas en España (las ventas en Portugal no fueron incluidas por el TEAC).

La elusión del impuesto español podría también haberse corregido a través de un ajuste por operaciones vinculadas, haciendo tributar a la española por una base superior, pero la AEAT opta por considerar que existe un establecimiento permanente.

A título de ejemplo, en relación con el supuesto de hecho contemplado en la sentencia objeto de análisis, cabría hacer referencia al caso imaginario que sigue:

---

<sup>3</sup> Sobre el tratamiento de los establecimientos permanentes, BAENA AGUILAR, Á., La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Aranzadi, Pamplona., 1994; GARCÍA PRATS F.A., El establecimiento permanente, Madrid, Tecnos, 1996. MAROTO SÁEZ, A., Estudio de las operaciones realizadas entre Casa Central y establecimientos permanentes, Crónica tributaria, nº 131, 2009, pp. 79-106, SERRANO ANTÓN, F., Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes en Fiscalidad internacional (dir. SERRANO ANTÓN, F.), Centro de Estudios Financieros, 2010, pp. 181-230.

El ejemplo está simplificado, no incluyéndose la renta correspondiente al alquiler del almacén, y los márgenes son, probablemente, mayores. Tampoco, hemos considerado, incluir otros costes, como los relativos al transporte, etc.

- Siendo, SA la sociedad española y Europe, la sociedad suiza.

Supongamos un coste de fabricación (en unidades monetarias) es de 70 → SA factura 71 a Europe, que es la dueña del producto.

Supongamos que se vende ese producto por 100 → SA factura 2 a Europe.

En ese ejemplo, Europe gana 100 menos 71, menos 2, es decir, gana 27 y tributa por esas 27 en Suiza (a un tipo muchísimo más bajo que su análogo español).

Por su parte, SA, tiene una renta de 3, porque factura 71+2, pero tiene unos gastos de fabricación de 70. Por tanto, paga IS al 30% sobre 3, es decir paga 0,9 euros.

Si SA hubiera fabricado y vendido, habría ganado 100, con unos costes de 70, y por tanto habría tributado al IS sobre una base de 30, lo que supone una cuota de 9 euros.

De este modo, SA se “ahorra” impuestos en España por importe de 8,1 euros. Los 20,9 restantes los habría repartido como dividendos a su socio suizo, y esos dividendos habrían quedado sujetos al IRNR con los límites del convenio.

- Por otro lado, si el asunto se hubiera afrontado desde la perspectiva de operaciones vinculadas, habría que haber ajustado los precios entre SA y Europe.

Siguiendo con el caso anterior, y una vez demostrado que entre partes independientes no se habrían facturado 71, sino, por ejemplo, 85. Entonces la base imponible del IS de SA sería  $85 - 70 + 2 = 17$ . La cuota al 30% habría sido de 5,1. El acta habría sido de 4,2 ( $5,1 - 0,9$ ). Dicha acta se habría levantado a la sociedad española, en concepto de IS.

Con el enfoque de establecimiento permanente, lo que la Inspección Tributaria determina -postura ratificada también por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo- es que, aunque SA pague sólo 0,9, Europe está operando en España a través de un establecimiento permanente, y por tanto debe tributar por el IRNR<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Vid. al respecto en relación con los establecimientos permanentes y el IRNR, TEJERIZO LÓPEZ, J.M., La tributación de los no residentes con establecimiento permanente en Responsa

Como no residente con establecimiento permanente, debe pagar el 30%, sobre su beneficio, que es 27 (100 – 71 – 2). Es decir, debe pagar en España 8,1, que es el 30% de 27. Esas 27 también se gravan en Suiza, aplicando el método de corrección de la doble imposición que corresponda. Pasando esas 27 u.m de tributar sólo en Suiza, a tributar en España al 30% (en Suiza tendrán que pedir la devolución en virtud del Convenio para evitar la doble imposición existente entre España y Suiza).

Como podemos observar, este enfoque es mucho más favorable para Hacienda, que obtiene 9 euros, pues cobra 0,9 de IS a SA, y 8,1 de IRNR a Europe.

En cambio, con la aproximación de las operaciones vinculadas habría recaudado menos, pues habría que dejar un margen normal de mercado a la sociedad suiza (que se consideraría que opera en España sin establecimiento)<sup>5</sup>.

---

jurisperitorum digesta, Universidad de Salamanca, vol. 4, 2000, pp. 299-322; CALLEJA CRESPO, A., La fiscalidad de los no residentes en España (III): Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente en Manual de fiscalidad internacional (coord. CORDÓN EZQUERRO, T.; GUTIÉRREZ LOUSA, M.; BLANCO DALMAU, A.), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pp. 143-174; FERNÁNDEZ DE PEDRO, F., La fiscalidad de los no residentes en España (IV): rentas obtenidas sin establecimiento permanente en Manual de fiscalidad internacional...cit., pp. 175-239; LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., La reforma del gravamen adicional sobre las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes por entidades no residentes, Gaceta fiscal, ISSN 0212-6591, Nº. 221, 2003, pp. 49-60; MEDINA CEPERO, J.R., La tributación de las rentas obtenidas por no residentes en España a través de establecimiento permanente, Revista de información fiscal, nº 60, 2003, pp. 11-32; MULEIRO PARADA, L.M., La norma supletoria de determinación de la base imponible para los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Quincena fiscal, nº 19, 2008, pp.47-58; GALAPERO FLORES, R.M., Determinación de la base imponible de la entidad no residente a través del establecimiento permanente en el IRNR, Noticias de la Unión Europea, nº 290, 2009, pp. 25-36; GALÁN SÁNCHEZ, R.M., LEGISLACIÓN. Cuestiones sobre el establecimiento permanente en el IVA y en el IRNR, Derecho de los negocios, año nº 20, nº 230, 2009, pp. 51-54

<sup>5</sup> Vid. sobre la posibilidad de afrontar el asunto desde la perspectiva de las operaciones vinculadas, MARTÍNEZ-MATOSAS RUIZ DE ALDA, E.; CALDERÓN CARRERO, J.M., Subsidiary Constituted PE, Supreme Court Rules, Tax Notes International, vol.65, nº10, 2012, p.174, al señalar que: "Another questionable aspect is the interrelationship between the transfer pricing rules and the PE clause within the treaty context. Basically, the Court's approach goes through a prevalent application of the PE clause, avoiding the material and procedural application of the Spanish domestic transfer pricing rules and, most notably, ignoring intragroup service contracts, an approach that does not really fit with either the OECD transfer pricing guidelines or Spain's general antiabuse provisions".

Vid. por todos sobre los precios de transferencia, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades, Ministerio de Hacienda, 2001.

De acuerdo con el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE<sup>6</sup>, se admite universalmente que una empresa de un Estado solo participa verdaderamente en la vida económica de otro Estado, con vinculación suficiente para quedar sometida a su sistema tributario fiscal, si tiene en él un establecimiento permanente<sup>7</sup>. Sobre este aspecto específico, y algún otro relacionado, versa el comentario que, contenido en las páginas que siguen, aspira a clarificar alguna de las cuestiones que se plantean en el ya denominado como “Caso Roche”<sup>8</sup>.

### 3. LA STS de 12 de ENERO DE 2012 (EL CASO ROCHE)

#### 3.1. Contenido de los contratos

Desde el 1 de agosto de 1999, Roche Vitamins Europe se encontraba vinculada con la sociedad anónima española Roche Vitaminas, “que se obligaba a elaborar y empaquetar los productos, así como a venderlos a la compañía suiza, siguiendo las órdenes de ésta última que se comprometía a adquirirlos”. La mencionada vinculación contractual supuso un cambio de estrategia por el que Roche Vitaminas, hasta entonces fabricante, importadora y vendedora de bienes, pasó a producirlos para un único cliente —Roche Vitamins Europe— que posteriormente procedía a su introducción en el mercado, persiguiéndose reducir costes al centralizarse estos en un solo país: Suiza. A partir de la citada fecha entraron en vigor los contratos que se exponen a continuación:

---

<sup>6</sup> Las referencias al Convenio Modelo de la OCDE y a sus comentarios, se entenderán hechas a la versión en inglés (aunque en muchos casos procedamos a su traducción al castellano) de 22 de julio de 2010 del Model Tax Convention on Income and on Capital. (condensed version), ISBN 978-92-64-08948-8, OECD 2010.

<sup>7</sup> Sobre los establecimientos permanentes en Derecho comparado, Rawal,R., *The taxation of Permanent Establishments: An international perspective*, London, Spiramus Press, 2006; VANN, R.J., *Tax Treaties: The Secret Agent's Secrets*, British Tax Review, 2006, vol. 3, pp.345-382.

<sup>8</sup> Vid, con carácter general sobre la STS de 12 de enero de 2012 relativa al denominado caso Roche: FALCÓN Y TELLA, R., *El caso Roche (STS 12 enero 2012)*,...cit., (Editorial) (consultado en [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es)), CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Comentario a Resolución del T.E.A.C de 15 de marzo de 2012 nº re, 2107/2007, Carta Tributaria nº14/2012*, pp. 59-61; Id., *La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas*, *Crónica tributaria*, 2012, pp. 39-58 (en las pp. 47-48 el autor se refiere al Caso Roche); DEL VAL,I. *Establecimiento permanente: Caso Roche: El nuevo agente dependiente*, *diariojuridico.com*, *Derecho y Noticias Jurídicas*, 13-8-2012, RIBES RIBES, A., *La difícil precisión de la noción de establecimiento permanente a través de la cláusula del agente dependiente (STS de 12 de enero de 2012, Caso Roche)*, *Crónica Tributaria*, *Boletín de actualidad* 4/12, Instituto de Estudios Fiscales; MARTÍNEZ-MATOSAS RUIZ DE ALDA, E.; CALDERÓN CARRERO, J.M., *Subsidiary Constituted PE*, *Supreme Court Rules*,...cit., pp.743-744; FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *Establecimiento permanente: un antes y un después de la STS 12 de Enero de 2012 (El caso Roche)*, *Quincena fiscal*, nº 20, 2012, pp. 131-154.

a) Un contrato de fabricación mediante el cual Roche Vitamins Europe, contrataba a Roche Vitaminas para que produjera y envasara (en sus instalaciones de San Fernando de Henares, Madrid) los productos que la primera le indicara, siendo dichos productos facturados por Roche Vitaminas, en la forma y en las condiciones que se indicarán más adelante.

La Resolución del TEAC, señala que aunque los medios productivos pertenecían a Roche Vitaminas, en virtud de la relación existente entre ésta y la reclamante, estaba claro que quien disponía de todos ellos era Roche Vitamins Europe, estando exclusivamente dedicados al servicio de la entidad suiza.

La elaboración y fabricación de los productos objeto del contrato entre ambas compañías, se llevaba a cabo por Roche Vitaminas con las materias primas que le Roche Vitamins Europe le facilitaba. La primera se responsabilizaba de los defectos debidos a una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad, y Roche Vitamins Europe de los defectos derivados de una indebida fijación de tales parámetros o de su modificación una vez manufacturados los bienes. Nos encontramos, por lo tanto, en el presente supuesto ante el denominado en derecho español contrato de fabricación (o "*toll manufacturing agreement*", en derecho anglosajón).

Según el TEAC, existía una relación de subordinación por parte de Roche Vitaminas frente a Roche Vitamins Europe, al ser absolutamente dependiente de las directrices dictadas por la multinacional Suiza, que asumía los riesgos de la actividad empresarial.

b) Mediante el segundo contrato, Roche Vitaminas llevaba a cabo la promoción de las ventas a través de un contrato de agencia aplicable sobre los productos que fabricaba para Roche Vitamins Europe, así como de otros productos que adquiriría en virtud de adquisiciones intracomunitarias, siendo el primero quién realizaba la venta efectiva.

Roche Vitaminas llevaba a cabo la promoción en sentido amplio de las mercancías, actuando por lo tanto *de facto* como agente de Roche Vitamins Europe para España. La actividad de promoción supone tener que desarrollar todos los menesteres precisos para hacer valer las cualidades de los bienes ofrecidos por Roche Vitamins Europe. De este modo, Roche Vitaminas se comprometía a representar, proteger y fomentar los intereses de la matriz a cambio de percibir el 2 por 100 de todas las ventas que consiguiera promover en España.

Se concertó también, un contrato de arrendamiento entre ambas sociedades, cuyo objeto era un almacén de 22 metros cuadrados para depositar los productos antes de su distribución a los clientes. Concurría en España todo el proceso de fabricación para su único cliente, depositándose en el

mencionado almacén los productos terminados que pertenecían a Roche Vitamins Europe (como consecuencia de su venta a esta última por parte de Roche Vitaminas).

En atención a lo expuesto, cabría afirmar, como punto de partida, que todas éstas operaciones conjuntamente pueden dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente, ya que tanto la fabricación como la venta de los productos se dirigen desde Suiza por Roche Vitamins Europe, la cual dispone de la forma en que han de actuar los medios humanos y materiales situados en España. Es, por tanto, Roche Vitamins Europe quien dispone que se ha de fabricar y cuánto, en qué plazos, a quién ha de venderse y a qué precio<sup>9</sup>.

Como contraprestación, en el contrato de fabricación, Roche Vitamins Europe paga unos honorarios de fabricación (o “*fees*”) a Roche Vitaminas con el fin remunerar a la fabricante el empleo de los necesarios capitales para la producción, según precios equivalentes al coste total más un determinado margen que consiste en un tanto del coste de producción, (que naturalmente, son menores de lo que ganaría Roche Vitaminas vendiendo directamente sus

---

<sup>9</sup> En relación con las resoluciones de instancia de la STS de 12 de enero de 2012, cabe señalar que en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el 6 de marzo de 2003, la Inspección de la Delegación Especial en Madrid de la AEAT incoó un acta, que fue suscrita en disconformidad por el contribuyente, y giró en una fecha posterior, una liquidación por el concepto de impuesto sobre la renta de los no residentes –ejercicios 1999 y 2000- a DSM NUTRITIONAL PRODUCTS EUROPE LTD (antes Roche Vitamins Europe LTD, y en adelante Roche Vitamins Europe), de la que resultó una deuda tributaria por un importe total de 1.420.256,94 euros (de los que 1.265.410,26 correspondían a cuota tributaria, constituyendo la cantidad restante, intereses de demora), en la que se hacía constar que Roche Vitaminas Europe actuaba a través de establecimiento permanente en España. La entidad, interpuso reclamación económico-administrativa contra la liquidación girada y tras su desestimación presunta por silencio administrativo, recurso contencioso-administrativo.

El Tribunal Económico Administrativo Central dictó Resolución el 20 de abril de 2006 (a pesar de haberse presentado el mencionado recurso Contencioso-Administrativo) en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 103 de la LGT, estimando en parte la reclamación económico-administrativa interpuesta por Roche Vitamins Europe, al excluir de la cifra de negocios imputada a esta última, el importe de los productos vendidos desde fuera de España a clientes radicados en Portugal. Aportada, con posterioridad, esta Resolución del TEAC en el procedimiento seguido ante la Audiencia Nacional, se dictó Sentencia el 24 de enero de 2008, confirmando en todos sus términos la Resolución del TEAC.

Finalmente, se interpuso recurso de casación ante la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo contra la mencionada sentencia de la Audiencia Nacional (JUR 2008/6442), en el que se alegaba:

a) Infracción del artículo 5.4 del Convenio para evitar la doble imposición internacional, suscrito por España y Suiza en Berna el 26 de abril de 1966 (y ratificado mediante instrumento publicado en el BOE de 3 de marzo de 1967).

b) Infracción 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.

productos al consumidor final)<sup>10</sup> y unos honorarios de agencia ya que, además de la fabricación efectiva, Roche Vitaminas realizaba la promoción de los productos que fabricaba para Roche Vitamins Europe. También obtenía Roche Vitaminas una renta, como consecuencia del contrato de arrendamiento del almacén, donde permanecían los productos que fabricaba.

Roche Vitaminas tributaría, de este modo, por la diferencia entre los ingresos obtenidos por los honorarios de fabricación, agencia y la renta obtenida como consecuencia del arrendamiento del almacén y, los gastos deducibles que le ocasionara la fabricación del producto final, la promoción y venta de productos y las amortizaciones fiscalmente deducibles de sus activos.

Estos ingresos eran, manifiestamente inferiores, a los que hubiera obtenido Roche Vitaminas si fuese propietaria de los productos y llevase a cabo las labores de promoción y venta, siendo en ese supuesto, por lo tanto, el margen de beneficio de mayor cuantía. También lo sería, en este caso, la base de la tributación, y, en consecuencia, el resultado final a ingresar en las arcas del erario público<sup>11</sup>.

### 3.2. Normativa aplicable. Fundamentación jurídica.

Una vez expuestos los vínculos contractuales entre las dos compañías, procede continuar con el desarrollo del concepto de establecimiento permanente en sus distintas acepciones en la legislación interna e internacional aplicables al caso. Asimismo, deben tenerse presentes las normas y comentarios al Modelo de la OCDE, que si bien, no son vinculantes para los países miembros<sup>12</sup> (pues la norma jurídica es cada convenio concreto<sup>13</sup>) tienen una

---

<sup>10</sup> Como apunta BAENA AGUILAR, La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cit., p.150, Entre los métodos posibles para estimar la rentabilidad del establecimiento son de destacar dos:

- a) Criterio de rentabilidad homogénea: El beneficio obtenido en España guarda igual proporción con los gastos realizados localmente, que el beneficio mundial y los gastos mundiales.
- b) Criterio del margen sobre costes o "mark-up": Los gastos realizados en España producirán, de hacerse por una empresa separada, una rentabilidad proporcional a su importe.

<sup>11</sup> La retribución que se satisfacía, señala el TS, consistía en la restitución de los costes, directos e indirectos, incluidos los de utilización del capital, en que incurrieran las instalaciones y medios localizados en España para atender a sus pedidos. Dichos medios productivos pertenecían a Roche Vitaminas, pero en virtud de la relación existente entre ésta y la reclamante, parece claro en opinión del Tribunal Supremo, que quien disponía de todos ellos era ésta última ya que estaban exclusivamente dedicados a la entidad suiza.

<sup>12</sup> Los países miembros de la OCDE son: Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Corea, Luxemburgo, México, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, Eslovaquia, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Turquía, el Reino Unido y Estados Unidos.

<sup>13</sup> En nuestro caso el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Suiza en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y particularmente su art. 5 que establece:

especial relevancia en la interpretación, salvo que alguno de los Estados parte en el convenio que se trate, haya manifestado una posición divergente, mediante una reserva.

El 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 establece que queda sujeta a tributación la renta (dinero o en especie) obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste (artículos 1 y 12). Y de acuerdo con el artículo 13.1 del TR, se considerarán rentas obtenidas en territorio español: “Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español”. Concurren tales circunstancias cuando:

---

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

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; f) las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales; g) las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses

3. El término “establecimiento permanente” no comprende:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), con la condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación sea de carácter auxiliar o preparatorio.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 5, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 3 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

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

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

(a. Por cualquier título disponga en territorio español, continuada o habitualmente, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente, entre otros, las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes<sup>14</sup>, tiendas u otros establecimientos<sup>15</sup>.

(b. Actúe en España por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

Por su parte, el artículo 7 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre España y Suiza<sup>16</sup>, que determina en qué medida el Estado en que está localizado el establecimiento permanente puede gravar las rentas del mismo, establece que:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición de este Estado, a no ser que la empresa efec-

---

<sup>14</sup> El problema surge como consecuencia de la aplicación prioritaria del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el España y Suiza, firmado en Berna el 26 de abril de 1966 y ratificado mediante instrumento publicado en el BOE de 3 de marzo de 1967 sobre el derecho nacional en virtud de la aplicación efectiva del principio de primacía, el cual ha sido insistentemente reafirmado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. En el mencionado Convenio no se incluyen como establecimientos permanentes, los almacenes, que sí son mencionados en el artículo 13 de la TR de la Ley del IRNR.

Obviamente, en caso de convenio, prevalece el concepto de establecimiento permanente establecido en el mismo frente a la legislación interna. Los fundamentos de la doctrina de la primacía se sientan por el Tribunal de Justicia en la Sentencia Costa/ENEL, de 15 de junio de 1964 (Asunto 6/64) y, sobre todo en Asunto Simmenthal (Sentencia de 9 de marzo de 1978, Asunto 106/77). En virtud de este principio, los órganos jurisdiccionales internos están obligados a inaplicar por su propia autoridad –esto es, sin esperar a la derogación y sin plantear cuestión de inconstitucionalidad, que solo daría lugar a una dilación indebida– toda norma interna incompatible con el Tratado o con una disposición comunitaria dotada de eficacia directa.

<sup>15</sup> También, de acuerdo con el tenor literal del art. 13.1ª) del TR, “ 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”. Vid. en relación con este último punto, GARCÍA PRATS, F.A., La aplicación del concepto de establecimiento permanente a las obras de construcción, instalación y montaje, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, vol. 45, nº 236, 1995, pp. 517-556.

<sup>16</sup> Convenio de 26 de abril 1966, ratificado por Instrumento de 26 de enero 1967, el cual ha sufrido diversas modificaciones desde su ratificación como el Protocolo de 29 de junio 2006 que modifica el Convenio de 26-4-1966 entre España y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, así como el Protocolo de 27 de julio 2011, que modifica tanto Convenio de 26 de abril de 1966 como el Protocolo de 29 de junio 2006.

túe operaciones en el otro Estado, por medio de un establecimiento permanente situado en él.

“2. Cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente”.

Manifiesta la recurrente, en relación con el citado Convenio hispano-suizo para evitar la doble imposición “el más profundo desacuerdo” con la lectura que hace la Audiencia Nacional de su artículo 7, señalando que “no podría atribuirse beneficio empresarial alguno a un establecimiento permanente en relación con una actividad no desarrollada por el establecimiento permanente toda vez que ello constituiría una suerte de fuerza atractiva prohibida en el artículo 7.1 del citado convenio”.

La Audiencia Nacional señala, por el contrario, que si una empresa no residente actúa a través de establecimiento permanente, entonces deberá tributar en el Estado en que esté situado dicho establecimiento por todas las actividades realizadas en el territorio del referido Estado, aunque no se realicen a través del establecimiento permanente. Postura que la recurrente no acepta ya que considera que el único beneficio imputable a dicho establecimiento es el de fabricación y no el de comercialización<sup>17</sup>.

La tesis de la Audiencia Nacional, podría quizás cuestionarse, a nuestro juicio, a la luz de los Comentarios al artículo 5.3.12 de la introducción al Proyecto de Convenio de 1963 (en adelante PCOCDE)-inspirador del convenio hispano-suizo de 1977- y al que Roche Vitamins Europe se remite, en los cuales se manifiesta que “es claro que un lugar de negocios que no tenga otra función que asegurar la publicidad, suministrar información o efectuar investigaciones científicas, puede, no obstante, contribuir a la rentabilidad de la empresa. Sin embargo, los servicios que estos lugares de negocios prestan a la empresa se realizan con una antelación considerable al momento en que se produce efectivamente el beneficio, que es muy difícil imputar a aquélla una

---

<sup>17</sup> En su defensa alegó Roche Vitamins Europe, con carácter subsidiario, que “aunque en 1999 y 2000 contaba con un agente dependiente en España desde el que fabricaba los productos que posteriormente vendía a su casa matriz, el único beneficio imputable a dicho establecimiento sería el de fabricación, defendiendo la improcedencia de tratar de imputar al supuesto establecimiento permanente en España el beneficio de la actividad de comercialización”. Señalando, en este sentido que, “a lo sumo debe admitirse la existencia de establecimiento permanente respecto de la actividad de fabricación, por lo que ha de imputarse al mismo el margen normal de fabricación y en consecuencia debe pagarse el impuesto sobre la renta de no residentes sobre la base de este margen”.

parte del mismo; en consecuencia tales lugares no se consideran unidades imponibles”.

Por otro lado, el artículo 5.1 del Convenio hispano-suizo, define y delimita el concepto de establecimiento permanente, concepto nuclear para poder alcanzar una posible solución al problema que estamos tratando, de la siguiente forma: “lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad”<sup>18</sup>.

### 3.3. Otras posibles soluciones para el presente caso.

Es un aspecto de notable relevancia y al menos digno de ser considerado en relación con el ya conocido como “Caso Roche”, la posibilidad de la existencia de un fraude de ley o, en su caso, de un conflicto de aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT—que ha venido a sustituir la regulación menos amplia y flexible que realizaba el anterior artículo 24 de la derogada Ley 230/63, General Tributaria—, ya que, los citados contratos de fabricación, promoción y arrendamiento entre ambas partes son “notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido” y tienen una finalidad eminentemente, de ahorro fiscal ya que “de su utilización no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

El artículo 15.1 LGT, parece a nuestro juicio en su integridad subsumible al caso concreto<sup>19</sup>. Por ello, podría haber sido otra opción posible en la solución a la controversia objeto de estudio.

Ahora bien, para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la LGT.

---

<sup>18</sup> Como señalan FALCÓN y PULIDO, en Derecho Fiscal Internacional, Marcial Pons, Madrid 2010, p.74, es indiferente que estas instalaciones sean propiedad de la empresa, o estén alquiladas, o sean facilitadas por otra empresa sin ningún título jurídico (en precario), siempre que estén a disposición de la empresa; incluso un emplazamiento ocupado ilegalmente puede dar lugar a un establecimiento permanente, según los comentarios del Modelo OCDE.

<sup>19</sup> Así, dispone el mencionado artículo 15 de la LGT que:  
“Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:  
a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.  
b. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

Los efectos del conflicto de aplicación de la norma tributaria, se recogen en el apartado 3 del artículo 15 de la LGT, el cual establece que: “En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

Parece, a nuestro juicio, por todo lo dicho, que las actividades que realizaba el Grupo Roche en España después del 1 de julio de 1999 no diferían *de facto* de aquellas que realizaba con anterioridad al 1 de julio de 1999. Al respecto, la recurrente en casación, alegó que “si un sujeto actúa en un Estado, del que no es residente, a través de un establecimiento permanente, entonces los beneficios de éste sujeto podrán someterse a tributación en éste Estado, pero solo en la medida en que tales beneficios sean atribuibles al citado establecimiento”. De este modo, el margen de beneficios de Roche Vitamins Europe, tributaría por el impuesto sobre Sociedades en Suiza con un tipo menor, un menor ingreso en el erario público y, como consecuencia última un mayor beneficio neto<sup>20</sup>.

#### 4. REFLEXIÓN FINAL.

Los beneficios de un establecimiento permanente, así como las ganancias derivadas de la enajenación del mismo y los bienes muebles que formen parte del activo no corriente, tributan, con carácter general, en el Estado en el que originan<sup>21</sup>.

El artículo 7 del Modelo del Convenio establece que los beneficios empresariales de una empresa de un Estado contratante pueden ser sometidos a

---

<sup>20</sup> Vid. en relación con los establecimientos permanente y el IS, entre otros, CARMONA FERNÁNDEZ, N., La fiscalidad del establecimiento permanente en la Ley del Impuesto sobre Sociedades en El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007 (coord. por GALÁN RUIZ, J., GUTIÉRREZ LOUSA, M., RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A), Civitas, 2006, pp. 957-982

<sup>21</sup> Vid. artículo 7 y el apartado 2 de los artículos 13 y 22 MOCDE. Como indica GÓMEZ JIMÉNEZ, I.L., en Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, Crónica tributaria, nº 133, 2009, pp.126-127, “El artículo 7 del Modelo del Convenio establece que los beneficios empresariales de una empresa de un Estado contratante pueden ser sometidos a tributación en otro Estado, sólo en la medida que tales beneficios sean atribuibles a un establecimiento permanente situado en su interior. Pero en la determinación de los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente, hace ya algún tiempo, se constató la existencia de elementos de incertidumbre. Básicamente, dos son las cuestiones que se deben conjugar cuando se analizan los fundamentos de la tributación de los establecimientos permanentes: la existencia de transferencias de activos (fijos o circulantes, con movimiento físico o sin él) entre las distintas partes de la empresa y el control sobre la tributación de las rentas del establecimiento”.

tributación en otro Estado, sólo en la medida que tales beneficios sean atribuibles a un establecimiento permanente.

El artículo 5.7 MOCDE no impide, sin embargo, que con arreglo a la situación de control entre dos sociedades vinculadas, pueda constituirse un establecimiento permanente. De este modo la actuación directa de una de estas sociedades utilizando las instalaciones de la otra, puede constituir o no aquellas en lugar fijo de negocios, para su consideración como establecimiento permanente<sup>22</sup>.

Hasta ahora el Tribunal Supremo no había entrado a valorar directamente este aspecto, en relación con la existencia o no de un establecimiento permanente en un supuesto similar al enjuiciado. Al reconocer la existencia de un agente dependiente en España la matriz tributa por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes por la totalidad del beneficio dimanante del negocio y su consumo de mercaderías, comisiones sobre ventas, servicios promocionales, otros gastos deducibles de explotación y administrativos a partir de los cuales se obtiene la base imponible.

En consecuencia, el interés no reside en el gravamen de la sociedad que materialmente ejecuta las operaciones sino en el de la sociedad que se beneficia de éstas operaciones (Roche Vitamines Europe), y que, parece, intenta escapar de la tributación mediante una persona interpuesta pero controlada.

En el Comentario del artículo 5.5.31 del Modelo de Convenio OCDE: "se admite [...] que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si existe en él una persona que actúa por su cuenta en determinadas condiciones". La referencia subjetiva amplia se restringe en los párrafos de la cláusula de la agencia mediante los determinados caracteres que debe reunir la representación. Así el artículo 5.5 exige que la persona representante debe ostentar "poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa". Provieniendo esta referencia a concluir contratos, de la tradición jurídica civilística sobre la representación<sup>23</sup>.

Llegados a este punto, cabría plantearse, qué ocurriría si existiesen dos filiales distintas, una que realizase la maquila y vendiese a la matriz extranjera y otra que realizase las actividades de promoción de ventas, gestionando las órdenes de compra y percibiendo por ella una comisión. Como afirma

---

<sup>22</sup> Como se puede deducir del tenor literal del apartado 7 del artículo 5 del MOCODE que establece: "The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other".

<sup>23</sup> Vid. DÍEZ-PICAZO, L. y GULLON, A., Sistema de Derecho Civil, vol. I, 5ª Ed., Tecnos, Madrid 1984, p. 503

FALCÓN “de los razonamientos de la sentencia parece desprenderse que ésta última filial no sería considerada establecimiento permanente, por lo que solo tributaría en España la renta correspondiente al margen normal de fabricación, lo que en la práctica lleva a un resultado muy similar al que se llegaría a través de ajustes por operaciones vinculadas”<sup>24</sup>.

Siguiendo con éste razonamiento, como ya se ha comentado anteriormente, resulta, a nuestro juicio discutible, que la actividad de comercialización llevada a cabo por Roche Vitaminas pueda considerarse establecimiento permanente siguiendo los dictados de la redacción del Comentario al PCOCDE. El argumento es reiterado en el comentario del artículo 5.4.23 MCOCDE actual señalando que “se reconoce que tal instalación de negocios puede contribuir efectivamente a la productividad de la empresa, pero los servicios que presta están tan lejos de contribuir a la obtención efectiva de beneficios, que es difícil atribuir a esta instalación fija de negocios una parte cualquiera de dichos beneficios”. En este sentido, la Audiencia Nacional señala que para afirmar la existencia de un establecimiento permanente no es determinante la actividad de comercialización, por si sola, aunque, una vez reconocida la existencia de dicho establecimiento, también debe incluirse en la base imponible gravada en España el beneficio derivado de la venta de los productos, salvo en el caso de las ventas a Portugal.

Debido a la relación contractual existente, es difícil mantener que las actividades de fabricación y venta que se desarrollan en España constituyan actividad empresarial de Roche Vitaminas, sino de la multinacional Suiza, la cual lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de tales medios de producción; las resultas económicas de dicha actividad, favorables o desfavorables, los riesgos propios de la actividad empresarial de fabricación y venta de los productos encomendados en virtud de relación contractual<sup>25</sup>.

La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 ha calificado como lugar fijo de negocios o de actividad de una empresa no residente y por consiguiente establecimiento permanente, “un entramado implantado y asentado de manera estable en España. En claros términos de coherencia geográfica y empresarial” derivado del despliegue de actividades por sí misma y por su cuenta en territorio español. Se aventura también, pero con carácter secundario, en la existencia de una conducta de la filial española como agente dependiente de la matriz.

---

<sup>24</sup> FALCÓN, R., El caso Roche (STS 12 enero 2012)...cit., pp. 7-9.

<sup>25</sup> La cuestión nuclear que suscita el presente caso consiste en determinar si, a los efectos del Convenio Fiscal entre España y Suiza, Roche Vitamins Europe actuaba en España a través de un establecimiento permanente, en su modalidad de agente dependiente, “debiendo tenerse presente que cuanto más se parezca una relación de principal/agente a una de empleador/ empleado mayores posibilidades habrá de que no se le considere jurídicamente independiente”.

En cualquier caso esta decisión de la STS de 12 de enero de 2012 de considerar la existencia de un establecimiento permanente en España, de una Sociedad no residente en nuestro País, a efectos del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, por el mero hecho de que tenga concertado un contrato de fabricación con una filial suya española que controla el 100%, no resulta favorecedora para los intereses económicos españoles.

Como es sabido, muchos países de nuestro entorno geográfico (y no precisamente los de menor potencialidad económica) premian la actividad de fabricación aislada (a través de *toll manufacturing agreements*) con tipos impositivos bajísimos (incluso inferiores al 15%) en su impuesto sobre sociedades, en atención a la incidencia beneficiosa que para el empleo, la propiedad industrial, el know-how y las industrias auxiliares y pequeños empresarios que implica la conclusión de contratos de fabricación (comúnmente denominados contratos de maquila).

No parece que el caso Roche vaya a alentar a otras multinacionales farmacéuticas, químicas, biotecnológicas, o tecnológicas, a trasladar sus actividades de fabricación a España a través de una filial española, cuando hay muchos otros países de nuestro entorno (los de mayor potencialidad económica, precisamente) que amén de no considerar la existencia de un establecimiento permanente porque se concierte este contrato de fabricación matriz/filial, hacen tributar a la filial residente en su país a tipos impositivos efectivos muy bajos en su impuesto sobre sociedades<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, N., Comentario a Resolución del T.E.A.C...cit. Conforme afirma este A. “debe ponerse de manifiesto la existencia de decisiones judiciales extranjeras, muy comentadas en foros internacionales – como ya ha ocurrido con alguna sentencia española —, que se proyecten sobre casos similares. El caso Dell en Noruega en 2011 es un ejemplo, que toma una razón en el caso Zimmer en Francia en 2010, ambos con repuesta negativa, fundada en lecturas literalistas de la normativa bilateral y estáticas de la doctrina de la OCDE, ante un posible establecimiento permanente en un escenario de comisionistas en nombre propio y por cuenta ajena. La cuestión, por tanto, recae sobre un asunto “caliente” (mereciendo actualmente debates en el propio seno de la OCDE) “.