

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ064966

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia 477/2016, de 13 de octubre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 266/2012

**SUMARIO:**

**Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Estanquidad tributaria. Unicidad de la Administración. IRNR. IS. Valoración de operaciones vinculadas.** Aún cuando la normativa reguladora del IS -en los arts 16 Ley 43/1995 y del RDLeg. 5/2004- atribuyera únicamente a la Administración y no al administrado la facultad de corregir el precio convenido para ajustarlo al real del mercado en los supuestos de operaciones vinculadas, no es menos cierto que, una vez ejercitada tal facultad, la Administración queda vinculada por el resultado que de dicho ejercicio se derive, proyectándose esta vinculación, especialmente, frente al administrado que se ha visto obligado a soportar el legítimo ejercicio de aquella facultad por la Administración. Y esta consecuencia no puede verse limitada exclusivamente al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, como pretende la Administración, sino que, por el contrario, una vez fijado por ésta el precio de una operación realizada entre sociedades del mismo grupo, este precio es el que debe tener en cuenta a la hora de aplicar la tributación correspondiente a los diferentes impuestos relacionados con dicha operación. La interpretación contraria, por más que se defienda como ajustada formal y literalmente a la normativa propia de cada tributo, quebraría el principio de seguridad jurídica, colocaría al obligado tributario en una situación de forzosa incertidumbre y permitiría que la Administración pudiera ir contra sus propios actos, en cuanto que la misma Administración podría asignar dos precios diferentes a una misma operación realizada entre los mismos sujetos. Y esta afirmación no supone admitir que el obligado tributario pueda aplicar directamente en sus autoliquidaciones del IRNR las previsiones de los artículos citados para valorar los ingresos/gastos por importe diferente del real, sino que sólo significa que si la Administración ha corregido -quedando firme tal corrección en vía administrativa- el precio asignado a una operación por entender que el fijado por ella es el que realmente se ajusta al de mercado, este precio así determinado ha de aplicarlo en la regularización que practique al obligado tributario con ocasión de ese concepto impositivo y también en las que pudiera llevar a cabo posteriormente en relación con otro concepto impositivo diferente, debiendo efectuar tal aplicación de oficio y, aun con mayor razón, cuando así lo solicite aquél, porque la Administración está obligada a tomar en consideración a la hora de practicar una regularización todos aquellos datos que pudieran resultar favorables y desfavorables para el obligado tributario a la hora de liquidar los diferentes impuestos.

Esta conclusión todavía se refuerza más en este caso si atendemos al hecho de que el precio fijado por la Administración en los expedientes relativos a los procedimientos de valoración por el valor normal de mercado, fueron ratificados por sentencia de esta Sala; por tanto, sólo en el caso de que, en virtud del recurso de casación interpuesto contra dicha sentencia -que aún no ha finalizado-, se dejara sin efecto dicha ratificación, quedaría sin valor lo razonado.

**IS. No residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Cánones. Cesión de derechos de propiedad industrial. Convenio con Países Bajos.** Estamos en presencia de contratos mixtos y complejos, que contienen un conjunto de prestaciones que se agrupan en el precio percibido por la venta de extractos, entre las que se encuentra incluida la retribución de su actividad principal por la cesión de su propiedad industrial, de tal forma que la entidad recurrente no facturó su propiedad industrial como tal, sino formando parte del precio de venta de los extractos que son necesarios para obtener los productos finales y que, en los referidos contratos, los franquiciados se obligan a adquirir a la recurrente, respondiendo por tanto a la categoría de cánones las rentas percibidas por la entidad no residente. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 30 de septiembre de 2009, recurso nº 187/2007 (NFJ035874)].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 184.  
Ley 43/1995 (Ley IS), art. 16.  
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.  
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 24.2.  
Convenio de 16 de junio de 1971 (Convenio con Países Bajos), art. 12.

**PONENTE:**

*Don Fernando Román García.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA  
Don FERNANDO ROMAN GARCIA  
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ  
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000266 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05688/2012

Demandante: SCHWEPPES, S.A.

Procurador: ANA RAYON CASTILLO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

**S E N T E N C I A N.º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

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

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a trece de octubre de dos mil dieciséis.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 266/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido la Procuradora D<sup>a</sup> Ana Rayón Castilla, en nombre y representación de SCHWEPPES S.A., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre la Renta de No Residentes (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 5 de julio de 2012 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

#### Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 24 de enero de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

#### Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 26 de febrero de 2013 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

#### Cuarto.

. No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, las partes, por su orden, concretaron sus posiciones en sendos escritos de conclusiones; quedando los autos pendientes para votación y fallo.

#### Quinto.

- Mediante providencia de esta Sala de fecha 28 de septiembre de 2016, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 29 de septiembre de 2016, fecha en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

### FUNDAMENTOS JURIDICOS

#### Primero.

Objeto del recurso.

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el TEAC el 26 de abril de 2012, en virtud del cual se desestimó la reclamación económico- administrativa interpuesta por SCHWEPPES S.A. contra el acuerdo de 10 de febrero de 2010 del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes

de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, relativo a liquidación por el concepto Retenciones a Cuenta, Imposición de No Residentes, ejercicios 2004, 2005 y 2006.

## Segundo.

Antecedentes de hecho relevantes .

Para la resolución de este recurso es preciso tener en cuenta los datos que el TEAC refleja en el Antecedente de Hecho Primero de su resolución:

"PRIMERO.- Previa instrucción del correspondiente procedimiento de inspección, en fecha 22 de septiembre de 2009 se formalizó por la Inspección con relación al sujeto pasivo, concepto y periodo referido, Acta A02 n° 71628025, de la que resultaba una deuda tributaria propuesta de 4.742.383,44 €, de los que 3.837.364,10 € se corresponden con la cuota y 905.019,34 € con los intereses de demora.

En la referida Acta, así como en el Informe Complementario a ésta, se dice lo siguiente:

- La fecha de inicio de actuaciones fue el día 8/02/2008, no debiéndose computar a los efectos del plazo máximo establecido por el artículo 150 de la LGT, un total de 97 días según el detalle recogido en el Acta.
- Por acuerdo del Inspector Jefe de 16/12/2008, el plazo máximo de duración de las actuaciones se amplió por otros doce meses, según lo prevenido por la LGT en su artículo 150.1 .

En el momento del devengo del IRNR el sujeto pasivo, la empresa Schweppes Internacional Limited (en adelante, SIL), tenía su domicilio fiscal en los Países Bajos, estado con el que España tiene suscrito Convenio para evitar la doble imposición en materia de Renta y Patrimonio.

Tal entidad es propietaria de una serie de marcas y derechos de la propiedad industrial cuya gestión realiza a través de contratos de franquicia en los que cede a sus clientes franquiciados la explotación de las marcas y derechos en un determinado territorio. Para determinados productos dicho contrato contempla el devengo a favor de SIL de cánones expresos por la cesión de sus derechos de propiedad industrial; en cambio, para otros productos, Schweppes SA (en adelante, SSA), ha adquirido la cesión de esos derechos formando parte del precio pagado a SIL por la compra de los extractos necesarios para obtener los productos finales.

SSA ha efectuado la retención del 6 % por el pago del canon cuando éste ha sido facturado por SIL de manera independiente, pero no ha practicado retención alguna cuando ha satisfecho el precio de los extractos en aquellos otros casos.

Se dice que en fecha 7 de noviembre de 2000 ambas entidades firmaron un contrato de franquicia que fue objeto de actualización en 2004 (al pasar a ser la marca La Casera propiedad de SIL), contrato que se incorpora al expediente. En el mismo, el franquiciador (SIL) cede al franquiciado (SSA) el derecho a fabricar, vender y distribuir en el territorio español que se especifica, los productos de las marcas que son propiedad de SIL, y se establece para el franquiciado la obligación de "adquirir los extractos del franquiciador o de la compañía previamente autorizada por escrito por el franquiciador según los términos de este contrato, y a no revender dichos extractos, salvo a los efectos del contrato".

Por el actuario se comentan las cláusulas de aquel contrato relativos a los precios de los extractos (para unos productos) y los royalties (para otros), concluyendo que en el precio de los extractos o concentrados existe un componente muy importante constituido por los derechos de marca que se ceden a través de la venta de dichos extractos o concentrados. Así, se dice que tal contrato no establece referencia alguna al pago de un canon por la utilización de marca, en lo que afecta a las bebidas fabricadas a partir de aquellos extractos, lo que "carece de toda lógica si tenemos en cuenta que la actividad principal de SIL consiste precisamente en la explotación de las marcas de su propiedad, lo cual implicaría la necesidad de obtener un beneficio por la cesión de los derechos a utilizar dichas marcas".

Tras citar lo prevenido por el artículo 13 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, se concluye que se ha producido la realización del hecho imponible derivado de la existencia de una efectiva cesión de derechos de la propiedad industrial que origina una retribución a favor de SIL, independientemente de que tal retribución se fije de forma expresa y separada en el contrato o esté incluida en los pagos que hace SSA por la adquisición obligatoria de los citados extractos.

Para conocer la parte del precio de venta de los extractos que se corresponde al pago por derechos de marca, se requirió tal extremo tanto a SIL como a SSA, contestando ambas que no disponían de tal valoración y que en relación con el periodo 1/1/2003 a 28/02/2006, no han cambiado sustancialmente las circunstancias que pudieran influir en la alteración de los porcentajes que se tuvieron en cuenta en las actuaciones inspectoras que se llevaron a cabo con anterioridad (referidas al periodo 1999-2002).

Así, el actuario acude a los porcentajes entonces aplicados: 2,80 % para los productos marcas 'Schweppes' y 'Rose's' y 5 % para los productos marca Trina. En el caso de productos 'Trinaranjus' y 'Trina Piña Colada', dado que pertenecen a la marca 'Trina', se considera que el 5 % se corresponde al pago de canon. En el caso del producto 'Pink fisch' y 'Canadá Dry', se aplica el porcentaje mínimo del 2,80% admitido por las empresas. Por último, en lo que hace a ía nueva marca 'La Casera', se acude a un informe de valoración de la marca que data de cuando la misma fue adquirida por SIL, en 2003, según el cual se valora el canon o royalty en un 10 % de las ventas brutas minoradas en los gastos de marketing; teniendo en cuenta tales gastos de marketing, tal porcentaje se reduce al 6%."

### Tercero.

Pretensiones de las partes .

En su demanda , la parte actora articula su oposición a la resolución impugnada en torno a los siguientes motivos de impugnación:

- 1) Exceso de duración de las actuaciones inspectoras y consecuente prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- 2) Improcedencia de la calificación a efectos fiscales como canon de parte del precio satisfecho por la recurrente por el suministro de concentrados.
- 3) Falta de justificación de los porcentajes empleados por la Inspección en el cálculo de los supuestos cánones.
- 4) Inconsistencia de la regularización practicada por la Inspección en relación con el uso de intangibles con el criterio mantenido en materia de Impuesto sobre Sociedades.
- 5) Vulneración por el artículo 24.2 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 del principio comunitario de libre prestación de servicios.

Con base en lo expuesto en los indicados motivos de impugnación, finaliza la demanda solicitando se dicte sentencia por la que se declare nulo el acto impugnado y aquéllos de los que trae causa, singularmente el acuerdo de liquidación relativo al IRNR, por el periodo comprendido entre el 1 de mayo de 2004 y el 31 de diciembre de 2006.

Por su parte, la Abogacía del Estado se opone en su escrito de contestación a la demanda a las pretensiones de la actora, alegando la motivación del acuerdo de ampliación de la duración del procedimiento, la correcta calificación de cánones derivados del contrato de franquicia, la inexistencia de contradicciones en la vía administrativa y la no discriminación en el trato a residentes y no residentes por razón de la aplicación del artículo 24.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004 , concluyendo con la solicitud de desestimación del recurso con imposición de costas a la actora.

Ambas partes reiteraron sus respectivas posiciones en sus escritos de conclusiones .

### Cuarto.

Sobre el exceso de duración de las actuaciones inspectoras y consecuente prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

1.- Posiciones de las partes.

Alega la parte actora al respecto que el 10 de febrero de 2010, fecha de la notificación del acuerdo de liquidación relativo al IRNR, periodo comprendido entre el 1 de mayo de 2004 y el 31 de diciembre de 2006, que puso fin al procedimiento inspector, ya había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación en relación con los periodos de 1 de mayo de 2004 a 1 de enero de 2006, ambos inclusive.

A tal fin, indica que deben tomarse en consideración las siguientes fechas:

- La notificación de inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar el 8 de febrero de 2008.
- La notificación de la ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras se produjo el 13 de junio de 2008.
- La notificación del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras se llevó a cabo el 19 de diciembre de 2008.
- La notificación del acuerdo de liquidación se produjo el 10 de febrero de 2010.

La actora sostiene que el acuerdo de ampliación adolece de falta de motivación, por lo que incurre en causa de nulidad, lo cual conllevaría, automáticamente, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación en relación con los periodos de 1 de mayo de 2004 a 1 de enero de 2006, ambos inclusive, sin que a estos efectos tenga incidencia la no realización por su parte de alegaciones a la propuesta de ampliación del plazo ni su falta de oposición al acuerdo ampliatorio en su escrito de alegaciones al Acta.

A ello se opone la Abogacía del Estado, que considera que el acuerdo de ampliación está suficientemente motivado, indicándose en él, así como en la propuesta que le precede, concretas causas de ampliación afectantes al interesado y al supuesto comprobado, no tratándose de invocaciones genéricas o desligadas del caso.

## 2.- Legislación y doctrina jurisprudencial al respecto .

La legislación aplicable al caso viene determinada por el artículo 150.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria y, a partir del 1 de enero de 2008, por el artículo 184.2º del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007.

### Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

(...)"

### Artículo 184. Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección.

1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , cuando concorra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:

a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.

d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

e) Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

f) Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.

g) Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.

j) Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

(...)"

Acerca de la adecuada interpretación de estas normas, por lo que se refiere al aspecto de la motivación del acuerdo de ampliación, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en múltiples ocasiones, pudiéndose citar al respecto, entre otras, las siguientes sentencias del Tribunal Supremo: nº 1.515/2016, de 23 de junio de 2016 ; 12 de marzo de 2015 (RC 4074/2013 ) ; 29 de enero de 2014 (RC 4649/2011 ) ; 28 de febrero de 2013 (RC 2320/2010 ) ; 13 de diciembre de 2012 ( RC ) ; 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010 ) ; y 24 de enero de 2011 (RC 5990/2007 ) .

De la consolidada doctrina jurisprudencial sentada sobre esta cuestión, conviene destacar, resumidamente y por lo que ahora interesa, lo siguiente:

1) La regla general es que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras no exceda de 12 meses.

2) No hay un derecho incondicionado de la Administración a prorrogar la duración de las actuaciones inspectoras: el plazo de 12 meses podrá prolongarse, en casos excepcionales y mediante acuerdo motivado, cuando concurran particulares circunstancias que impidan o dificulten que la culminación de las actuaciones se pueda realizar en el plazo previsto.

3) La motivación ha de ser específica, lo que quiere decir que la exigencia de motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación, sino que se requiere su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso objeto de comprobación.

4) Las circunstancias descritas en la Ley y en su Reglamento de aplicación pueden ser o no, según los casos, un dato relevante en función de su influencia en las actuaciones mismas, es decir, no basta con acreditar que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar una prórroga, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate.

5) No cabe presumir automáticamente la complejidad de las actuaciones de la concurrencia de alguno de los factores legales: la especial complejidad de las actuaciones puede ponerse de manifiesto ante la concurrencia de alguno de los datos reveladores de esa complejidad que, a título ejemplificativo, se enumeran en el precepto, pero ello no quiere decir que la presencia de alguna de tales circunstancias determine, por sí misma, la complejidad del procedimiento.

6) La motivación específica no se queda en una mera exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que la norma requiere, además, que la Administración esté materialmente amparada para acordar la ampliación, justificación que sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun cuando lo fuera de manera sucinta, los motivos que previsible y razonablemente van a impedir completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello.

7) La justificación habrá de evaluar las actuaciones ya emprendidas, las dificultades o resistencias encontradas para su práctica, las diligencias pendientes, la imposibilidad de completar las actuaciones, la previsión

del plazo preciso, puesto todo ello en conexión cronológica con el extenso plazo habilitado por la ley, de 12 meses, a fin de descartar que la dificultad para cumplirlo no procediera tanto de la complejidad real de la comprobación como de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación.

8) La justificación, en los términos referidos, debe contenerse en el propio acuerdo de ampliación, sin que quepa a posteriori, ni por los Tribunales Económico- Administrativos, ni en sede judicial, suplir o sustituir dicha justificación, mediante el análisis y delimitación de circunstancias que no se hicieron constar expresamente en el acuerdo de ampliación.

3.- Examen del supuesto contemplado .

En el presente caso, el acuerdo de ampliación reflejaba en sus Antecedentes de Hecho, de manera literal, las circunstancias incluidas en la propuesta de ampliación efectuada por el Inspector-Jefe en los siguientes términos:

" SEGUNDO: Con fecha 28 de noviembre de 2008 el Jefe del Equipo N.I. N° 37 de la D.C.G.C. notificó a la entidad que elevaría al Inspector-Jefe propuesta de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras por otros doce meses más en razón a las siguientes circunstancias determinantes de la especial complejidad de esta comprobación:

"1ª.- El volumen de operaciones declarado por la entidad SCHWEPPE S.A. N.I.F.: A28075976, en los períodos en comprobación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades es el siguiente:

2003: 317.606.262,59

2004: 308.177.065,84

2005: 314.959.771,55

2006: 33.505.037,62

Cifras que superan ampliamente la requerida para la obligación de auditar sus cuentas ( art. 203 relacionado con el 181 del TR de la Ley de Sociedades Anónimas , por remisión del art. 84 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada ).

2ª.- Formar parte la entidad del Grupo de Sociedades n°. 26/93 en calidad de sociedad dominada, Grupo en Régimen de Tributación Consolidada para el que se va a solicitar la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades por los ejercicios 01/01/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/12/2004, 01/01/2005 a 31/12/2005 y 01/01/2006 a 28/02/2006.

3ª.- Realización de operaciones entre determinadas sociedades pertenecientes al grupo consolidado, siendo necesaria su comprobación teniendo en cuenta el grado de vinculación.

4ª.- Realización de operaciones de fabricación, prestación de servicios, embotellado y distribución de productos de marcas propiedad de otra sociedad del grupo económico, no residente en España.

5.- Existencia de operaciones de reestructuración empresarial, como son las operaciones de fusión por absorción llevadas a cabo en los ejercicios objeto de comprobación, efectuadas por algunas empresas integrantes del grupo fiscal."

En la notificación anteriormente citada, y de acuerdo a lo establecido en el artículo 184.4. del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se le concedió un plazo de diez días para la realización de alegaciones.

Transcurrido dicho plazo, no consta en el expediente que haya sido presentada alegación alguna por parte del sujeto pasivo."

Y, tras dejar constancia de la falta de presentación de alegaciones por parte del sujeto pasivo, en el Fundamento Tercero del acuerdo ampliatorio se establecía:

" TERCERO: En el presente caso tal y como se desprende de la propuesta elaborada por el Equipo N.I. n°. 37 de la D.C.G.C., nos encontramos ante una sociedad en la que concurren las siguientes circunstancias:

1.- Un elevado volumen de operaciones encontrándose obligada a la auditoría de sus cuentas anuales.

2.- La comprobación inspectora ha de incluir el conjunto de relaciones económico-empresariales existentes entre el Grupo de Sociedades al que pertenece y diversos obligados tributarios.

3.- La entidad forma parte del Grupo de Sociedades n°. 26/93 en calidad de DEPENDIENTE, grupo para el que en fecha de hoy se ha dictado acuerdo de ampliación de dicho plazo en su calidad de sujeto pasivo por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios: 01/01/2003 a 28/02/2006.



En consecuencia, ha de concluirse que estas causas implican una especial complejidad de las actuaciones inspectoras al concurrir con los supuestos previstos en las letras a ), b ) y d) del número 2. del artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria.

Además de dichas causas, concurren en el presente caso las expresamente recogidas en la Comunicación de apreciación de circunstancias notificada a la entidad el 28 de noviembre de 2008 y anteriormente transcritas. Causas que implican la existencia de una especial complejidad en el procedimiento de inspección a que este acuerdo se refiere, por lo que se considera suficientemente fundamentado y argumentado el carácter de especial complejidad de estas actuaciones inspectoras para proceder a la ampliación del plazo de este procedimiento.

Por todo lo anteriormente expuesto se ACUERDA la ampliación por otros doce meses más del plazo de las actuaciones del procedimiento de inspección, que actualmente se siguen cerca de la entidad SCHWEPPE, S.A., N.I.F.: A28075976, relativas a los siguientes:

CONCEPTOS IMPOSITIVOS PERIODOS IMPOSITIVOS  
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 01/2004 a 12/2005  
RETENCIONES/PGOS. A CTA. R T. Y R. PROF. 01/2004 a 12/2005  
DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES 2003 a 2005  
DECL. RECAPITULATIVA ENTR, Y ADQ, INTRACOM. BIENES 2003 a 2005

Dichas actuaciones deberán concluir, por tanto, en el plazo máximo de 24 meses a contar desde la fecha de notificación del inicio de las mismas, es decir, desde el 8 de febrero de 2008, todo ello sin perjuicio de lo establecido en los artículos 104.2 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre y en el artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria."

Antes de proceder al análisis sobre la suficiencia o no del mencionado acuerdo ampliatorio, debemos efectuar una precisión previa sobre la falta de oposición de la recurrente a la ampliación del plazo hasta el momento en que la formuló en vía económico-administrativa.

Es cierto que el Tribunal Supremo, en ocasiones similares, en las que el obligado tributario no se opuso en vía administrativa y mostró por primera vez su oposición en sede judicial, alude a tal conducta como comportamiento que "no parece razonable " (véase, por ejemplo, la STS de 22 de diciembre de 2011, RC 6688/2009 ). Ahora bien, ello debe considerarse como un indicio relacionado con el " comportamiento leal en el procedimiento administrativo " (como indica la mencionada sentencia del Tribunal Supremo) o la buena fe procesal de la parte que ha de ser valorado caso por caso, pero que no impide en este supuesto que la actora, que ya mostró su oposición a la ampliación en sede económico-administrativa, se oponga también ahora a la misma en el marco del motivo de impugnación referido a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Y, por otra parte, no debe perderse de vista que, en cualquier caso, la legislación vigente obliga a la Administración y a los Tribunales a apreciar, incluso de oficio, la prescripción, por lo que, habiéndose ya alegado la concurrencia de ésta ante el TEAC, entendemos que no resulta de estricta aplicación al presente caso la precisión que se contiene en la STS de 9 de diciembre de 2012 (RC 2210/2010 ) , en referencia a supuestos en los que se invoca la apreciación de oficio de la prescripción para tratar de introducir en el debate en sede jurisdiccional una cuestión nueva, no planteada previamente en vía económico-administrativa.

Sentado lo anterior, podemos proceder al análisis sobre la suficiencia o no del mencionado acuerdo ampliatorio. Pues bien, a la vista del contenido del mencionado acuerdo cabe anticipar que el mismo se encontraba suficientemente motivado, en la medida en que, aun de manera sucinta, exponía razones suficientemente justificativas de la ampliación por la especial complejidad de las actuaciones, asumiendo expresamente, además, las que a tal efecto se incluían en la propuesta de ampliación del plazo.

Así, de entre las razones expuestas en el acuerdo ampliatorio cabe destacar singularmente las referidas a que la entidad forma parte del Grupo de Sociedades nº 26/93 en calidad de dependiente, habiéndose dictado en la misma fecha acuerdo de ampliación del plazo en su calidad de sujeto pasivo por el Impuesto de Sociedades, ejercicios 1/1/2003 a 28/2/2006, así como que la comprobación inspectora ha de incluir el conjunto de relaciones económico-empresariales entre el Grupo de Sociedades al que pertenece y diversos obligados tributarios. A ellas cabe añadir las incluidas en la propuesta de ampliación referidas a la realización de operaciones entre determinadas sociedades pertenecientes al Grupo consolidado, siendo necesaria su comprobación teniendo en cuenta el grado de vinculación, así como la realización de operaciones de fabricación, prestación de servicios, embotellado y distribución de productos de marcas propiedad de otra sociedad del grupo económico, no residente en España.

A este respecto, debemos partir de la premisa establecida en la STS de 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010 ) que, con cita de la STS de 2 de febrero de 2011 (RC 720/2006 ) , señala: "Lo dicho no comporta que todo grupo

consolidado haya de soportar el plazo de ampliación, pero es evidente que la improcedencia de la ampliación acordada exige la prueba concluyente de que la misma era innecesaria, prueba que recae en el grupo consolidado".

Por tanto, tratándose en este caso de una sociedad perteneciente a un Grupo, correspondía a la recurrente acreditar la innecesariedad de la ampliación, acreditación que no se ha producido, habiéndose limitado la actora en la demanda a reprochar al acuerdo ampliatorio, con carácter general, que " tampoco se lleva a cabo un razonamiento, por mínimo que sea, que detalle la razón por la cual estos hechos se consideran determinantes de un especial complejidad que impida el cumplimiento del plazo general de duración de las actuaciones inspectoras ".

A ello cabe añadir aun que el acuerdo ampliatorio se refiere también como causa de la ampliación -por remisión a la propuesta previa- a la existencia de operaciones de reestructuración empresarial, como son las operaciones de fusión por absorción llevadas a cabo en los ejercicios objeto de comprobación, efectuadas por algunas empresas integrantes del grupo fiscal, circunstancia sin duda relevante a estos efectos y sobre la que nada argumenta en la demanda la parte actora.

Finalmente, también debe tomarse en consideración el hecho de que el procedimiento de inspección abarcaba varios periodos impositivos respecto de cuatro conceptos impositivos.

En definitiva, no habiéndose limitado el acuerdo ampliatorio a la mera invocación o cita de las circunstancias que legalmente justificarían la ampliación del plazo y, por el contrario, habiéndose precisado en dicho acuerdo las circunstancias concretamente concurrentes en el supuesto examinado que, por su propia naturaleza y de modo evidente, justifican la especial complejidad exigida para la válida ampliación del plazo, debemos rechazar esta alegación esgrimida por la actora, conclusión que entendemos conforme a la doctrina jurisprudencial aplicable.

En este sentido, debemos recordar -al hilo de la STS de 12 de marzo de 2015, RC 4074/2013 , y las que en ella se citan- que la jurisprudencia "viene señalando de manera continuada que la mera cita, sin circunstancias de hecho que avalen la aplicación, de alguna de las causas que justifican la ampliación del plazo, es insuficiente a los efectos de que la decisión ampliatoria sea considerada conforme a Derecho", añadiendo a continuación que se trata de una cuestión "en la que hay que tener en cuenta las circunstancias concurrentes en cada caso concreto" y precisando que en el supuesto entonces contemplado "el acuerdo de ampliación de actuaciones se basa en la complejidad de ellas, lo que se justifica con la simple alegación, ciertamente, de las circunstancias a las que se refiere la Ley (tratarse de un Grupo fiscal consolidado y llevar a cabo actividades en distintas ubicaciones geográficas), pero añadiendo otras que singularizan el supuesto y que hacen que debamos entender motivado el acuerdo de ampliación".

En consecuencia, siendo válida la ampliación del plazo del procedimiento inspector, no cabe apreciar la prescripción alegada por la parte actora.

#### Quinto.

Sobre la improcedencia de la calificación a efectos fiscales como canon de parte del precio satisfecho por la recurrente por el suministro de concentrados .

Alega a este respecto la actora que la retribución de los concentrados y extractos adquiridos por ella a SIL debe calificarse en su totalidad como beneficio empresarial sin que, conforme a las cláusulas del contrato de franquicia suscrito con SIL, quepa sostener que el suministro de concentrados y extractos encubre la cesión de uso de intangibles por parte de SIL a la recurrente.

Afirma, asimismo, no desconocer la Resolución dictada por el TEAC el 2 de marzo de 2007 (RG 1693/2004), ni la sentencia dictada por esta Sala confirmando aquélla ( SAN de 30 de septiembre de 2009, recurso nº 187/2007 , que es firme), pero insiste en su posición con apoyo en el informe recabado de Don Borja , fechado el 19 de octubre de 2009.

Esta cuestión, efectivamente ha sido analizada y resuelta por esta Sala en la sentencia citada, por lo que, no apreciando motivos para modificar el criterio sentado por la Sala a este respecto, a los razonamientos expresados en aquélla nos remitimos por razón de unidad de doctrina, en aplicación de los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley, bastando a estos efectos con destacar especialmente lo dicho en el Fundamento Jurídico Séptimo de dicha sentencia:

"Ya se ha expuesto que la cuestión debatida se centra en determinar la procedencia de calificar como cánones las rentas obtenidas en España por la empresa no residente y satisfechas por sociedades franquiciadas españolas, tal y como ha mantenido la Administración tributaria, en cuyo caso resultaría procedente la retención del

6% del importe bruto satisfecho, o por el contrario, no cabe incluir la operación dentro del concepto de cánones, tratándose de una renta empresarial genérica que no tributa en España, tal y como ha defendido la entidad recurrente.

La Sala, dados los datos expuestos y el contenido de los términos de los contratos parcialmente transcritos, considera acertado el criterio de la resolución impugnada que, a su vez, asume en su integridad el criterio de la Inspección, consistente en que estamos en presencia de contratos mixtos y complejos, pues contienen un conjunto de prestaciones, que se agrupan en el precio percibido por la venta de extractos, entre las que se encuentra incluida la retribución de su actividad principal por la cesión de su propiedad industrial, de tal forma que la entidad recurrente no facturó su propiedad industrial como tal, sino formando parte del precio de venta de los extractos que son necesarios para obtener los productos finales y que, en los referidos contratos, los franquiciados se obligan a adquirir a la recurrente, siendo este el esquema al que respondió la explotación de las marcas y otros derechos de propiedad industrial en las Islas Canarias durante todo el periodo a que se extendieron las actuaciones inspectoras, salvo para el producto agua de soda Schweppes y en el resto de España desde octubre de 2000, salvo para los tres productos que se mencionan.

Tal conclusión se alcanza valorando, conforme a Derecho, los datos que figuran en el expediente y que no han sido desvirtuados por la parte recurrente. En efecto, basta valorar el dato consistente en que, según manifestación efectuada por el representante de la recurrente, recogida en diligencia de fecha 5 de febrero de 2004, la actividad principal de la entidad es la explotación de las marcas y otros derechos de propiedad industrial asociados a ellas de las que es titular, la comprobación del dato de que carece de fábricas para la elaboración de los extractos, pues no tiene plantas embotelladoras ni tampoco vende productos finales, ya sean bebidas o zumos, y la constatación de que su actividad principal, consistente en la gestión de sus marcas, la realiza "a través de contratos de franquicia en los que SIL cede a sus clientes (los franquiciados) la explotación de las marcas y demás derechos de propiedad industrial en un determinado territorio", así como el examen de los términos de los contratos sucritos del que resulta que en los mismos no figura cláusula alguna referente al pago de cánones por el uso de las marcas, para colegir sin dificultad que la entidad recurrente no facturó su propiedad industrial como tal, sino formando parte del precio de venta de los extractos que son necesarios para obtener los productos finales, encontrándonos ante contratos mixtos y complejos que contienen un conjunto de prestaciones, que se agrupan en el precio percibido por la venta de extractos, entre las que se encuentra incluida la retribución de su actividad principal por la cesión de su propiedad industrial, pues carecería de sentido alguno que siendo la actividad principal de la recurrente la explotación de sus marcas no obtuviera beneficio alguno por el ejercicio de dicha actividad.

Comparte, asimismo, la Sala la declaración realizada en la resolución que se revisa, consistente en que desde el punto de vista fiscal para determinar la naturaleza jurídica de los contratos controvertidos, procede recurrir al artículo 28-2 de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que dispone que "El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados se hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez"; es decir, que la calificación de los hechos reales para exigir el tributo debe hacerse desde la norma tributaria y, por tanto, que dicha calificación puede ser diferente de la que se derive de cualquier otra norma; precepto que ha de ponerse en relación con el artículo 1.282 del Código Civil, que establece: "Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato". Por otro lado, conviene precisar que, si bien en el ámbito de nuestro ordenamiento jurídico rige el principio de libertad de contratación de las partes, y dicho principio no puede ser menoscabado por la Administración, sin embargo, el uso de formas jurídicas diversas al amparo del citado principio no puede, ni debe, modificar las consecuencias tributarias que procedan, derivadas de la propia naturaleza del presupuesto de hecho que genera el nacimiento de la obligación tributaria.

Poco más se puede añadir a lo ya expuesto y a lo declarado en la resolución impugnada, siendo procedente señalar que, en definitiva, se trata de hacer prevalecer la especialidad contemplada en el artículo 12 del Convenio, "cánones", frente a la cláusula general contenida en el art. 7 "beneficios empresariales"; y esa excepcionalidad viene determinada por la "cesión de uso" de su propiedad industrial.

La conclusión expuesta no puede verse obstada por la pretensión de la parte, formulada en forma subsidiaria, de que caso de que se estime que la contraprestación controvertida retribuye, en parte, la cesión de uso de intangibles, la misma debe calificarse como renta empresarial en virtud de la regla de la accesoriadad mencionada en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE "por ser dicha prestación accesoria del suministro de extractos y concentrados", pues tal y como se ha expuesto en esta resolución la "accesoriadad" pretendida pugna

con la propia declaración efectuada por el representante de la sociedad en el curso de las actuaciones inspectoras, relativa a que la actividad principal de la entidad es la explotación de las marcas y otros derechos de propiedad industrial asociados a ellas de los que es titular, pugnando también con las cláusulas de los contratos y, como recoge la resolución que se revisa, con el elevado valor de mercado de las marcas.

En último término, tampoco cabe esgrimir, como la parte pretende, la vulneración de la doctrina de los actos propios por parte de la Administración, con fundamento en que las declaraciones-liquidaciones de IVA presentadas finalizaron con actas de comprobado y conforme, y que en las actuaciones de comprobación llevadas a cabo en sede de las entidades franquiciadas no se señaló defecto de retención a cuenta respecto de las cantidades derivadas del contrato de suministro, pues tal y como se declara en la resolución recurrida, de un lado, siempre ha de prevalecer la normativa reguladora de los hechos imposables; de otro, en el presente expediente la inspección actuaria no ha modificado el volumen de ventas brutas declarado por la entidad, sino que dicha cantidad ha sido tomada de la propia contabilidad y conforme a los cálculos internos efectuados por la entidad, a los que la Inspección no ha efectuado reparo alguno, y de los que se han obtenido los porcentajes estimativos del valor de la cesión de su propiedad industrial respecto al importe de las ventas brutas de los franquiciados domiciliados en España en los años 1999 a 2002; y, en último término, respecto de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo en sede de las entidades franquiciadas, en nada afecta al presente expediente dado que el hecho imponible se realiza por la reclamante y en su caso derivaría sus efectos fiscales a las franquiciadas, por su obligación de retención a cuenta respecto de las cantidades derivadas del contrato de suministro, pero no al revés.

Por todo ello, procede concluir que es ajustado a Derecho el criterio de la Administración consistente en calificar como cánones las rentas obtenidas en España por la empresa no residente y que han sido satisfechas por las entidades franquiciadas españolas, procediendo, en consecuencia, la retención del 6% del importe bruto satisfecho y, por tanto, la necesaria confirmación de la resolución recurrida."

En consecuencia, también este motivo de impugnación debe ser desestimado.

#### **Sexto.**

Sobre la falta de justificación de los porcentajes empleados por la Inspección en el cálculo de los supuestos cánones.

Alega la actora que los porcentajes empleados por la Inspección en el cálculo de los supuestos cánones adolecen de falta de motivación, lo que comportaría la nulidad del acuerdo de liquidación y de la resolución impugnada.

Alude en primer término a los porcentajes referidos a bebidas de marcas distintas a La Casera, señalando que, aunque la SAN de 30 de septiembre de 2009 confirmó el uso de dichos porcentajes, la Inspección debió asumir la carga de probar que, no habiendo variado las circunstancias que determinaron su cálculo, dichos porcentajes eran aplicables a los periodos aquí regularizados.

Y, en segundo lugar, en relación con las bebidas de la marca La Casera, señala que la Inspección, sin justificación alguna, aplica a los concentrados de la marca La Casera el canon previsto para unas bebidas (Soda y Seltz La Casera), cuyas características difieren notablemente de las bebidas de la marca La Casera, debiendo señalarse, además, que los actuarios aplican un porcentaje acordado para el ejercicio 2003 que no tiene por qué coincidir con el porcentaje que se aplicaría para esos productos en el periodo comprendido entre 2004 y 2006.

Estas alegaciones ya fueron realizadas por la actora ante el TEAC y éste, en el Fundamento Séptimo de su resolución, dio cumplida respuesta a las mismas (respuesta que por su adecuación a derecho esta Sala comparte íntegramente) en los siguientes términos:

"SÉPTIMO.- A continuación se cuestiona por la representación del sujeto pasivo la cuantificación del importe que constituye cesión por el uso de marcas. Por lo que hace a bebidas distintas de la marca La Casera, se dice que la Inspección se remite a los cálculos estimados por el anterior equipo de actuarios, para el periodo 1999-2002, sin acreditar que estos se correspondan con el valor de mercado de los supuestos cánones, y, en relación a las bebidas de la marca La Casera, cuestiona que pueda achacarse a la interesada la no aportación de información al respecto, toda vez que ésta siempre ha sostenido que no existe cesión de uso de marca, por lo que difícilmente dispone de esa información.

Bien debe tenerse presente en este punto lo prevenido por el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo

214.1 de la misma norma ), según el cual, "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil . La regla general contenida en tal precepto no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes.

Dicho lo anterior, y por lo que hace a los productos que ya fueron objeto de la reseñada regularización para el periodo 1999-2000, cabe señalar que ya entonces concluyó la Inspección que el 2,8% del importe de las ventas brutas en productos de la marca Schweepes y Rose's y el 5 % en productos de la marca Trina, se correspondían con el importe por la cesión de uso de aquellas marca y tales porcentajes resultaron de aplicación a la presente regularización. Cuestiona la actora que no resulta acreditado que estos se correspondan realmente con el valor de mercado de aquellas cesiones de marcas. En esa tesitura, véase que la Inspección, tras dejar constancia de que se incorporaba a las presentes actuaciones el resultado de aquellas anteriores (diligencia de constancia de hechos n° 22, de 25 de mayo de 2009), hace constar en la misma que:

"Se incorporan al expediente ...

A la vista de lo anterior, esta inspección solicita a la empresa que se manifieste al respecto, indicando y justificando, en su caso, las circunstancias acaecidas que hubieran afectado a los porcentajes que serían aplicables a cada una de las marcas para la determinación de la cuantía de los cánones correspondientes. De no haberse producido variación alguna, la inspección considerará" los porcentajes ya aplicados en la anterior regularización.

Tal requerimiento fue reiterado en diligencia de constancia de hechos de 23 de junio de 2009 (n° 23), y, en comparecencia de 16 de julio de 2009 (diligencia n° 24), el representante de SSA manifestó por escrito que, "SIL no cede el uso de sus derechos de propiedad industrial a SSA, en virtud del Contrato de Franquicia firmado con dicha sociedad, ni en virtud de ningún otro acuerdo. Por tanto, SSA no dispone de ninguna valoración de la presunta cesión de derechos de propiedad industrial referido a la solicitud que esta diligencia se solicita".

Huelga reiterar lo ya recogido en el Fundamento anterior, pero baste sintetizar que los porcentajes deducidos de la anterior comprobación realizada por la Inspección, para los mismos productos y en virtud del mismo contrato de franquicia, fueron confirmados por este Tribunal así como por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de ahí que la Inspección instara del obligado tributario si se habían alterado las circunstancias acaecidas en aquel periodo 1999-2002, respecto al actual comprobado. La actora nada dice al respecto de lo requerido por la Inspección, negando la máxima, a pesar de los pronunciamientos ya recaídos. En esta tesitura, no resultando acreditado que los elementos que pudieran influir en la determinación de aquellos porcentajes se hayan visto alterados (estamos ante los mismos productos, con identidad de comprador y vendedor e incluso contrato de franquicia), y habiendo recaído sentencia firme a ese respecto, no cabe sino confirmar su procedencia en la presente regularización. Además, el silencio que guardó el obligado tributario ante la Inspección en este extremo, y que ahora mantiene ante este Tribunal a pesar de tener conocimiento de la firmeza de aquella sentencia, sólo pueden interpretarse como la ausencia de variación alguna que perjudique o deje sin efecto aquellos porcentajes fijados en la anterior comprobación.

En segundo lugar, cuestionaba igualmente la representación de la actora la determinación de los correspondientes porcentajes en relación a las bebidas de la marca La Casera. Ya se ha dicho en la presente resolución como aquel contrato de franquicia entre SIL y SAS de 7 de noviembre de 2000 fue objeto de actualización a partir de 2004, tras la compra de las marcas de La Casera por SIL. Atendiendo a aquella reciente adquisición, acude la Inspección a un Informe de Valoración emitido por una empresa auditora con ocasión de aquella compraventa de la marca La Casera, de fecha 15 de junio de 2003, y que lleva por título "Valoración de las Marcas de La Casera y Fondo de Comercio".

Se dice en aquel Informe, que obra en el expediente administrativo, que, "siguiendo sus instrucciones, hemos realizado la valoración de las marcas propiedad de La Casera ... Se ha llevado a cabo un estudio del negocio, a fin de expresar una opinión independiente del Valor Real de Mercado de dichas marcas y del fondo de comercio a 15 de junio de 2003".

A los efectos de cuantificar el valor de las marcas de La Casera, utiliza el informe el Método de Capitalización del Ahorro de Royalties, destacando que, "el uso de una marca implica el pago de un canon al propietario de la misma. Por lo tanto, una parte del beneficio de la compañía se puede atribuir a la propiedad de este activo (Royalty), y la capitalización de este beneficio/ahorro asociado, utilizando una tasa de descuento apropiada, resulta una indicación del valor de la marca". Visto el análisis allí expuesto, se concluye en aquel Informe que el valor de las diferentes marcas de La Casera (La Casera Gaseosa, Casera Naranja, Casera Limón, Casera Cola,

Lima Limón, La Casera Manzana, La Casera Seltz y La Casera Fresh), resulta del 10% del importe de las ventas brutas, después de impuestos.

Visto el resultado de aquel Informe, minorando aquel porcentaje del 10% en el efecto impositivo del Impuesto sobre Sociedades así como en los gastos de marketing, entiende la Inspección que el porcentaje de los derechos cedidos se sitúa en el 6 % de las ventas brutas. Además, se evidencia por la Inspección que el contrato suscrito entre La Casera y SSA hasta 2003 (justo antes de producirse la compra de la marca La Casera por SIL), en su cláusula 4.3, bajo el epígrafe 'Royalties', se establece que a los productos Soda y Seltz La Casera "se aplicará un royalty equivalente al 6%", razones todas ellas que, junto con el silencio guardado por la actora en este punto (nada dice acerca de que aquel porcentaje del 10 % del Informe de Valoración no se corresponda con la realidad y, menos aún, que el 6 % que ella misma abonaba a La Casera por aquel concepto en 2003 no respondiese a la realidad), imponen igualmente confirmar el acuerdo en este extremo.

Atendidos los productos que ya fueron objeto de regularización para el periodo 1999-2002 y los derivados de la marca La Casera antes citados, resta por hacerse eco de la cuantificación por la cesión de derechos de marca que lleva a cabo la Inspección en relación a los extractos y concentrados de los productos Trinaranjus y Trina Pina Colada (que, por resultar productos derivados de la marca Trina considera aplicable la Inspección el porcentaje del 5 %, al igual que para otros productos de la misma marca ya incluidos en la regularización del periodo 1999-2002), y Pink Fisco y Canadá Dry (a los que aplica el tipo mínimo del 2,8% sobre el importe de las ventas brutas, importe éste que se corresponde con el mínimo considerado en la presente regularización para otros productos de la misma marca), y que, a falta de mejor criterio no manifestado al respecto por la representación de la actora, cabe deducir como ajustado a Derecho, lo que impone confirmar en este extremo el acuerdo impugnado."

En definitiva, la parte actora se ha limitado a reiterar en la demanda lo alegado ante el TEAC respecto de la falta de motivación del acuerdo de liquidación en cuanto a los porcentajes empleados en el cálculo de los cánones. Por el contrario, apreciamos que el acuerdo liquidatorio y la resolución impugnada están debidamente motivados en el extremo referido. Además, consideramos que la actora ha tenido la oportunidad (tanto en la vía administrativa, en virtud de los reiterados requerimientos de la Inspección, como también en este recurso) de indicar y justificar la concurrencia de circunstancias que pudieran determinar una alteración de los porcentajes que la Inspección, con criterio razonable y razonado, consideraba aplicables a cada una de las marcas para la determinación de la cuantía de los cánones correspondientes y que, sin embargo, nada ha aportado ni acreditado en ese sentido.

En consecuencia, este motivo de impugnación no puede ser acogido.

### Séptimo.

Sobre la inconsistencia de la regularización practicada por la Inspección en relación con el uso de intangibles con el criterio mantenido en materia de Impuesto sobre Sociedades.

1. Alega a este respecto la actora que la regularización practicada no es consistente con la realizada a CITRESA por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 a 2006 (meses de enero y febrero, ambos inclusive) como entidad dominante del grupo fiscal 26/93, del que la recurrente es sociedad dependiente.

Así, en dicha regularización (referida al Impuesto sobre Sociedades) se siguió expediente relativo al Procedimiento de valoración por el Valor Normal de Mercado 10/2009, en virtud del cual la Inspección consideró que la contraprestación acordada entre SIL y la ahora recurrente por el suministro de concentrados y extractos no respondía a condiciones de mercado, sino que, conforme a su tesis (confirmada por el TEAC), la recurrente había satisfecho un precio superior al de mercado por los citados productos. En consecuencia, la Inspección determinó que el precio satisfecho por la recurrente a SIL por la compra de concentrados debía corregirse a la baja por un importe equivalente al exceso sobre lo que se consideraba el valor de mercado.

Sin embargo, en la regularización que se encuentra en el origen del presente procedimiento (relativa a retenciones por IRNR), la Inspección ha estimado la parte del precio satisfecho por la recurrente a SIL partiendo del importe realmente satisfecho por aquélla por la adquisición de los mencionados concentrados y extractos, sin descontar los importes que, con arreglo a lo señalado por la Inspección en las Actas de Disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades, debían minorar el precio de venta de dichos concentrados.

En consecuencia, afirma la actora, la Administración no ha cumplido en este caso su obligación de efectuar una regularización completa.

2. A esta alegación se opone la Abogacía del Estado señalando que lo que ha ocurrido es que el derecho tributario permitía que la Administración hiciese tributar en el Impuesto sobre Sociedades a precios de mercado,

aunque los realmente pagados fueran distintos, cuando la operación guardaba vinculación entre partes y con tal precio real se hubiese producido una disminución o diferimiento de la tributación. Y ese es el caso de los expedientes de valoración abiertos.

En cambio en el IRNR se parte de que la base debe atender al precio real pagado, pues no consta que concurra el supuesto preciso para utilizar las reglas de la vinculación, es decir que el precio real pagado hubiese producido una disminución o diferimiento del impuesto. Y eso es lo que ha hecho la Administración.

Y afirma que, por supuesto, la regularización ha sido completa, dado que se ha atendido a todos los aspectos posibles del tributo, e incluso a varios tributos como se observa. Pero ello no equivale a que no se aplique en cada caso la norma que lo rige.

3. El TEAC destaca en su resolución, a este respecto, que lo decisivo para el caso es que la deuda tributaria que debiera autoliquidar el no residente por el IRNR no se ve afectada por la posterior valoración de aquellas operaciones vinculadas al valor normal de mercado que hace la Inspección, en tanto que dicha valoración se contempla en la normativa del Impuesto sobre Sociedades ( artículo 16.1 de la Ley 43/1995 y Real Decreto Legislativo 4/2004, para los periodos 2004 a 2006) únicamente como una facultad de la Administración, sin que el contribuyente pueda hacer uso de la misma para alterar el importe de los gastos/ingresos deducidos de aquellas operaciones vinculadas.

Y añade que la obligación tributaria por el concepto de Retenciones del IRNR se devenga al tiempo de satisfacerse las correspondientes rentas al no residente, y será entonces cuando los elementos determinantes de ésta deban cuantificarse, sin que posteriores comprobaciones que pudiera efectuar la Administración en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades por operaciones vinculadas puedan alterar los elementos determinantes de aquella obligación tributaria de retener cuando, como se ha visto, el propio sujeto pasivo no residente no podía en aquellos ejercicios 2004 a 2006 aplicar en sus autoliquidaciones del IRNR las previsiones de los artículos 16 de la Ley 43/1995 y del Real Decreto Legislativo 4/2004, para valorar los ingresos/gastos por importe diferente del real.

4. A la vista de lo expuesto, no puede negarse la corrección formal de lo argumentado por el TEAC y por la Abogacía del Estado. Sin embargo, no podemos acoger tal planteamiento.

En efecto, aun cuando la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades -en los artículos 16 de la Ley 43/1995 y del Real Decreto Legislativo 5/2004- atribuyera únicamente a la Administración y no al administrado la facultad de corregir el precio convenido para ajustarlo al real del mercado en los indicados supuestos de operaciones vinculadas, no es menos cierto que, una vez ejercitada tal facultad, la Administración queda vinculada por el resultado que de dicho ejercicio se derive, proyectándose esta vinculación, especialmente, frente al administrado que se ha visto obligado a soportar el legítimo ejercicio de aquella facultad por la Administración.

Y esta consecuencia no puede verse limitada exclusivamente al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, como pretende la Administración, sino que, por el contrario, una vez fijado por ésta el precio de una operación realizada entre sociedades del mismo grupo, este precio es el que debe tener en cuenta a la hora de aplicar la tributación correspondiente a los diferentes impuestos relacionados con dicha operación.

La interpretación contraria, por más que se defienda como ajustada formal y literalmente a la normativa propia de cada tributo, quebraría el principio de seguridad jurídica, colocaría al obligado tributario en una situación de forzosa incertidumbre y permitiría que la Administración pudiera ir contra sus propios actos, en cuanto que la misma Administración podría asignar dos precios diferentes a una misma operación realizada entre los mismos sujetos.

Esta afirmación no supone admitir que el obligado tributario pueda aplicar directamente en sus autoliquidaciones del IRNR las previsiones de los artículos 16 de la Ley 43/1995 y del Real Decreto Legislativo 5/2004 para valorar los ingresos/gastos por importe diferente del real. Solo significa que si la Administración ha corregido -quedando firme tal corrección en vía administrativa- el precio asignado a una operación por entender que el fijado por ella es el que realmente se ajusta al de mercado, este precio así determinado ha de aplicarlo en la regularización que practique al obligado tributario con ocasión de ese concepto impositivo y también en las que pudiera llevar a cabo posteriormente en relación con otro concepto impositivo diferente, debiendo efectuar tal aplicación de oficio y, aun con mayor razón, cuando así lo solicite aquél, porque la Administración está obligada a tomar en consideración a la hora de practicar una regularización todos aquellos datos que pudieran resultar favorables y desfavorables para el obligado tributario a la hora de liquidar los diferentes impuestos.

Esta conclusión todavía se refuerza más en este caso si atendemos al hecho de que el precio fijado por la Administración en los expedientes números 10/2009 y 11/2009, relativos a procedimientos de valoración por el Valor Normal de Mercado, fueron ratificados por sentencia de esta Sala ( SAN de 16 de julio de 2015, recurso nº 267/2012

). Por tanto, solo en el caso de que, en virtud del recurso de casación interpuesto contra dicha sentencia, que aun no ha finalizado, se dejara sin efecto dicha ratificación, quedaría sin valor lo razonado.

En consecuencia, el recurso debe ser estimado en este extremo, debiendo la Administración dejar sin efecto la liquidación practicada y practicar otra en la que se tenga en cuenta lo establecido en este Fundamento.

#### **Octavo.**

Sobre la vulneración por el artículo 24.2 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 del principio comunitario de libre prestación de servicios.

1. En relación con este último motivo de impugnación, alega la parte actora que procede declarar la nulidad de pleno Derecho de la resolución impugnada, así como del acuerdo de liquidación del que trae causa, porque la normativa interna aplicada por la Inspección es contraria al derecho de la Unión Europea, al establecer un trato fiscal discriminatorio en función del lugar de residencia del prestador del servicio, en la medida en que el perceptor de la renta regularizada por la Inspección residente en un estado miembro de la Unión Europea distinto de España no podría deducirse los gastos derivados de la actividad de cesión de intangibles, siendo, en cambio, posible esta deducción si las mismas rentas son obtenidas por residentes en territorio español.

En concreto, sostiene la actora que el artículo 24 del TRLIRNR es contrario a la libre prestación de servicios regulada en los artículos 56 a 62 del TFUE, reprochando al TEAC que se haya limitado en la resolución impugnada a rechazar su petición después de transcribir sus resoluciones de 30 de marzo de 2012 (reclamaciones nº RG 2508/2009 y RG 2839/2010), dictadas ante idéntico alegato formulado por otro contribuyente.

Señala además que, como consecuencia del dictamen motivado que la Comisión remitió a las autoridades españolas y, reconociendo el criterio de trato desigual expuesto, el Estado español aprobó la Ley 2/2010, de 1 de marzo, modificando el TRLIRNR, por lo que el Estado español ha admitido, en línea con la tesis de la recurrente, la oposición del citado artículo 24 del TRLIRNR con el principio de libre prestación de servicios, habiéndose visto obligado a modificar la norma interna, permitiendo la deducción de los gastos con los mismos requisitos que ya había apuntado el propio TJUE en jurisprudencia reiterada (que cita) al analizar otras normativas que, como la española, establecen un trato fiscal más favorable para el prestador residente en perjuicio del prestador residente en otro Estado de la Unión Europea, al permitir en el primer caso la deducción de los gastos incurridos en la obtención de ingresos.

Como consecuencia de lo anterior, la recurrente invoca la aplicación directa del principio de libre prestación de servicios garantizado por los artículos 56 a 62 del TFUE a fin de que se declare la nulidad de la resolución impugnada y del acuerdo de liquidación en la medida en que debieron incluirse en el cálculo de la cuota tributaria los gastos directamente relacionados con la actividad de cesión de intangibles, si bien, añade, para el caso de que la Sala no apreciara la contradicción existente entre el artículo 24 del TRLIRNR y los artículos 56 a 62 del TFUE, deberá estimar que, cuando menos, existen ciertas dudas al respecto, por lo que solicita el reenvío de los presentes autos al TJUE para que éste se pronuncie sobre la adecuación de la norma interna al Derecho de la Unión Europea, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 267 del TFUE.

2. A este respecto, la parte actora aportó junto con la demanda un documento que, a su entender, acredita que la Inspección era conocedora de que en tales ejercicios SIL había registrado en su cuenta de resultados determinados gastos que estarían directamente relacionados con la titularidad de intangibles, como se pone de manifiesto al haberse incorporado al procedimiento de valoración por el Valor Normal de Mercado, Expediente nº 10/2009, un cuadro resumen del balance de situación y de la cuenta de resultados de dicha entidad durante los referidos ejercicios elaborado por la propia Inspección. En este sentido, afirma que la Inspección conocía que el principal activo de SIL eran las marcas de su propiedad y que, durante el periodo 2001 a 2006, SIL había soportado, entre otros, los siguientes gastos relacionados con la titularidad de las marcas: amortización (que principalmente se corresponde con la amortización de las marcas, al ser éste su principal activo fijo), gastos generales, gastos financieros y gastos de personal.

En relación con el mencionado documento, la Sala requirió a la AEAT a fin de que informase sobre estas dos cuestiones:

A) Si la entidad SCHWEPPE INTERNATIONAL LIMITED ha presentado ante la AEAT dicho documento y en qué fecha y en qué actuaciones, en su caso, se efectuó dicha entrega.



B) Si la Inspección era conocedora de que en los ejercicios 2004 a 2006 la citada entidad había registrado en su cuenta de resultados determinados gastos que estarían directamente relacionados con la titularidad de intangibles.

La AEAT emitió el informe requerido, confirmando que, en efecto, el citado documento está integrado en el expediente de las actuaciones de comprobación de la situación tributaria de SCHWEPPE S.A. iniciadas el 8 de febrero de 2008 y, en particular, en la documentación del procedimiento incoado para practicar valoración por el Valor Normal de Mercado de determinadas operaciones de compra de extractos que constituyen la materia prima necesaria para la elaboración de las bebidas refrescantes que son objeto del contrato de franquicia entre SCHWEPPE INTERNATIONAL LIMITED, (sociedad constituida de acuerdo con las normas del Reino Unido y residente en Holanda) y el obligado tributario SCHWEPPE S.A.

Asimismo, señaló que dicho documento, que contiene los datos del Balance y de la Cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa SCHWEPPE INTERNATIONAL LIMITED, procede de la base de datos Amadeus, del Bureau Van Dyk Electronic Publishing, como así consta en el acuerdo de valoración comunicado a la empresa SCHWEPPE S.A.

Y finalizaba dicho informe la AEAT señalando que la empresa no residente SCHWEPPE INTERNATIONAL LIMITED es una sociedad residente en Holanda y, en consecuencia, fuera del ámbito de competencia de la Inspección para comprobar su cuenta de resultados.

3. La solución a esta cuestión nos la ofrece la STS nº 253/2016, de 9 de febrero (RC 3429/2014 ) que en su Fundamento Séptimo, bajo la rúbrica " Sobre la deducción de los gastos ", da respuesta a una alegación planteada en términos sustancialmente coincidentes con la del presente recurso, por lo que a la doctrina en ella sentada debemos atenernos. Dice así:

"Para la parte recurrente la denegación del derecho de deducir los gastos de la base sobre la que se aplica la retención, vulnera el derecho de la Unión Europea al ser discriminatorio respecto de los contribuyentes residentes.

Considera la recurrente que se ha vulnerado el art. 96.1 de la CE y 10 del TFUE, actual 4.3 del TUE , y jurisprudencia del TJUE. EN su redacción original, aplicable al período inspeccionado, el art. 24.1 del TRLIRNR, preveía que <<Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Legislativo 3/2004, de 5 de marzo , sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones>> , contemplándose la deducción de ciertos gastos en determinados supuestos en el 24.2, pero en cambio no se contenía tal facultad de deducción en los casos de los cánones, sino hasta la reforma del art. 24 por la Ley 2/2010 , << Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

b) En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España> >.Estableciendo una discriminación entre residentes, que podía determinar la base imponible conforme al art. 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , deduciendo todos los gastos, respecto del no residente con relación a los cánones, contraviniendo con ello el principio de libre prestación de servicios, arts. 49 a 55 del TFUE , estableciendo, por demás el art. 31.2 que<< Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44 >>, por lo que la recurrente como retenedor no estaría facultado para deducir la comisión y otros gastos relacionados de las cantidades íntegras a la hora de determinar la base de retención en los pagos a OMEEA. Todo lo cual incumple la doctrina emanada del TJUE, sentencia de 3 de octubre de 2006, caso Scorpio , en relación con la sentencia de 12 de junio de 2003, recaída en el caso Gerritse , en el sentido de que todo precepto que prohíba a un no residente la deducción de los gastos directamente incurridos en la generación del ingreso a la hora de calcular la retención en el momento del pago de dichas rentas constituye una discriminación en relación a los contribuyentes no residentes, al contravenir los principios de libre prestación de servicios que proclaman los arts. 49 a 55 del TFUE , deducciones que han de

efectuarse en el momento en que procede la retención correspondiente al pago, sin obligar al contribuyente no residente a presentar una declaración fiscal posterior a dicho pago para el ejercicio de tal derecho a la deducción.

El Sr. Abogado del Estado, aparte de oponerse al fondo de la cuestión, afirma que la norma cuya aplicación se pretende no afecta al retenedor, sino al sujeto pasivo, por lo que la recurrente carece de legitimación para la solicitud que realiza.

No hay duda, desde luego, que la jurisprudencia europea apunta decididamente hacia el acercamiento entre el régimen tributario de los residentes y no residentes, como se recoge en el Scorpio, sentencia de 3 de octubre de 2006, en la que se pone en duda la articulación técnica del método de retención aplicable a los no residentes; la cuestión radicaba en que la normativa del impuesto sobre no residentes alemán establecía que, en el caso de los sujetos pasivos por obligación real, la recaudación del impuesto aplicado a este tipo de rentas se efectuaría mediante retención en la fuente, que ascendería al 15 por 100 del importe total de los ingresos, sin permitir las deducciones por gastos profesionales, lo que podría ser contraria a las libertades de los arts. 58 y 60 TCE, el Bundesfinanzhof planteó como cuestión prejudicial, en lo que interesa, en las siguientes preguntas: (i) ¿Deben poder ser deducibles los gastos correspondientes a una actividad económica si también lo son para los residentes? La respuesta del Tribunal es positiva, pues un residente solo estaría sujeto por los rendimientos netos, y no hay motivos que justifiquen la diferencia de trato. (ii) ¿Es suficiente con tener en cuenta los gastos económicamente relacionados con la actividad desempeñada en Alemania? La respuesta es también afirmativa, añadiéndose, como elemento de flexibilización, que esto puede ser reconocido en un momento posterior, por ejemplo, a través de un procedimiento de devolución, y (iii) ¿Es compatible con el Tratado que la exención de determinados rendimientos, de acuerdo con el CDI aplicable, no se tenga en cuenta en el momento de calcular la retención? La respuesta es positiva, siempre que se devuelva posteriormente. Por tanto, debe concluirse que no se vulnera los citados principios por establecer un sistema de retención distinto para los no residentes, aunque sí a que sustancialmente, la deuda tributaria se determine de forma diversa, y más gravosa para estos.

Ciertamente las actuaciones inspectoras se dirigen a regularizar la situación tributaria no del sujeto pasivo sino del retenedor. Ahora bien sin perjuicio de examinar la incidencia de la reforma legal por Ley 2/2010 y su alcance sobre las obligaciones impuestas al retenedor, ha de convenirse que el sistema de responsabilidad diseñado por el legislador haciendo recaer la responsabilidad directamente sobre el retenedor, con el fin de reducir los riesgos y de asegurar la recaudación de las cantidades debidas, sistema avalado por el TJUE al considerar en la sentencia Scorpio, citada por la parte recurrente, que el procedimiento de retención y el régimen de responsabilidad que le sirve de garantía constituyen un medio legítimo y adecuado para asegurar la sujeción fiscal de las rentas de una persona establecida fuera del Estado de imposición, y evitar que las rentas de que se trata eludan el impuesto tanto en el Estado de residencia como en el Estado en el que se prestan los servicios, incide abiertamente en el círculo de intereses del retenedor en cuanto le imponen obligaciones tributarias distintas y autónomas a las del propio sujeto pasivo, que recaen directamente sobre aquel, y que, por ende, le otorga legitimación para instar la impugnación de actuaciones de la inspección tributaria que afectan a obligaciones tributarias propias del retenedor, como es la del alcance de la retención. Cosa distinta, a lo que parece que se extiende también el parecer del Sr. Abogado del Estado, es que el retenedor, en este caso el recurrente, cuestione el régimen legal aplicable al sujeto pasivo del gravamen, extendiendo su impugnación a un régimen legal que le resulta extraño y ajeno a su esfera de intereses, denunciando una discriminación que en todo caso no padecería el retenedor, sino el sujeto pasivo no residente en relación con el sujeto pasivo residente.

Lo cual nos debe llevar, por demás, a poner de manifiesto que no cabe, como hace la parte recurrente en sus alegaciones, tratar parcial y unitariamente, desde la perspectiva de su regulación, las situaciones del obligado tributario y las del retenedor y las obligaciones tributarias que pesan sobre los residentes y los no residentes. Lo que extiende también al punto de vista objetivo, esto es de las obligaciones tributarias legalmente impuestas, centrada en exclusividad en los gastos deducibles, sin añadir otras consideraciones para el correcto examen de la discriminación denunciada. En tanto que ha de partirse del principio de que existe discriminación cuando situaciones similares son tratadas de forma diferente o cuando situaciones distintas son tratadas de forma idéntica.

Ciertamente las previsiones legales diferencian entre sujeto pasivo no residente y retenedor residente, pero esta diferente situación en la que se encuentra justifica las diferencias técnicas de imposición, por lo que no resulta correcto la comparación que pretende la parte recurrente respecto del trato que recibe el sujeto pasivo en el art. 24.1 y la incidencia de la reforma por Ley 2/2010, en relación con la regulación realizada en el art. 31.2, respecto del sujeto obligado a retener.

Consideración la anterior que ha de extenderse al trato discriminatorio que señala la parte recurrente entre residentes y no residentes, en cuanto a la posibilidad de deducirse o no los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, puesto que la discriminación denunciada materialmente incide sobre la cuantía de la imposición, esto es los residentes en cuanto pueden deducirse los gastos son sometidos a una imposición inferior respecto de los no residentes a los que se le impedía deducirse dichos gastos, cuando resulta evidente que existen otros elementos necesarios para el correcto contraste de dicha situación fiscal, de suerte que ninguna desventaja es predicable sin a los no residentes se les somete a un tipo muy inferior al general que se le aplica a los residentes, tal y como ocurre en el presente, aún cuando la parte recurrente omita dato alguno al respecto. Por ello, el debate que plantea la parte recurrente se nos presenta distorsionado, en tanto que atendiendo a los tipos aplicables en uno y otro caso, se desprende que quizás la discriminación la sufre, en todo caso, el residente; sin que, desde luego, pueda aceptarse como argumento definitivo que demuestra la discriminación denunciada la reforma introducida por la Ley 2/2010, arts. 24 y 31, en la que se admiten la deducción de determinados gastos, pues conforme a su Preámbulo, se pretende favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, lo que puede haberse pretendido conseguir con una discriminación a contrario, lo cual, cabe añadir, no está prohibida por los Tratados como se desprende de la jurisprudencia europea. Decae, por tanto, el argumento sobre el que pretende sostener la parte recurrente de que se está vulnerando los arts. 49 a 55 del TFUE, la modificación de los arts. 24 y 31 por la 2/2012, no es más que una opción legítima por la que se inclina el legislador, que sin tocar los tipos, favoreciendo al sujeto pasivo no residente, se le reconoce la posibilidad de deducir determinados gastos, lo que cabe hacer en un momento posterior a la retención, estimulando con ello la libertad de circulación, y sin que la técnica prevista suponga obstáculo alguno a las libertades fundamentales previstas en los Tratados, puesto que como se recoge en la sentencia del asunto C-498/10, de 18 octubre 2012, la eliminación de una determinada medida por un Estado Miembro no presupone que la medida eliminada deba prejugarse como contraria al ordenamiento comunitario, juicio que deberá resultar del análisis de sus circunstancias concretas.

En definitiva, parece obligado que un examen de discriminación como el planteado, lo que al parecer de la parte recurrente supone la contravención del principio de libre prestación de servicios, se haga sobre la tributación completa, y no en exclusividad sobre los gastos deducibles, como lo avala la propia sentencia del TJUE traída por la parte recurrente al presente debate, sentencia Gerritse, que partiendo de que residentes y no residentes se encuentran en la misma situación objetiva a la hora de determinar su base imponible y, por tanto, ambos han de poder fijar su importe neto deduciendo gastos, lo hace en un contexto de análisis global de su tributación, analizando también los tipos impositivos, respecto de los cuales también se reclama su igualdad sustancial, pues la comparación que realiza la hace desde la perspectiva de los gastos deducibles y el tipo de gravamen, por lo que la normativa aplicable en el Estado de la fuente no podía otorgarles un trato más severo del previsto para los residentes. En concreto, el tribunal acepta:

<<(…) un impuesto definitivo a un tipo uniforme del 25%, retenido en la fuente, a los rendimientos de los no residentes, mientras que aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento a los rendimientos de los residentes, siempre que el tipo del 25% no sea superior al que sería aplicado efectivamente al interesado, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento>>.

La conclusión general que se puede extraer de la jurisprudencia es que los no residentes no pueden estar sujetos a una tributación más onerosa que los residentes. Pero al efecto, como pone de manifiesto el propio TJUE, no cabe apreciar una vulneración de las libertades fundamentales, con sólo prestar atención a la tributación exigida por el Estado de la fuente, sino que es necesario acudir al régimen tributario previsto también por el Estado de la residencia, para tomar en consideración el efecto conjunto que para el contribuyente se deriva de la aplicación acumulativa de la tributación prevista por ambos Estados. Véase al respecto el caso Denkvit, sentencia de 14 de diciembre de 2006 ( C-170/05 ), en el Tribunal toma en consideración los efectos de la tributación soportada en ambos Estados para verificar si la discriminación del Estado de la fuente tiene realmente consecuencias para el contribuyente no residente.

Todo lo cual nos debe llevar a desestimar la pretensión actora.

Respecto del planteamiento de cuestión prejudicial propuesta por la parte recurrente, ha de recordarse que el planteamiento de un cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al amparo del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada publicada en el DOUE de 30 de marzo de 2010, serie C, número 83, p. 47), procede cuando la interpretación de una norma de dicho ordenamiento jurídico resulte necesaria para zanjar el pleito seguido ante un órgano jurisdiccional de un Estado miembro, siendo obligada

la remisión si dicho órgano pronuncia la última palabra dentro del sistema nacional por no ser su decisión susceptible de ulterior recurso.

El juicio de relevancia corresponde al propio tribunal remitente, que ha de comprobar y explicitar la medida en que la interpretación de la norma europea constituye presupuesto insoslayable de la decisión del litigio. Esta constatación lleva como consecuencia que, si puede resolverse la contienda sin necesidad de acudir al ordenamiento jurídico transnacional, con exclusivos parámetros internos, el planteamiento de la cuestión prejudicial se revelará superfluo.

En el caso que nos ocupa resulta innecesario plantear la cuestión prejudicial propuesta, ya se ha dicho anteriormente las razones por las que se considera que no se vulnera el principio de libre prestación de servicios. Como se ha puesto de manifiesto existe una abundante jurisprudencia europea sobre el debate suscitado por la parte recurrente; los arts. 24 y 31 del la LIRNR, al menos en los términos en los que se plantea por parte de la recurrente la cuestión, en modo alguno, como quedó dicho, vulnera los principios señalados por la parte recurrente."

En consecuencia, la aplicación al presente caso de la doctrina expuesta nos lleva a rechazar este motivo de impugnación.

## **Noveno.**

Conforme a lo expuesto en los anteriores Fundamentos, procede estimar parcialmente el recurso, confirmando la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho, salvo en el extremo referido en el Fundamento Séptimo, respecto del cual se anula aquélla por su disconformidad a Derecho, con las consecuencias indicadas en dicho Fundamento.

## **Décimo.**

En virtud de lo previsto en el artículo 139 LJCA , al estimarse parcialmente el recurso cada parte deberá satisfacer las costas causadas a su instancia y la mitad de las comunes.

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

## **LA SALA ACUERDA**

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña Ana Rayón Castilla, en nombre y representación de SCHWEPPES S.A., contra el acuerdo dictado por el TEAC el 26 de abril de 2012, antes indicado, confirmando la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho, salvo en el extremo referido en el Fundamento Séptimo, respecto del cual se anula aquélla por su disconformidad a Derecho, con las consecuencias indicadas en dicho Fundamento, con imposición a cada una de las partes de las costas causadas a su instancia y de la mitad de las comunes.

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

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

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.