

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

Referencia: NFJ064457

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 2312/2016, de 26 de octubre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3090/2015

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortizaciones del inmovilizado inmaterial.** *Fondo de comercio.* Las obligaciones tributarias de las sucursales de sociedades extranjeras que realizan actividades en España se concretan a través del establecimiento permanente, siendo éste el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por obligación real, lo que significa que es considerado como un ente con personalidad propia sometido a gravamen con las mismas reglas que son de aplicación a los sujetos pasivos por obligación personal, aunque limitadas al beneficio obtenido en el territorio español. Pues bien, una vez aceptada la realidad de la existencia de un establecimiento permanente a efectos fiscales, lo que no resulta posible es no aplicar las previsiones establecidas en las normas tributarias al respecto, pues el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por un sujeto ha de ser el que corresponda de acuerdo con las normas tributarias que lo regulan y sólo supletoriamente se puede acudir a lo señalado en otros ordenamientos jurídicos. Pues bien, reconocida la autonomía del legislador tributario para delimitar, en aras de la determinación de la base imponible, el ámbito subjetivo y objetivo de una deducción, puede concluirse que la norma introducida en el art. 12.5 Ley 43/1995 (Ley IS) tiene una aplicación preferente, sin que exista otro impedimento o traba en la Ley del impuesto que impida o restrinja su aplicación. [Vid., en sentido contrario, SAN, de 23 de julio de 2015, recurso nº 480/2012 (NFJ060555), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 12.5, 13 y 16.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12.5 y 58.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 16.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), art. 49.

Decisión 2011/282/UE de la Comisión (Amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 aplicada por España).

**PONENTE:***Don Nicolás Antonio Maurandi Guillen.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En Madrid, a 26 de octubre de 2016

Esta Sala ha visto el Recurso de Casación que con el número 3090/2015 ante la misma pende de resolución, interpuesto por MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A. SUCURSAL EN ESPAÑA (MCH, Sucursal en España), representada por el Procurador don Pablo Hornedo Muguero, contra la sentencia de 23 de julio de 2015 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso núm. 480/2012 ). Siendo parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

« F A L L A M O S :

Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS S.A. SUCURSAL EN ESPAÑA , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27/09/2012 por ser ésta, en los extremos examinados, ajustada a Derecho».

#### Segundo.

Notificada la anterior sentencia, por MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A. SUCURSAL EN ESPAÑA (MCH, Sucursal en España), se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia los tuvo por preparados y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

#### Tercero.

Recibidas las actuaciones, la representación de la parte recurrente presentó el escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba suplicando a la Sala:

«(...) dicte Sentencia por la que, estimando los motivos de casación expuestos en el presente escrito, case y anule la Sentencia recurrida, dictando otra más ajustada a Derecho.

Igualmente se suplica que, en el caso de que sea estimado el presente recurso de casación ordinario, condene expresamente a la Administración recurrida, con independencia de la condena en costas que pueda proceder, a indemnizar a mi representada en el gasto en que ha tenido que incurrir para la formalización del presente recurso de casación correspondiente a la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en el orden contencioso-administrativo».

#### Cuarto.

La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, en el trámite de oposición al recurso de casación que le ha sido conferido, ha pedido a la Sala:

«que, (...), tenga por formulada oposición al recurso de casación formulado de contrario y, (...), dicte resolución desestimándolo, por ser conforme a Derecho la resolución judicial impugnada, con imposición de costas a la parte contraria».

#### Quinto.

Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 11 de octubre de 2016.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A. SUCURSAL EN ESPAÑA (MCH, Sucursal en España), presentó autodeclaración del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 en régimen de consolidación fiscal como entidad dominante del correspondiente grupo fiscal.

El acuerdo de 21 de abril de 2010, de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Tributaria, decidió practicarle liquidación provisional con el resultado de aplicarle, en la base imponible negativa declarada, una minoración de 23.266.719, 21 euros.

La razón de esa minoración fue rechazar el ajuste extracontable negativo que dicha entidad dominante había practicado, al amparo de lo establecido en el artículo 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TR/LIS), por la amortización del fondo de comercio financiero generado en la adquisición de acciones de una entidad no residente.

Decía este acuerdo que esas correcciones habían sido declaradas Ayudas al Estado por la Unión Europea, de acuerdo con la Decisión de 28 de octubre de 2009 adoptada por la Comisión.

Y añadía literalmente lo siguiente:

« Concretamente esa no han sido tenidas en cuenta ya que los contratos de adquisición los realiza la entidad matriz portuguesa y no la entidad dominante sucursal en España » .

Frente a la anterior liquidación planteó reclamación económico-administrativa MCH, Sucursal en España, que fue desestimada por resolución de 27 de septiembre de 2012 del Tribunal Económico Central (TEAC).

El proceso de instancia fue iniciado por MCH, Sucursal en España, mediante un recurso contencioso-administrativo dirigido contra la resolución de 27 de septiembre de 2012 del Tribunal Económico Central (TEAC) que acaba de mencionarse, que en su posterior demanda reclamó la anulación de tal resolución y de los actos administrativos de que traía causa.

La sentencia que se combate en esta casación desestimó ese recurso jurisdiccional de MCH, Sucursal en España.

El actual recurso de casación lo ha interpuesto también MCH, Sucursal en España, y lo apoya en los tres motivos que más adelante se exponen y analizan, todos ellos formalizados por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional contencioso-administrativo (LJCA ).

### Segundo.

Para entender debidamente lo suscitado en los motivos de casación, con carácter previo debe destacarse de la sentencia recurrida lo siguiente:

1.- En su fundamento de derecho (FJ) primero incluye como antecedentes de interés o relevantes del litigio los siguientes.

«MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS S.A. SUCURSAL EN ESPAÑA (MCH Suc Esp en lo sucesivo) adquirió las acciones representativas del 99,8648% del capital de CARREFOUR SOCIEDADE DE EXPLORAÇÃO DE CENTROS COMERCIAIS S.A. (CARREFOUR PORTUGAL en adelante), adquisición que ocasionó los ajustes extracontables correspondientes para deducir la amortización del fondo de comercio financiero.

Por contrato de 26-7-07 celebrado entre CARREFOUR NEDERLAND B.V. (propietaria de CARREFOUR PORTUGAL) y SONAE DISTRIBUÇAO SGPS S.A. (sociedad residente en Portugal) se acordó, en esencia, que la primera vendería y la segunda compraría en la "fecha de cierre" el 99,8648% de las acciones de CARREFOUR PORTUGAL.

La transmisión de la propiedad de las acciones se condicionaba suspensivamente a la falta de oposición a la operación de concentración por parte de la Comisión Europea o de la Autoridad sobre Competencia portuguesa.

SONAE DISTRIBUÇAO SGPS SA (SONAE en lo sucesivo), sin necesidad de consentimiento del vendedor, podía ceder su posición en el contrato en favor de cualquier empresa integrante de su grupo, quien comparecería como compradora de las acciones de CARREFOUR PORTUGAL en la "fecha de cierre".

Por escritura pública de 18-12-07 se creó MCH Sucursal en España, sucursal de la sociedad residente en Portugal MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS S.A., y al día siguiente (19-12-07) SONAE comunicó a MCH Suc Esp que era la designada, mediante la cesión de su posición contractual, como compradora de las acciones de CARREFOUR PORTUGAL.

Obtenida la comunicación de la Autoridad portuguesa en materia de Competencia de su decisión final de no formular oposición a la operación planeada, y habiéndose notificado a la vendedora la designación de MCH Suc Esp como compradora, en la fecha de cierre (31-12-07) se firmó el "closing acknowledgment" (reconocimiento de cierre) Y MCH Suc Esp solicitó los préstamos para materializar la 3 operación, constando los mismos en su contabilidad. Todo lo cual acredita a su juicio que fue la sucursal en España de MCH quien adquirió las acciones de CARREFOUR PORTUGAL».

2.- En su FJ tercero delimitó el litigio diciendo que se sintetizaba en estas cuestiones:

- (a) falta de motivación de la resolución recurrida generadora de indefensión;
- (b) en cuanto al fondo, que la actora, por una parte, defendía que una sucursal tenía personalidad jurídica propia y, por otra, aducía que la privación del derecho a la deducción era incompatible con el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en orden a la libertad de establecimiento; y
- (c) que la sociedad demandante para desvirtuar la interpretación jurídica seguida por la resolución recurrida había acompañado, atribuyéndoles la significación de informe pericial, dos dictámenes que había sido emitidos por un profesor de la Universidad Católica Portuguesa y por un despacho de abogados portugués.

3.- En el FJ cuarto rechazó la impugnación referida a la falta de motivación y a la indefensión.

4.- En su FJ quinto abordó la impugnación de fondo, realizando inicialmente estas consideraciones:

«Centradas las posturas de las partes, debemos partir de que es el aspecto y repercusión fiscal de la operación realizada al amparo de normas de derecho privado, cuya validez y eficacia nadie cuestiona, el que nos debe interesar, y que se traduce en el interrogante de si puede o no partirse de que las participaciones accionariales fueron adquiridas por la sucursal española y no por la entidad portuguesa a la que pertenece. Veamos los conceptos de interés:

Una filial es una compañía mercantil creada según las normas del estado donde se establece con aportación de capital por parte de otra empresa, que es quien posee un porcentaje de acciones mayoritario y, por tanto ejerce el control.

La entidad que ejerce el control se denomina matriz.

Las filiales tienen personalidad jurídica propia, independiente de la matriz. Fiscalmente están sometidas a las leyes fiscales del estado de residencia.

Las sucursales son divisiones administrativas de una entidad y pueden ser creadas tanto por empresarios individuales como por sociedades mercantiles. Carecen de personalidad jurídica, ya que no se trata de una sociedad distinta y jurídicamente independientes de la principal sino que es una delegación de la misma empresa que se establece en otro territorio.

En lo que ahora interesa, destacar de éstas los siguientes aspectos legales:

1. Se encuentran subordinados al establecimiento principal, tanto en el aspecto jurídico como en el fiscal;
2. Carecen de personalidad jurídica; no se trata de una sociedad distinta y jurídicamente independiente de la principal; a pesar de la inscripción obligatoria en el Registro Mercantil, la inscripción no es constitutiva.

Régimen Fiscal:

Para conocer la fiscalidad de las sucursales, en primer lugar habrá de estarse a lo dispuesto en los Convenios de Doble Imposición aplicables al caso concreto. En su defecto, las sucursales tributan por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por la totalidad de las rentas que obtengan en España. En concreto, dichas rentas se componen de los siguientes conceptos ( art. 16 TR de la Ley del impuesto sobre renta de no residentes):

Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicha sucursal.

Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España.

Intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario.

Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos a la misma.

Los rendimientos de bienes inmuebles situados en territorio español.

Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos afectos a la sucursal.

Dicho lo anterior, en este particular el art. 5.1 y 2 del MCDI, establece que "se entenderá que una sociedad realiza operaciones en España por medio de establecimiento permanente cuando directamente o mediante apoderado posea en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas...". La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial: a) Las sedes de dirección; b) Las sucursales; c) Las oficinas; d) Las fábricas; e) Los talleres».

5.- Tras lo anterior, ese FJ quinto rechazó la vulneración del TFUE que había sido denunciada:

«Por este motivo no se produce vulneración alguna del art. 49 del TFUE, a cuyo tenor:

"En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro.

Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales».

6.- Más adelante, ese mismo FJ quinto responde a la cuestión fondo referida a la posibilidad de que MCH Sucursal en España pueda ser considerada adquirente de las participaciones de una entidad no residente y, con base en ese hecho, aplicar a su base imponible lo establecido en el artículo 12.5 del TR/LIS 2004; y le da una respuesta negativa con estos razonamientos:

«En conclusión, MCH Sucursal en España, sucursal de la sociedad residente en Portugal MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS S.A., es creada 18-12-07 y que al día siguiente (19-12-07) es designada por un tercero, mediante la cesión de su posición contractual, como compradora de las acciones de CARREFOUR PORTUGAL, solicitando los préstamos para materializar la operación, que constan en su contabilidad, difícilmente puede concebirse, desde su fiscalidad, como verdadero adquirente, y amortizar el fondo de comercio conforme al art. 12.5 del TRLIS cuando, con independencia de que fiscalmente derive como obligada tributaria por las actividades en España y como sujeto pasivo del impuesto, no tiene personalidad jurídica; no se trata de una sociedad distinta y jurídicamente independiente de la principal a la que está subordinada, tanto en el aspecto jurídico como en el fiscal.

Esta realidad no decae, por decirlo de un modo gráfico, por el negocio jurídico privado celebrado previamente y que en el último minuto (31-12-2007) y en virtud de que el potencial comprador, que después no es tal, 6 meses antes se reserva, a modo de condición suspensiva y sin necesidad de consentimiento del vendedor, "ceder su posición" en este caso a MCH Sucursal en España, sucursal de la sociedad residente en Portugal MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS S.A., que es creada días antes, el 18-12-07 de la fecha de cierre (31-12-07) cuando se firmó el "closing acknowledgment" (reconocimiento de cierre)».

7.- La parte final de ese repetido FJ quinto responde así a lo concerniente al valor y significado que ha de atribuirse a los dictámenes o informes que fueron aportados por la parte actora:

«Por último y en orden a la valoración de la prueba aportada con la demanda, indiciar que en ambos casos, tanto la Consulta como el informe del despacho de Abogados, prueba por ella propuesta y practicada, no cabe, dentro de su valioso carácter, darles otro alcance que dictámenes que versan en definitiva sobre la resolución en un sentido determinado de cuestiones jurídicas competen en exclusiva al Tribunal, sin perjuicio de su carácter orientador para la parte que los encomienda, pero no como prueba que sujete en su valoración el criterio jurídico propio de un Tribunal de Justicia. No se trata de los conocimientos científicos, artísticos y prácticos propios de una prueba pericial».

Y sienta también la conclusión a la que llega la Sala de instancia sobre el pronunciamiento que merece el recurso jurisdiccional:

«Las razones expuestas llevan en definitiva a la desestimación del recurso».

**Tercero.**

El primer motivo del recurso de casación de MCH, Sucursal en España, se formaliza por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional contencioso-administrativo (LJCA ) y reprocha estas cuatro infracciones:

(i) la del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo;

(ii) la del artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio,

(iii) la del artículo 12.5, por su indebida aplicación, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TR/LIS);

(iv) la de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo concretada en la sentencia de 16 de febrero de 2012 (recurso de casación núm. 5672/2008 ; y

(v) la de la jurisprudencia del Tribunal de justicia de la Unión Europea expresada en sus sentencias de 7 de noviembre de 2014 ( T-399/11 y T-219/10 ).

El desarrollo del motivo se estructura en tres apartados (A), (B) y (C).

El (A) expone las circunstancias en que tuvo lugar la adquisición, por parte de MCH, Sucursal en España, y desde CARREFOUR NEDERLAND BV, de las acciones de CARREFOUR PORTUGAL de que era propietaria la mencionada sociedad holandesa.

El (B) invoca lo que razonó la sentencia recurrida, en su FJ quinto, sobre la distinción que debe hacerse entre filiales y sucursales; sobre que las sucursales carecen de personalidad propia distinta de la que tiene reconocida la sociedad principal; y sobre que lo que antecede impide considerar a MCH Sucursal en España verdadero adquirente de las acciones de que se viene hablando y también la posibilidad de que pueda amortizar el fondo correspondiente a las mismas al amparo de lo establecido en el artículo 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TR/LIS de 2004).

Y es el apartado (C) en el que se esgrimen los argumentos con los que se pretenden defender las infracciones denunciadas.

Ese desarrollo argumental del apartado (C) es resumido en su parte final en estas principales ideas o asertos:

1.- El artículo 12.5 del TR/LIS de 2004 no excluye a los establecimientos permanentes situados en España de entidades no residentes en su territorio de la posibilidad de aplicar en su base imponible la deducción establecida en relación con la participación en fondos de entidades no residentes.

2.- El Reino de España, en las observaciones que presentó frente a la decisión de apertura de un expediente por Ayuda de Estado contra España en relación con la medida regulada en el mencionado artículo 12.5, reconoció que este precepto se aplicaba con carácter general a todas las empresas que operasen en España e incluyó expresamente a los establecimientos permanentes de entidades no residentes.

3.- No es correcto justificar el rechazo de la aplicación a los establecimientos permanentes del beneficio fiscal previsto en ese repetido artículo 12.5 del TR/LIS de 2004 sobre la base de conceptos mercantiles y, en concreto, desde la consideración de que no ostentan personalidad jurídica propia; y así ha de ser entendido porque la normativa tributaria, aplicable en esta materia como "lex specialis", les otorga personalidad tributaria propia.

Ese resumen se ve precedido de una extensa exposición de argumentos cuyos aspectos esenciales son éstos que continúan.

1.- La exposición se inicia con una delimitación de cuál es el punto o eje central de la polémica y cuál la posición que respecto del mismo asume el recurso de casación.

A tal fin se afirma lo siguiente: que la sentencia recurrida declaró no aplicable el régimen contenido en el artículo 12.5 del TR/LIS de 2004 con el argumento de que una sucursal, a los efectos de ese régimen, no puede ser consideradas adquirente de acciones de una entidad no residente; que los datos obrantes en el expediente ponen de manifiesto que MCH Sucursal en España fue la efectiva adquirente de las acciones litigiosas; y que este hecho, en el criterio del recurso de casación, otorga a MCH Sucursal en España el derecho a la deducción previsto en dicho artículo 12.5.

Y se completa lo anterior aduciendo, tanto que dicho artículo 12.5 no establece limitación alguna para las sucursales o establecimientos permanentes en relación con la deducción que contempla, como que la normativa

tributaria permite no sólo la posibilidad de afectación de participaciones a establecimientos permanentes sino también que éstos puedan ser entidades dominantes de un grupo de consolidación fiscal de España.

II.- Luego se exponen dos argumentos para justificar esa tesis o posición mantenida por el recurso de casación.

El primero son esas observaciones antes mencionadas presentadas por el Reino de España frente a la decisión de apertura de un expediente por Ayuda de Estado contra España.

Y el segundo es lo resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 7 de noviembre de 2014 ( T-399/11 y T-219/10 ) sobre que el beneficio fiscal del artículo 12.5 del TR/LIS de 2004 no constituía una Ayuda al Estado por tratarse de una medida general aplicable a todas las empresas que tributan en España.

Más adelante, tomando como punto de partida esos argumentos, se combate la solución seguida por la sentencia recurrida de negar a las sucursales el beneficio regulado en el tan repetido artículo 12.5; y se esgrime para ello que tal solución es contraria al tenor literal de este último precepto legal, a las observaciones del Reino de España de que se viene hablando y a esa sentencia del TJUE que acaba de mencionarse.

III.- Posteriormente se aduce que la conceptualización o distinción que hace la sentencia recurrida respecto de las figuras de las filiales y sucursales de sociedades mercantiles es correcta desde el punto de vista mercantil, pero no es relevante para lo que en el actual proceso jurisdiccional se discute. Y esto porque lo aquí decisivo es que, a los efectos de la aplicación del artículo 12.5 del TR/LIS de 2004 , MCH Sucursal de España, sí merece ser considerada adquirente de las acciones.

En apoyo de este último argumento se invoca lo que sigue. Que en la normativa fiscal, en orden al tratamiento tributario de las acciones o participaciones en fondos propios de una entidad no residente, se prescinde de la noción de propiedad en favor del concepto de afección de esos elementos patrimoniales a la actividad realizada en España por un establecimiento permanente.

Y que así se infiere de lo que establecen los artículos 16 del TR/LIRNR y 1 del Rto/LIRNR.

Continúa la exposición insistiendo en que el concepto de afección es a lo que la normativa fiscal da relevancia a la hora de tratar las rentas imputables a los establecimientos permanentes; y que en el actual caso enjuiciado esa afección es clara por lo siguiente: (i) MCH Sucursal de España está registrada en el registro mercantil; (ii) las participaciones que posee están reflejadas en su contabilidad; y (iii) que también la recurrente dispone de medios personales y materiales para gestionar esas participaciones.

Se añade que, en razón a dicha afectación, debe considerarse indudable la aptitud de MCH Sucursal de España para disfrutar del beneficio fiscal cuyo rechazo motivó la regularización que fue practicada por la Administración (indebidamente, según el recurso).

Y se señala, así mismo, que ni la Administración tributaria ni la sentencia recurrida han cuestionado los requisitos que acaban de exponerse respecto de la afectación de las participaciones litigiosas en la actividad desarrollada en España por la aquí recurrente MCH Sucursal de España.

IV.- Se abunda después en que, por lo que hace al régimen fiscal de los establecimientos permanentes en España de Sociedades extranjeras, lo relevante no es su falta de personalidad propia en el derecho mercantil, sino el reconocimiento de una personalidad a los exclusivos efectos tributarios y para imponerles obligaciones de esta naturaleza.

Y se citan, como expresivas de una jurisprudencia que ha reconocido que el concepto de establecimiento permanente es el mecanismo por el que se concretan las obligaciones tributarias de las sucursales de sociedades extranjeras que ejercen actividades industriales o comerciales en España, las sentencias de este Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2006 (casación núm. 2307/2001 ), 16 de febrero de 2011 (casación núm. 5672/2008 ), 23 de febrero de 2012 (casación núm. 3798/2008 ), y 24 de junio de 2013 (casación núm. 33/2012 ).

#### Cuarto.

Los otros dos motivos de casación, también amparados en la letra d) del artículo 88.1 de la LJCA , censuran a la sentencia de instancia lo que seguidamente se expone.

A.- El segundo denuncia la vulneración de la libertad fundamental de establecimiento proclamada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TrFUE), así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea expresada, entre otras, en las sentencias de 28 de enero de 1986 ( C- 270/83 ), 21 de septiembre de 1999 ( C-307/97 ) y 13 de octubre de 2011 ( C-148/10 ).

El planteamiento de este motivo comienza explicando que la vulneración se habría producido por haberse convalidado una actuación administrativa que deniega, a la ahora recurrente, la aplicación de una deducción tributaria por el mero hecho de tratarse de la sucursal de una sociedad no residente en España pero sí en otro Estado miembro.

Después se aduce que las vulneraciones señaladas en este motivo se habrían producido porque la interpretación que hace la Sala de la normativa tributaria aplicable supondría consagrar una restricción de la libertad de establecimiento, mediante la creación de una discriminación consistente en rechazar la aplicación del régimen tributario contenido en el artículo 12.5 del TR/LIS 2004 por el sólo hecho de que una sociedad portuguesa haya optado por operar en España a través de una sucursal y no de una filial.

Más adelante se invoca la jurisprudencia del TJUE que ha declarado que la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro, en el territorio de otro Estado miembro, lleva también consigo la constitución y gestión de empresas en las mismas condiciones que las fijadas por el país de establecimiento para sus propios nacionales.

Posteriormente, se afirma que esa jurisprudencia del TJUE .ha destacado que uno de los aspectos que comporta la libertad de establecimiento es la libertad para elegir la forma jurídica más apropiada (se cita la sentencia de 28 de enero de 1986 C-270/1983 ); que la vulneración de establecimiento se produce a través de la adopción de medidas fiscales que deniegan a una sucursal situada en Alemania, y explotada por una sociedad situada en otro Estado miembro, determinadas ventajas fiscales concedidas a las sociedades con domicilio en Alemania (se cita la sentencia 21 de septiembre de 1999 C-307/97 ); y que son también contrarias a la libertad de establecimiento todas aquellas medidas adoptadas por un Estado miembro que impidan de algún modo, o hagan menos atractivo, el establecimiento en un Estado miembro (se cita la sentencia de 13 de octubre de 2011 C-148/10 ).

B.- El tercero sostiene la infracción de los artículos 9.3 y 24 de la Constitución ; 105.1 y 106.1 de la LJCA y 281 , 335 , 336 , 340 , 346 y 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC ), así como de la jurisprudencia sobre estos preceptos legales (se citan las sentencias de este Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2010, recurso núm. 3971/2001 , y 13 de mayo de 2011, recurso núm. 3408/2007 ).

El argumento principal desarrollado para ello es que la no valoración por la Sala de instancia de los dictámenes que fueron aportados por la recurrente comportó una apreciación de la prueba que debe de calificarse arbitraria, si se atiende a los resultados irrazonables a que conduce esa decisión de la Sala "a quo".

#### **Quinto.**

La oposición efectuada por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO a esos tres motivos de casación, a través de la Abogacía del Estado, se puede sintetizar en las ideas siguientes.

1.- Al primer motivo opone que es correcta la distinción que, en relación con una sociedad matriz residente en otro Estado miembro, ha efectuado la sentencia recurrida entre sociedad filial y sucursal, como también la conclusión a que llega de que la sucursal no tiene personalidad propia y, por esta razón, ha de considerarse que las acciones adquiridas formalmente por la sucursal lo fueron en realidad por la sociedad matriz.

A continuación se remite a lo que sobre esta cuestión razona el FJ quinto de la sentencia recurrida, para realizar, tras esa remisión, este aserto:

«Fundamentación que no ha sido desvirtuada por el motivo en que se basa el recurso y las infracciones legales imputadas, por lo que no debe prosperar».

Finalmente, se dice que la que el contrato originario de adquisición de las acciones abunda en que la adquirente real fue una sociedad del grupo SONAE, "aunque formalmente las adquiriera la sucursal aquí recurrente".

2.- El segundo motivo se combate diciendo que la libertad de establecimiento no ha resultado vulnerada porque la recurrente, como sucursal de una sociedad portuguesa, está establecida en España y ejerce su actividad económica. A lo que se añade que de lo que se trata es de reconocer o no un beneficio fiscal a la sucursal de una sociedad portuguesa, y que con el no reconocimiento de ese beneficio no se ve afectada ni vulnerada la libertad de establecimiento.

3.- Frente al tercer motivo lo esgrimido es la jurisprudencia que ha declarado que en casación han de respetarse los hechos apreciados por la sentencia recurrida y no resulta procedente hacer supuesto de la cuestión.

#### **Sexto.**

El estudio de los motivos de casación exige efectuar la precisión previa de que el acto principal combatido en la instancia fue el acuerdo de 21 de abril de 2010, de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia tributaria, y tal acto, para rechazar el ajuste extracontable negativo que había sido realizado al amparo de lo establecido en el artículo 12.5 del TR/LIS de 2004, solamente esgrimió estas dos razones que siguen. (1) Que ese ajuste debía considerarse Ayuda de Estado de conformidad con la Decisión de 28 de octubre de 2009 de la Comisión de las Comunidades Europeas. Y (2) que la adquisición de las acciones debía ser referida a la mercantil portuguesa MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS SA y no a MCH Sucursal en España, por ser la primera la entidad matriz y la segunda una mera sucursal sin personalidad jurídica propia.

Desde la anterior precisión dos son las principales cuestiones que plantea el primer motivo de casación. Una es si ha sido correcta la aplicación de esa Decisión de 28 de octubre de 2009 de la Comisión de las Comunidades Europeas para justificar el rechazo del ajuste extracontable negativo que se realizó en la autoliquidación al amparo del art. 12.5 del TR/LIS 2004. Y la otra es si puede una sucursal aplicar para la determinación de su base imponible la previsión contenida en ese artículo 12.5 del TR/LIS 2004.

La respuesta a la primera cuestión tiene que ser negativa, porque la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2014 (asunto T-219/10) ha anulado los artículos 1 (apartado 1) y 4 de la mencionada Decisión de 28 de octubre de 2009 y esto que comporta que esta última no puede ya servir de fundamento a la liquidación controvertida. La oposición al recurso de casación desarrollada por el Abogado del Estado así lo viene a confirmar, al no haber insistido en el criterio manifestado por el impugnado acuerdo de 21 de abril de 2010 de que el controvertido ajuste extracontable debía ser considerado Ayuda de Estado.

La respuesta a la segunda cuestión tiene que ser coincidente con lo preconizado en el recurso de casación; esto es, que el establecimiento permanente es el centro de imputación de las rentas obtenidas por personas físicas o entidades no residentes territorio español utilizado por nuestra legislación tributaria para gravar en España dichas rentas; que las sucursales aparecen mencionadas como uno de los elementos constitutivos de ese concepto genérico de establecimiento permanente; y que, en lo que hace al elemento patrimonial generador de la renta imputable al establecimiento permanente, lo determinante es la afectación de ese elemento al establecimiento más que su titularidad formal.

Así resulta de lo establecido en los artículos 13 y 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes -TR/IRNR- (aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo) y 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado (por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio).

Y a ello ha de sumarse que el artículo 58.2.a) del TR/LIS de 2004 admitía la posibilidad de considerar a los establecimientos permanentes sociedades dominantes en el Régimen especial de consolidación Fiscal del Impuesto sobre Sociedades respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

Tiene razón, pues, el recurso de casación en lo que sostiene, con base en la doctrina de esta Sala, sobre todo lo siguiente.

Que las obligaciones tributarias de las sucursales de sociedades extranjeras que realizan actividades en España se concretan a través del establecimiento permanente; y que este es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por obligación real, lo que significa que es considerado como un ente con personalidad propia sometido a gravamen con las mismas reglas que son de aplicación a los sujetos pasivos por obligación personal, aunque limitadas al beneficio obtenido en el territorio español ( STS de 26 de septiembre de 2006, casación núm. 2307/2001 ).

Que una vez aceptada la realidad de la existencia de un establecimiento permanente a efectos fiscales, lo que no resulta posible es no aplicar las previsiones establecidas en las normas tributarias al respecto, pues el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por un sujeto ha de ser el que corresponda de acuerdo con las normas tributarias que lo regulan y sólo supletoriamente se puede acudir a lo señalado en otros ordenamientos jurídicos. ( SsTS de 16 y 23 de febrero de 2012, recursos de casación núms. 5672/2008 y 3798/2008 ).

Y que reconocida la autonomía del legislador tributario para delimitar, en aras de la determinación de la base imponible, el ámbito subjetivo y objetivo de una deducción, puede concluirse que la norma introducida en el apartado 5 del artículo 12 (de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades) tiene una aplicación preferente, sin que exista otro impedimento o traba en la Ley del impuesto que impida o restrinja su aplicación, ( STS de 24 de junio de 2013, recurso de casación núm. 33/2012 ).

#### Séptimo.

Lo anterior es bastante, sin necesidad de examinar ya los restantes motivos, para estimar el primer motivo de casación y anular la sentencia recurrida, con el resultado de que este Tribunal Supremo haya de enjuiciar directamente la controversia que fue suscitada en el proceso de instancia [ artículo 95.2.d) de la LJCA ]; un enjuiciamiento que conduce, con fundamento en ese mismo razonamiento desarrollado en el FJ precedente, a la estimación del recurso contencioso-administrativo que fue deducido en la instancia por MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A. SUCURSAL EN ESPAÑA (MCH, Sucursal en España) y a la consiguiente anulación de la actividad administrativa impugnada.

En cuanto a las costas procesales, respecto de las causadas en la instancia son de apreciar la clase de dudas que considera el apartado 1 del artículo 139 de la LJCA para apartarse de la regla general de la imposición; y cada parte litigante soportará las suyas en las que corresponden a esta casación por aplicación de lo establecido en el apartado 2 del mismo precepto procesal.

### FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A. SUCURSAL EN ESPAÑA (MCH, Sucursal en España) contra la sentencia de 23 de julio de 2015 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso núm. 480/2012 ); y anular dicha sentencia con la consecuencia de lo que se declara a continuación. 2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en el proceso de instancia por MCH, Sucursal en España; y anular, por no ser conformes a Derecho, tanto el acuerdo de 21 de abril de 2010 de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Tributaria (por el que se liquidó el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008) como la resolución de 27 de septiembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Central (que desestimó la reclamación planteada contra aquel acuerdo). 3.- No hacer especial imposición de las costas causadas en el proceso de instancia y declarar que cada parte abone las suyas en las correspondientes a este recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

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.