

# Comentarios a la Sentencia de la Audiencia Nacional en relación con la existencia de un establecimiento permanente en España por la actividad de maquila

Julio 2021

## Ponte en contacto con PwC Tax & Legal:

### Roberta Poza Cid

Socia en el departamento de Fiscalidad Internacional  
[roberta.poza.cid@pwc.com](mailto:roberta.poza.cid@pwc.com)

### Manuel Bouzas

Socio en el área de Precios de Transferencia de PwC Tax & Legal  
[manuel.bouzas@pwc.com](mailto:manuel.bouzas@pwc.com)

El pasado 15 de febrero se publicó una Sentencia muy relevante de la Audiencia Nacional (SAN 1879/2021) en relación con la existencia de un establecimiento permanente en España de una sociedad residente en Suiza por la actividad de sus filiales españolas. A continuación, vamos a resumir los antecedentes del caso y las conclusiones del Tribunal.

## 1. Antecedentes

El caso de autos tiene su origen en un acta en relación con Impuesto sobre No Residentes del ejercicio 2009 de una sociedad radicada en Suiza dedicada al sector de la alimentación (chocolate, chicles y caramelos).

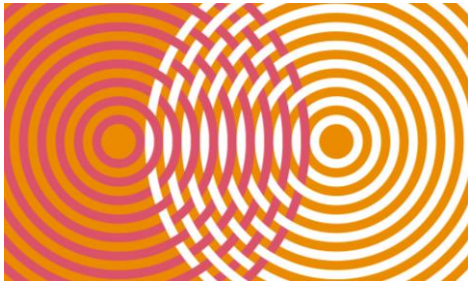
Justamente en el año 2009 el Grupo realizó una operación de reestructuración y cambio de negocio a nivel europeo y por el que pasa de un modelo descentralizado a otro centralizado con una cabecera en Europa que actúa como "Principal". En España se constituyen tres sociedades separadas para las actividades de fabricación bajo maquila, servicios y distribución que son dirigidas desde Suiza. Así en los mercados locales se asumen tareas de menor valor añadido, siendo las unidades locales propietarias de las fábricas y las máquinas.

El acuerdo de liquidación de la AEAT, así como la resolución del TEAC, consideraron que existía un establecimiento permanente en España de la entidad suiza, sin que este haya sido declarado y dado que no se aportó una contabilidad que recogiese las operaciones en España la liquidación se determinó mediante estimación indirecta.

## 2. Conclusiones de la Audiencia Nacional

El contribuyente alegó que no existe lugar fijo de negocios de la entidad suiza con base al artículo 5 del CDI Hispano-Suizo ni tampoco personal propio o instalaciones de la entidad Suiza en España actuando las filiales locales con independencia en relación a lo establecido en su objeto social. También consideró que las cláusulas del contrato entre la entidad maquiladora y el principal suizo eran las típicas entre entidades no vinculadas.

Sin embargo, la Audiencia Nacional confirma la liquidación y concluye que hay establecimiento permanente de la entidad Suiza en España a través de la filial maquiladora tanto por lugar fijo de negocio como por agente dependiente. La Audiencia hace mucho hincapié en las cláusulas del contrato que a su entender son la clave de sus conclusiones:



- La filial española ha realizado exclusivamente operaciones con la entidad suiza.
- Produce lo que le indica la entidad suiza bajo sus instrucciones.
- La entidad suiza ha utilizado las instalaciones de las filiales.
- Las materias primas, envases y productos son de la entidad suiza.

Términos contractuales similares se repiten en las otras dos filiales.

En conclusión, la Audiencia Nacional considera que la entidad suiza utilizaba las instalaciones de sus filiales en España, controlaba la actividad de las filiales que seguían sus instrucciones o/y actuaban como agente de la no residente, la cual mantenía la propiedad de la materia prima y la entidad española asumía los riesgos derivados de la fabricación por lo que había tanto un lugar fijo de negocios en la entidad maquiladora como agentes dependientes de las filiales españolas.

Para determinar el beneficio del EP se siguió el método de estimación indirecta sobre la base del volumen de operaciones a efectos del IVA español.

### **3. Algunas reflexiones para finalizar**

Partiendo de que en el ámbito económico y productivo un fabricante bajo maquila realiza un servicio con poco riesgo, se trataría de un fabricante que no tiene responsabilidad sobre la planificación de la demanda, no es el dueño ni de la materia prima ni del producto final y se dedica fundamentalmente a “ensamblar” para un tercero.

La sentencia, parece seguir un concepto amplio de establecimiento permanente

similar al conocido como “Spanish approach” o asentamiento operativo complejo, pero sin delimitar claramente si se considera que es un establecimiento permanente por ser un lugar fijo de negocios a disposición de la matriz o/y por ser un agente dependiente, ya que basa el análisis en la dependencia en sus decisiones respecto a la matriz suiza. Cabe recordar que el concepto de agente dependiente previsto en el Convenio se refiere a la actividad comercial, entendiéndose que sería un agente dependiente, y por lo tanto daría lugar a un establecimiento permanente, en aquellos casos se den circunstancias de dependencia similares a las descritas. Por el contrario, en aquellos casos en los que se trata de una entidad maquiladora, que se dedica a la fabricación por encargo, la determinación de la existencia de un establecimiento permanente debería de ser a través del concepto del lugar fijo de negocios, no estando previsto en el Convenio un “agente dependiente de fabricación”. Finalmente, hay que traer a colación el apartado 6 del artículo 5 del referido Convenio, donde se aclara que el hecho de que una entidad sea controlada por otra, como es el caso, no convierte por sí solo a estas entidades en establecimiento permanente.

En definitiva, parece que la Audiencia Nacional asimila un fabricante de bajo riesgo, que “maquile” exclusivamente para una entidad del Grupo a un establecimiento permanente en España.

Es necesario ver cómo evoluciona la jurisprudencia, pero mientras tanto, sería recomendable revisar la operativa y condiciones contractuales de este tipo de fabricantes.