

El TS resuelve cómo ha de calcularse el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un establecimiento permanente situado en el extranjero y que se encuentra exento

Se plantea en el recurso si, para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un establecimiento permanente situado en el extranjero, que se encuentra exento conforme al art. 22 TRLIS, es procedente la aplicación de un criterio de proporcionalidad en la imputación de gastos de dirección y administración generales a tal establecimiento.

Señala la Sala que en el caso de los grupos mercantiles se producen unas actividades y servicios que no siempre generan transacción y consecuente gasto en todas las entidades del grupo, pero que revierten en utilidad y beneficio de las mismas y de sus establecimientos permanentes. Los gastos de dirección y generales de administración que se generan en el seno de un grupo mercantil y que, por ser generales, no son susceptibles de individualización, pueden ser objeto de imputación entre las entidades del grupo. Así, declara el TS que, para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un establecimiento permanente situado en el extranjero, que se encuentra exento, se podrán imputar proporcionalmente a dicho establecimiento los gastos de dirección y generales de administración realizados para alcanzar los fines del establecimiento permanente, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otro lugar.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1016/2023, de 17 de julio de 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 4128/2021

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 17 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 4128/2021, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 2 de marzo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1135/2017.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Antonio Rodríguez Nadal, en representación de la mercantil COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE PETRÓLEOS, SA (CEPSA).

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 2 de marzo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso contencioso- administrativo interpuesto por COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE PETRÓLEOS, S.A.U., frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de octubre de 2017, relativa al impuesto sobre sociedades (régimen de declaración consolidada), ejercicio 2011.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE PETRÓLEOS, S.A.U., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D. Antonio Rafael Rodríguez Muñoz, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de octubre de 2017, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, con imposición de costas a la demandada".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ["TRLIS"], BOE de 11 marzo 2004.

La norma se considera infringida, en síntesis, por cuanto la sentencia de instancia ha considerado -a juicio de la Administración recurrente de forma incorrecta-, que la determinación de los gastos de dirección y generales de administración que han de imputarse a un establecimiento permanente situado en un país tercero, no puede hacerse sobre criterios proporcionales, sino únicamente individualizando cada uno de ellos.

2. La Sala de instancia, por auto de 18 de mayo de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, y el procurador don Antonio Rodríguez Nadal, en representación de Compañía Española de Petróleos, S.A (CEPSA), como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 2 de marzo de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un establecimiento permanente situado en el extranjero, que se encuentra exento ex artículo 22 TRLIS, es procedente la aplicación de un criterio de proporcionalidad en la imputación de gastos de dirección y administración generales a tal establecimiento.

3.º) Identificar como norma jurídica que, en principio, debe ser interpretada, el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 marzo 2004).

Ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la presente casación haya de extenderse a otras normas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa".

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 20 de abril de 2022, que observa los requisitos legales y en el que se menciona como norma jurídica infringida la que ha quedado citada más arriba.

Alega que lo que en el recurso se discute no es la existencia de dichos gastos generales, admitidos por la obligada tributaria, sino la correcta o incorrecta determinación de gastos de dirección y administración generales al establecimiento permanente (EP) de Argelia, a los efectos de aplicar la exención del artículo 22 del TRLIS. Aduce que en el caso resuelto por la sentencia, la obligada tributaria no realizó imputación alguna por estos conceptos en orden a la determinación del beneficio derivado del EP de Argelia, ni en los ejercicios 2000 a 2004 del IS, ni en los ejercicios 2005 a 2008, objeto del recurso 345/2015 de esta misma Sección, cuya sentencia también ha sido recurrida en casación, ni en el ejercicio 2011, objeto del actual recurso, por lo que dichos gastos generales se dedujeron en su totalidad en la casa central. Con ello se consiguió una renta del EP mayor que, al estar exenta - ex artículo 22 del TRLIS - supuso una menor base imponible. Fue la Inspección la que realizó la imputación de acuerdo con los datos e información que le fueron proporcionados por la obligada tributaria, para lo que optó por su imputación parcial al EP de Argelia atendiendo a un criterio proporcional. En concreto, respecto al importe total del gasto correspondiente a estos centros de coste, la Inspección procedió a calcular un porcentaje obtenido al relacionar la inversión en Argelia neta con el total de las inmovilizaciones materiales netas recogidas en la contabilidad consolidada del grupo mercantil. Para ello tuvo en cuenta, con carácter general, el artículo 7.3 del Modelo de Convenio de la OCDE, y especialmente, por su valor interpretativo, los Comentarios a ese artículo 7.3 (apartado 3.27) del Modelo de Convenio.

Considera que lo que se discute en la sentencia recurrida en casación, es diferente a lo declarado por la Sala de la Audiencia Nacional en su sentencia de 24 de septiembre de 2013, rec. 144/2010, en la que se apoya, pues lo que aquí se cuestiona es la posibilidad de acudir a un criterio de proporcionalidad exigiendo un imposible: individualizarlos por EP. Afirma que con la interpretación de la sentencia, que niega la aplicación de un criterio de proporcionalidad, se está infringiendo el artículo 22 del TRLIS en lo que se refiere a la forma de determinación, por medio de un criterio de proporcionalidad, de una parte de la renta que puede gozar de exención (la correspondiente a la imputación de los gastos de dirección y generales de administración) y, por extensión, lo previsto en el artículo 7.3 del Modelo de Convenio OCDE y los Comentarios interpretativos del mismo, de especial valor para determinar su alcance.

Sostiene que si los gastos son generales es precisamente porque no se pueden individualizar, lo que exige que se tenga que acudir a criterios de proporcionalidad para poder repartirlos entre todas las sociedades de un grupo. Concluye que estos criterios proporcionales pretenden dar solución a la imposibilidad de individualización debido a la naturaleza de esos gastos.

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] que, interpretando correctamente el artículo 22 TRLIS, del que el actual artículo 22 de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, es fiel trasunto, por lo que debería proyectarse la doctrina de esa Sala sobre este también, determine que:

-Para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un establecimiento permanente situado en el extranjero, que se encuentra exento ex artículo 22 TRLIS, es procedente la aplicación de un criterio de proporcionalidad en la imputación de gastos de dirección y administración generales a tal establecimiento.

La estimación del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación, en este punto, del recurso del obligado contra la resolución del TEAC y a la confirmación, por tanto, de la liquidación recurrida".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que, para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un establecimiento permanente situado en el extranjero, que se encuentra exento ex artículo 22 TRLIS, es procedente la aplicación de un criterio de proporcionalidad en la imputación de gastos de dirección y administración generales a tal establecimiento y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAC impugnada."

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El procurador don Antonio Rodríguez Nadal, en representación de la mercantil Compañía Española de Petróleos, SA (CEPSA), emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 27 de mayo de 2022, en el que alega que la Sala *a quo* acoge dos de los principales argumentos esgrimidos por CEPSA en su demanda: (i) no se pueden imputar al EP todos los gastos de dirección y generales de administración en los que haya podido incurrir la central, sino solo aquéllos realizados para alcanzar los fines propios del EP, y (ii) la Inspección no ha efectuado un análisis apropiado para determinar los gastos de dirección y generales de administración potencialmente distribuibles.

Reitera que todos los gastos de dirección y generales de administración de la central no pueden ser imputados proporcionalmente al EP, sino que sólo pueden serlo aquellos realizados para alcanzar sus fines propios, labor de selección previa que no hizo correctamente la Inspección, por mucho que la ratificara el TEAC, y esto es lo que acertadamente corrige la Sala *a quo* en su sentencia.

Sostiene que la sentencia recurrida no excluye sin más, como quiere hacer ver el abogado del Estado, el criterio de proporcionalidad para determinar los gastos de dirección y generales de administración de la sociedad que pueden corresponder al EP en el extranjero, lo excluye cuando se aplica, tal y como aquí ha sucedido, a una selección de gastos de dirección y generales de administración que no responde a los que "razonablemente" pueden corresponder al EP, atendiendo a los fines que le son propios, pues si el EP de Argelia realiza una actividad extractiva, no tiene sentido atribuirle gastos de dirección y generales de administración de CEPSA referidos a la actividad de refino o de gasocentro en España.

Por tanto, el problema jurídico no deriva de la aplicación de un criterio de proporcionalidad para determinar los gastos de dirección y generales de administración que pueden corresponder al EP en el extranjero, sino que deriva de la previa selección de esos gastos, porque sólo se deben distribuir proporcionalmente aquellos que razonablemente pueden corresponder al EP. Si esta previa selección es incorrecta, la aplicación del criterio de proporcionalidad también lo será.

Añade que el apartado 1 del artículo 22 TRLIS, en la redacción aplicable *ratione temporis*, no se refiere a un criterio de proporcionalidad en la distribución de gastos de dirección y generales de administración entre la sociedad residente y su EP en el extranjero.

Termina solicitando a la Sala:

"[...] tenga por formulada oposición al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 2 de marzo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 1135/2017 y acuerde su desestimación, con imposición de las costas causadas a la parte recurrente, al amparo del artículo 93.4 LJCA".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 30 de mayo de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria su celebración atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 26 de enero de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D.^ª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 28 de marzo de 2023, dejándose sin efecto el señalamiento realizado por necesidades del servicio, y señalándose nuevamente el 11 de julio de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si, para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un establecimiento permanente situado en el extranjero, que se encuentra exento ex artículo 22 TRLIS, es procedente la aplicación de un criterio de proporcionalidad en la imputación de gastos de dirección y administración generales a tal establecimiento.

2. Tal y como recoge el auto de admisión, la actuación administrativa originariamente impugnada fue una liquidación practicada por la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011.

El acuerdo de liquidación fue confirmado en vía económico-administrativa por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de octubre de 2017.

CEPSA interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, tramitado con el número núm. 1135/2017 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que dictó sentencia estimatoria en fecha 2 de marzo de 2021.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho segundo, con el siguiente tenor literal:

"En relación al primero de los problemas planteados, imputación al EP de Argelia de gastos de dirección y generales de administración, debemos recordar la dicción del artículo 22 del RDL 4/2004:

"1. Estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en los términos previstos en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 21 de esta ley.

b) Que el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, en los términos del artículo anterior, y que no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. (...)".

La Inspección considera que, para la determinación del beneficio atribuible a las actividades empresariales desarrolladas en el EP de Argelia, y, por tanto, para la aplicación de la exención, deben descontarse una serie de gastos en concepto de investigación y desarrollo, de dirección y generales de administración de CEPSA y gastos financieros del grupo mercantil, en la parte imputable a dicho EP.

El obligado tributario prestó conformidad a los ajustes correspondientes a los gastos de I+D y a los gastos financieros, por lo que en el presente recurso se discute la determinación de gastos de

dirección y administración generales que la Administración entiende imputables al Establecimiento Permanente de Argelia.

La Inspección pone de manifiesto que en los grupos mercantiles se producen unas actividades y servicios que no siempre generan transacción y consecuente gasto en todas las entidades del grupo, pero que revierten en utilidad y beneficio de las mismas y de sus establecimientos permanentes. Desde esta perspectiva, se imputan determinados gastos corporativos en concepto de dirección y generales de administración (dirección de sistemas de información, presidencia, relaciones institucionales, etc), cuyos costes deben ser, a juicio de la Inspección, parcialmente imputados al EP de Argelia en una determinada proporción. Cuantificado el importe total del gasto correspondiente a estos centros de coste, la Inspección procede a calcular un porcentaje obtenido al relacionar la inversión en Argelia neta con el total de las inmovilizaciones materiales netas recogidas en la contabilidad consolidada del grupo mercantil.

Ahora bien, esta mecánica en la imputación de gastos en concepto de dirección y generales de administración, ha sido rechazada por esta Sala respecto a la recurrente en relación a los ejercicios 2000 y 2004, en los que la Administración realizó la imputación por gastos por los mismos conceptos utilizando el mismo método que aplica en los ejercicios que nos ocupan.

En la sentencia de 24 de septiembre de 2013, recurso número 144/2010, podemos leer:

"El segundo de los motivos aducidos en la demanda se refiere a la inclusión de gastos de otra naturaleza, los de repercusión de los generales de dirección y administración, acerca de los cuales no declaró la entidad la existencia de ninguno a efecto de la integración de la base para la deducción o la exención para evitar la doble imposición. (...)

A diferencia de lo concluido en cuanto al punto anterior, en lo referente a los gastos de dirección y administración la Sala considera que el acto administrativo de liquidación, así como la resolución del TEAC que lo respalda, no se ajustan para la determinación del importe final a norma jurídica alguna, sino que tales gastos se imponen, para minorar la base económica de la deducción o exención, de modo estimativo o conjetural, sin tener en cuenta, tal como la recurrente alega, la diferente actividad desplegada por el establecimiento permanente en relación con el conjunto de actividad del grupo. (...)

(...) a la hora de cuantificar la participación del establecimiento permanente en tales gastos, no parece tener reflejo directo y justificado esa diferencia o heterogeneidad entre el establecimiento permanente y el conjunto del grupo, pues únicamente se registra una regla de proporcionalidad entre las ventas del establecimiento permanente y el porcentaje que representan sobre el importe neto de la cifra de negocios, para establecer que, siendo aquél el 4,21 por 100, en el mismo porcentaje debería participar de los gastos generales o comunes, conclusión a que llega el acuerdo de liquidación sin mayor motivación y sin verificar si la totalidad de los denominados "gastos de dirección y administración generales" son tales en su integridad o si, por el contrario, tal como se sostiene en el escrito de demanda, parte de ellos no pueden ser conceptuados como tales, por ser exclusivos de la actividad de refinería, no de la extractiva, lo que supondría que no cabe apodícticamente partir de una cantidad en concepto de gastos de dirección y administración generales, por la cifra indicada, sino que sería preciso analizar con mayor rigor tales gastos, para comprobar cuales de ellos, por ser verdaderamente generales, son aptos para su repercusión y, una vez determinada esa necesidad de traslación, discutir entonces la regla de proporcionalidad y sobre qué magnitudes sería admisible. (...)

Es clara, por tanto, la procedencia de estimar el recurso en cuanto a este concepto de la minoración de la base de la deducción o exención, en los gastos de administración y generales, pues no siendo admisible el criterio sostenido en la demanda sobre la improcedencia, en términos absolutos, de reflejar cantidad alguna en tal concepto, tampoco lo es la concreción de dicha partida efectuada por la Inspección y avalada por el TEAC en sede revisora."

Esta sentencia ha sido confirmada por la del Tribunal Supremo de fecha 11 de noviembre de 2015, RC 3451/2013.

Debemos llegar a la misma conclusión plasmada en la anterior sentencia, pues el supuesto que analizamos es idéntico al resuelto por ella en este punto, si bien el coeficiente resulta de relacionar la inversión de Argelia neta con el total de las inmovilizaciones materiales netas recogidas en la contabilidad consolidada del grupo mercantil.

Señala el TEAC que la Inspección ha dispuesto de información con la que no contaba en comprobaciones anteriores, puesto que conforme al nuevo marco contable aplicado por el obligado tributario, éste ha incorporado a la memoria consolidada anual y al informe de gestión del grupo, nuevos datos que han permitido verificar que los gastos de dirección y generales de administración corresponden a los procesos de planificación estratégica y presupuestaria con impacto en la actividad integral del grupo mercantil y por ende en la del EP de Argelia. Pero la determinación de los gastos se ha vuelto a hacer sobre criterios proporcionales y no individualizando cada uno de ellos.

Por ello debemos estimar el recurso en este aspecto".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Precepto concernido en este proceso.

1. Conforme al auto de admisión, el precepto que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio es el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ["TRLIS"], en la redacción aplicable al caso, vigente desde el 12 de marzo de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2012, que dispone:

"Artículo 22. Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

1. Estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en los términos previstos en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

b) Que el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, en los términos del artículo anterior, y que no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal".

2. Este apartado mantuvo la misma redacción en la versión dada por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, y, en la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que regula en el mismo ordinal la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, disponiendo lo siguiente:

"1. Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento, en los términos del apartado 1 del artículo anterior.

Estarán exentas, igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad cuando se cumpla el requisito de tributación señalado".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión suscitada se centra en determinar si, para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un establecimiento permanente situado

en el extranjero, que se encuentra exento ex artículo 22 TRLIS, es procedente la aplicación de un criterio de proporcionalidad en la imputación de gastos de dirección y administración generales a tal establecimiento.

2. Indica el Abogado del Estado en su escrito de interposición, que es fiel trasunto de su escrito de preparación, que lo que se discute en este recurso no es la existencia de unos gastos generales, admitidos por la obligada tributaria, sino la correcta o incorrecta determinación de gastos de dirección y administración generales al establecimiento permanente de Argelia, a los efectos de aplicar la exención del artículo 22 del TRLIS.

Aduce que en el caso resuelto por la sentencia impugnada en casación, la obligada tributaria no realizó imputación alguna por estos conceptos en orden a la determinación del beneficio derivado del EP de Argelia, ni en los ejercicios 2000 a 2004 del IS, ni en los ejercicios 2005 a 2008, objeto del recurso 345/2015 de esta misma Sección, cuya sentencia ha sido recurrida también en casación, ni en el ejercicio 2011, objeto del actual recurso, por lo que dichos gastos generales se dedujeron en su totalidad en la casa central. Con ello se consiguió una renta del EP mayor que, al estar exenta - ex artículo 22 del TRLIS - supuso una menor base imponible.

Fue la Inspección la que realizó la imputación de acuerdo con los datos e información que le fueron proporcionados por la obligada tributaria, para lo que optó por su imputación parcial al EP de Argelia atendiendo a un criterio proporcional. En concreto, respecto al importe total del gasto correspondiente a estos centros de coste, la Inspección procedió a calcular un porcentaje obtenido al relacionar la inversión en Argelia neta con el total de las inmovilizaciones materiales netas recogidas en la contabilidad consolidada del grupo mercantil. Para ello tuvo en cuenta, con carácter general, el artículo 7.3 del Modelo de Convenio de la OCDE, y especialmente, por su valor interpretativo, los Comentarios a ese artículo 7.3 (apartado 3.27) del Modelo de Convenio.

Considera que lo que se discute en la sentencia recurrida en casación, es diferente a lo declarado por la Sala de la Audiencia Nacional en su sentencia de 24 de septiembre de 2013, rec. 144/2010, en la que se apoya, pues lo que aquí se cuestiona es la posibilidad de acudir a un criterio de proporcionalidad exigiendo un imposible: individualizarlos por EP. Afirma que con la interpretación de la sentencia, que niega la aplicación de un criterio de proporcionalidad, se está infringiendo el artículo 22 del TRLIS en lo que se refiere a la forma de determinación, por medio de un criterio de proporcionalidad, de una parte de la renta que puede gozar de exención (la correspondiente a la imputación de los gastos de dirección y generales de administración) y, por extensión, lo previsto en el artículo 7.3 del Modelo de Convenio OCDE y los Comentarios interpretativos del mismo, de especial valor para determinar su alcance.

3. Frente a ello, sostiene la parte recurrida en casación que todos los gastos de dirección y generales de administración de la central no pueden ser imputados proporcionalmente al EP, sino que sólo pueden serlo aquellos realizados para alcanzar sus fines propios, labor de selección previa que no hizo correctamente la Inspección, que fue ratificada por el TEAC, y que acertadamente corrigió la Sala *a quo* en su sentencia.

Afirma que la sentencia recurrida no excluye sin más, como quiere hacer ver el Abogado del Estado, el criterio de proporcionalidad para determinar los gastos de dirección y generales de administración de la sociedad que pueden corresponder al EP en el extranjero, lo excluye cuando se aplica, tal y como aquí ha sucedido, a una selección de gastos de dirección y generales de administración que no responden a los que "razonablemente" pueden corresponder al EP, atendiendo a los fines que le son propios, pues si el EP de Argelia realiza una actividad extractiva, no tiene sentido atribuirle gastos de dirección y generales de administración de CEPESA referidos a la actividad de refino o de gasocentro en España.

Por tanto, el problema jurídico no deriva de la aplicación de un criterio de proporcionalidad para determinar los gastos de dirección y generales de administración que pueden corresponder al EP en el extranjero, sino que deriva de la previa selección de esos gastos, porque sólo se deben distribuir proporcionalmente aquellos que razonablemente pueden corresponder al EP. Si esta previa selección es incorrecta, la aplicación del criterio de proporcionalidad también lo será.

4. La Sala no comparte la alegación del Abogado del Estado atinente a que se niega en la sentencia recurrida en casación, la posibilidad de acudir a un criterio de proporcionalidad para determinar los gastos de dirección y generales de administración que pueden corresponder al establecimiento permanente en el extranjero, pues lo que se niega es que todos los gastos de dirección y generales de administración en que haya incurrido la central puedan ser imputados proporcionalmente al EP, sino solo aquellos que sirvan para alcanzar los fines del EP.

En efecto, una lectura rigurosa de la sentencia impugnada en casación conduce a colegir que la Sala *a quo*, ante la alegación de CEPSA que discutía la selección de centros de gastos efectuada por la Inspección, consideró que la "*mecánica en la imputación de gastos en concepto de dirección y generales de administración*" era inadecuada, pues había sido rechazada por la Sala de instancia respecto a la recurrente en relación a los ejercicios 2000 y 2004, "*en los que la Administración realizó la imputación por gastos por los mismos conceptos utilizando el mismo método que aplica en los ejercicios que nos ocupan*", remitiéndose a la sentencia de 24 de septiembre de 2013 (rec. núm. 144/2010) en la que se declara lo siguiente:

[...] en lo referente a los gastos de dirección y administración la Sala considera que el acto administrativo de liquidación, así como la resolución del TEAC que lo respalda, no se ajustan para la determinación del importe final a norma jurídica alguna, sino que tales gastos se imponen, para minorar la base económica de la deducción o exención, de modo estimativo o conjetural, sin tener en cuenta, tal como la recurrente alega, la diferente actividad desplegada por el establecimiento permanente en relación con el conjunto de actividad del grupo. (...)

(...) a la hora de cuantificar la participación del establecimiento permanente en tales gastos, no parece tener reflejo directo y justificado esa diferencia o heterogeneidad entre el establecimiento permanente y el conjunto del grupo, pues únicamente se registra una regla de proporcionalidad entre las ventas del establecimiento permanente y el porcentaje que representan sobre el importe neto de la cifra de negocios, para establecer que, siendo aquél el 4,21 por 100, en el mismo porcentaje debería participar de los gastos generales o comunes, conclusión a que llega el acuerdo de liquidación sin mayor motivación y sin verificar si la totalidad de los denominados "gastos de dirección y administración generales" son tales en su integridad o si, por el contrario, tal como se sostiene en el escrito de demanda, parte de ellos no pueden ser conceptuados como tales, por ser exclusivos de la actividad de refinería, no de la extractiva, lo que supondría que no cabe apodícticamente partir de una cantidad en concepto de gastos de dirección y administración generales, por la cifra indicada, sino que sería preciso analizar con mayor rigor tales gastos, para comprobar cuales de ellos, por ser verdaderamente generales, son aptos para su repercusión y, una vez determinada esa necesidad de traslación, discutir entonces la regla de proporcionalidad y sobre qué magnitudes sería admisible. (...)

De su tenor no se desprende, a diferencia de lo que sostiene la parte recurrente, que sea necesario individualizar los gastos de dirección y generales de administración por cada EP, sino que la Inspección habrá de realizar una labor de "*selección*" previa de los gastos para determinar aquellos que, por ser verdaderamente generales y estar relacionados con los fines del EP, pueden serle imputados proporcionalmente. Dicho de otra forma, y en los términos utilizados por la Sala de instancia en la sentencia a que se remite, "*sería preciso analizar con mayor rigor tales gastos, para comprobar cuales de ellos, por ser verdaderamente generales, son aptos para su repercusión y, una vez determinada esa*

necesidad de traslación, discutir entonces la regla de proporcionalidad y sobre qué magnitudes sería admisible [...]".

El problema, por tanto, no deriva de la aplicación de un criterio de proporcionalidad para determinar los gastos de dirección y generales de administración que pueden imputarse al EP, sino que deriva de un paso anterior, esto es, de la previa selección de los gastos, dado que sólo se podrán imputar proporcionalmente aquellos que, se reitera, por ser verdaderamente generales y estar relacionados con los fines del EP, pueden serle imputados.

En consecuencia, no puede atribuirse a la afirmación final de la sentencia -"[...] la determinación de los gastos se ha vuelto a hacer sobre criterios proporcionales y no individualizando cada uno de ellos"- el alcance defendido por el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación, que comporta negar la posibilidad de acudir al criterio de proporcionalidad y exigir la individualización de los gastos generales por EP, pues, como ya se ha expuesto, lo que excluye es su aplicación a unos gastos de dirección y generales de administración "seleccionados" que no responden a los fines del establecimiento permanente.

5. Partiendo, pues, de que para la determinación del beneficio atribuible a las actividades empresariales desarrolladas en el establecimiento permanente de Argelia y, por tanto, para la aplicación de la exención prevista en el artículo 22 TRLIS, no se niega la procedencia de imputar al establecimiento permanente gastos de dirección y administración generales, y partiendo, igualmente, de que la sentencia impugnada en casación no niega la procedencia de aplicar un criterio de proporcionalidad, la cuestión a dilucidar será determinar si todos los gastos de dirección y generales de administración de la central pueden ser imputados proporcionalmente al EP o solo aquellos que estén relacionados con los fines del establecimiento permanente.

Tal y como puso de manifiesto la Inspección y recogió la sentencia recurrida en casación, en los grupos mercantiles se producen unas actividades y servicios que no siempre generan transacción y consecuente gasto en todas las entidades del grupo, pero que revierten en utilidad y beneficio de las mismas y de sus establecimientos permanentes. Son los gastos de dirección y generales de administración, que son aquellos que se generan en el seno de un grupo mercantil y que por ser generales, y por tanto, no susceptibles de individualización, pueden ser objeto de imputación entre las entidades del grupo.

El problema será, ahora, determinar qué gastos de dirección y administración generales pueden ser objeto de imputación a los establecimientos permanentes, en este caso, al EP de Argelia. Conviene recordar que el artículo 22.1 TRLIS, en la redacción aplicable al caso, no establece ningún criterio de imputación en la distribución de los gastos de dirección y generales de administración entre la sociedad residente y su establecimiento permanente en el extranjero, así como tampoco lo hacen el resto de sus apartados, limitándose a recoger que *"Estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) Que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en los términos previstos en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley. b) Que el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, en los términos del artículo anterior, y que no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal"*.

Pues bien, el criterio de imputación lo proporciona, en el caso examinado, el Convenio entre el Reino de España y la República Argelina Democrática y Popular para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 7 de octubre de 2002 (BOE de 22 de julio de 2005), que entró en vigor el 6 de julio de 2005, cuyo artículo 7.3 dispone lo siguiente:

"Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otro lugar"

De su tenor se desprende, sin dificultad, que se permite la deducción no de todos los gastos de dirección y generales de administración, sino de aquellos " *realizados para los fines del establecimiento permanente* ", tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otro lugar.

Un criterio similar, aunque no idéntico, se recoge en el artículo 18.1.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes ["IRNR"], aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para la determinación de la base imponible en el IRNR correspondiente a los establecimientos permanentes en España de entidades no residentes, que señala:

"b) Para la determinación de la base imponible será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: [...]".

De lo expuesto se deduce que, tal y como declaró la sentencia recurrida en casación, que se remitió al criterio de la propia Sala de instancia recogido en sentencia de 24 de septiembre de 2013 (rec. núm. 144/2010), todos los gastos de dirección y generales de administración de la central no pueden ser imputados proporcionalmente al EP, sino sólo aquellos realizados para los fines del establecimiento permanente, lo que exige una labor previa de selección que no realizó correctamente la Inspección, y que es lo que motivó que fuera corregido por la Sala de instancia.

6. En último término, sostiene el Abogado del Estado que para la aplicación del criterio de proporcionalidad, la Inspección tributaria tuvo en cuenta, en primer lugar, con carácter general, el artículo 7.3 del Modelo de Convenio de la OCDE, según el cual, "*Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte*" y especialmente, por su indudable valor interpretativo, los Comentarios a ese artículo 7.3 (apartado 3.27) del Modelo de Convenio donde se viene a dar carta de naturaleza a la aplicación de ese criterio de proporcionalidad, que señala:

"Este apartado aclara, en relación con los gastos del establecimiento permanente, el principio general establecido en el apartado 2. El apartado reconoce específicamente que, para calcular los beneficios de un establecimiento permanente, deben tomarse en cuenta los gastos contraídos para los fines del establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar donde se hayan realizado. Es evidente que, en ciertos casos será necesario estimar o calcular por medios convencionales el importe de los gastos considerados. En el caso, por ejemplo, de los gastos generales de administración realizados en la sede central de la empresa, puede ser adecuado computar una parte proporcional según la relación entre el volumen de ventas del establecimiento permanente (o eventualmente su beneficio bruto) y el del conjunto de la empresa. Con esta reserva, debe computarse el importe real de los gastos contraídos para los fines del establecimiento permanente por razón de los gastos de la empresa imputables al mismo no está condicionada al reembolso efectivo de tales gastos por el establecimiento permanente".

Pues bien, a este respecto hay que recordar, de un lado, que si bien los Comentarios al artículo 7.3 (apartado 3.27) del Modelo de Convenio de la OCDE y los Comentarios interpretativos del mismo, pueden tener virtualidad como criterios interpretativos en relación con el art. 7.3 CDI hispano-

argelino, sin embargo no la tienen en relación al artículo 22 TRLIS, citado como infringido, tal y como subraya la parte recurrida en casación.

De otro lado, esta Sala ha declarado repetidamente que las reglas, modelos o comentarios OCDE que inspiran normalmente la redacción de los convenios -entre los estados cuyos gobiernos pertenecen a tal organización- no son fuentes normativas que condicionen o vinculen nuestro criterio, ni pueden ser invocadas como infringidas en casación. Así, la STS de 21 de febrero de 2017 (recurso de casación n.º 2970/2015) señala lo siguiente:

"2.º) se apela a las Directrices de la OCDE a que remiten los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE según lo dispuesto en el artículo 3 de la LIS (art. 3 TRLIS) a cuyo tenor lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

Sin embargo, esta remisión al artículo 3 -en relación con el ámbito de aplicación espacial del TRLIS- vuelve a concretarse en las disposiciones normativas que conforme a la Constitución se hayan integrado en nuestro ordenamiento interno (tratados y convenios internacionales), sin que posean tal naturaleza normativa las directrices OCDE, que esta Sala ya ha declarado no son fuentes del Derecho ni, como tales, invocables en casación (así, la sentencia de 19 de octubre de 2016, dictada en el recurso de casación n.º 2558/2015)".

Esta última citada señala lo siguiente (a propósito de la derogada casación, pero plenamente aplicable a la actualmente vigente):

"La infracción que se invoque en casación, por tanto, debe recaer sobre las normas del ordenamiento jurídico, esto es, sobre las fuentes formales que lo integran y que enuncia el artículo 1.1 del Código Civil, al establecer que "...las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho". Dentro del concepto material de ley que expresa el mencionado precepto cabe incluir las distintas manifestaciones, jerárquicamente ordenadas, de la potestad normativa (Constitución, Tratados internacionales, ley orgánica, ley ordinaria, reglamentos, etc.), pero no es posible fundamentar un motivo casacional en la infracción de las mencionadas directrices de la OCDE, dada la ausencia de valor normativo, es decir, como fuente jurídica vinculante para los Tribunales de justicia que cabe predicar de éstas, y que este Tribunal Supremo ya ha declarado (así, la Sentencia de 18 de julio de 2012, pronunciada en el recurso de casación n.º 3779/2009), en que se consideran tales directrices como meras recomendaciones a los Estados y, en otro lugar de dicha sentencia, les asigna un valor interpretativo.

Tal función, la de interpretar las normas jurídicas, es la que deriva, por lo demás, del propio papel que les asigna la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas... [...]"

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un establecimiento permanente situado en el extranjero, que se encuentra exento ex artículo 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se podrán imputar proporcionalmente a dicho establecimiento los gastos de dirección y generales de administración realizados para alcanzar los fines del establecimiento permanente, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otro lugar.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 2 de marzo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1135/2017.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.