

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072201

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 28 de noviembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5448/2018

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Concepto de establecimiento permanente. Actividades auxiliares. Convenio con Suiza. Para la Sala de instancia estaba claro que el director de la sucursal no realizaba actividades sustanciales que se puedan identificar con facultades para concluir contratos en nombre de la empresa. Sin embargo, en opinión de la recurrente, su toma de posición supone su modificación unilateral, al margen del procedimiento previsto en el propio CDI hispano-suizo, puesto que, de no haber cometido los errores de interpretación que le atribuye, habría entendido que una actividad financiera cuyos destinatarios son otras compañías del mismo grupo empresarial, como la desarrollada por la sucursal suiza, no se puede reputar como accesoria o auxiliar, ya que, por su propia naturaleza, no es una actividad de publicidad, de suministro de información, de investigación científica o similar a las anteriores, y no se desarrollaba para la propia empresa sino para terceros.

El art. 5 CDI hispano-suizo ha mantenido su redacción inicial – la aplicable a los hechos, que seguía la del Modelo Convenio de la OCDE de 1963-, hasta que fue modificada por el art. 3 del Protocolo entre la Confederación Suiza y el Reino de España que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de junio de 2011, en vigor desde el 24 de agosto de 2013. Esta modificación del art. 5 CDI añadió un subapartado f) al apartado 3 -«f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), con la condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación sea de carácter auxiliar o preparatorio», en línea con el art. 5.4.f) del Modelo Convenio de la OCDE de 2005, y dio nueva redacción al apartado 4 -«4. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 5, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 3 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado», nuevamente en línea con el art. 5.5 del nuevo Modelo Convenio de la OCDE. Mantiene, no obstante, igual la redacción del art. 5.3.e) CDI.

A la vista de todo ello, el presente recurso de casación suscita la siguiente cuestión jurídica: determinar los límites de la conocida como interpretación «dinámica» de los CDIs suscritos por el Reino de España con base en el Modelo Convenio de la OCDE cuando se comprueba que, bastante tiempo después de que se produjeran los hechos controvertidos y respecto de los preceptos interpretados, los Estados signatarios consideraron necesario hacer modificaciones como las señaladas ajustándose al posterior Modelo Convenio de la OCDE, haciéndolas coincidir, e innecesario modificar la redacción de otros artículos –como la letra e) del art. 5.3-, pese a que también diferían de la del precepto correlativo del posterior Modelo Convenio de la OCDE. Se aprecia la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, habida cuenta además de que la respuesta que se dé a la precitada cuestión no pierde interés con la vigente regulación del Impuesto sobre Sociedades.

[Vid., SAN, de 9 de febrero de 2018, recurso n.º 335/2015 (NFJ070241) que se recurre en este auto].

PRECEPTOS:

Convenio de 26 de abril de 1966 (Convenio con Suiza), arts. 5 y 23.

Constitución Española, arts. 24, 94 y 96.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernandez.

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Don MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR
Don INES MARIA HUERTA GARICANO

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 28/11/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5448/2018

Materia: SOCIEDADES

Submateria: Base imponible

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: FAM

Nota:

R. CASACION núm.: 5448/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D^a. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 28 de noviembre de 2018.

HECHOS

Primero.

1. La procuradora doña María Cruz Reig Gastón, en nombre y representación de STRYKER IBERIA, S.L., mediante escrito fechado el 9 de julio de 2018 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 9 de febrero de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 335/2015, relativo al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008. En auto de 14 de mayo de 2018, la Sala a quo falló no haber lugar a la aclaración o complemento de la sentencia interesado por STRYKER IBERIA, S.L. ["Stryker Iberia", en adelante].

2. Justificada la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, efectúa una extensa delimitación de la controversia jurídica, tras la cual identifica como normas infringidas por la sentencia recurrida y el auto de complemento:

2.1. El artículo 23 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza de 26 de abril de 1966 (instrumento de ratificación en el BOE de 3 de marzo de 1967) ["CDI hispano-suizo", en lo sucesivo], puesto en relación con sus artículos 5, apartados 3.e) y 4, y 7, así como con los artículos 96 y 94 de la Constitución Española ["CE"] y con el artículo 24 CE.

2.2. Los artículos 31 a 33 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969 (instrumento de adhesión de 2 de mayo de 1972, publicado en el BOE de 13 de junio de 1980) ["CVDT"].

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia recurrida y del auto de complemento, en suma, porque la conclusión alcanzada por la Sala de instancia se basa en una interpretación del artículo 5, apartados 3.e) y 4, CDI hispano-suizo realizada a la luz de los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE, en su versión de 2005, que resulta contraria al tenor literal de esos preceptos y que supone su modificación unilateral, al margen del procedimiento previsto en el CDI hispano-suizo. De no haber

cometido tales infracciones, la Sala a quo habría entendido que una actividad financiera cuyos destinatarios son otras compañías del grupo empresarial, como la desarrollada por la sucursal suiza, no se puede reputar como accesoria o auxiliar al amparo del artículo 5.3.e) CDI hispano-suizo, ya que, por su propia naturaleza, no es una actividad de publicidad, de suministro de información, de investigación científica o similar a las anteriores, y no se desarrollaba para la propia empresa sino para terceros.

3.1. Achaca a la Sala de instancia la utilización de una suerte de interpretación "dinámica" de grado extremo que prescinde por completo del texto normativo con fuerza de obligar (artículo 5, apartados 3.e) y 4, CDI hispano-suizo) para sustituirlo por un texto sin rango legal alguno, ignorando el convenio entre los Estados, que mucho tiempo después de finalizar los ejercicios regularizados decidieron modificar el apartado 4 del artículo 5 CDI hispano-suizo, manteniendo empero la misma redacción del apartado 3.e) de dicho precepto [Protocolo entre la Confederación Suiza y el Reino de España que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de junio de 2011 (BOE de 11 de junio de 2013)]. Ni siquiera tiene en cuenta, dice, que la OCDE, ya en 1977, expresó la conveniencia de una interpretación de los tratados existentes a la luz de los nuevos comentarios, en la medida de lo posible, y que con mayor énfasis en el párrafo 35 de la Introducción del Modelo Convenio de 2005 -párrafo incluido en los Modelos Convenios posteriores- dijo: "las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y de los Comentarios consecuencia directa de aquéllas, no serán relevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquéllos difieran sustancialmente de los artículos revisados". Olvida también que esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ha recordado [en la sentencia de 28 de octubre de 2016 (recurso de casación 3663/2015; ES:TS:2016:4742)] que la interpretación de un precepto no puede suponer, en ningún caso, una interpretación contraria a su letra.

3.2. Defiende que, para evitar una exégesis contraria a los artículos 96 y 94 CE y a los artículos 31 a 33 CVDT, la interpretación "dinámica" de un concreto precepto de un determinado convenio para evitar la doble imposición ["CDI"] sobre la base de los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE encuentra un límite infranqueable en aquellas situaciones en las que existan, como aquí sucede, cambios sustanciales en el texto del precepto concernido, que habrá de ser interpretado en sus propios términos, sin utilizar criterios ajenos a la norma de derecho positivo.

3.3. Solicita para finalizar su alegato que, tras la admisión a trámite del recurso de casación, se proceda por la Sección de Enjuiciamiento a la integración de hechos probados suficientemente justificados en las actuaciones, al amparo del artículo 93.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], para resolver las pretensiones deducidas en el proceso.

4. Considera que el recurso de casación preparado presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren la presunción del artículo 88.3.a) LJCA y las circunstancias de las letras b) y c) del artículo 88.2 LJCA.

4.1. La sentencia impugnada y el auto de complemento han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], porque no hay ninguna sentencia del Tribunal Supremo que analice los apartados 3.e) y 4 del artículo 5 CDI hispano-suizo para resolver una cuestión jurídica como la aquí controvertida: si resulta posible interpretar el tenor literal de tales preceptos acudiendo a los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE, como ha hecho la Sala de instancia, aun cuando la literalidad de los preceptos comentados difiera sustancialmente de la literalidad de los que se interpretan. No olvida que la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo se ha pronunciado a favor de la interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición a la luz de los Comentarios elaborados al Modelo Convenio de la OCDE en fecha posterior a la conclusión del CDI a interpretar, aun cuando puedan existir diferencias en la literalidad de los preceptos, pero las circunstancias de los casos resueltos en las sentencias de "18 de febrero de 2018" (sic) [en realidad, sentencia de 11 de junio de 2008 (recurso de casación 7710/2002; ES:TS:2008:5265)] y 13 de abril de 2011 (recurso de casación 456/2006; ES:TS:2011:2254) -que reproduce el criterio de la anterior-, referidos al tratamiento de las rentas percibidas por artistas y deportistas, nada tienen que ver con las del presente asunto. Tratándose de una realidad jurídica totalmente distinta, que además presenta gran relevancia para los operadores jurídicos, y existiendo pronunciamientos más recientes de otros órganos jurisdiccionales que pueden ser contradictorios con el criterio expresado en las mencionadas sentencias [sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2015 (recurso 281/2012; ES:AN:2015:2995)], considera

necesario que el Tribunal Supremo profundice sobre la cuestión para rectificar, corregir, matizar o clarificar su criterio.

4.2. La sentencia impugnada y el auto de complemento sientan una doctrina sobre las normas en que se fundamenta el fallo que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA] y afectar a un gran número de situaciones, al trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], porque supone alterar unilateralmente y contra legem lo dispuesto en los apartados 3.e) y 4 del artículo 5 CDI hispano-suizo, de forma que el Reino de España amplía el reparto de la potestad tributaria acordada en el convenio en contra de la Confederación Suiza, generando una doble imposición no querida [artículo 88.2.b) LJCA], y porque el criterio de la Sala de instancia se puede extender a otros casos idénticos o semejantes, dado que puede afectar a la interpretación de un buen número de los CDIs suscritos por España; en particular, a todos los que siguen el Modelo Convenio de la OCDE de 1963 [artículo 88.2.c) LJCA].

5. No aporta más razones que las derivadas de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo del recurso de casación preparado que justifiquen la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo.

1. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 20 de julio de 2018, donde ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

2. Stryker Iberia, parte recurrente, ha comparecido el 15 de octubre de 2018, y la Administración General del Estado, parte recurrida, lo había hecho el 24 de septiembre de 2018, dentro ambas del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y Stryker Iberia se encuentra legitimada para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se consideran infringidas, oportunamente alegadas en la demanda, tomadas en consideración en la sentencia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica por qué las infracciones imputadas han sido relevantes y determinantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente, con singular referencia al caso, que el recurso preparado presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan la presunción del artículo 88.3.a) LJCA y las circunstancias de las letras b) y c) del artículo 88.2 LJCA. De las razones que esgrime para justificarlo se infiere nítidamente la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que también cumple lo exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo.

1.1. La ratio decidendi de la sentencia recurrida por lo que aquí importa se halla en los fundamentos jurídicos tercero y cuarto. La Sala a quo afirma en el primero de ellos que el óbice que encuentra para aceptar la existencia de un establecimiento permanente en la Confederación Suiza no es ni la falta de un lugar fijo de negocio, aunque el contrato de cesión de espacio en oficinas y personal contratado sea de fecha 18 de diciembre de 2009, ni la falta de

personal, aunque toda la actividad de la sucursal la realizaba su director, sino la actividad que la actora afirma que se realiza en dicha sucursal, porque no realiza una actividad financiera sustancial, esencial y significativa para el conjunto de la empresa, sino una actividad meramente auxiliar. Razona esta conclusión, que le conduce a la inexistencia de un establecimiento permanente en la Confederación Suiza, como sigue:

"En la propia demanda se afirma que la actividad de la sucursal es estrictamente financiera y consiste en la realización de préstamos a las entidades del grupo (desarrollando las actividades de gestión que ello requiere), las cuales, tal como expresamente se dice en la demanda, son:

* Contrato de 12 de diciembre de 2003 en virtud del cual Stryker Iberia asignó a la Sucursal Suiza los derechos de crédito que tenía frente a la sociedad francesa Stryker Spine SAS por importe de 357 millones de euros.

* Contrato de préstamo (Loan agreement) suscrito entre Stryker IFSC y la Sucursal para la incorporación de ésta última al sistema de "cash-pooling".

* Formalización del contrato de préstamo concedido en julio de 2006 por la Sucursal a la entidad Stryker France Holding SNC por importe de 157 millones de euros y con vencimiento el 28 de junio de 2011.

* Documentación acreditativa de la renegociación del Préstamo I concedido a la entidad Stryker Spine SAS por importe de 200 millones de euros y con vencimiento el 7 de diciembre de 2013 (i.e., Préstamo I).

* Contratos para la cesión de espacio y personal por parte de Stryker Trauma, S.A. a favor de la Sucursal Suiza."

Ahora bien, la concesión de préstamos a filiales, por más que la recurrente afirme que se optimiza la actividad, debe ser calificada de accesorio.

Compartimos las apreciaciones contenidas en el Acuerdo de liquidación, en cuanto a que el mero cobro de unos intereses y, en su caso la renovación del principal de un préstamo a su vencimiento sin desembolso alguno ni necesidad de realizar negociación de ninguna clase, no puede considerarse como una actividad financiera sustancial y esencial y significativa para el conjunto de la empresa sino una actividad meramente auxiliar.

No existe actividad económica o comercial alguna en Suiza, en relación con el préstamo que le fue cedido frente a STRYKER SPINE SAS. Sólo se ha justificado que la sucursal es una mera tenedora de dicho préstamo.

En este punto, conviene resaltar lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE (en la actualización de 2005 y según la "homogeneización lingüística" de julio de 2010), que establecen:

- Existencia de un lugar fijo de negocios (Punto 5.1 de la Comentarios al apartado 5.1 de MCDI)

"...Según se establece en los párrafos 18 y 20 más adelante, se considerará por regla general que existe un lugar de negocios único si, en función de la naturaleza de las actividades, cabe determinar que una ubicación concreta dentro de la cual se desplazan dichas actividades constituye una unidad comercial y geográfica coherente, con respecto al negocio en cuestión."

- Coherencia geográfica y comercial (Punto 5.3 de los Comentarios al apartado 5.1 del MCDI)

"En contraposición, cuando no exista coherencia comercial, el hecho de que las actividades se desarrollen dentro de una zona geográfica delimitada no implicará que deba considerarse dicha zona como un lugar de negocios único...."

- Realización de actividades de manera regular (Punto 7 de los Comentarios al apartado 5.1 del MCDI)

"Para que un lugar de negocios constituya un establecimiento permanente, la empresa que lo utiliza debe realizar sus actividades, en todo o en parte, a través del mismo. Como se ha indicado en el párrafo 3 anterior, no es necesario que las actividades tengan un carácter productivo. Además, no tienen que ser permanentes en el sentido de que las operaciones sean ininterrumpidas, si bien deben realizarse de una manera regular."

- Realización de una actividad meramente preparatoria o auxiliar (Puntos 23 y 24 de los Comentarios al apartado 5.4 del MCDI)

"23. La letra e) establece que un lugar fijo de negocios por medio del cual la empresa realiza únicamente una actividad de carácter preparatorio o auxiliar no constituye un establecimiento permanente. La redacción de esta letra hace innecesario elaborar una lista exhaustiva de excepciones. Además, la letra proporciona una excepción general a la definición del apartado 1 que, interpretada conjuntamente con ese apartado, ofrece un criterio más estricto para delimitar lo que constituye un establecimiento permanente. Delimita con ello, en una medida considerable, el alcance de aquella definición excluyendo de su amplio ámbito algunas formas empresariales que no deben tener la consideración de establecimiento permanente, aunque se realicen mediante un lugar fijo de

negocios. En algunos casos dicho lugar de negocios puede contribuir efectivamente a la productividad de la empresa, pero los servicios que presta son tan ajenos a la obtención de la utilidad que sería difícil determinar la parte de las utilidades imputables al mismo. Pueden citarse, como ejemplo, los lugares fijos de negocios utilizados únicamente para hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o prestar asistencia en la ejecución de un contrato de patente o de cesión de saber hacer (conocimientos teórico-prácticos -know-how-), si estas actividades tienen carácter preparatorio o auxiliar.

24. A menudo es difícil distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Convendrá estudiar separadamente cada caso. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar..."

- Respecto del apartado 2 del artículo 7 del Convenio (atribución al establecimiento permanente de los beneficios que éste obtendría como si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades), el párrafo 15.2 de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE dispone lo siguiente:

"Los préstamos pueden transferirse, por razones de control y financieras, de una sucursal a la sede central o a otra sucursal dentro de un mismo banco. Tales transferencias no deben reconocerse fiscalmente cuando no se pueda considerar razonablemente que se han realizado por razones comerciales válidas o entre empresas independientes -por ejemplo, si se producen solamente por razones fiscales para maximizar las desgravaciones fiscales aplicables al banco-. En tales casos las transferencias no se habrían producido entre empresas absolutamente independientes y, en consecuencia, no habrían afectado a la cuantía de las utilidades que tal empresa independiente hubiera obtenido al tratar en condiciones normales de mercado con la empresa de la que es establecimiento permanente."

El artículo 22 del Real Decreto 4/2004 determina, en el apartado 3, que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad. En particular, se entenderá que constituyen establecimientos permanentes aquellos a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo 13 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.

Desde el lugar fijo de negocios en Suiza, cuya existencia afirma la recurrente, y en relación con el crédito que STRYKER IBERIA SL mantiene frente a STRYKER SPINE SAS, no se realiza ninguna actividad económica o comercial de la empresa, puesto que lo único que se hace es anotar el cobro los intereses.

El mero cobro de unos intereses y, en su caso, la renovación del principal del préstamo a su vencimiento sin desembolso alguno ni necesidad de negociación de ninguna clase, no puede considerarse como una actividad financiera sustancial, esencial y significativa para el conjunto de la empresa, sino una actividad meramente auxiliar.

Desde esta perspectiva es irrelevante que la Sucursal tenga suscrito un contrato marco de préstamo, firmado por el Director de la Sucursal -Sr. Alvaro-, con la entidad irlandesa del grupo, Stryker IFSC Ltd., de duración indefinida, o que la Sucursal suiza forme parte del acuerdo de "cash-pooling" entre la citada entidad irlandesa (gestora del cash pooling) y Bank of America (administradora del cash pooling), desde junio de 2004, pues lo esencial es, como decíamos, que en la misma no se realiza una actividad empresarial o económica esencial a su matriz.

Por otra parte, el que la sucursal suiza realice una actividad que no es de carácter interno porque no tiene como destinataria a la casa matriz sino a las filiales europeas del grupo, no convierte tal actividad en esencial. Ni tampoco la convierte el volumen de ingresos anuales totales de la Compañía.

En resumen, no nos encontramos ante un problema de valoración de prueba documental, sino ante la calificación de una determinada actividad como auxiliar, por las razones expuestas, en base a los hechos afirmados por la propia actora".

1.2. Es patente, por tanto, que la calificación de la actividad financiera realizada por la sucursal como una actividad meramente auxiliar determina, en el criterio de la Sala a quo, que no se pueda sostener la existencia de un establecimiento permanente en la Confederación Suiza.

2. En el fundamento jurídico cuarto de la sentencia recurrida, la Sala a quo niega la denunciada vulneración del artículo 23 CDI hispano-suizo porque la regularización produzca una doble imposición efectiva, al gravar los

beneficios de la sucursal Suiza, pues "[n]o es posible que las autoridades españolas procedan a hacer el ajuste bilateral respecto a lo decidido por autoridades fiscales extranjeras, pero tampoco lo es que se admita una deducción por doble imposición cuando no se reúnen los requisitos para ello. No se trata de la existencia de fraude de ley o de construcción artificiosa alguna, sino que, como venimos explicando, la sucursal no reúne los requisitos que, a efectos fiscales, son necesarios para entender que nos encontramos ante un establecimiento permanente".

3.1. Interesada aclaración y complemento de la sentencia por Stryker Iberia, al entender que, a la vista de las funciones atribuidas al director, de los volúmenes y de los plazos de las operaciones de la sucursal, se debe concluir que existía un agente dependiente en la Confederación Suiza, extremo éste sobre el que la sentencia no se pronuncia, la Sala de instancia concluye la innecesidad de complemento o aclaración, en el auto de 14 de mayo de 2018, con el siguiente razonamiento:

Lo que la recurrente muestra es "una discrepancia con los razonamientos de la sentencia, pues de las afirmaciones de la misma resulta que se rechaza la existencia de una actividad sustancial, lo cual queda claro a lo largo de su texto y especialmente en el fundamento jurídico tercero:

"El mero cobro de unos intereses y, en su caso, la renovación del principal del préstamo a su vencimiento sin desembolso alguno ni necesidad de negociación de ninguna clase, no puede considerarse como una actividad financiera sustancial, esencial y significativa para el conjunto de la empresa, sino una actividad meramente auxiliar.

Desde esta perspectiva es irrelevante que la Sucursal tenga suscrito un contrato marco de préstamo, firmado por el Director de la Sucursal -Sr. Alvaro-, con la entidad irlandesa del grupo, Stryker IFSC Ltd., de duración indefinida, o que la Sucursal suiza forme parte del acuerdo de "cash-pooling" entre la citada entidad irlandesa (gestora del cash pooling) y Bank of America (administradora del cash pooling), desde junio de 2004, pues lo esencial es, como decíamos, que en la misma no se realiza una actividad empresarial o económica esencial a su matriz.

Por otra parte, el que la sucursal suiza realice una actividad que no es de carácter interno porque no tiene como destinataria a la casa matriz sino a las filiales europeas del grupo, no convierte tal actividad en esencial. Ni tampoco la convierte el volumen de ingresos anuales totales de la Compañía."

Resulta pues, que el Director de la sucursal no realiza actividades sustanciales que puedan identificarse con facultades para concluir contratos en nombre de la empresa (artículo 5.4 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza). Y ello resulta de manera clara del Texto de la sentencia, por lo que es innecesario el complemento o aclaración de la misma".

3.2. Es claro, por tanto, que para la Sala a quo el director de la sucursal no realizaba actividades sustanciales que se puedan identificar con facultades para concluir contratos en nombre de la empresa.

4. Stryker Iberia denuncia que la sentencia recurrida y el auto de complemento infringen: (i) el artículo 23 CDI hispano-suizo, puesto en relación con sus artículos 5, apartados 3.e) y 4, y 7, así como con los artículos 96 y 94 CE y con el artículo 24 CE, y (ii) los artículos 31 a 33 CVDT. Entiende que la conclusión alcanzada por la Sala de instancia se basa en una interpretación del artículo 5, apartados 3.e) y 4, CDI hispano-suizo realizada a la luz de los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE de 2005, que resulta contraria al tenor literal de esos preceptos y supone su modificación unilateral, al margen del procedimiento previsto en el propio CDI hispano-suizo, puesto que, de no haber cometido tales infracciones, habría entendido que una actividad financiera cuyos destinatarios son otras compañías del mismo grupo empresarial, como la desarrollada por la sucursal suiza, no se puede reputar como accesoria o auxiliar, ya que, por su propia naturaleza, no es una actividad de publicidad, de suministro de información, de investigación científica o similar a las anteriores, y no se desarrollaba para la propia empresa sino para terceros.

5.1. Es preciso recordar el tenor literal de los apartados 3.e) y 4 del artículo 5 CDI hispano-suizo, en su redacción aplicable *ratione temporis*:

"3. El término establecimiento permanente no comprende: e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.

4. Una persona que actúe en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante, salvo que se trate de un agente independiente contenido en el párrafo 5, se considera que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la misma".

5.2. El tenor literal del artículo 5.4 del Modelo Convenio de la OCDE, del que la sentencia recurrida reproduce los puntos 23 y 24 de sus comentarios, es el siguiente: "4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye: e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio". El artículo 5.5 de ese mismo Modelo Convenio de la OCDE literalmente dice: "No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado".

6. El artículo 5 CDI hispano-suizo ha mantenido su redacción inicial [que seguía la del Modelo Convenio de la OCDE de 1963], hasta que fue modificada por el artículo 3 del Protocolo entre la Confederación Suiza y el Reino de España que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de junio de 2011, en vigor desde el 24 de agosto de 2013. Esta modificación del artículo 5 CDI hispano-suizo añadió un subapartado f) al apartado 3 ["f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), con la condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación sea de carácter auxiliar o preparatorio"], en línea con el artículo 5.4.f) del Modelo Convenio de la OCDE arriba transcrito, y dio nueva redacción al apartado 4 ["4. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 5, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 3 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado"], nuevamente en línea con el artículo 5.5 del Modelo Convenio de la OCDE arriba reproducido. Mantiene, no obstante, igual la redacción del artículo 5.3.e) CDI hispano-suizo.

7. Es indudable que el Reino de España y la Confederación Suiza entendieron necesario modificar el artículo 5.4 y completar los supuestos del artículo 5.3, introduciendo una letra f), pero no modificar la redacción de la letra e) de este último. También es indudable que la nueva redacción del artículo 5.4 y la letra f) adicionada al artículo 5.3 transcriben el artículo 5.5 y el artículo 5.4.f) del posterior Modelo Convenio de la OCDE, respectivamente, pero la letra e) del artículo 5.3 CDI hispano-suizo sigue conservando su primigenia redacción, que es distinta de la del artículo 5.4.e) del posterior Modelo Convenio de la OCDE.

Segundo.

1. A la vista de cuanto ha sido expuesto en el anterior razonamiento jurídico, el presente recurso de casación nos suscita la siguiente cuestión jurídica:

Determinar los límites de la conocida como interpretación "dinámica" de los CDIs suscritos por el Reino de España con base en el Modelo Convenio de la OCDE, como es el CDI hispano-suizo, cuando se comprueba que, bastante tiempo después de que se produjeran los hechos controvertidos y respecto de los preceptos interpretados, los Estados signatarios, el Reino de España y la Confederación Suiza, consideraron necesario modificar la redacción del artículo 5.4 e incorporar al artículo 5.3 una nueva letra f), que hasta entonces diferían de los preceptos correlativos del posterior Modelo Convenio de la OCDE [artículos 5.5 y 5.4.f)], haciéndolas coincidir, e innecesario modificar la redacción de letra e) del artículo 5.3, pese a que también difería de la del precepto correlativo del posterior Modelo Convenio de la OCDE [el artículo 5.4.e)].

2. Esta específica cuestión no ha sido abordada por esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo y no carece manifiestamente del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que por tal causa legalmente se le presume [artículo 88.3.a) LJCA], puesto que la respuesta que implícitamente le da la Sala de instancia, al interpretar los artículos 5.3.e) y 5.4 CDI hispano-suizo, puede afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], presunción y circunstancia de interés casacional objetivo esgrimidas por la parte recurrente. Se aprecia así la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, habida cuenta además de que la respuesta que se dé a la precitada cuestión no pierde interés con la vigente regulación del impuesto sobre sociedades.

Tercero.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será la cuestión enunciada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 5.3.e) y 5.4 CDI hispano-suizo, en relación con los artículos 7 y 23 del mismo, en su redacción temporalmente aplicable.

Cuarto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Quinto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/5448/2018, interpuesto por STRYKER IBERIA, S.L., contra la sentencia dictada el 9 de febrero de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 335/2015, cuya aclaración o complemento fue denegada en auto de 14 de mayo de 2018.

2º) Precisar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

Determinar los límites de la conocida como interpretación "dinámica" de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio suscritos por el Reino de España con base en el Modelo Convenio de la OCDE, como es el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza de 26 de abril de 1966, cuando se comprueba que, bastante tiempo después de que se produjeran los hechos controvertidos y respecto de los preceptos interpretados, los Estados signatarios, el Reino de España y la Confederación Suiza, consideraron necesario modificar la redacción del artículo 5.4 e incorporar al artículo 5.3 una nueva letra f), que hasta entonces diferían de los preceptos correlativos del posterior Modelo Convenio de la OCDE [artículos 5.5 y 5.4.f)], haciéndolas coincidir, e innecesario modificar la redacción de letra e) del artículo 5.3, pese a que también difería de la del precepto correlativo del posterior Modelo Convenio de la OCDE [el artículo 5.4.e)].

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 5.3.e) y 5.4 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza de 26 de abril de 1966, en relación con los artículos 7 y 23 del mismo, en su redacción temporalmente aplicable.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto para su tramitación y decisión.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente Rafael Fernandez Valverde

Maria del Pilar Teso Gamella Jose Antonio Montero Fernandez

Jose Maria del Riego Valledor Ines Huerta Garicano

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.