

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077876

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 308/2020, de 3 de marzo de 2020

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. La operación interpretativa llevada a cabo por la Sala de instancia arroja como resultado una aplicación retroactiva desfavorable a la sociedad inspeccionada que comporta una noción unilateral del concepto de establecimiento permanente, ajeno a la reflejada en la propia norma aplicable y a la que pudiera tomar en consideración la autoridad fiscal del país en que se obtuvieron los rendimientos. Hay constancia ineluctable, y no discutida, de que Suiza gravó tales rendimientos, partiendo de la consideración de que habían sido obtenidos por un establecimiento permanente y parece inútil que exista un convenio internacional que carezca de instrumentos de conciliación o acuerdo para la resolución de controversias o problemas de calificación o concepto -o a los que no se acuda-, pues el acto administrativo recurrido en la instancia es una decisión unilateral de la autoridad fiscal española que desconoce el carácter paccionado o concordado del convenio -es la fuente de su carácter obligatorio y de su debida incorporación a nuestro derecho interno (arts. 94 y 96 CE)- y la sentencia que lo respalda tampoco se somete correctamente, por tal razón, a nuestro sistema de fuentes. Con ello se consuma, además, una doble imposición, pues las mismas rentas son objeto de doble gravamen, en contra del claro sentido y finalidad de que existan convenios de doble imposición. La afirmación en contrario de la sentencia no puede ser aceptada, máxime cuando niega el examen y valoración de los documentos que la prueban. Al margen de que los comentarios al modelo no son fuentes normativas directas, el concreto resultado al que se llega ahora es el de extender la exclusión del concepto de establecimiento permanente a casos que no sean los descritos en el artículo 5.3.e) original, que sólo descartaba determinadas actividades y las similares a ellas, no cualesquiera otras que tuvieran carácter auxiliar o preparatorio. El recurso de casación no requiere, para ser resuelto, aportar una definición acerca de la interpretación dinámica de los convenios, que aquí no está en juego. En ningún caso, tal interpretación podría proyectarse retroactivamente sobre un caso regido por la norma anterior ni podría fundarse exclusivamente en comentarios, modelos o pautas interpretativas que no hayan sido explícitamente asumidos por los estados signatarios en sus convenios, a los efectos de los artículos 94 y 96 CE, sin perjuicio de que el criterio establecido pueda servir de orientación a los tribunales cuando el comentario o recomendación pueda coincidir con la resultante de interpretar el propio convenio u otros, o las demás fuentes del ordenamiento; y en ningún caso puede la interpretación adoptada por la Administración y por los Tribunales dar lugar a una situación de doble imposición sin valorar previamente la tributación efectiva acreditada en el otro país firmante del Convenio y las posibilidades de evitarla que prevé el art.23, en relación con sus concordantes, del propio convenio. Por su propia naturaleza, las consideraciones anteriores nos llevan a la necesidad de casar y anular la sentencia de instancia, por fundarse en una interpretación errónea del ordenamiento jurídico y, resolviendo en su lugar el debate trabado en la instancia, estimar el recurso contencioso-administrativo, anulando los acuerdos de liquidación y revisión procesalmente recurridos, con reconocimiento de la exención pedida con amparo en el art. 23 del convenio reiteradamente citado e indebidamente denegada [Vid., ATS de 28 de noviembre de 2018, recurso n.º 5448/2018 (NFJ072201) que planteó el recurso de casación contra la SAN, de 9 de febrero de 2018, recurso n.º 335/2015 (NFJ070241) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Convenio de 26 de abril de 1966 (Convenio con Suiza), arts. 5 y 23.
Constitución Española, arts. 24, 94 y 96.

**PONENTE:**

Don Francisco José Navarro Sanchís.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 308/2020

Fecha de sentencia: 03/03/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5448/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/02/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5448/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente
D. Ángel Aguallo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Rafael Toledano Cantero
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 3 de marzo de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 5448/2018, interpuesto por la procuradora doña María Cruz Reig Gastón, en nombre y representación de la sociedad mercantil STRYKER IBERIA, S.L., contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, de 9 de febrero de 2018, pronunciada en el recurso nº 335/2015 (ES:AN:2018:531) relativa a devolución de ingresos indebidos del Impuesto sobre Sociedades. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que por ministerio de la ley ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de la Audiencia Nacional, de 9 de febrero de 2018, que desestimó el recurso formulado por STRYKER IBERICA, S.L. (STRYKER, en adelante), contra la resolución de 5 de febrero de 2015, por la que el Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- desestimó la reclamación formulada por aquélla, relativa a devolución de ingresos indebidos del Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2005 a 2008, por un importe total de 40.593.382,89 euros.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, atendiendo a los consignados en la demanda, son los siguientes:

a) Impuesto de sociedades ejercicios 2006 y 2007. La entidad recurrente presentó autoliquidaciones por el impuesto sobre sociedades de 2006 y 2007, incluyendo una exención por doble imposición, fundada en el artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -TRLIS-, por unos importes de 25.750.110,12 € en el ejercicio 2006 y 25.733.670,18 € en el ejercicio 2007, como consecuencia de la obtención de dichas rentas a través de un establecimiento permanente situado en Suiza.

El 12 de abril de 2010 se extendió acta de disconformidad, por los conceptos y períodos impositivos indicados, proponiéndose la práctica de dos liquidaciones en las que se realizaban ajustes frente a lo declarado por el sujeto pasivo. Mediante acuerdo dictado el 30 de junio de 2010, notificado el 2 de 2010, se confirma la propuesta consignada en el acta, por entender que el sujeto pasivo no tiene derecho a la exención del artículo 22 del TRLIS.

Interpuesta y desestimada reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid -TEAR-, se interpuso recurso de alzada ante el TEAC, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, años 2006 y 2007.

b) Impuesto sobre Sociedades 2005. La recurrente formuló autoliquidación del impuesto y ejercicio reseñados, incluyendo una exención por doble imposición, con fundamento en el artículo 22 del TRLIS, por importe de 25.808.056,13 €, por las mismas razones antes expresadas.

c) Impuesto sobre Sociedades 2008. La entidad recurrente presentó autoliquidación por dicho ejercicio y concepto impositivo, incluyendo una exención por doble imposición reconocida en el artículo 22 del TRLIS, por importe de 26.591.183,71 €. Frente a la consiguiente liquidación se interpuso reclamación ante el TEAR de Madrid y, disconforme con ésta, recurso de alzada ante el TEAC, solicitando la anulación de la resolución del TEAR impugnada y de la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, respecto de la no admisión de la exención por doble imposición.

3. La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia de 9 de febrero de 2018, aquí impugnada, que desestimó el recurso formulado contra la resolución impugnada del TEAC. La sentencia razona lo siguiente, en síntesis (FJ 3º y 4º):

"[...] TERCERO : La recurrente comienza su exposición jurídica analizando el aspecto probatorio (artículo 105 de la Ley 58/2003) y el valor probatorio de documentos extranjeros. Pero si examinamos con atención tanto la Resolución impugnada como la contestación a la demanda, resulta que la cuestión no se centra en la prueba aportada, sino en que, aún valorando los documentos, no resulta acreditada la concurrencia de los requisitos necesarios para considerar que existe establecimiento permanente.

Efectivamente, el óbice que encontramos para aceptar la existencia de un establecimiento permanente en Suiza, no es ni la falta de existencia de lugar fijo de negocio (aunque el contrato de cesión de espacio en oficinas y personal contratado es de fecha 18 de diciembre de 2009), ni la falta de personal (aunque toda la actividad de la sucursal la realiza el Director de la misma), sino la actividad que la propia actora afirma que se realiza en la sucursal.

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 [...]:

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

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.

CUARTO : Por último, afirma la actora que se ha producido una doble imposición efectiva, pues se han gravado los beneficios de la sucursal en Suiza, vulnerando así lo dispuesto en el Convenio hispano suizo.

En tal caso, el artículo 23 del Convenio, dispone:

"1. Cuando un residente de un Estado contratante considere que las medidas tomadas por uno o ambos Estados contratantes implican o puedan implicar para él un gravamen que no esté conforme con el presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por la legislación nacional de los Estados, podrá someter su caso a la Autoridad competente del Estado contratante del que es residente.

2. Esta Autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible para resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la Autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar la imposición que no se ajuste a este Convenio.

3. Las Autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver mediante acuerdo amistoso las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del presente Convenio. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el mismo.

4. Las Autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente entre si a fin de lograr los acuerdos a que se refieren los párrafos anteriores. Cuando se considere que estos acuerdos pueden facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista podrá realizarse en el seno de una Comisión compuesta por representantes de las Autoridades competentes de ambos Estados contratantes."

No 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.

De lo expuesto resulta la desestimación del recurso".

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña María Cruz Reig Gastón, en representación de STRYKER, presentó el 9 de julio de 2018 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas infringidas el artículo 23 del CDI España-Suiza, puesto en relación con los artículos 5 (en particular, los apartados 3.e) y 4 del referido precepto) y 7 de tal Convenio, así como los artículos 96 y 94 de la Constitución Española, en relación con el artículo 24 de la misma norma; y los artículos 31 a 33 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, al que España se adhirió el 2 de mayo de 1972.

3. La Sala de instancia, por auto de 20 de julio de 2018, acordó tener por preparado el recurso de casación presentado por el Abogado del Estado contra la sentencia dictada por la Sala juzgadora.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación en auto de 28 de noviembre de 2018, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] 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)]".

2. La procuradora mencionada, en nombre de la recurrente STRYKER, interpuso recurso de casación en escrito de 21 de enero de 2019, que observa los requisitos legales, en el que se citan como normas jurídicas infringidas: el artículo 5, apartados 3.e) y 4 del convenio de doble imposición -CDI-, suscrito entre España y Suiza, en relación con sus artículos 23 y 7.

Cuarto. *Oposición del recurso de casación.*

El Abogado del Estado, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, formuló escrito de oposición el 23 de marzo de 2019, en el que solicitada de la Sala dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando por tanto la sentencia recurrida.

Quinto. *Vista pública y deliberación.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, no se estimó necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo para el 4 de febrero de 2020, fecha en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la sentencia impugnada, a fin de 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 celebrado con la Confederación Suiza el 26 de abril de 1966.

En este asunto, lo sucedido es que, bastantes años después de que se produjeran los hechos controvertidos y la deuda regularizada, del periodo 2005 a 2008, en relación con los preceptos interpretados, los Estados signatarios, el Reino de España y la Confederación Suiza, consideraron necesario modificar la redacción del originario artículo 5.4 e incorporar al artículo 5.3 una nueva letra f), que hasta entonces diferían de los 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 correlativo del posterior Modelo Convenio de la OCDE [el artículo 5.4.e)].

Ello nos lleva a precisar los puntos neurálgicos del problema aquí planteado para la decisión del recurso de casación y la formación de doctrina jurisprudencial en esta materia: a) qué es la interpretación dinámica de los Convenios y si se trata de una expresión que puede encontrar equivalentes en nuestra tradición jurídica; b) si los

modelos de convenio OCDE o sus comentarios, por su origen, son normas jurídicas que los tribunales de justicia hayan de tener en cuenta para interpretar las normas pactadas en los Convenios, a tenor de lo dispuesto en los artículos 94 y 96 de nuestra CE; c) si tales comentarios, pautas o modelos interpretativos pueden anteponerse a las reglas hermenéuticas, bien las pactadas entre los estados firmantes o en otros convenios y tratados, bien las propias de sus respectivos ordenamientos internos, y en virtud de qué fuente de legitimación; d) si cabe hacer uso de esa interpretación dinámica para interpretar un artículo del Convenio en función del contenido de otro posterior, no vigente al tiempo de aplicarse a las rentas aquí gravadas; y e) si cabe que España interprete de forma unilateral, con fundamento en esa regla, el concepto de establecimiento permanente, para negar que concurra, de un modo antagónico al que ha llevado a Suiza a afirmar su existencia y a gravar las rentas conforme a tal calificación.

Segundo. Examen de la cuestión litigiosa.

En rigor, no estamos en presencia, en este caso, de la proyección de ese concepto de interpretación dinámica de los Convenios, sino ante un problema jurídico más simple, partiendo de la base, ya reiteradamente declarada por este Tribunal Supremo, de que los tribunales han de atenerse, en la resolución de los litigios y recursos, a su sistema de fuentes.

Este concepto de interpretación dinámica tiene un objeto bien definido, los convenios, y unas reglas que proporciona el propio convenio de que se trate, así como los demás tratados y convenios internacionales y las reglas interpretativas aceptadas por los estados signatarios -como el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado el 23 de mayo de 1969-, bien por propio acuerdo, bien por remisión; tiene un sentido y finalidad razonables, el de adaptar la exégesis de los preceptos convencionales, en especial los que están vigentes de manera muy prolongada en el tiempo, a las realidades jurídicas, sociales o tecnológicas que no se pudieron prever al momento de su concertación. Para resolver adecuadamente el presente asunto, hemos de dejar constancia de las siguientes reflexiones:

1) En algunas ocasiones, este Tribunal Supremo ha hecho uso del concepto, aun sin denominarlo como tal ni definirlo. La más característica es la sentencia de 11 de junio de 2008 (recurso de casación nº 7710/2002), que interpreta el convenio hispano-holandés en función de los comentarios OCDE, si bien en la medida en que éstos remiten a la aplicación de normas de derecho interno -en aquél asunto, del artículo 70.Uno.e) del Real Decreto 1841/1991, en relación con el núm. 1º del art. 17 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Holanda- para la resolución del caso. Por tanto, la casación se decidió mediante la aplicación de un reglamento estatal que daba sentido interpretativo al precepto del Convenio mencionado.

Lo mismo sucede en la sentencia de esta Sala y Sección de 9 de febrero de 2016 (recurso de casación nº 3429/2014), que habla explícitamente de interpretación dinámica de los convenios, pero hace descansar su interpretación, de nuevo, en disposiciones de derecho interno y en la jurisprudencia sobre un Convenio diferente al que regía en el asunto.

2) Por otra parte, esta Sala ha dicho repetidamente que las reglas, modelos o comentarios que inspiran normalmente la redacción de los convenios 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 nº 2970/2015) señala lo siguiente:

"2º) 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 nº 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 nº 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... [...]"

3) Además de lo anterior, la infracción cometida por la Sala de instancia no sólo es apreciable en el hecho de aplicar la pauta interpretativa suministrada por un comentario a los modelos de convenio, por sí sola -lo que no es admisible sin el sustento de una justificación directa en las propias fuentes del ordenamiento jurídico, incluidos los tratados y convenios- sino, principalmente, porque el efecto producido es el de dejar sin efecto el concepto pactado de establecimiento permanente del artículo 5.3 del convenio hispano-helvético para reemplazarlo por otro posterior, no vigente en el periodo regularizado, lo que lleva a la notable ampliación del concepto.

En otras palabras, la operación interpretativa llevada a cabo por la Sala de instancia arroja como resultado una aplicación retroactiva desfavorable a la sociedad inspeccionada que: a) comporta una noción unilateral del concepto de establecimiento permanente, ajeno a la reflejada en la propia norma aplicable y a la que pudiera tomar en consideración la autoridad fiscal del país en que se obtuvieron los rendimientos; b) de hecho, hay constancia ineluctable, y no discutida, de que Suiza gravó tales rendimientos, partiendo de la consideración de que habían sido obtenidos por un establecimiento permanente; c) de hecho, parece inútil que exista un convenio internacional que carezca de instrumentos de conciliación o acuerdo para la resolución de controversias o problemas de calificación o concepto -o a los que no se acuda-, pues el acto administrativo recurrido en la instancia es una decisión unilateral de la autoridad fiscal española que desconoce el carácter paccionado o concordado del convenio -es la fuente de su carácter obligatorio y de su debida incorporación a nuestro derecho interno (arts. 94 y 96 CE)- y la sentencia que lo respalda tampoco se somete correctamente, por tal razón, a nuestro sistema de fuentes; d) con ello se consume, además, una doble imposición, pues las mismas rentas son objeto de doble gravamen, en contra del claro sentido y finalidad de que existan convenios de doble imposición. La afirmación en contrario de la sentencia no puede ser aceptada, máxime cuando niega el examen y valoración de los documentos que la prueban.

Finalmente, la aplicación judicial de la norma orientadora o pauta interpretativa contradice el sentido y finalidad de la norma convencional que debe ser aplicada *ratione temporis* al caso debatido (art. 5.3.e) del Convenio):

"1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad [...].

[...] 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".

La sentencia impugnada reinterpreta tal precepto a la vista de la versión posterior derivada del Modelo de Convenio de 2005 -artículo 5.4.e):

"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".

En evidente la voluntad de modificar que tiene el precepto transcrito -y no sólo aclarar o esclarecer- el precepto precedente, que debe ser aplicado sólo a los hechos posteriores a su entrada en vigor, porque las normas no tienen efecto retroactivo salvo que en ellas se dispusiera lo contrario, lo que aquí no ha sucedido.

En otras palabras, al margen de que los comentarios al modelo no son fuentes normativas directas, en los términos a que hemos aludido, el concreto resultado al que se llega ahora es el de extender la exclusión del concepto de establecimiento permanente a casos que no sean los descritos en el artículo 5.3.e) original, que sólo descartaba determinadas actividades y las similares a ellas, no cualesquiera otras que tuvieran carácter auxiliar o preparatorio.

Tercero. *Doctrina jurisprudencial que da respuesta a las cuestiones debatidas.*

En realidad, el recurso de casación no requiere, para ser resuelto, aportar una definición acerca de la interpretación dinámica de los convenios, que aquí no está en juego.

Sí puede aclararse que en ningún caso: a) tal interpretación podría proyectarse retroactivamente sobre un caso regido por la norma anterior; b) tal interpretación podría fundarse exclusivamente en comentarios, modelos o pautas interpretativas que no hayan sido explícitamente asumidos por los estados signatarios en sus convenios, a los efectos de los artículos 94 y 96 CE, sin perjuicio de que el criterio establecido pueda servir de orientación a los tribunales cuando el comentario o recomendación pueda coincidir con la resultante de interpretar el propio convenio u otros, o las demás fuentes del ordenamiento; y c) en ningún caso puede la interpretación adoptada por la Administración y por los Tribunales dar lugar a una situación de doble imposición sin valorar previamente la tributación efectiva acreditada en el otro país firmante del Convenio y las posibilidades de evitarla que prevé el artículo 23, en relación con sus concordantes, del propio convenio.

Cuarto. *Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.*

Por su propia naturaleza, las consideraciones anteriores nos llevan a la necesidad de casar y anular la sentencia de instancia, por fundarse en una interpretación errónea del ordenamiento jurídico y, resolviendo en su lugar el debate trabado en la instancia, estimar el recurso contencioso-administrativo, anulando los acuerdos de liquidación y revisión procesalmente recurridos, con reconocimiento de la exención pedida con amparo en el artículo 23 del convenio reiteradamente citado e indebidamente denegada.

Quinto.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Cruz Reig Gastón, en nombre y representación de la entidad mercantil STRYKER IBERICA, S.L., contra la sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2018 en el recurso 335/2015, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 335/2015 y, en su virtud, anular los actos administrativos de liquidación y revisión administrativa impugnados en la instancia, reconociendo al recurrente la exención reclamada y no otorgada, con todos los efectos inherentes a dicha declaración.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén
Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández
Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas
Rafael Toledano Cantero Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

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