

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 12 de enero de 2012, rec. 1626/2008

Ponente: Manuel Martín Timón

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Convenio con Suiza.

Se discute si, a la luz del artículo 5º del Convenio para evitar la doble imposición entre el Estado Español y la Confederación Suiza, la actividad desarrollada en España por una empresa suiza constituía fundamento para considerar que disponía en este territorio un establecimiento permanente ya que realiza en España “una actividad de carácter principal enraizada plenamente en el objeto social para el que fue constituida la Compañía, no teniendo carácter preparatorio o auxiliar”, ello aunque la entidad no tenía capacidad de concluir contratos, pues el Modelo de Convenio de la OCDE, autoriza a contemplar otras actividades distintas.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- El recurso de casación se articula a través de dos motivos, en los que, por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción, se alega:

En el primero de ellos, infracción del artículo 5.4 del Convenio suscrito entre el Estado español y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio...

La Audiencia Nacional dice basar su conclusión en el texto del apartado 5 del artículo 5 del Modelo de Convenio. No obstante (...):

- La redacción a la que acude el Tribunal es la del Modelo de Convenio existente desde 1977, mientras que el que inspiró al Convenio hispano-suizo es el de 1963.
- A ello se añade que la Audiencia Nacional está incluso interpretando erróneamente el citado Modelo de Convenio de 1977 (y posteriores), porque su artículo 5.5 no introduce la figura del Agente Dependiente de fabricación al que acude la Audiencia Nacional...

En el segundo motivo se alega infracción de los apartados 1 y 2 del artículo 7 del Convenio suscrito entre el Estado Español y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (que determina en qué medida el Estado en el que está localizado el establecimiento permanente puede gravar las rentas del mismo) y los artículos 4 y 17 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre y 96 de la Constitución Española...

Se señala que el artículo 7 del Convenio dispone:

1. “Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición de este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por

medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

2. Cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

... Se argumenta que “realizando un breve análisis del contenido sustantivo de la regla del apartado 1 del artículo 7, debemos señalar que, básicamente, dicho precepto contiene dos grandes principios de fiscalidad internacional concernientes a la tributación de la renta empresarial de carácter transaccional:

- a. ... una empresa residente en un Estado contratante no a imposición en el otro Estado, a menos que lleve a cabo actividades empresariales en dicho territorio a través de un establecimiento permanente.
- b. ... el Estado de la fuente o de ubicación del establecimiento permanente no pueda someter a imposición a la empresa residente en el otro Estado contratante por rentas (empresariales o comerciales) distintas a las imputables al establecimiento permanente.

... En este sentido, la atribución de beneficios al establecimiento permanente descansa sobre los principios de empresa separada y empresa independiente lo que significa que el establecimiento permanente debe tributar como un centro de imputación de rentas similar al integrado por la formación de una empresa separada y residente que opera de forma independiente en relación con las operaciones que realice con personas vinculadas...

La Audiencia Nacional, en contra de esta lectura del artículo 7, establece que si una empresa no residente tiene un establecimiento permanente, entonces deberá tributar en el Estado en que esté situado dicho establecimiento por todas las actividades realizadas en el territorio del referido Estado, aunque no se realicen a través del establecimiento permanente...

CUARTO.-... La sentencia, en efecto, entiende que Roche Vitamins Europe no efectuaba toda o parte de su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España, pero, a partir de los dos contratos que unían a las empresas intervinientes, el de fabricación y el de promoción, llega a la conclusión de que la recurrente actuaba por medio de agente permanente.

Dicha conclusión se alcanza teniendo en cuenta: 1º) que la actividad de promoción suponía tener que desarrollar todos los menesteres precisos para hacer valer las cualidades de los bienes ofrecidos por Roche Vitamins Europe; 2º) a la actividad de promoción se añade la de fabricación, ...

En efecto, se argumenta en dicha Resolución: ...

“La sociedad española no desarrolla la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limita a gestionar, siguiendo sus órdenes, los medios que pone al servicio de la sociedad suiza. Por tanto, hemos de concluir que en este caso concurre la primera de las circunstancias reguladas en el artículo 5º del Convenio y que, por tanto, la interesada efectúa sus operaciones mediante establecimiento permanente en España ...”

Lo expuesto nos conduce a desestimar el motivo.

QUINTO.- El segundo motivo del recurso, aducido con carácter subsidiario, plantea el tema de si toda la actividad económica del no residente, que desarrolla para ella el agente dependiente, una actuación a través del establecimiento permanente ...

La resolución del TEAC eliminó de la base de liquidación las ventas realizadas a clientes portugueses, con lo que como dice la sentencia impugnada, subsiste el problema respecto de las ventas llevadas a cabo desde España y respecto de ellas, aquella se limita a señalar que “en la medida en que se trate de productos obtenidos en el establecimiento permanente español, han de imputarse a éste en virtud del artículo 5.1 del Convenio con Suiza, por lo que el proceder de la Inspección es en este punto conforme a Derecho”...

La sentencia, ... pone de relieve que... una vez que se ha reconocido la existencia del dicho establecimiento, también debe incluirse el beneficio derivado de la venta de los productos.

Esta solución debe mantenerse... pues la sentencia entiende atribuible al establecimiento permanente la actividad de promoción, a lo que ha de añadirse que, independientemente de a quien le correspondiese la formalización de los contratos y la fijación de los precios también recoge la sentencia que la mercancía aparecía depositada en el local arrendado a Roche Vitaminas, S.A. gestionándose las órdenes de venta por una y otra empresa, de forma indistinta y que aquella percibía un 2% de las ventas en España.

