

# LA EXISTENCIA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN ESPAÑA Y LOS GASTOS DEDUCIBLES

**Análisis de la STS de 20 de junio de 2016 (rec. núm. 2555/2015)**

**Juan Ignacio Gorospe Oviedo**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. USP-CEU*

---

## EXTRACTO

La utilización por una matriz irlandesa de un local por medio de una filial española que desarrolla, por su encargo y bajo su dependencia, actividades económicas que constituyen el núcleo esencial de su objeto social constituye un establecimiento permanente como lugar fijo de negocios, aunque las instalaciones y el personal sean de la intermediaria, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 5 del Convenio Hispano-Irlandés. También lo es, bajo el concepto de agente dependiente del apartado 5 de dicho precepto, la actuación de la filial como comisionista en nombre propio, pues la representación no tiene que ser necesariamente directa ni implicar relaciones entre el comitente y terceros, bastando que se cree la vinculación del comitente con el contrato celebrado. Se sigue para ello la doctrina funcional-economicista-sustancialista de la OCDE.

En la determinación del beneficio se deducirán las *stock options* acordadas por la matriz y entregadas a los trabajadores por la filial, compensando aquella dicho gasto, por constituir un gasto indispensable para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente. Y se imputarán a dicho establecimiento todos los beneficios derivados de las ventas efectuadas a clientes residentes en territorio español, vinculados funcionalmente al objeto del mismo, sin que puedan enjuiciarse los hechos en sede casacional.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Hasta 1995 la distribución y comercialización de los productos Dell la realizaba DESA. A partir de ese año cede su cartera de clientes a la matriz en Irlanda (DPI), pasando a actuar como comisionista en nombre propio pero por cuenta de aquella, que asume formalmente los riesgos de existencias, clientes y garantías. DPI carece de personal e instalaciones, propias o alquiladas, en España.

Dell Products LTD cuenta con empresas terceras dedicadas a tareas complementarias a la venta (servicio técnico, garantías, mantenimiento...), cuyo control y dirección se realiza desde la entidad residente.

Se inician actuaciones inspectoras el 16 de septiembre de 2005 sobre Dell y se giran acuerdos de liquidación por el concepto del impuesto sobre sociedades (IS) y del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), ejercicios 2000 a 2003. La Administración considera que existe un lugar fijo de negocio, un agente dependiente y un ciberespacio o página web, siendo DESA un establecimiento permanente y sometiendo a gravamen las rentas obtenidas por el mismo. Además, no permite computar como gasto deducible el programa de *stock options* acordado entre la matriz irlandesa y los trabajadores de la filial, cuyo pago asume esta última mediante comisiones.

Se recurre ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y se desestima con fecha 15 de marzo de 2012 (R. G. 2107/2007 [NFJ047352]), entendiendo que hay un establecimiento permanente bajo la figura de un lugar fijo de actividad en España por la existencia de un asentamiento empresarial complejo y sustancial con plena coherencia geográfica y comercial y permanencia en el tiempo<sup>1</sup>.

Se interpone recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (AN) alegando:

- a) Prescripción del ejercicio 2000 en el momento de la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras.
- b) Inexistencia de establecimiento permanente en España.
- c) DESA no es agente dependiente de la recurrente.
- d) Inexistencia de un lugar fijo de negocio en España.
- e) Imposibilidad de considerar la página web como establecimiento permanente.
- f) Derecho a la deducción de la parte correspondiente de la comisión del coste del programa de *stock options*.
- g) Incorrecta determinación de la base imponible del establecimiento permanente.

La SAN de 8 de junio de 2015 (rec. núm. 182/2012 [NFJ059322]) estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Dell Products LTD, declarando la prescrip-

---

<sup>1</sup> Concluye el TEAC que «X, L. realiza en España su actividad, y vende, por medio de un entramado implantado y asentado de manera estable en España, de modo que aunque haya evitado exteriorizar la existencia un lugar fijo de negocios formalmente atribuible a él, la realidad, acreditada por la inspección, es que X, L. utiliza en España un complejo entramado empresarial que constituye un asentamiento operativo lo bastante sustancial y significativo como para ser considerado establecimiento permanente, que actúa con plena coherencia geográfica y comercial, y con un significativo grado de permanencia en el tiempo» (FD 7.º).

ción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2000, y confirmándola en sus restantes pronunciamientos. Considera que hay establecimiento permanente en su doble modalidad de lugar fijo de negocios y agente dependiente. Y establece la no deducción del coste del programa de *stock options* porque la filial no tenía contractualmente nada que ver dado que se pactó con la matriz, y «no se observa una relación directa entre tales gastos y la finalidad perseguida por el establecimiento permanente», en cuanto que no son necesarios para obtener los beneficios.

Dell Products LTD presenta el 23 de septiembre de 2015 escrito de formalización e interposición del recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) con base en los siguientes motivos al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional:

- 1.º Por infracción del artículo 5.5, 5.7 y 5.1 del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital ratificado por Instrumento de 10 de febrero de 1994 y publicado en el Boletín Oficial del Estado de 27 de diciembre de 1994 (Convenio Hispano-Irlandés). Se basa en la inexistencia de establecimiento permanente en España, negando tanto que la entidad Dell Computer, SA sea agente dependiente suyo, al ser un agente independiente, como que disponga de lugar fijo de negocios.
- 2.º Por infracción del artículo 7 del Convenio Hispano-Irlandés en relación con los artículos 10 (determinación de la base imponible) y 14 (gastos no deducibles) de la Ley 43/1995, del impuesto sobre sociedades (LIS), dado que los gastos tienden al cumplimiento de los fines del establecimiento permanente, como postula la jurisprudencia del TS (STS de 6 de mayo de 2013, rec. núm. 7041/2010 [NFJ051158]), en cuanto que reconoce la deducibilidad cuando los gastos obedecen a compromisos obligacionales y no son meras liberalidades. Considera la recurrente que si se parte de que existe establecimiento permanente, debería poder deducirse los gastos soportados por la repercusión de los costes del programa de opciones sobre acciones que la entidad DESA acordó con Dell Computers Corp. a favor de los trabajadores de DESA, asumiendo DESA un coste que le facturaba la matriz asentando en su contabilidad un ingreso procedente de DPI, por la comisión que esta pagaba a DESA por el coste del citado programa.
- 3.º Por infracción del artículo 7.1 y 7.2 del Convenio Hispano-Irlandés en relación con la imputación de beneficios al supuesto establecimiento permanente y el artículo 15 de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (LIRNR), Ley 41/1998, de 9 de diciembre.

El abogado del Estado articula un único motivo de casación, por infracción de los artículos 64 y 65 de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963, en relación con los artículos 19 y 20 de la Ley 41/1998. Considera que hubo actuaciones interruptoras de la prescripción anteriores al 16 de

septiembre de 2005, en concreto diligencias de inspección, y además la fecha de notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones se produjo en 21 de junio de 2005, «sin perjuicio de que la primera comparecencia o la primera diligencia daten de 16 de septiembre de 2001 (sic)».

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Sobre la prescripción del ejercicio 2000, reitera lo apuntado en la sentencia de instancia: que las actuaciones comenzaron el 16 de septiembre de 2005 y el periodo impositivo concluye para la actora el 31 de enero, «por lo que, sumando seis meses y 25 días, el plazo para la presentación de la declaración, este concluyó el 25 de agosto de 2001, momento en que se inicia el cómputo de la prescripción respecto del año 2000 abarcando hasta el 25 de agosto de 2005. Toda vez que el primer acto de interrupción del que existe constancia es el inicio de actuaciones inspectoras el 16 de septiembre de 2005, resulta claro que se han superado los cuatro años señalados para la prescripción». El abogado del Estado menciona unas diligencias dirigidas a la entidad Dell Computer, SA, que como pone de manifiesto la parte recurrida es contribuyente distinto, sin que quepa atribuir a dichas diligencias efecto interruptivo alguno respecto de la deuda tributaria objeto del recurso. Otro tanto cabe decir de la afirmación cuestionando la fecha de la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras. Así, frente a lo recogido en la sentencia, «Las actuaciones inspectoras comienzan el 16 de septiembre de 2005», y también en la propia resolución del TEAC, «La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 16 de septiembre», se limita a manifestar el señor abogado del Estado que la fecha de notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se produjo en 21 de junio de 2005, sin tan siquiera justificar, menos aún acreditar, el error en el que, al parecer, incurrió la Sala de instancia. Por tanto, se confirma la prescripción de dicho periodo.

En cuanto al primer motivo invocado por Dell, analiza el TS el concepto de establecimiento permanente tomando como base el Convenio Hispano-Irlandés y las recomendaciones del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE)<sup>2</sup>. El convenio establece en su artículo 5 dos supuestos distintos: lugar fijo de negocios (apartados dos) y agente dependiente (apartado cinco), que se tratan en los fundamentos de derecho cuarto y quinto.

El fundamento de derecho cuarto, relativo al lugar fijo de negocios, prescribe que la *Sala de instancia* entiende que «puesta a disposición» comprende, además del uso directo de la matriz por medio de su personal, la utilización del local por medio de otra entidad que desarrolla, bajo su encargo y dependencia, actividades económicas que constituyen el núcleo esencial del objeto social, esto es, una utilización mediata que sirve al mismo objeto; mientras que la parte recurrente considera que aquella expresión exige la relación directa entre la instalación

<sup>2</sup> *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 9<sup>th</sup> edition, 2014.

a disposición y la entidad no residente y no una indirecta, esto es, que *la entidad no residente debe hacer una utilización física del establecimiento*. Acepta el TS los argumentos de la sentencia recurrida, recogiendo las funciones que realiza DPI en las instalaciones y con el personal de DESA –1) promoción, venta y captación de clientes, 2) gestión de pedidos y control de recepción y distribución de productos, 3) marketing y publicidad para toda la clientela de DIP en España, 4) servicios de almacén y logística, 5) servicios de instalación, 6) gestión de cobro para toda la clientela de DPI en España, y 7) control de solvencia y créditos–, y su carácter sustancial en la actividad empresarial que desarrolla DPI, acreditando «que DESA no actúa como un mero órgano auxiliar de DPI». La parte recurrente pone en cuestión hechos probados, que se lleven a cabo por DPI en el lugar fijo de negocios actividades de la empresa, lo cual no se puede discutir en casación.

Siguiendo los comentarios al MC en sus párrafos 4, 4.1, 4.6 y 10 concluye «que *la puesta a disposición incluye [...] a la actuación por cuenta de la empresa*», ajustando la interpretación a la globalización mercantil y a la realidad vigente, atendiendo a la función y finalidad de los convenios y «a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresariales». Sin perjuicio de que la entidad irlandesa pudiese realizar determinadas actividades en Irlanda con personal que desempeñe allí sus funciones, lo cierto es que «*DPI desarrolla, [...] con carácter sustancial, su actividad empresarial en España a través de las instalaciones y personal de DESA*» (la cursiva es nuestra), por lo que cuenta en España con un establecimiento permanente.

El fundamento de derecho quinto analiza el concepto de agente dependiente, que el artículo 5.5 del convenio equipara al establecimiento permanente: persona que «actúe por cuenta de una empresa, y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa». Declarada la existencia del mismo en el fundamento anterior, por existir un lugar fijo de negocios, señala que esta consideración es a mayor abundamiento. La recurrente hace una interpretación literal y estricta del convenio, «lo que excluye los contratos de comisión mercantil, en el que el comisionista actúa en su nombre, art. 246 del C. Comercio». Como dice la sala de instancia, *del tenor literal del art. 5.5 CDI España-Irlanda no se desprende que la representación deba ser necesariamente directa, ni tampoco que «en nombre de» implique obligatoriamente el nacimiento de relaciones entre el comitente y terceros, bastando con que «se cree la vinculación del comitente con el contrato celebrado»* (la cursiva es nuestra), como prevé el artículo 253 del Código de Comercio. Ello conlleva que se comprenda «como agente dependiente al comisionista en nombre propio por cuenta ajena, que encuentra respaldo en la doctrina funcional-economicista-sustancialista, acorde con la doctrina de la OCDE que emana de los comentarios al MC»<sup>3</sup>. «Lo relevante, por tanto, no es que medie un determinado contrato [...]

<sup>3</sup> Así lo señala el comentario 32.1 al apartado 5 del artículo 5: «Además, la frase "poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa" no limita la aplicación del apartado a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa; el apartado se aplica asimismo a un agente que concluya contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa. La ausencia de una participación activa de la empresa en las operaciones puede significar que ha delegado en un agente».

sino la vinculación funcional, que el agente posea poderes suficientes para vincular al comitente, dentro del desarrollo habitual de la actividad empresarial conforme a las instrucciones y bajo el control del mismo». Hay que atender «no tanto a las formas que unen a comitente y agente, como al análisis funcional y fáctico [...] manifestada por el alcance y límites de las instrucciones, grado de control, asunción de riesgos y/u organización empresarial, de la que surge la dependencia que debe ser de alcance sustancial...»<sup>4</sup>.

Será, por el contrario, agente independiente (art. 5.7 del convenio) si hay «desvinculación económica y operativa, una real y cierta autonomía [...] atendiendo al conjunto de circunstancias que se dan en el desarrollo de su actividad».

El segundo motivo cuestionado por Dell es la no admisión como gasto deducible de la mayor comisión a cobrar por DESA a DPI por el programa de *stock options*. Observa el tribunal en el fundamento de derecho sexto que según la LIS son deducibles «los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos», y partiendo de que DESA es un establecimiento permanente de DPI, los gastos discutidos «tienen como causa directa y primera el contrato entre DESA y DPI, por la que esta se obligaba al pago de la comisión adicional para el pago de incentivos a los empleados de DESA, lo que de primeras indica que estamos ante gastos que poseen carácter oneroso, al haberse fijado por las partes de mutuo acuerdo al amparo de contrato que les vinculaba». Partiendo del artículo 7.3 del Convenio Hispano-Irlandés (que permite la deducción de «los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente»), concluye que *DPI llevaba a cabo sustancialmente su actividad mediante los trabajadores de DESA*, por lo que estamos «ante un gasto indispensable para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente». En consecuencia, admite este motivo de casación.

El tercer motivo de casación es el desacuerdo de la recurrente con la *atribución de la totalidad de los beneficios obtenidos al establecimiento permanente*, sin distinguir los que le son imputables desde un punto de vista funcional, y con la imputación del beneficio de Dell France al establecimiento permanente. Respecto del primer punto, señala el fundamento de derecho séptimo que no habiendo controversia sobre las normas aplicables (arts. 7.2 del CDI y 15 de la LIRNR), dado que la Sala de instancia se remite a la actuación seguida por la Administración, no cabe analizar en sede casacional la disputa sobre los hechos acreditados por dicho tribunal. En cuanto a «la imputación de la totalidad del beneficio obtenido por DFSA en España al establecimiento permanente», con base en la interrelación y confusión entre DESA y DFSA, concluye que «son beneficios producidos por el desarrollo de la actividad de venta llevada a cabo por el establecimiento permanente que nos ocupa». Por ello no admite este último motivo de casación.

---

<sup>4</sup> Este criterio ha sido ratificado por la AN y el TS, avalando la interpretación dinámica de los convenios, según la cual el criterio interpretativo y el contenido de un convenio se actualiza con cada nuevo modelo propuesto por la OCDE y sus respectivos comentarios, incluso en el supuesto de que dicha actualización suponga un cambio sustancial con respecto al MC y comentarios que inspiraron el convenio objeto de interpretación. No estamos de acuerdo con este planteamiento pues puede vulnerar la seguridad jurídica en su vertiente de certeza del derecho.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

Siguiendo el orden de la sentencia, se tratan cuatro cuestiones:

- La prescripción de la obligación tributaria del primer ejercicio investigado.
- La existencia de establecimiento permanente en España.
- La deducibilidad del gasto por el programa de *stock options*.
- La atribución del beneficio al establecimiento permanente.

En cuanto al primer punto no requiere mayor comentario. La no acreditación por la abogacía del Estado de la interrupción de la prescripción con carácter previo al inicio de actuaciones inspectoras hace que la deuda derivada del año 2000 esté prescrita, al haber transcurrido más de cuatro años desde la finalización del periodo para presentar la autoliquidación –25 de agosto de 2001– hasta el comienzo del procedimiento inspector –16 de septiembre de 2005–.

El segundo aspecto constituye el principal motivo de oposición de la entidad Dell Products, LTD: la determinación de si hay o no establecimiento permanente en España<sup>5</sup>.

Ya hubo un precedente en que el TS entendió que concurría la figura de establecimiento permanente: el caso Roche, resuelto por Sentencia de 12 de enero de 2012 (rec. núm. 1626/2008 [NFJ045817]). En ese caso se trataba de una filial con actividad de maquila y promoción de las ventas, y el tribunal, siguiendo el criterio de la Audiencia, calificó a la filial como agente dependiente por su actividad de fabricación, incluyendo también en la base imponible el beneficio por la venta de los productos<sup>6</sup>. Ahora, el tribunal da un paso más, entendiendo que hay establecimiento permanente de agencia y como lugar fijo de negocios.

Previamente hay que significar la posibilidad de utilizar la vía del conflicto en la aplicación de la norma o de los precios de transferencia.

En efecto, la transformación de una filial distribuidora y comercializadora en comisionista permitiría aplicar la regla antiabuso del artículo 15 de la LGT pues se dan los tres requisitos para

<sup>5</sup> Sobre el concepto de establecimiento permanente puede verse GARCÍA PRATS, A.: *El establecimiento permanente (análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria)*, Tecnos, Madrid, 1996; ELVIRA BENITO, D.: *El establecimiento permanente: análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho Español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007; CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica Tributaria*, n.º 145, 2012.

<sup>6</sup> Sobre este asunto plantea FALCÓN que si hubieran sido dos filiales distintas, una que realiza la maquila y vende a la matriz extranjera, y otra que realiza las actividades de promoción de ventas, esta última no sería considerada establecimiento permanente. Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «El caso Roche (STS de 12 enero 2012): consideración como establecimiento permanente de una filial con actividades de maquila y promoción de las ventas», *QF*, n.º 6, 2012, pág. 10.

ello. Negocio notoriamente artificioso o impropio (en este caso artificioso pues la forma predomina sobre el contenido), con un ahorro fiscal (al tributar en España por el importe de la comisión, sensiblemente inferior al beneficio por la venta) y sin un efecto jurídico o económico relevante distinto del ahorro fiscal (no hay un motivo económico válido). Ello requeriría iniciar un procedimiento especial para declararlo, con un informe favorable de la comisión consultiva que prevé el artículo 159 de la LGT.

Igualmente, la existencia de una filial permitiría optar por aplicar el régimen de operaciones vinculadas aplicando el principio de libre competencia, conforme al capítulo IX de las Directrices de la OCDE Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 2010<sup>7</sup>. Ello determinaría una tributación superior para la filial en el IS, pero la matriz seguiría tributando en el extranjero. Probablemente por este motivo la Administración tributaria española ha venido optando por la consideración de la existencia de un establecimiento permanente de la entidad no residente, mediante la calificación de las instalaciones como lugar fijo de negocio y/o del comisionista como agente dependiente, pues ello permite que tribute tanto la matriz por la renta del establecimiento permanente en el IRNR, como la filial española en el IS<sup>8</sup>.

Ello requiere analizar el Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España e Irlanda de 10 de febrero de 1994 (BOE de 27 de diciembre de 1994<sup>9</sup>) –en adelante CDI–, en cuanto posee la fuerza de tratado internacional, que conforme al artículo 96 de la Constitución prevalece sobre nuestras normas internas, interpretado siguiendo las recomendaciones del MCOCDE. Ha de estarse, pues, a los términos recogidos en el artículo 5 del CDI a los efectos de delimitar el concepto de establecimiento permanente recogido en esta norma. Dicho precepto, idéntico al artículo 5 del MC, señala que basta con que haya un lugar fijo de negocios (apartado uno) o, con carácter secundario, que la actividad se desarrolle en España mediante un agente dependiente (apartado cinco).

El TS analiza ambos supuestos –concepto general y específico–, pese a su innecesariedad, pues concurriendo uno bastaría para su calificación como establecimiento permanente, por lo que lo hace «a mayor abundamiento», según señala al analizar la figura de agente dependiente (FD 5.º).

<sup>7</sup> Relativo a la «Reestructuración de empresas y precios de transferencia». En este caso la comparación de las funciones realmente realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos por la filial antes y después de la modificación de la operativa de negocio en España formaría la base utilizada para concluir si la política de precios de transferencia posterior a la reestructuración debe ser distinta de la aplicada con anterioridad, así como sobre la posible compensación a la que la entidad reestructurada podría tener derecho a recibir. *Cfr.* LÓPEZ RUBIO, R. y MARRÓN, J. I.: «Los establecimientos permanentes en los cambios de estrategias empresariales de grupos multinacionales», en VV. AA.: *2013 Práctica Fiscal para Abogados*, La Ley, 2013.

<sup>8</sup> Puede verse un ejemplo cuantitativo en FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: «Establecimiento permanente: un antes y un después de la STS de 12 de enero de 2012 (el caso Roche)», *QF*, n.º 20, 2012, pág. 134.

<sup>9</sup> Ref. BOE-A-1995-20284.



El artículo 5.1 del CDI precisa, como concepto general, que «la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». Ello implica tres requisitos según el párrafo 2 de los comentarios al MC (en adelante CMC): un lugar de negocios (sede física: local, maquinaria, equipo) –que no puede serlo una *website*, como recuerdan el TS y la AN con base en los comentarios a MC<sup>10</sup>–, fijo (lugar determinado con cierto grado de permanencia) y desarrollo de la actividad de la empresa (su objeto social).

En cuanto a la sede física DPI carece de instalaciones, propias o alquiladas, en España, pero como advierte el párrafo 4 del CMC no es necesario que disponga de las instalaciones, bastando con que las utilice: «incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno» y la empresa «simplemente disponga de cierto espacio»... como «propietaria o arrendataria [...], o disponga de ellos por otra causa [...] El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa». Esto último es lo que sucede en este caso, pues se ejerce la actividad en las instalaciones de la filial sin un título formal para ello, como también prescribe el párrafo 4.1 del CMC (que admite, incluso, la ocupación de forma ilegal).

Su carácter fijo y la permanencia se cumplen claramente, al desarrollar DESA con habitualidad las operaciones.

El tercer requisito, relativo a que la empresa realice en ese lugar su actividad económica, es más problemático. Lo es a nuestro juicio porque el artículo 5 pretende determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios *de una empresa del otro Estado contratante* (párr. 1 CMC), por tanto debería ser DPI quien los obtuviera, y en este caso DPI carece de personal. Ello plantea la duda de si la entidad no residente debe utilizar físicamente el establecimiento. Aquí la AN se remite al párrafo 4.2 del CMC «que en ningún caso exige que la utilización se realice por el personal de la empresa no residente y centra el ámbito de la disposición del lugar en la idea de que en el mismo se desarrollen las actividades empresariales de la no residente». En realidad el párrafo 4.2 del CMC no dice que basta con «que en el mismo se desarrollen las actividades empresariales de la no residente», sino que «la simple presencia de una empresa en cierto emplazamiento no implica necesariamente que este emplazamiento esté a disposición de la empresa», y plantea la posibilidad de que se aplique el apartado 5 y calificarlo como agente dependiente<sup>11</sup>. Fijémonos en que dice «presencia de una empresa», es decir, que *la empresa no residente sí debe estar presente*. Por tanto, no justifica que «la empresa» del artículo 5.1 pueda ser otra distinta a la no residente. Por su parte, el TS acude al párrafo 10 del CMC donde indica que la actividad de la empresa puede realizarse directamente

<sup>10</sup> Y se recoge en el párrafo 4.2 del CMC. Si puede serlo un servidor en propiedad o en alquiler con permanencia en el tiempo que no constituya una actividad auxiliar.

<sup>11</sup> Pone como ejemplo un vendedor que se reúne periódicamente en el despacho de un cliente importante, señalando que «los locales del cliente no están a disposición de la empresa para la que trabaja el vendedor y, por tanto, no constituye un lugar fijo de negocios», pero añade que «dependiendo de las circunstancias, podría ser de aplicación el apartado 5».

por el empresario, sus empleados u «otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo, los agentes que actúan por cuenta de la empresa o agentes dependientes)» y, en este caso, si presta sus servicios en el lugar fijo de negocios, da igual que esté o no autorizado para firmar contratos. Es decir, existiendo un lugar fijo de negocio, puede haber establecimiento permanente si la actividad la desarrolla un agente dependiente sin los requisitos del artículo 5.5 (que precisa que el agente tenga «poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa»), debiendo, en ausencia de sede física, darse dichos requisitos. El argumento del TS es que basta una utilización mediata o indirecta, por medio de la filial que opera como agente dependiente en el lugar fijo de negocios (las instalaciones de DESA), bajo el encargo y dependencia de la matriz.

Nos parece una solución muy forzada pero, en todo caso, no factible, como advierte GARCÍA PRATS, porque contraviene el tenor del CMC 42, que es aplicable en este caso a nuestro juicio por el principio de especialidad<sup>12</sup>. Según este comentario, una sociedad de un grupo multinacional puede poner sus locales a disposición de otra sociedad del grupo y llegar a constituir un establecimiento permanente de la segunda, si la actividad *de dicha sociedad* (la matriz, en el supuesto que estamos comentando) se realiza en dicho local. Pero añade que «resulta importante distinguir ese caso de la situación, frecuente, donde una sociedad integrante de un grupo multinacional le presta servicios [...] a otra sociedad del grupo como parte de *su propia actividad empresarial, y lo hace en locales que no son los de la otra empresa y usando personal propio*. En este caso, *el lugar donde se prestan esos servicios no está a disposición de la segunda sociedad mencionada y la actividad empresarial que se realiza mediante ese lugar fijo no es la de esta*. Por tanto, *ese lugar no puede considerarse como un establecimiento permanente de la sociedad a quien se presta el servicio*». En definitiva, según los comentarios al MCOCDE no constituye establecimiento permanente la sede de una filial en la que el personal de la misma cumple funciones para la matriz, caso coincidente con el de los hechos narrados en la sentencia.

Señala a continuación la sentencia que no son de aplicación las excepciones que recoge al apartado 4 del artículo 5 del CDI por su carácter preparatorio o auxiliar. Convenimos con el TS en que DESA no actúa como mero órgano auxiliar de DPI, por las múltiples actividades que realiza: no solo promoción, marketing y publicidad, gestión de cobro y control de solvencia de créditos, o servicios de instalación, que podrían considerarse auxiliares aisladamente. Sino también venta y captación de clientes, gestión de pedidos y distribución de productos. Como dice la sentencia, estas actividades superan con mucho el servicio de almacenaje excluido del concepto en el artículo 5.4 del CDI. Pero ello no permite calificar a DESA como establecimiento permanente ante la ausencia de uno de los requisitos del lugar fijo de negocios, según se ha expuesto.

---

<sup>12</sup> Como observa GARCÍA PRATS, el tribunal confunde las funciones que lleva a cabo la entidad residente con las realizadas por «la filial española, en su sede y con su propio personal aunque referidas al contrato de prestación de servicios acordado con la entidad no residente». Cfr. GARCÍA PRATS, F. A.: «Notas sobre la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016 (Caso DELL)», *AEDAF*, 2016, pág. 2.

En cuanto al concepto específico, el tribunal califica a DESA como agente dependiente, pues si bien no actúa por cuenta y «en nombre» de DPI como prescribe el artículo 5.5, sino en nombre propio, el comentario 32.1 al apartado 5 afirma que también se aplica «a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa». Y añade, de acuerdo con dicho comentario, que la delegación se puede inferir de una ausencia de participación activa de la entidad no residente: «se puede considerar que un agente posee el poder efectivo para concluir contratos cuando solicita y recibe los pedidos (sin formalizarlos) que son enviados directamente a un almacén en el que se efectúa la entrega de mercancías y cuando la empresa extranjera aprueba las operaciones de forma rutinaria». En suma, como afirmó la sala de instancia, el apartado 5 comprende no solo la representación directa (actuación en nombre del comitente) sino también la indirecta (en nombre propio). Y ello porque aunque en la representación indirecta del artículo 246 del Código de Comercio el comitente no se obliga frente al tercero –que no tiene acción frente al comitente y viceversa<sup>13</sup>–, pues el vínculo del tercero es con el comisionista, el artículo 253 del Código de Comercio prescribe que celebrado un contrato por el comisionista «el comitente deberá aceptar todas las consecuencias de la comisión», quedando vinculado en todo caso por el contrato. Se ha criticado que el TS no entre a considerar el grado de vinculación del comitente con el contrato<sup>14</sup>, probablemente tendría que haberlo explicado mejor. No obstante cabe inferir que debe tratarse de una vinculación sustancial cuando señala que no hay que atender tanto a las formas que unen a comitente y agente como al «análisis funcional y fáctico [...] de la que surge la dependencia que debe ser de alcance sustancial y no meramente preparatorio o auxiliar».

En fin, tampoco se trata de un agente independiente en los términos del artículo 5.7 del CDI atendiendo a «la relación fáctico funcional existente» por la dependencia acreditada en la sentencia de instancia de DESA respecto de DPI.

La tercera cuestión es la deducción de las *stock options* concedidas por la sociedad matriz y abonadas por DESA, que a su vez percibió una comisión de DPI. El artículo 7.3 del CDI dispone que «Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente». La Sala de instancia entiende que los gastos del establecimiento permanente para fidelizar a sus empleados no son deducibles por dos razones. Primera, al no relacionarse directamente con los beneficios obtenidos por DESA, ya que son concedidas por DPI que es la única obligada a su cumplimiento, por lo que si la filial asume su pago sería por pura liberalidad. Este motivo es corroborado por el TS, pero bajo el argumento de que no hay vínculo obligacional alguno entre DPI

<sup>13</sup> En efecto, mientras que en la representación directa, al actuar en nombre del comitente, el artículo 247 prescribe que el contrato producirá su efecto entre el comitente y la persona que contratare con el comisionista, en la representación indirecta, al actuar el comisionista en nombre propio, el artículo 246 dispone que quedará obligado de un modo directo con las personas con quienes contratare, «las cuales no tendrán acción contra el comitente, ni este contra aquellas».

<sup>14</sup> Crítica GARCÍA PRATS que el TS no entre «a considerar el grado de vinculación del comitente, justificando con dicho motivo la relación de dependencia entre comitente y comisionista». Cfr. «Notas sobre...», *op. cit.*, pág. 3.

y los trabajadores de DESA, por lo que si la matriz asume el pago es por pura liberalidad. Frente a ello cabe argüir que la comisión que DPI se obliga a pagar a DESA por la entrega de dichos derechos constituye una contraprestación derivada de un contrato por un servicio que recibe de los trabajadores de DESA. La segunda razón de la AN es que «no son necesarios para que el establecimiento permanente alcance sus fines», según entiende que subyace de la STS de 6 de mayo de 2013 (rec. núm. 7041/2010 [NFJ051158]). No compartimos este criterio ni la citada resolución del TS, según la cual las opciones sobre acciones para fidelizar a los trabajadores se asumen por la entidad voluntariamente, sin que nada le obligue a ello, disponiendo «de forma gratuita del beneficio que concede a sus empleados, lo que, en principio, podría constituir una liberalidad...». Lo cierto es que una vez acordadas con los trabajadores son de obligado cumplimiento, constituyen renta en especie para aquellos y pago de un salario para la entidad, y desde la Ley 43/1995 no se exige que los gastos sean necesarios para su deducibilidad, sino que «se hallen correlacionados con los ingresos», tal como actualmente dispone el artículo 15 e) de la Ley 27/2014, por lo que deberían ser fiscalmente deducibles. En tal sentido nos parece básicamente correcto el argumento del TS en el fundamento de derecho sexto cuando afirma que estos gastos tienen como causa directa y primera el contrato entre DESA y DPI, obligándose esta a abonar una comisión adicional para el pago de incentivos a los empleados de DESA, y partiendo de que DPI llevaba a cabo sustancialmente su actividad mediante trabajadores de DESA, estaremos «ante un gasto indispensable para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente». A nuestro juicio son claramente un gasto, tal vez no indispensable pero sí correlacionado con los ingresos, en el que se incurre para realizar los fines del establecimiento permanente, y en ningún caso una liberalidad.

La última cuestión planteada se refiere a la imputación a la recurrente de todos los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente, incluido el beneficio de Dell France<sup>15</sup>. El artículo 7.2 del CDI señala que se atribuirán al establecimiento permanente «los beneficios que este hubiera podido obtener de ser 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», y el artículo 15.1 de la Ley 41/1998 le imputa todas las rentas vinculadas funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto. Según estos preceptos, para la Administración y la Sala de instancia son imputables todas las ventas realizadas a clientes en territorio español. El TS sostiene que no puede entrar a analizar los hechos en sede casacional y por eso considera correcta la SAN, al no haber discrepancia normativa. Sin embargo, la complejidad de estos preceptos habría requerido un análisis por parte del TS de la interpretación y aplicación que hacen la Administración y la AN de los mismos. Para ello habría que tener en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, siguiendo el artículo 7.2 del MCOCDE y los comentarios 15 y siguientes al mismo<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Sobre la atribución de beneficios por el establecimiento permanente de agencia véase JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «Atribución de beneficios y EP de agencia», *RCyT. CEF*, n.º 403, octubre, 2016.

<sup>16</sup> Convenimos con GARCÍA PRATS en que la atribución de rentas «es una cuestión esencialmente jurídica que deriva del sentido jurídico que se le otorgue a las escasas e inciertas normas que regulan dicha cuestión...». El TS desconoce «no

También considera pertinente la imputación de la totalidad del beneficio obtenido por DFSA en España al establecimiento permanente. No nos parece un argumento convincente la «interrelación y confusión» entre DESA y DFSA para incluir los beneficios de esta última, salvo que se vinculen funcionalmente al establecimiento permanente en España.

Tras este análisis hemos de manifestar el riesgo que puede suponer acudir a interpretaciones economicistas, después de que la calificación del hecho imponible con arreglo a su naturaleza económica fuera desterrada de nuestra LGT.

Señala el fundamento de derecho quinto en el penúltimo párrafo que la fiscalidad internacional «pretende la distribución equitativa de las cargas impositivas y de los beneficios empresariales entre los Estados, en un escenario muy diferente al existente en el momento en que surgen los Convenios de Doble Imposición». Es cierto que la globalización y la economía digital han alterado los comportamientos económicos y las multinacionales han creado nuevas oportunidades de negocio que una interpretación estrictamente «formalista-literal y estática» puede dejar libres de tributación<sup>17</sup>. Por ejemplo, en el llamado caso Zimmer, el Consejo de Estado francés dictaminó el 31 de marzo de 2010 que una filial francesa que operaba como comisionista en nombre propio por cuenta de la matriz británica no constituía establecimiento permanente. Para ello hizo una exégesis literal del convenio e interpretó que el Código de Comercio francés –según el cual el comisionista en nombre propio carece de autoridad para concluir contratos «en nombre» del comitente– impedía vincular a este con los clientes. Aplicó el Proyecto de MC de 1963 y añadió que el párrafo 32.1 del CMC solo tiene cabida en el Common Law (representación indirecta) –en el que la actuación del comisionista en nombre propio sí vincula al comitente con el cliente–, no en el derecho civil continental. También en el caso Dell noruego la Sentencia de 2 de marzo de 2011 del TS de ese país falló que una filial noruega que comercializa en nombre propio por cuenta de una entidad irlandesa no constituía establecimiento permanente. Se fundó igualmente en una interpretación literal del convenio, que requiere vinculación legal, y en la inaplicación del citado párrafo 32.1 que solo se aplica a «personas que tengan facultades para concluir contratos» y a «agentes en general», no a comisionistas que venden «en su propio nombre». Ello suponía tratar de forma distinta situaciones iguales dependiendo del derecho interno aplicable en cada caso, lo que provocaba inequidades, aparte de no atender al espíritu y finalidad de la norma de acuerdo con los comentarios al MCOCD.

---

solo las exigencias de análisis funcional, de riesgos y de activos, que elabora la OCDE para la correcta aplicación del artículo 7.2 del Convenio; sino, más importante, los hechos asumidos como válidos y que reconocían el desarrollo de funciones y de riesgos asumidos por las entidades no residentes en sus respectivas sedes en relación con las ventas españolas; sin que, por el contrario, se infiera la necesidad de asignar ninguna parte del beneficio a los mismos». Véase «Notas sobre...», *op. cit.*, pág. 4.

<sup>17</sup> La globalización ha cambiado el paradigma empresarial, partiendo de modelos operativos específicos para cada país para dar lugar a modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global. *Cfr.* Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE, 2014, págs. 7 y 8.

Pero no hay que perder de vista el principio de reserva de ley que puede verse cercenado por acuerdos de organismos internacionales sin, en ocasiones, el suficiente rango normativo. En todo caso habrá que atender a la *ratio legis* del precepto y a la legislación aprobada en su momento, evitando que una interpretación dinámica pueda vaciar de contenido el sentido dado a la norma cuando se aprobó. Téngase en cuenta que el CDI se aprobó en 1994, el cambio de operativa por Dell se produce en 1995 y las actas se incoaron por los ejercicios 2000 a 2003. *Ciertamente la interpretación sociológica requiere atender a la realidad social del tiempo en que se aplican las normas, pero ¿tiene sentido aplicar criterios de 2016 a unos hechos realizados en los años 2000 a 2003? ¿No es más lógico, en garantía de la seguridad jurídica, aplicar los criterios interpretativos vigentes cuando se realizaron los hechos enjuiciados? Creemos que esto es lo más razonable*, e igualmente habría que tener en cuenta los comentarios al MCOUDE aprobados en dicha fecha, *en garantía del principio de seguridad jurídica*.

Lo procedente es adaptar la normativa a la realidad. En tal sentido está pendiente una modificación del MC en 2017 para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios conforme al Proyecto BEPS –*Base Erosion and Profit Shifting*– impulsado por la OCDE y los países del G20, y su incorporación a los diferentes CDI. En septiembre de 2015 se aprobaron los Informes finales del Proyecto<sup>18</sup> estableciendo medidas que básicamente siguen la filosofía que subyace en la sentencia objeto de este comentario: cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generan obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, se considerará que esta empresa tiene una presencia que debe ser objeto de imposición en ese país, salvo que el intermediario las realice en el marco de una actividad independiente<sup>19</sup>. Las acciones 1 y 7 pretenden modificar la regulación de los establecimientos permanentes. La acción 1 persigue «Abordar los retos de la economía digital en la imposición», incluyendo la capacidad de una compañía para tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un «nexo» bajo las normas internacionales actuales. La acción 7 tiene como objetivo «Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente», esencialmente «mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica», planteándose también abordar «las relacionadas con la atribución de beneficio». Se persigue, de un lado, evitar la elusión de la figura de establecimiento permanente mediante la sustitución de las filiales distribuidoras por comisionistas, trasladando los beneficios fuera del país en el que se efectúan las ventas sin que tenga lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país. De otro, impedir que determinadas actividades puedan acogerse a las excepciones específicas incluidas en la definición de establecimiento permanente que actualmente prevé el apartado 4 del artículo 5 del MC, tema muy relevante en la economía digital. Además, conforme a la acción 15 el 24 de noviembre de 2016 se ha publicado el Convenio Multilateral

<sup>18</sup> Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, 2015.

<sup>19</sup> Acción 7-Informe final 2015, Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, OCDE, 2015, pág. 10.

para implementar BEPS en los diferentes CDI, cuya parte IV pretende evitar la elusión del estatus de establecimiento permanente –arts. 12 al 15– y su firma está prevista para junio de 2017 en París<sup>20</sup>. Habrá que ver hasta qué punto se comprometen los países que no forman parte de la OCDE y las reservas planteadas cuando se ratifique en cada caso.

---

<sup>20</sup> Puede verse en la web de la OCDE: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

ción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2000, y confirmándola en sus restantes pronunciamientos. Considera que hay establecimiento permanente en su doble modalidad de lugar fijo de negocios y agente dependiente. Y establece la no deducción del coste del programa de *stock options* porque la filial no tenía contractualmente nada que ver dado que se pactó con la matriz, y «no se observa una relación directa entre tales gastos y la finalidad perseguida por el establecimiento permanente», en cuanto que no son necesarios para obtener los beneficios.

Dell Products LTD presenta el 23 de septiembre de 2015 escrito de formalización e interposición del recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) con base en los siguientes motivos al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional:

- 1.º Por infracción del artículo 5.5, 5.7 y 5.1 del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital ratificado por Instrumento de 10 de febrero de 1994 y publicado en el Boletín Oficial del Estado de 27 de diciembre de 1994 (Convenio Hispano-Irlandés). Se basa en la inexistencia de establecimiento permanente en España, negando tanto que la entidad Dell Computer, SA sea agente dependiente suyo, al ser un agente independiente, como que disponga de lugar fijo de negocios.
- 2.º Por infracción del artículo 7 del Convenio Hispano-Irlandés en relación con los artículos 10 (determinación de la base imponible) y 14 (gastos no deducibles) de la Ley 43/1995, del impuesto sobre sociedades (LIS), dado que los gastos tienden al cumplimiento de los fines del establecimiento permanente, como postula la jurisprudencia del TS (STS de 6 de mayo de 2013, rec. núm. 7041/2010 [NFJ051158]), en cuanto que reconoce la deducibilidad cuando los gastos obedecen a compromisos obligacionales y no son meras liberalidades. Considera la recurrente que si se parte de que existe establecimiento permanente, debería poder deducirse los gastos soportados por la repercusión de los costes del programa de opciones sobre acciones que la entidad DESA acordó con Dell Computers Corp. a favor de los trabajadores de DESA, asumiendo DESA un coste que le facturaba la matriz asentando en su contabilidad un ingreso procedente de DPI, por la comisión que esta pagaba a DESA por el coste del citado programa.
- 3.º Por infracción del artículo 7.1 y 7.2 del Convenio Hispano-Irlandés en relación con la imputación de beneficios al supuesto establecimiento permanente y el artículo 15 de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (LIRNR), Ley 41/1998, de 9 de diciembre.

El abogado del Estado articula un único motivo de casación, por infracción de los artículos 64 y 65 de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963, en relación con los artículos 19 y 20 de la Ley 41/1998. Considera que hubo actuaciones interruptoras de la prescripción anteriores al 16 de



septiembre de 2005, en concreto diligencias de inspección, y además la fecha de notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones se produjo en 21 de junio de 2005, «sin perjuicio de que la primera comparecencia o la primera diligencia daten de 16 de septiembre de 2001 (sic)».

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Sobre la prescripción del ejercicio 2000, reitera lo apuntado en la sentencia de instancia: que las actuaciones comenzaron el 16 de septiembre de 2005 y el periodo impositivo concluye para la actora el 31 de enero, «por lo que, sumando seis meses y 25 días, el plazo para la presentación de la declaración, este concluyó el 25 de agosto de 2001, momento en que se inicia el cómputo de la prescripción respecto del año 2000 abarcando hasta el 25 de agosto de 2005. Toda vez que el primer acto de interrupción del que existe constancia es el inicio de actuaciones inspectoras el 16 de septiembre de 2005, resulta claro que se han superado los cuatro años señalados para la prescripción». El abogado del Estado menciona unas diligencias dirigidas a la entidad Dell Computer, SA, que como pone de manifiesto la parte recurrida es contribuyente distinto, sin que quepa atribuir a dichas diligencias efecto interruptivo alguno respecto de la deuda tributaria objeto del recurso. Otro tanto cabe decir de la afirmación cuestionando la fecha de la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras. Así, frente a lo recogido en la sentencia, «Las actuaciones inspectoras comienzan el 16 de septiembre de 2005», y también en la propia resolución del TEAC, «La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 16 de septiembre», se limita a manifestar el señor abogado del Estado que la fecha de notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se produjo en 21 de junio de 2005, sin tan siquiera justificar, menos aún acreditar, el error en el que, al parecer, incurrió la Sala de instancia. Por tanto, se confirma la prescripción de dicho periodo.

En cuanto al primer motivo invocado por Dell, analiza el TS el concepto de establecimiento permanente tomando como base el Convenio Hispano-Irlandés y las recomendaciones del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE)<sup>2</sup>. El convenio establece en su artículo 5 dos supuestos distintos: lugar fijo de negocios (apartados dos) y agente dependiente (apartado cinco), que se tratan en los fundamentos de derecho cuarto y quinto.

El fundamento de derecho cuarto, relativo al lugar fijo de negocios, prescribe que la *Sala de instancia* entiende que «puesta a disposición» comprende, además del uso directo de la matriz por medio de su personal, la utilización del local por medio de otra entidad que desarrolla, bajo su encargo y dependencia, actividades económicas que constituyen el núcleo esencial del objeto social, esto es, una utilización mediata que sirve al mismo objeto; mientras que la parte recurrente considera que aquella expresión exige la relación directa entre la instalación

<sup>2</sup> *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 9<sup>th</sup> edition, 2014.

a disposición y la entidad no residente y no una indirecta, esto es, que *la entidad no residente debe hacer una utilización física del establecimiento*. Acepta el TS los argumentos de la sentencia recurrida, recogiendo las funciones que realiza DPI en las instalaciones y con el personal de DESA –1) promoción, venta y captación de clientes, 2) gestión de pedidos y control de recepción y distribución de productos, 3) marketing y publicidad para toda la clientela de DIP en España, 4) servicios de almacén y logística, 5) servicios de instalación, 6) gestión de cobro para toda la clientela de DPI en España, y 7) control de solvencia y créditos–, y su carácter sustancial en la actividad empresarial que desarrolla DPI, acreditando «que DESA no actúa como un mero órgano auxiliar de DPI». La parte recurrente pone en cuestión hechos probados, que se lleven a cabo por DPI en el lugar fijo de negocios actividades de la empresa, lo cual no se puede discutir en casación.

Siguiendo los comentarios al MC en sus párrafos 4, 4.1, 4.6 y 10 concluye «que *la puesta a disposición incluye [...] a la actuación por cuenta de la empresa*», ajustando la interpretación a la globalización mercantil y a la realidad vigente, atendiendo a la función y finalidad de los convenios y «a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresariales». Sin perjuicio de que la entidad irlandesa pudiese realizar determinadas actividades en Irlanda con personal que desempeñe allí sus funciones, lo cierto es que «*DPI desarrolla, [...] con carácter sustancial, su actividad empresarial en España a través de las instalaciones y personal de DESA*» (la cursiva es nuestra), por lo que cuenta en España con un establecimiento permanente.

El fundamento de derecho quinto analiza el concepto de agente dependiente, que el artículo 5.5 del convenio equipara al establecimiento permanente: persona que «actúe por cuenta de una empresa, y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa». Declarada la existencia del mismo en el fundamento anterior, por existir un lugar fijo de negocios, señala que esta consideración es a mayor abundamiento. La recurrente hace una interpretación literal y estricta del convenio, «lo que excluye los contratos de comisión mercantil, en el que el comisionista actúa en su nombre, art. 246 del C. Comercio». Como dice la sala de instancia, *del tenor literal del art. 5.5 CDI España-Irlanda no se desprende que la representación deba ser necesariamente directa, ni tampoco que «en nombre de» implique obligatoriamente el nacimiento de relaciones entre el comitente y terceros, bastando con que «se cree la vinculación del comitente con el contrato celebrado»* (la cursiva es nuestra), como prevé el artículo 253 del Código de Comercio. Ello conlleva que se comprenda «como agente dependiente al comisionista en nombre propio por cuenta ajena, que encuentra respaldo en la doctrina funcional-economicista-sustancialista, acorde con la doctrina de la OCDE que emana de los comentarios al MC»<sup>3</sup>. «Lo relevante, por tanto, no es que medie un determinado contrato [...]

<sup>3</sup> Así lo señala el comentario 32.1 al apartado 5 del artículo 5: «Además, la frase "poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa" no limita la aplicación del apartado a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa; el apartado se aplica asimismo a un agente que concluya contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa. La ausencia de una participación activa de la empresa en las operaciones puede significar que ha delegado en un agente».

sino la vinculación funcional, que el agente posea poderes suficientes para vincular al comitente, dentro del desarrollo habitual de la actividad empresarial conforme a las instrucciones y bajo el control del mismo». Hay que atender «no tanto a las formas que unen a comitente y agente, como al análisis funcional y fáctico [...] manifestada por el alcance y límites de las instrucciones, grado de control, asunción de riesgos y/u organización empresarial, de la que surge la dependencia que debe ser de alcance sustancial...»<sup>4</sup>.

Será, por el contrario, agente independiente (art. 5.7 del convenio) si hay «desvinculación económica y operativa, una real y cierta autonomía [...] atendiendo al conjunto de circunstancias que se dan en el desarrollo de su actividad».

El segundo motivo cuestionado por Dell es la no admisión como gasto deducible de la mayor comisión a cobrar por DESA a DPI por el programa de *stock options*. Observa el tribunal en el fundamento de derecho sexto que según la LIS son deducibles «los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos», y partiendo de que DESA es un establecimiento permanente de DPI, los gastos discutidos «tienen como causa directa y primera el contrato entre DESA y DPI, por la que esta se obligaba al pago de la comisión adicional para el pago de incentivos a los empleados de DESA, lo que de primeras indica que estamos ante gastos que poseen carácter oneroso, al haberse fijado por las partes de mutuo acuerdo al amparo de contrato que les vinculaba». Partiendo del artículo 7.3 del Convenio Hispano-Irlandés (que permite la deducción de «los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente»), concluye que *DPI llevaba a cabo sustancialmente su actividad mediante los trabajadores de DESA*, por lo que estamos «ante un gasto indispensable para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente». En consecuencia, admite este motivo de casación.

El tercer motivo de casación es el desacuerdo de la recurrente con la *atribución de la totalidad de los beneficios obtenidos al establecimiento permanente*, sin distinguir los que le son imputables desde un punto de vista funcional, y con la imputación del beneficio de Dell France al establecimiento permanente. Respecto del primer punto, señala el fundamento de derecho séptimo que no habiendo controversia sobre las normas aplicables (arts. 7.2 del CDI y 15 de la LIRNR), dado que la Sala de instancia se remite a la actuación seguida por la Administración, no cabe analizar en sede casacional la disputa sobre los hechos acreditados por dicho tribunal. En cuanto a «la imputación de la totalidad del beneficio obtenido por DFSA en España al establecimiento permanente», con base en la interrelación y confusión entre DESA y DFSA, concluye que «son beneficios producidos por el desarrollo de la actividad de venta llevada a cabo por el establecimiento permanente que nos ocupa». Por ello no admite este último motivo de casación.

<sup>4</sup> Este criterio ha sido ratificado por la AN y el TS, avalando la interpretación dinámica de los convenios, según la cual el criterio interpretativo y el contenido de un convenio se actualiza con cada nuevo modelo propuesto por la OCDE y sus respectivos comentarios, incluso en el supuesto de que dicha actualización suponga un cambio sustancial con respecto al MC y comentarios que inspiraron el convenio objeto de interpretación. No estamos de acuerdo con este planteamiento pues puede vulnerar la seguridad jurídica en su vertiente de certeza del derecho.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

Siguiendo el orden de la sentencia, se tratan cuatro cuestiones:

- La prescripción de la obligación tributaria del primer ejercicio investigado.
- La existencia de establecimiento permanente en España.
- La deducibilidad del gasto por el programa de *stock options*.
- La atribución del beneficio al establecimiento permanente.

En cuanto al primer punto no requiere mayor comentario. La no acreditación por la abogacía del Estado de la interrupción de la prescripción con carácter previo al inicio de actuaciones inspectoras hace que la deuda derivada del año 2000 esté prescrita, al haber transcurrido más de cuatro años desde la finalización del periodo para presentar la autoliquidación –25 de agosto de 2001– hasta el comienzo del procedimiento inspector –16 de septiembre de 2005–.

El segundo aspecto constituye el principal motivo de oposición de la entidad Dell Products, LTD: la determinación de si hay o no establecimiento permanente en España<sup>5</sup>.

Ya hubo un precedente en que el TS entendió que concurría la figura de establecimiento permanente: el caso Roche, resuelto por Sentencia de 12 de enero de 2012 (rec. núm. 1626/2008 [NFJ045817]). En ese caso se trataba de una filial con actividad de maquila y promoción de las ventas, y el tribunal, siguiendo el criterio de la Audiencia, calificó a la filial como agente dependiente por su actividad de fabricación, incluyendo también en la base imponible el beneficio por la venta de los productos<sup>6</sup>. Ahora, el tribunal da un paso más, entendiendo que hay establecimiento permanente de agencia y como lugar fijo de negocios.

Previamente hay que significar la posibilidad de utilizar la vía del conflicto en la aplicación de la norma o de los precios de transferencia.

En efecto, la transformación de una filial distribuidora y comercializadora en comisionista permitiría aplicar la regla antiabuso del artículo 15 de la LGT pues se dan los tres requisitos para

<sup>5</sup> Sobre el concepto de establecimiento permanente puede verse GARCÍA PRATS, A.: *El establecimiento permanente (análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria)*, Tecnos, Madrid, 1996; ELVIRA BENITO, D.: *El establecimiento permanente: análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho Español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007; CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica Tributaria*, n.º 145, 2012.

<sup>6</sup> Sobre este asunto plantea FALCÓN que si hubieran sido dos filiales distintas, una que realiza la maquila y vende a la matriz extranjera, y otra que realiza las actividades de promoción de ventas, esta última no sería considerada establecimiento permanente. Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «El caso Roche (STS de 12 enero 2012): consideración como establecimiento permanente de una filial con actividades de maquila y promoción de las ventas», *QF*, n.º 6, 2012, pág. 10.

ello. Negocio notoriamente artificioso o impropio (en este caso artificioso pues la forma predomina sobre el contenido), con un ahorro fiscal (al tributar en España por el importe de la comisión, sensiblemente inferior al beneficio por la venta) y sin un efecto jurídico o económico relevante distinto del ahorro fiscal (no hay un motivo económico válido). Ello requeriría iniciar un procedimiento especial para declararlo, con un informe favorable de la comisión consultiva que prevé el artículo 159 de la LGT.

Igualmente, la existencia de una filial permitiría optar por aplicar el régimen de operaciones vinculadas aplicando el principio de libre concurrencia, conforme al capítulo IX de las Directrices de la OCDE Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 2010<sup>7</sup>. Ello determinaría una tributación superior para la filial en el IS, pero la matriz seguiría tributando en el extranjero. Probablemente por este motivo la Administración tributaria española ha venido optando por la consideración de la existencia de un establecimiento permanente de la entidad no residente, mediante la calificación de las instalaciones como lugar fijo de negocio y/o del comisionista como agente dependiente, pues ello permite que tribute tanto la matriz por la renta del establecimiento permanente en el IRNR, como la filial española en el IS<sup>8</sup>.

Ello requiere analizar el Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España e Irlanda de 10 de febrero de 1994 (BOE de 27 de diciembre de 1994<sup>9</sup>) –en adelante CDI–, en cuanto posee la fuerza de tratado internacional, que conforme al artículo 96 de la Constitución prevalece sobre nuestras normas internas, interpretado siguiendo las recomendaciones del MCOCDE. Ha de estarse, pues, a los términos recogidos en el artículo 5 del CDI a los efectos de delimitar el concepto de establecimiento permanente recogido en esta norma. Dicho precepto, idéntico al artículo 5 del MC, señala que basta con que haya un lugar fijo de negocios (apartado uno) o, con carácter secundario, que la actividad se desarrolle en España mediante un agente dependiente (apartado cinco).

El TS analiza ambos supuestos –concepto general y específico–, pese a su innecesariedad, pues concurriendo uno bastaría para su calificación como establecimiento permanente, por lo que lo hace «a mayor abundamiento», según señala al analizar la figura de agente dependiente (FD 5.º).

<sup>7</sup> Relativo a la «Reestructuración de empresas y precios de transferencia». En este caso la comparación de las funciones realmente realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos por la filial antes y después de la modificación de la operativa de negocio en España formaría la base utilizada para concluir si la política de precios de transferencia posterior a la reestructuración debe ser distinta de la aplicada con anterioridad, así como sobre la posible compensación a la que la entidad reestructurada podría tener derecho a recibir. *Cfr.* LÓPEZ RUBIO, R. y MARRÓN, J. I.: «Los establecimientos permanentes en los cambios de estrategias empresariales de grupos multinacionales», en VV. AA.: *2013 Práctica Fiscal para Abogados*, La Ley, 2013.

<sup>8</sup> Puede verse un ejemplo cuantitativo en FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: «Establecimiento permanente: un antes y un después de la STS de 12 de enero de 2012 (el caso Roche)», *QF*, n.º 20, 2012, pág. 134.

<sup>9</sup> Ref. BOE-A-1995-20284.

El artículo 5.1 del CDI precisa, como concepto general, que «la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». Ello implica tres requisitos según el párrafo 2 de los comentarios al MC (en adelante CMC): un lugar de negocios (sede física: local, maquinaria, equipo) –que no puede serlo una *website*, como recuerdan el TS y la AN con base en los comentarios a MC<sup>10</sup>–, fijo (lugar determinado con cierto grado de permanencia) y desarrollo de la actividad de la empresa (su objeto social).

En cuanto a la sede física DPI carece de instalaciones, propias o alquiladas, en España, pero como advierte el párrafo 4 del CMC no es necesario que disponga de las instalaciones, bastando con que las utilice: «incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno» y la empresa «simplemente disponga de cierto espacio»... como «propietaria o arrendataria [...], o disponga de ellos por otra causa [...] El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa». Esto último es lo que sucede en este caso, pues se ejerce la actividad en las instalaciones de la filial sin un título formal para ello, como también prescribe el párrafo 4.1 del CMC (que admite, incluso, la ocupación de forma ilegal).

Su carácter fijo y la permanencia se cumplen claramente, al desarrollar DESA con habitualidad las operaciones.

El tercer requisito, relativo a que la empresa realice en ese lugar su actividad económica, es más problemático. Lo es a nuestro juicio porque el artículo 5 pretende determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios *de una empresa del otro Estado contratante* (párr. 1 CMC), por tanto debería ser DPI quien los obtuviera, y en este caso DPI carece de personal. Ello plantea la duda de si la entidad no residente debe utilizar físicamente el establecimiento. Aquí la AN se remite al párrafo 4.2 del CMC «que en ningún caso exige que la utilización se realice por el personal de la empresa no residente y centra el ámbito de la disposición del lugar en la idea de que en el mismo se desarrollen las actividades empresariales de la no residente». En realidad el párrafo 4.2 del CMC no dice que basta con «que en el mismo se desarrollen las actividades empresariales de la no residente», sino que «la simple presencia de una empresa en cierto emplazamiento no implica necesariamente que este emplazamiento esté a disposición de la empresa», y plantea la posibilidad de que se aplique el apartado 5 y calificarlo como agente dependiente<sup>11</sup>. Fijémonos en que dice «presencia de una empresa», es decir, que *la empresa no residente sí debe estar presente*. Por tanto, no justifica que «la empresa» del artículo 5.1 pueda ser otra distinta a la no residente. Por su parte, el TS acude al párrafo 10 del CMC donde indica que la actividad de la empresa puede realizarse directamente

<sup>10</sup> Y se recoge en el párrafo 4.2 del CMC. Si puede serlo un servidor en propiedad o en alquiler con permanencia en el tiempo que no constituya una actividad auxiliar.

<sup>11</sup> Pone como ejemplo un vendedor que se reúne periódicamente en el despacho de un cliente importante, señalando que «los locales del cliente no están a disposición de la empresa para la que trabaja el vendedor y, por tanto, no constituye un lugar fijo de negocios», pero añade que «dependiendo de las circunstancias, podría ser de aplicación el apartado 5».

por el empresario, sus empleados u «otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo, los agentes que actúan por cuenta de la empresa o agentes dependientes)» y, en este caso, si presta sus servicios en el lugar fijo de negocios, da igual que esté o no autorizado para firmar contratos. Es decir, existiendo un lugar fijo de negocio, puede haber establecimiento permanente si la actividad la desarrolla un agente dependiente sin los requisitos del artículo 5.5 (que precisa que el agente tenga «poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa»), debiendo, en ausencia de sede física, darse dichos requisitos. El argumento del TS es que basta una utilización mediata o indirecta, por medio de la filial que opera como agente dependiente en el lugar fijo de negocios (las instalaciones de DESA), bajo el encargo y dependencia de la matriz.

Nos parece una solución muy forzada pero, en todo caso, no factible, como advierte GARCÍA PRATS, porque contraviene el tenor del CMC 42, que es aplicable en este caso a nuestro juicio por el principio de especialidad<sup>12</sup>. Según este comentario, una sociedad de un grupo multinacional puede poner sus locales a disposición de otra sociedad del grupo y llegar a constituir un establecimiento permanente de la segunda, si la actividad *de dicha sociedad* (la matriz, en el supuesto que estamos comentando) se realiza en dicho local. Pero añade que «resulta importante distinguir ese caso de la situación, frecuente, donde una sociedad integrante de un grupo multinacional le presta servicios [...] a otra sociedad del grupo como parte de *su propia actividad empresarial, y lo hace en locales que no son los de la otra empresa y usando personal propio*. En este caso, *el lugar donde se prestan esos servicios no está a disposición de la segunda sociedad mencionada y la actividad empresarial que se realiza mediante ese lugar fijo no es la de esta*. Por tanto, *ese lugar no puede considerarse como un establecimiento permanente de la sociedad a quien se presta el servicio*». En definitiva, según los comentarios al MCOCDE no constituye establecimiento permanente la sede de una filial en la que el personal de la misma cumple funciones para la matriz, caso coincidente con el de los hechos narrados en la sentencia.

Señala a continuación la sentencia que no son de aplicación las excepciones que recoge al apartado 4 del artículo 5 del CDI por su carácter preparatorio o auxiliar. Convenimos con el TS en que DESA no actúa como mero órgano auxiliar de DPI, por las múltiples actividades que realiza: no solo promoción, marketing y publicidad, gestión de cobro y control de solvencia de créditos, o servicios de instalación, que podrían considerarse auxiliares aisladamente. Sino también venta y captación de clientes, gestión de pedidos y distribución de productos. Como dice la sentencia, estas actividades superan con mucho el servicio de almacenaje excluido del concepto en el artículo 5.4 del CDI. Pero ello no permite calificar a DESA como establecimiento permanente ante la ausencia de uno de los requisitos del lugar fijo de negocios, según se ha expuesto.

<sup>12</sup> Como observa GARCÍA PRATS, el tribunal confunde las funciones que lleva a cabo la entidad residente con las realizadas por «la filial española, en su sede y con su propio personal aunque referidas al contrato de prestación de servicios acordado con la entidad no residente». Cfr. GARCÍA PRATS, F. A.: «Notas sobre la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016 (Caso DELL)», *AEDAF*, 2016, pág. 2.

En cuanto al concepto específico, el tribunal califica a DESA como agente dependiente, pues si bien no actúa por cuenta y «en nombre» de DPI como prescribe el artículo 5.5, sino en nombre propio, el comentario 32.1 al apartado 5 afirma que también se aplica «a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa». Y añade, de acuerdo con dicho comentario, que la delegación se puede inferir de una ausencia de participación activa de la entidad no residente: «se puede considerar que un agente posee el poder efectivo para concluir contratos cuando solicita y recibe los pedidos (sin formalizarlos) que son enviados directamente a un almacén en el que se efectúa la entrega de mercancías y cuando la empresa extranjera aprueba las operaciones de forma rutinaria». En suma, como afirmó la sala de instancia, el apartado 5 comprende no solo la representación directa (actuación en nombre del comitente) sino también la indirecta (en nombre propio). Y ello porque aunque en la representación indirecta del artículo 246 del Código de Comercio el comitente no se obliga frente al tercero –que no tiene acción frente al comitente y viceversa<sup>13</sup>–, pues el vínculo del tercero es con el comisionista, el artículo 253 del Código de Comercio prescribe que celebrado un contrato por el comisionista «el comitente deberá aceptar todas las consecuencias de la comisión», quedando vinculado en todo caso por el contrato. Se ha criticado que el TS no entre a considerar el grado de vinculación del comitente con el contrato<sup>14</sup>, probablemente tendría que haberlo explicado mejor. No obstante cabe inferir que debe tratarse de una vinculación sustancial cuando señala que no hay que atender tanto a las formas que unen a comitente y agente como al «análisis funcional y fáctico [...] de la que surge la dependencia que debe ser de alcance sustancial y no meramente preparatorio o auxiliar».

En fin, tampoco se trata de un agente independiente en los términos del artículo 5.7 del CDI atendiendo a «la relación fáctico funcional existente» por la dependencia acreditada en la sentencia de instancia de DESA respecto de DPI.

La tercera cuestión es la deducción de las *stock options* concedidas por la sociedad matriz y abonadas por DESA, que a su vez percibió una comisión de DPI. El artículo 7.3 del CDI dispone que «Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente». La Sala de instancia entiende que los gastos del establecimiento permanente para fidelizar a sus empleados no son deducibles por dos razones. Primera, al no relacionarse directamente con los beneficios obtenidos por DESA, ya que son concedidas por DPI que es la única obligada a su cumplimiento, por lo que si la filial asume su pago sería por pura liberalidad. Este motivo es corroborado por el TS, pero bajo el argumento de que no hay vínculo obligacional alguno entre DPI

<sup>13</sup> En efecto, mientras que en la representación directa, al actuar en nombre del comitente, el artículo 247 prescribe que el contrato producirá su efecto entre el comitente y la persona que contratare con el comisionista, en la representación indirecta, al actuar el comisionista en nombre propio, el artículo 246 dispone que quedará obligado de un modo directo con las personas con quienes contratare, «las cuales no tendrán acción contra el comitente, ni este contra aquellas».

<sup>14</sup> Crítica GARCÍA PRATS que el TS no entre «a considerar el grado de vinculación del comitente, justificando con dicho motivo la relación de dependencia entre comitente y comisionista». Cfr. «Notas sobre...», *op. cit.*, pág. 3.



y los trabajadores de DESA, por lo que si la matriz asume el pago es por pura liberalidad. Frente a ello cabe argüir que la comisión que DPI se obliga a pagar a DESA por la entrega de dichos derechos constituye una contraprestación derivada de un contrato por un servicio que recibe de los trabajadores de DESA. La segunda razón de la AN es que «no son necesarios para que el establecimiento permanente alcance sus fines», según entiende que subyace de la STS de 6 de mayo de 2013 (rec. núm. 7041/2010 [NFJ051158]). No compartimos este criterio ni la citada resolución del TS, según la cual las opciones sobre acciones para fidelizar a los trabajadores se asumen por la entidad voluntariamente, sin que nada le obligue a ello, disponiendo «de forma gratuita del beneficio que concede a sus empleados, lo que, en principio, podría constituir una liberalidad...». Lo cierto es que una vez acordadas con los trabajadores son de obligado cumplimiento, constituyen renta en especie para aquellos y pago de un salario para la entidad, y desde la Ley 43/1995 no se exige que los gastos sean necesarios para su deducibilidad, sino que «se hallen correlacionados con los ingresos», tal como actualmente dispone el artículo 15 e) de la Ley 27/2014, por lo que deberían ser fiscalmente deducibles. En tal sentido nos parece básicamente correcto el argumento del TS en el fundamento de derecho sexto cuando afirma que estos gastos tienen como causa directa y primera el contrato entre DESA y DPI, obligándose esta a abonar una comisión adicional para el pago de incentivos a los empleados de DESA, y partiendo de que DPI llevaba a cabo sustancialmente su actividad mediante trabajadores de DESA, estaremos «ante un gasto indispensable para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente». A nuestro juicio son claramente un gasto, tal vez no indispensable pero sí correlacionado con los ingresos, en el que se incurre para realizar los fines del establecimiento permanente, y en ningún caso una liberalidad.

La última cuestión planteada se refiere a la imputación a la recurrente de todos los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente, incluido el beneficio de Dell France<sup>15</sup>. El artículo 7.2 del CDI señala que se atribuirán al establecimiento permanente «los beneficios que este hubiera podido obtener de ser 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», y el artículo 15.1 de la Ley 41/1998 le imputa todas las rentas vinculadas funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto. Según estos preceptos, para la Administración y la Sala de instancia son imputables todas las ventas realizadas a clientes en territorio español. El TS sostiene que no puede entrar a analizar los hechos en sede casacional y por eso considera correcta la SAN, al no haber discrepancia normativa. Sin embargo, la complejidad de estos preceptos habría requerido un análisis por parte del TS de la interpretación y aplicación que hacen la Administración y la AN de los mismos. Para ello habría que tener en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, siguiendo el artículo 7.2 del MCOCDE y los comentarios 15 y siguientes al mismo<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Sobre la atribución de beneficios por el establecimiento permanente de agencia véase JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «Atribución de beneficios y EP de agencia», *RCyT. CEF*, n.º 403, octubre, 2016.

<sup>16</sup> Convenimos con GARCÍA PRATS en que la atribución de rentas «es una cuestión esencialmente jurídica que deriva del sentido jurídico que se le otorgue a las escasas e inciertas normas que regulan dicha cuestión...». El TS desconoce «no

También considera pertinente la imputación de la totalidad del beneficio obtenido por DFSA en España al establecimiento permanente. No nos parece un argumento convincente la «interrelación y confusión» entre DESA y DFSA para incluir los beneficios de esta última, salvo que se vinculen funcionalmente al establecimiento permanente en España.

Tras este análisis hemos de manifestar el riesgo que puede suponer acudir a interpretaciones economicistas, después de que la calificación del hecho imponible con arreglo a su naturaleza económica fuera desterrada de nuestra LGT.

Señala el fundamento de derecho quinto en el penúltimo párrafo que la fiscalidad internacional «pretende la distribución equitativa de las cargas impositivas y de los beneficios empresariales entre los Estados, en un escenario muy diferente al existente en el momento en que surgen los Convenios de Doble Imposición». Es cierto que la globalización y la economía digital han alterado los comportamientos económicos y las multinacionales han creado nuevas oportunidades de negocio que una interpretación estrictamente «formalista-literal y estática» puede dejar libres de tributación<sup>17</sup>. Por ejemplo, en el llamado caso Zimmer, el Consejo de Estado francés dictaminó el 31 de marzo de 2010 que una filial francesa que operaba como comisionista en nombre propio por cuenta de la matriz británica no constituía establecimiento permanente. Para ello hizo una exégesis literal del convenio e interpretó que el Código de Comercio francés –según el cual el comisionista en nombre propio carece de autoridad para concluir contratos «en nombre» del comitente– impedía vincular a este con los clientes. Aplicó el Proyecto de MC de 1963 y añadió que el párrafo 32.1 del CMC solo tiene cabida en el Common Law (representación indirecta) –en el que la actuación del comisionista en nombre propio sí vincula al comitente con el cliente–, no en el derecho civil continental. También en el caso Dell noruego la Sentencia de 2 de marzo de 2011 del TS de ese país falló que una filial noruega que comercializa en nombre propio por cuenta de una entidad irlandesa no constituía establecimiento permanente. Se fundó igualmente en una interpretación literal del convenio, que requiere vinculación legal, y en la inaplicación del citado párrafo 32.1 que solo se aplica a «personas que tengan facultades para concluir contratos» y a «agentes en general», no a comisionistas que venden «en su propio nombre». Ello suponía tratar de forma distinta situaciones iguales dependiendo del derecho interno aplicable en cada caso, lo que provocaba inequidades, aparte de no atender al espíritu y finalidad de la norma de acuerdo con los comentarios al MCOCD.

---

solo las exigencias de análisis funcional, de riesgos y de activos, que elabora la OCDE para la correcta aplicación del artículo 7.2 del Convenio; sino, más importante, los hechos asumidos como válidos y que reconocían el desarrollo de funciones y de riesgos asumidos por las entidades no residentes en sus respectivas sedes en relación con las ventas españolas; sin que, por el contrario, se infiera la necesidad de asignar ninguna parte del beneficio a los mismos». Véase «Notas sobre...», *op. cit.*, pág. 4.

<sup>17</sup> La globalización ha cambiado el paradigma empresarial, partiendo de modelos operativos específicos para cada país para dar lugar a modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global. *Cfr.* Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE, 2014, págs. 7 y 8.

Pero no hay que perder de vista el principio de reserva de ley que puede verse cercenado por acuerdos de organismos internacionales sin, en ocasiones, el suficiente rango normativo. En todo caso habrá que atender a la *ratio legis* del precepto y a la legislación aprobada en su momento, evitando que una interpretación dinámica pueda vaciar de contenido el sentido dado a la norma cuando se aprobó. Téngase en cuenta que el CDI se aprobó en 1994, el cambio de operativa por Dell se produce en 1995 y las actas se incoaron por los ejercicios 2000 a 2003. *Ciertamente la interpretación sociológica requiere atender a la realidad social del tiempo en que se aplican las normas, pero ¿tiene sentido aplicar criterios de 2016 a unos hechos realizados en los años 2000 a 2003? ¿No es más lógico, en garantía de la seguridad jurídica, aplicar los criterios interpretativos vigentes cuando se realizaron los hechos enjuiciados? Creemos que esto es lo más razonable*, e igualmente habría que tener en cuenta los comentarios al MCOUDE aprobados en dicha fecha, *en garantía del principio de seguridad jurídica*.

Lo procedente es adaptar la normativa a la realidad. En tal sentido está pendiente una modificación del MC en 2017 para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios conforme al Proyecto BEPS –*Base Erosion and Profit Shifting*– impulsado por la OCDE y los países del G20, y su incorporación a los diferentes CDI. En septiembre de 2015 se aprobaron los Informes finales del Proyecto<sup>18</sup> estableciendo medidas que básicamente siguen la filosofía que subyace en la sentencia objeto de este comentario: cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generan obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, se considerará que esta empresa tiene una presencia que debe ser objeto de imposición en ese país, salvo que el intermediario las realice en el marco de una actividad independiente<sup>19</sup>. Las acciones 1 y 7 pretenden modificar la regulación de los establecimientos permanentes. La acción 1 persigue «Abordar los retos de la economía digital en la imposición», incluyendo la capacidad de una compañía para tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un «nexo» bajo las normas internacionales actuales. La acción 7 tiene como objetivo «Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente», esencialmente «mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica», planteándose también abordar «las relacionadas con la atribución de beneficio». Se persigue, de un lado, evitar la elusión de la figura de establecimiento permanente mediante la sustitución de las filiales distribuidoras por comisionistas, trasladando los beneficios fuera del país en el que se efectúan las ventas sin que tenga lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país. De otro, impedir que determinadas actividades puedan acogerse a las excepciones específicas incluidas en la definición de establecimiento permanente que actualmente prevé el apartado 4 del artículo 5 del MC, tema muy relevante en la economía digital. Además, conforme a la acción 15 el 24 de noviembre de 2016 se ha publicado el Convenio Multilateral

<sup>18</sup> Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, 2015.

<sup>19</sup> Acción 7-Informe final 2015, Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, OCDE, 2015, pág. 10.

para implementar BEPS en los diferentes CDI, cuya parte IV pretende evitar la elusión del estatus de establecimiento permanente –arts. 12 al 15– y su firma está prevista para junio de 2017 en París<sup>20</sup>. Habrá que ver hasta qué punto se comprometen los países que no forman parte de la OCDE y las reservas planteadas cuando se ratifique en cada caso.

---

<sup>20</sup> Puede verse en la web de la OCDE: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>