

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ059322

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 8 de junio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 182/2012

SUMARIO:

Prescripción. Se considera prescrito el ejercicio 2000 porque en el momento del inicio de las actuaciones habían transcurrido más de 4 años desde el inicio del plazo.

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente (EP). Convenio con Irlanda. Servicios a través de página web. Agente dependiente. La actuación del comisionista no es preciso que sea a través de representación directa. Dados los extensos poderes de supervisión y dirección que ostenta la no residente sobre la comisionista no puede afirmarse que opere como agente independiente. *Lugar fijo de negocio.* La entidad no residente puede utilizar el local por medio de otra sociedad que actúa bajo su encargo y dependencia. Las actividades de la entidad no residente se han realizado en España a través de la otra sociedad, en sus instalaciones y con su personal. El hecho de que parte de su actividad se realice desde Irlanda no implica que no se preste también en España otra parte de su actividad. Concepto de establecimiento permanente según el TS [Vid., STS, de 18 de junio de 2014, recurso nº 1933/2011 (NFJ054807)]. **Base imponible del establecimiento permanente.** No se admite como deducible la cantidad pagada a la comisionista por el programa de opciones sobre acciones de los empleados porque no existía vínculo obligacional entre esa comisionista y los empleados. Se trata de un gasto que asume voluntariamente. *Atribución de ingresos.* Se entienden imputables al establecimiento los ingresos de las ventas efectuadas en España a clientes residentes en territorio español, aunque se negociaran fuera del mismo.

PRECEPTOS:

Ley 230/1963 (LGT) arts. 64 y 65.

Ley 58/2003 (LGT) arts. 66 y 67.

Ley 41/1998 (Ley IRNR) arts. 12, 15, 19 y 20.

Ley 43/1995 (Ley IS) art. 142.

Convenio de 10 de febrero de 1994 (Convenio con Irlanda) arts. 5 y 7.

RD 22 de agosto de 1885 (CCom) arts. 246 y 253

RDLeg 5/2004 (TR Ley IRNR) art. 13.

PONENTE:*Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000182 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04802/2012

Demandante: DELL PRODUCTS LTD

Procurador: D.MANUEL SÁNCHEZ PUELLES GONZÁLEZ CARVAJAL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a ocho de junio de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Dell Products LTD , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Manuel Sánchez Puelles González Carvajal, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de marzo de 2012 , relativa a Renta de No Residentes ejercicios 2000, 2001, 2002 y 2003, siendo la cuantía del presente recurso de 12.308.578,10 euros, y 2.591.491,70 euros la cuota del ejercicio 2000, 3.446.209,20 euros la cuota del ejercicio de 2001, 3.456.691,70 la cuota del ejercicio de 2002, 2.814.185,50 la cuota del ejercicio 2003 y 2.472.128,21 euros en concepto de intereses de demora, siendo, por tanto, superiores a 600.000 euros en todos los ejercicios.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Dell Products LTD, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Manuel Sánchez Puelles González Carvajal, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de marzo de 2012, solicitando a la Sala, que dicte sentencia en la que anule y deje sin efecto la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada, así como los Acuerdos de liquidación girados a la actora por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000, 2001, 2002 y 2003.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, y declarando la conformidad a Derecho de la Resolución impugnada.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo para lo que se acordó señalar el día veintiocho de mayo de dos mil quince, en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de marzo de 2012, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto sobre la Renta de No Residentes ejercicios 2000 a 2003.

La recurrente alega en esencia: 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) Desaparecida 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, y g) incorrecta determinación de la base imponible del establecimiento permanente.

El Sr. Abogado del Estado niega la concurrencia de la prescripción, afirma la existencia de establecimiento permanente, improcedencia de deducción de la comisión correspondiente por stock options y correcta determinación de la base imponible.

Segundo.

Comenzaremos analizando la alegada prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio de 2000.

Las actuaciones inspectoras comienzan el 16 de septiembre de 2005, momento en que se notifica su inicio a la interesada, como expresamente se recoge en la Resolución impugnada y en el Acuerdo de liquidación que le dio origen.

El artículo 64 de la Ley 230/1963 determina el plazo de cuatro años para la prescripción del derecho de la Administración a liquidar deudas tributarias - en el mismo sentido el artículo 66 de la Ley 58/2003 -, el 65 del mismo Texto Legal determina el inicio del plazo de prescripción desde el día del devengo - en esencia coincidente con el artículo 67 de la Ley 58/2003 -.

Pues bien, la Ley 41/1998, aplicable a los ejercicios enjuiciados, determina en su artículo 19 el momento del devengo en el último día del período impositivo cuando las rentas se hayan obtenido mediante establecimiento permanente. El artículo 20 del mismo Texto Legal establece el plazo para presentar la declaración en veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo (coincidente con lo dispuesto en el artículo 142 de la Ley 43/1995).

El período impositivo concluye para la actora el 31 de enero (se extiende del 1 de febrero a 31 de enero, como se recoge en la Resolución impugnada, página 2), por lo que, sumando seis meses y 25 días, el plazo para la presentación de la declaración, éste concluyó el 25 de agosto de 2001, momento en que se inicia el cómputo de la prescripción respecto del año 2000. 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 superados los cuatro años señalados para la prescripción. Por tal razón debemos acoger esta primera alegación y declarar prescrito el derecho de la Administración Tributaria a liquidar el ejercicio 2000.

Tercero.

La segunda cuestión suscitada es la relativa a la existencia de establecimiento permanente en España, pues ello determinará el lugar de tributación de los beneficios.

La recurrente niega la existencia del establecimiento en España pues sostiene que la empresa del Grupo que actúa en España lo hace como comisionista.

La posición de la Administración parte de considerar que existe un lugar fijo de negocio, un agente dependiente y un ciberespacio o página web.

Es pacífico que la compañía fue constituida en Irlanda, tiene su domicilio social y fiscal en dicho país, así como el centro de gestión y dirección de sus negocios.

El artículo 5 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, dispone:

"1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente", comprende, en particular:

- a) Las sedes de dirección;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres;
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información, para la empresa;
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios resultante de este ejercicio combinado conserve su carácter auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo, cuando una persona (distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al que será de aplicación el apartado 7 de este artículo) 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, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de todas las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 de este artículo y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios, como establecimiento permanente, con arreglo a las disposiciones de ese apartado.

6. Una persona que realice en un Estado contratante actividades de exploración del fondo y subsuelo marinos o de explotación de sus recursos naturales, o actividades complementarias o auxiliares de las anteriores, se considerará que realiza dichas actividades mediante un establecimiento permanente situado en este Estado. No obstante, esta disposición no será aplicable cuando tales actividades se realicen en el otro Estado contratante por un período que no exceda de treinta días.

7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que tales personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades en ese otro Estado (ya sea mediante establecimiento permanente o de otra forma), no convierte por sí solo a cualquiera de esas sociedades en establecimiento permanente de la otra."

La recurrente en su demanda analiza en primer término la figura del Agente Dependiente. La cuestión radica en determinar la procedencia de aplicar el artículo 5.5 del Convenio entre España e Irlanda antes transcrito.

Parte en su análisis de la regulación contenida en el Código de Comercio relativa a la Comisión Mercantil, y sostiene que, dados los términos del artículo 246, las esferas jurídicas del comitente y tercero, aparecen

separadas, quedando el comisionista obligado frente al tercero contratante. En realidad, el razonamiento de la actora se construye sobre la idea de que la representación indirecta propia del contrato de comisión mercantil, no puede incluirse en el artículo 5.5 del Convenio. Partiendo de los criterios interpretativos contenidos en la Convención de Viena; buena fe, literal, contextual y objeto y fin del tratado, y en el artículo 3 del Código Civil, concluye que el citado artículo 5.5 es incompatible con la representación indirecta de la comisión mercantil, que no quedaría amparada por la cláusula de Agencia (cita al efecto Resoluciones de los Tribunales Supremos noruego y francés).

En primer lugar el Convenio en el artículo que comentamos, lo que exige para entender que existe establecimiento permanente es que la persona 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, entender que la actuación por cuenta de la empresa requiere necesariamente una representación directa es ir más allá de la literalidad del precepto, y no se concluye de la aplicación de los criterios interpretativos antes mencionados. Es cierta la afirmación actora de que la aplicación del precepto requiere una vinculación entre quienes ejercen los poderes para concluir contratos en nombre de la empresa y la empresa comitente, y en tal sentido ha de entenderse la expresión "en nombre de"; no implicando necesariamente una representación directa -. Tal expresión, ciertamente, se refiere a la facultad que ha de ostentar el comisionista para vincular al comitente al contrato celebrado, aún cuando dicha vinculación no genere una relación jurídica entre el comitente y el tercero contratante. Desde este punto de vista, la comisión mercantil en derecho español no sólo no impide el nacimiento de ese vínculo, sino que, además, expresamente lo contempla, al señalar el artículo 253 del Código de Comercio: "Celebrado un contrato por el comisionista con las formalidades de derecho, el comitente deberá aceptar todas las consecuencias de la comisión, salvo el derecho de repetir contra el comisionista por faltas u omisiones cometidas al cumplirla". Actuar por cuenta de una empresa y celebrar contratos en nombre de ella, implica vinculación de la empresa al cumplimiento del contrato celebrado, pero ello no tiene que realizarse, necesariamente, a través de una representación directa.

La Administración Tributaria ha negado la aplicación del artículo 5.7 del Convenio al apreciar dependencia entre DESA y DPI, basada en las siguientes circunstancias: a) DESA sigue las instrucciones de DPI, b) DPI debe autorizar precios y comisiones, c) DPI acepta o rechaza las solicitudes de entrega, d) DESA debe rendir informes periódicos a DPI, e) DPI tiene derecho a inspeccionar los registros y locales de DESA, f) DESA necesita autorización de DPI para compra de productos, y g) DPI ostenta el control sobre los derechos de propiedad intelectual.

Existe, además, dependencia orgánica por pertenecer ambas a un grupo, y encontrarse por ello bajo un único poder de dirección. La intermediación de DESA es esencial para la comercialización y distribución de los productos DELL, que constituye el objeto social de DPI.

Estas circunstancias no han sido desvirtuadas por la recurrente.

Cierto que, conforme al artículo 5.8 del Convenio, la sola existencia de unidad de decisión en un grupo empresarial no es suficiente para apreciar la existencia de establecimiento permanente, pero tal elemento se utiliza por la Administración, como uno más conjuntamente con los restantes. Dados los extensos poderes de supervisión y dirección que corresponden a DPI sobre DESA no puede afirmarse que está última opere como agente independiente. Existe independencia en la venta de los productos locales, pero ello implica un porcentaje mínimo de las ventas, como expresamente resulta de la demanda - también de la liquidación -, y solo respecto de tal actividad asume el riesgo.

Las conclusiones que extraemos de lo hasta ahora expuesto son, de una parte, que la comisión mercantil en Derecho español no es incompatible con la vinculación entre comitente y tercero en cuanto aquel está obligado a aceptar todas las consecuencias de la comisión, y, de otra parte, que las circunstancias concurrentes implican la dependencia de DESA respecto de DPI.

Cuarto.

En relación con la existencia de un lugar fijo de negocio, es necesario resaltar que tal concepto: a) incluye cualquier local o instalaciones que sean utilizados para la realización de la actividad económica de la empresa, ya sean utilizadas o no en exclusividad para este fin, siendo indiferente el título de utilización, b) la fijezza requiere un cierto grado de permanencia en el tiempo en el territorio del Estado, y c) se requiere que en tal local se realicen las actividades propias de la empresa.

La actora sostiene en su demanda, que el local que se considera lugar fijo de negocio nunca ha estado a disposición de la recurrente. Entiende por puesta a disposición exclusivamente la real, esto es, la que se obtiene mediante el consentimiento del propietario o poseedor de las instalaciones para el uso de las instalaciones. Ahora bien, la complejidad de las relaciones económicas entre sujetos de Derecho, nos obliga a matizar el estricto concepto que nos ofrece la actora sobre el concepto de "puesta a disposición", por aplicación del criterio sociológico recogido en el artículo 3 del Código Civil.

La entidad no residente puede, efectivamente, hacer uso del local directamente por medio de su personal - que es el supuesto al que se refiere la recurrente en su demanda -, pero también puede utilizar el local por medio de otra entidad que desarrolla, por su encargo y bajo su dependencia - como es el caso -, actividades económicas que constituyen el núcleo esencial del objeto social. Es una utilización que podríamos denominar mediata pero que sirve al mismo objeto y fin que el uso directo por el personal de la entidad no residente, y que ha de incluirse en el concepto de "puesta a disposición". Este último sentido de la expresión que analizamos, encuentra fundamento en el Comentario 4.2 al artículo 5, 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 el Acuerdo de liquidación, la Administración Tributaria recoge exhaustivamente las funciones que realiza DPI a través de DESA en las instalaciones de ésta y a través del personal de ésta última, utilizando sus instalaciones: 1) promoción, venta y captación de cliente, 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) servicio 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.

Estas actividades superan en mucho el servicio de almacenaje - excluido del concepto de establecimiento permanente por el artículo 5.4 del Convenio -.

La recurrente sostiene que realizaba las actividades propias de su objeto social desde Irlanda y afirma disponer, allí, de suficiente personal para desarrollar toda su actividad en España. Ahora bien, con independencia de que la recurrente pudiese realizar determinadas actividades en Irlanda con personal que desempeñe allí sus funciones, lo cierto es que las actividades de la entidad recurrente antes descrita se han realizado en España a través de DESA, en sus instalaciones - lo que implica puesta a disposición -, y con personal de DESA.

Que las actividades antes descritas son propias de la empresa recurrente, ha sido ya anteriormente establecido, y que tales actividades encierran un contenido económico es claro, tanto por el contenido de las mismas, como por la actividad propia de la recurrente.

Que parte de las actividades anteriores se realicen fuera de España, o que se desarrollen fuera de territorio español actividades idénticas en otros ámbitos geográficos, no implica el desarrollo real en España de las actividades descritas. Ya nos hemos referido a la operativa de las ventas en relación a la representación directa, respecto de la actividad de marketing, el que el personal afecto al mismo en España sea escaso comparado con el personal afecto fuera del país no implica una absoluta falta de actividad de marketing en España, como afirma la recurrente, pues es posible una cooperación entre la actividad realizada en España y la que se realiza fuera de dicho territorio.

Lo mismo debemos afirmar respecto al soporte técnico a clientes, en la medida en que la prestación de este servicio desde fuera de España no implica que no se preste también en ella y que las actividades de soporte técnico prestadas fuera y dentro de España no sean complementarias. La admisión en la demanda de la actividad de supervisión de DESA respecto a las reparaciones supone reconocer, ya por sí solo, la realización a través de DESA de una actividad propia de la actora en el ámbito de la prestación del servicio de soporte técnico.

Que el riesgo de impagados se soporte por la actora, no excluye que la gestión de cobros y el control de solvencia se realice en España, sin que tales actividades puedan reconducirse sin más a las propias de la mediación de DESA; pues tal actividad, unida a las restantes, manifiesta el desarrollo por DESA de actividades por cuenta de la actora en sus instalaciones y con su personal.

La confusión en la operativa de las empresas del Grupo que afirma la Administración, es propia de los Grupos empresariales y por sí misma no determina la existencia de un lugar fijo de negocio, pero la existencia de dicho lugar resulta de lo expuesto anteriormente.

Los planteamientos anteriormente expuestos siguen la doctrina declarada por el Tribunal Supremo. Así, en su sentencia de 18 de junio de 2014, recurso 1933/2011, examina el concepto de establecimiento permanente en los siguientes términos:

"En definitiva, el establecimiento permanente se vincula por la norma fiscal, tanto a la posesión de algún tipo de instalación como a su actuación medial.

Por último, otro criterio interpretativo nos lo da el art. 5 del modelo de Convenio de la OCDE, en el que España fundamenta la redacción de los Convenios para evitar la Doble Imposición que suscribe, y que define el concepto de establecimiento permanente como:

1. Un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad (apartado 1), en especial las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, canteras, etc. Excluye, sin embargo, del concepto de establecimiento permanente determinados supuestos cuyo elemento común es, pese a la existencia de un lugar fijo de negocios, su carácter accesorio.

2. La actuación mediante un agente que ejerza con habitualidad poderes para concluir contratos en nombre de la empresa no residente, salvo que se limite a comprar para ella bienes o mercancías (apartado 5). Se excluye del concepto de establecimiento permanente la realización de operaciones con la mediación de un

corredor, un comisionista general o cualquier otro mediador independiente que proceda en el marco ordinario de su actividad (apartado 6). El hecho de que una sociedad sea controlada por otra residente en distinto Estado no la convierte en su establecimiento permanente (apartado 7).

Sin perjuicio de que existen, por tanto, elementos en común, el concepto de establecimiento permanente que establece el art. 13.1.a), del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ("Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses."), y que desarrolla la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, es más amplio que el definido por la OCDE, que excluye, por ejemplo, los lugares fijos de negocio desde los que se ejerce una actividad accesoria a la principal de la sociedad no residente»."

En el mismo sentido las sentencias del Alto Tribunal de 12 de julio de 2012, recurso 4174/2010; de 23 de febrero de 2012, recurso 3798/2008 y 16 de febrero de 2012, recurso 5672/2008, en las que se examina el concepto de establecimiento permanente.

De lo razonado resulta la existencia en España de un establecimiento permanente de la entidad actora en los términos exigidos por el artículo 12.1 a) de la Ley 41/1998:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses."

Al quedar establecido que la recurrente dispone de establecimiento permanente en España, carece de relevancia la cuestión relativa a la página web como establecimiento permanente. Sin embargo hemos de señalar, que la doctrina científica viene a considerar que una «web site», como combinación de un software y datos electrónicos, no es algo tangible y por lo tanto no puede ser considerado como un lugar fijo de negocios. Por el contrario, un servidor, en el que la «web site» es almacenada y a través del cual es accesible, es un equipo, y como tal sí tiene presencia física, por lo que el lugar donde se encuentre situado sí podría constituir un lugar de negocios fijo.

Quinto.

Veamos las cuestiones relativas a la fijación de la base imponible. Sostiene la recurrente que debe admitirse como gasto de deducible la mayor comisión a cobrar por DESA del gasto correspondiente al programa de stock options, así como otros gastos por funciones u otros activos de DPI que pueden estar afectos a la actividad realizada en territorio español, con atribución de parte del margen de beneficio obtenido tras la deducción de los gastos computables.

Afirma la recurrente que DESA reembolsó el coste soportado por el programa de entrega de opciones sobre acciones, diseñado por DELL Computers Corp, en la parte que correspondía sus trabajadores, y, a continuación, traslado dicho cálculo a la base de cálculo que abonaría DPI.

La razón por la que la AEAT deniega la deducción de tal comisión radica en que el negocio jurídico de concesión de las opciones se instrumentó entre DELL Computers Corp y los trabajadores, sin intervención de DESA, no existiendo acreditación de coste alguno por el ejercicio de las acciones correspondientes al periodo de comprobación. La Inspección no incluyó en la base imponible de DESA la comisión percibida de DPI, considerando que ni el gasto ni el ingreso debía tener trascendencia fiscal. En la liquidación girada a DPI se niega la posibilidad de deducir el gasto por tal comisión.

Esta Sala y Sección ha considerado improcedente la deducción practicada por el obligado tributario en cuanto a los costes de las opciones sobre acciones, en primer lugar, por la inexistencia de vínculo obligacional que permita considerar exigible a la entidad el cumplimiento de alguna obligación en el momento en que sus trabajadores ejercen el derecho de opción de compra de acciones, cuando tales derechos son concedidos por la sociedad matriz configurándose ésta como la única obligada al cumplimiento de las prestaciones contractualmente estipuladas; y, cuando falta la acreditación por cualquier medio de prueba admitido en derecho, de la existencia de algún coste efectivo para la entidad que pudiera derivarse de los referidos pagos (sentencia de 6 de mayo de 2.010, dictada en el recurso núm. 362/2007 y de 4 de noviembre de 2010, dictada en el recurso 427/2007).

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2013, recurso 7041/2010 :

"La ecuación gasto necesario, y sólo este, es gasto deducible, que constituía la base del concepto de gasto deducible en la normativa anterior a la Ley 43/1995, en el que la exigencia de necesidad era ineludible, se ha flexibilizado con esta Ley, de suerte que la clave vino a ser la correlación entre gasto con obtención del rendimiento -reflejo de la cercanía con el concepto de gasto contable, en tanto que este es el que se realiza para obtener ingresos-; ha de rechazarse, también, que sólo pueda considerarse gasto deducible aquel que sea obligatorio jurídicamente, puesto que cabe que gastos no obligatorios jurídicamente sean deducibles cuando se realicen para obtener ingresos, y no constituyan una liberalidad.

En el presente caso, que la parte recurrente pretendiera mediante las opciones sobre acciones fidelizar a sus empleados o incentivarlos y que los gastos generados estén contabilizados, y se trate de rendimientos sujetos al IRPF, en sí mismo considerado nada aporta a los efectos de despejar la duda sobre su cualidad o no de gasto deducible.

Lo cierto es que en este caso nos encontramos con que el gasto se asume por la entidad voluntariamente, ninguna norma ni instrumento de obligado cumplimiento le impelía a pactar con sus empleados el beneficio señalado, no existía obligación legal, sólo se ve obligada contractualmente cuando libre y voluntariamente pacta; por tanto, procede a hacer frente a los gastos generados, sin que nada le obligara a ello, es decir, dispone de forma gratuita del beneficio que concede a sus empleados, lo que, en principio, podría constituir una liberalidad, pero en lo que ahora interesa, resulta evidente que el hecho de que se sujeten los rendimientos obtenidos por los empleados en el ejercicio de las opciones sobre las acciones que se les conceden al impuesto sobre la renta, en modo alguno resulta determinante para que deban considerarse gastos fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades."

Esta doctrina es aplicable a la regulación contenida en el Convenio entre el Reino de España e Irlanda, ya que en su artículo 7 podemos leer:

"3. 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, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte."

Obsérvese que el precepto convencional hace referencia a los fines del establecimiento permanente , lo que implica que el gasto ha de guardar relación con la actividad lucrativa a que se dedica el establecimiento permanente ; y, como se desprende de la sentencia del Tribunal Supremo antes mencionada, los gastos en los que incurra el establecimiento permanente con la finalidad de fidelizar a sus empleados o incentivarlos, no constituyen gastos deducibles ya que no se aprecia una relación directa entre los mismos y la obtención del beneficio, o, lo que es lo mismo, no se observa una relación directa entre tales gastos y la finalidad perseguida por el establecimiento permanente, aunque tales gastos tiendan a optimizar las relaciones entre el establecimiento permanente y los empleados. Lo cierto, como parece subyacer en las afirmaciones del Alto Tribunal, es que tales gastos no son necesarios para que el establecimiento alcance sus fines y obtenga los correspondientes beneficios. Desde tal punto de vista es irrelevante el carácter obligacional del gasto o su prueba efectiva, ya que es su naturaleza la que impide la deducción.

Respecto a la atribución del margen de beneficio, señala la recurrente que la Administración ha incumplido el artículo 7.2 del Convenio. Este precepto establece:

"2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3 de este artículo, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste 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."

Tal norma ha de ser puesta en relación con el artículo 15.1 de la Ley 41/1998 , que establece: "...Se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto."

La Administración Tributaria ha operado siguiendo los parámetros impuestos por tales normas - y coincidentes con las fases que el recurrente expone en su demanda -. Así, en la página 41 del Acuerdo de liquidación se expresa que la base imponible se determina a partir del resultado contable y consiste en identificar los ingresos y gastos que se derivan de las operaciones imputables al establecimiento permanente. Los datos se han obtenido de los documentos contables de la recurrente.

Se entienden imputables al establecimiento todos los ingresos derivados de las ventas efectuadas en España a clientes residentes en territorio español, tanto si tales ventas han sido realizadas por DESA como por DFSA ya que se aprecia una imputación funcional al establecimiento.

La actora reitera sus razonamientos respecto a los clientes relacionales, por entender que los contratos de venta se negociaron y celebraron fuera del territorio español. Sin embargo no desvirtúa los razonamientos de la AEAT contenidos en el Acuerdo de liquidación y seguidos por el TEAC, respecto a que tales contratos no determinan la realización de la venta, pues se tratan fundamentalmente de compromisos de mantenimiento de precios. Coherentemente con ello, los gastos aplicados son los correspondientes a todas las ventas realizadas en territorio español por DESA y DFSA, así como por DPI. En la propia demanda, al referirse al contrato entre DELL y NO KIA, se especifica que el propósito del mismo es definir y aceptar los términos y condiciones que se aplicarán globalmente a todos los contratos de compra y venta, por lo que se trata del establecimiento compromisos previos que se aplicaran a cada instrumento de contratación, que se celebrará posteriormente, como razona la Administración.

No observamos en esta operativa vulneración de los preceptos citados.

De todo lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso.

Sexto.

No procede imposición de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es parcialmente estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto Dell Products LTD , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Manuel Sánchez Puelles González Carvajal, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de marzo de 2012 , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto apreciamos la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2000, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en tal extremo, declarando la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2000, y confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin imposición de costas.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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