

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063130

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 1475/2016, de 20 de junio de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 2555/2015***SUMARIO:**

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Concepto de establecimiento permanente. Convenio con Irlanda. Agentes dependientes. Como bien dice la Sala de instancia, ni siquiera del tenor literal del art. 5.5 del Convenio se desprende que necesariamente la representación deba ser directa, sin que tampoco la expresión «en nombre de» implique necesariamente el nacimiento de relaciones entre el comitente y terceros, pues basta que se cree la vinculación del comitente con el contrato celebrado. Lo relevante, por tanto, no es tanto que medie un determinado contrato, un determinado vínculo contractual, 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, de suerte que ha de atenderse no tanto a las formas que unen a comitente y agente, como al análisis funcional y fáctico que definen la relación existente realmente 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 y no meramente preparatorio o auxiliar. La excepción contemplada en el apartado 7, «no se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad», viene a aclarar el ámbito del apartado 5, excluyendo al agente independiente que actúa en el ejercicio normal de su actividad; esto es, estaríamos ante una persona distinta jurídica y económicamente, pero el rasgo diferenciador no estaría en el modo en el que se haya formalizado la relación contractual, sino igualmente en la relación fáctico funcional existente, siendo el rasgo más característico la desvinculación económica y operativa, una real y cierta autonomía, cuya determinación habrá de hacerse atendiendo al conjunto de circunstancias que se dan en el desarrollo de su actividad. **Determinación de la base imponible. Gastos deducibles.** Por pura coherencia con la calificación que ha merecido la relación entre la filial y su agente, y en definitiva, en la delimitación de la existencia de establecimiento permanente, estos gastos que se pretende deducir -stock options convenidas entre la matriz y los empleados de la filial, que se acuerda asuma el agente vía comisiones- tienen como causa directa y primera el contrato entre ambos, por la que la segunda se obligaba al pago de la comisión adicional para el pago de incentivos a los empleados de la primera, 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. En principio, pues, estamos ante una partida deducible.

[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 8 de junio de 2015, recurso nº 182/2012 (NFJ059322), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 96.

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

Código Civil, art. 3.

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

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10 y 14.

Ley 41/1998 (Ley IRNR), art. 15.

PONENTE:*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 20 de junio de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 2555/2015 interpuesto por la entidad Dell Products LTD, representada por procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, bajo la dirección letrada de D^a. María Antonia Azpeitia Gamazo, y por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia de 8 de junio de 2015, de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm.182/2012 .

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el recurso contencioso-administrativo n.º 182/2012 seguido en la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 8 de junio de 2015, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Que estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Dell Products LTD, y en su nombre y representación del Procurador Sr. D. 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».

Esta sentencia fue notificada al procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la entidad Dell Products LTD, y al Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, el día 18 de junio de 2015.

Segundo.

El procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la entidad Dell Products LTD, y al Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, presentaron escritos de preparación del recurso de casación con fecha 2 de julio de 2015, en los que manifestaron su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 10 de julio de 2015, se acordó tener por preparados los recursos de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

Tercero.

El procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la entidad Dell Products LTD, presentó con fecha 23 de septiembre de 2015, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1.º) El primer motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, 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).

2.º) El segundo motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 7 del Convenio Hispano- Irlandés, dado que los gastos tienden al cumplimiento de los fines del establecimiento permanente postulado, como la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo (S. de 6 de mayo de 2013, rec. 7041/2010), en cuanto a que dicho pronunciamiento reconoce la deducibilidad cuando los gastos obedecen a compromisos obligacionales y no son mera liberalidades. Todo ello en concordancia con los artículos 10 (determinación de la base imponible) y 14 (gastos no deducibles) de la Ley 43/95, del Impuestos sobre Sociedades .

3.º) El tercer motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, 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, Ley 41/98, de 9 de diciembre; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que estime los motivos del recurso formulado, case la sentencia recurrida por no ser conforme a Derecho y, en consecuencia, resuelva de conformidad a las pretensiones de esta parte y revoque dejando sin efecto la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada ante la Sala de instancia y consecuentemente declare la nulidad y/o anule y/o revoque dejando sin efecto la resolución impugnada origen del procedimiento contencioso, dictada el 15 de marzo de 2012 por el TEAC, así como los Acuerdos de liquidación girados a mi representada por el concepto de Impuestos sobre Sociedades, ejercicios 2001 a 2003, ambos inclusive, que la misma confirma».

El Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, con fecha 2 de octubre de 2015, presentó escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 64 y 65 de la Ley 230/1963, General Tributaria (66 y 67 de la Ley 58/2003) en relación con los artículos 19 y 20 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes ; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que estimando el recurso, case la sentencia recurrida, dictando nuevo fallo por el que se desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia».

Cuarto.

El procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la entidad Dell Products LTD, así como La Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, también comparecieron y se personaron como partes recurridas en los recursos formulados de contrario.

Quinto.

La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por providencia de fecha 24 de noviembre de 2015, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

Sexto.

Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Sr. Abogado del Estado, en representación de La Administración General del Estado, y el procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la entidad Dell Products LTD, presentaron con fechas 29 de enero y 4 de febrero de 2016, respectivamente, escritos de oposición al recurso, formulando el Sr. Abogado del Estado, los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es, en el primer motivo, la recurrente mantiene que la filial española DESA no es un agente dependiente de DPI en los términos que exige el artículo 5.5 del Convenio Hispano-Irlandés, siendo un agente independiente conforme a lo establecido en el artículo 5.7 del citado Convenio. La recurrente reitera con fidelidad los argumentos desarrollados en la instancia, por lo que ha de reproducirse el razonamiento ofrecido por la sentencia recurrida al señalar que, el Convenio en el referido artículo 5.5, 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 faculen para concluir contratos en nombre de la empresa; y, entender que la actuación por cuenta de la empresa requiere necesariamente una representación directa es ir más allá de la literalidad del precepto. La Administración Tributaria ha negado la aplicación del artículo 5.7 del Convenio al apreciar dependencia entre DESA y DPI, existiendo, 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. Concluir que, de una parte, 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, por lo que, en contra de lo que afirma el recurso al que nos oponemos, lo que ha quedado demostrado en la instancia es la total y absoluta dependencia de DESA respecto de DPI. Por lo demás, 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. En el segundo motivo de casación, se alega la infracción del artículo 7 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 en relación con el programa de Stock options de los empleados de la filial española. Hemos de dar por reiterado cuanto se dice en la sentencia recurrida, toda vez que no sólo es aplicable la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que se cita en la sentencia recurrida y la que se citaba en nuestra contestación a la demanda, sino que con mayor razón es improcedente la identificación de gasto contabilizable y gasto deducible cuando no es la propia filial en España la que da la ventaja a sus empleados, sino que lo hace la matriz sin vinculación alguna con éstos. En el tercer motivo de casación, se alega la infracción del artículo 7.1 y 2 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 en relación con el beneficio atribuido al establecimiento español. 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 y 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. Que los contratos de venta se negociaron y celebraron fuera del territorio español 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 trata, fundamentalmente, de compromisos de mantenimiento de precios, por lo que los gastos aplicados son los correspondientes a todas las ventas realizadas en territorio español por DESA y DFSA, así como por DPI. En definitiva, existe una apreciación de las relaciones intragrupo que permite reconocer una imputación funcional al establecimiento en España, donde se cumplen las obligaciones derivadas de las ventas; suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que desestime el recurso con confirmación de la sentencia recurrida».

Por su parte, el procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, también formuló las alegaciones de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, la primera alegación, la improcedencia del recurso instando por la Abogacía del Estado dado que pretende la revisión de unos hechos que ya han sido considerados como probados por la sentencia de instancia, sin que la fijación de los hechos pueda reputarse ilógica o irrazonable. Inexistencia del aludido «error enunciativo» que imputa el Sr. Abogado del Estado a la sentencia de instancia. La segunda alegación, la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras se realizó una vez superado el plazo prescriptivo. Ausencia de cualquier tipo de acto interruptivo de la prescripción. En consecuencia, el recurso de casación debe ser desestimado por su completa falta de fundamento; suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que: 1.º) Se declare no haber lugar al recurso. 2.º) En todo caso, se impongan las costas al recurrente».

Séptimo.

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 14 de junio de 2016, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Octavo.

Con fecha 15 de junio de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso de casación.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 8 de junio de 2015, estimatoria parcial del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de marzo de 2012, desestimatoria a su vez de la reclamación en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes ejercicios 2000 a 2003.

La sentencia acoge la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio de 2000, y confirma el resto de la resolución impugnada y los actos de los que trae causa.

El Sr. Abogado del Estado impugna la sentencia en cuanto declara la prescripción del ejercicio de 2000. La entidad Dell Products LTD impugna la sentencia en cuanto confirma la liquidación practicada respecto del resto de ejercicios.

Segundo. *Sobre la prescripción del ejercicio de 2000: El recurso de casación del Sr. Abogado del Estado.*

La sentencia impugnada señala que <<Las actuaciones inspectoras comienzan el 16 de septiembre de 2005, momento en que se notifica su inicio a la interesada (...) 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>>.

Articula el Sr. Abogado del Estado un único motivo de casación, al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA, por infracción de los arts. 64 y 65 de la LGT de 1963, en relación con los arts. 19 y 20 de la Ley 41/1998 . Se muestra contrario el recurrente a que se compute como dies ad quem el de 16 de septiembre de 2005, pues hubo actuaciones interruptoras de la prescripción, 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)>>.

Adolece el motivo de casación formulado por el Sr. Abogado del rigor que la ocasión demandaba. Por un lado señala unas diligencias, a las que asocia fuerza interruptiva de la prescripción, dirigidas a persona distinta de la obligada tributaria contra la que se siguió el procedimiento de inspección, en concreto diligencias dirigidas a la entidad Dell Computer, S.A., 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 de la regularización que nos ocupa. Otro tanto cabe decir de la afirmación cuestionando la fecha de la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras, y 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 Sr. 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 a tener por la fecha de notificación la de 16 de septiembre de 2005, mera opinión, huérfana de base objetiva alguna, que carece de virtualidad alguna para acoger la fecha propuesta.

Es la parte recurrente la que asume la carga procesal de fundamentar el recurso, con atención a las limitaciones propias de este recurso extraordinario, porque no es ni un recurso de apelación, ni una nueva instancia, debiendo realizar la argumentación adecuada al motivo hecho valer y la fundamentación que debe acompañar en estricta relación con la concreta infracción denunciada, resultando nétamente insuficientes los argumentos empleados, como se ha puesto de manifiesto.

Tercero. *La existencia de establecimiento permanente: lugar fijo y agente dependiente.*

La cuestión principal sobre la que giró el pronunciamiento de la Sala de instancia, y que constituye el principal motivo de oposición por la entidad Dell Products, LTD, fue la relativa a la existencia de establecimiento permanente en España. Al efecto ha de servir de referencia obligada el Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España y la República de Irlanda, en cuanto posee la fuerza de Tratado Internacional, que conforme al art. 96 de la constitución posee prevelencia respecto de nuestras normas internas, y para cuya interpretación ha de servir las recomendaciones surgidas del seno de la OCDE. Ha de estarse, pues, a los términos recogidos en el citado art. 5 del CDI entre España e Irlanda a los efectos de delimitar el concepto de establecimiento permanente recogido en esta norma .

En el mismo se contempla dos supuestos, apartado 1<<un lugar fijo mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad>>, a la que sigue una lista positiva de lugares incluidos, y otra negativa de lugares excluidos; y apartado 5, con carácter secundario al anterior,<<No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo>>, en el supuesto siguiente <<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>>.

Estamos, pues, ante supuestos distintos, no ante requisitos acumulativos, por lo que basta que concurra uno de los dos supuestos para entender la existencia de establecimiento permanente a los efectos del Convenio y a los efectos fiscales derivados. La Sala de instancia, como se observa entra a analizar ambos, alterando el orden que parece indicar el precepto visto. Si el segundo posee carácter secundario, lo correcto es analizar los supuestos por el orden y prioridad a los que invita el precepto. En el buen entendimiento, además, que identificado el establecimiento permanente del apartado 1, resulta inútil y supérfluo entrar sobre el segundo, excepto que se haga a mayor abundamiento. Razones las anteriores que han de llevarnos a que alteremos el orden seguido en la sentencia y propuesto por la parte recurrente y entremos en primer lugar a analizar el caso concreto en referencia al apartado 1.

Otra advertencia cabe hacer respecto del contenido y desarrollo del motivo casacional, en el que se abarca ambas cuestiones. La correcta resolución de la controversia propuesta por la parte recurrente pasa por hacer las siguientes precisiones. La cuestión que plantea la parte recurrente en este motivo de casación, en los términos que en apretado resumen desglosaremos más adelante, no sólo se refiere a la interpretación que ha merecido a la Sala de instancia el art. 5, en sus apartados 1 y 5 del CDI, sino también a la calificación de la operación entre las entidades DPI y DESA y, además, que es el punto sobre el que se quiere llamar la atención, se refiere y cuestiona la base fáctica que ha tenido en cuenta la Sala, apoyada por las circunstancias acogidas por la Administración, y que en definitiva son tratadas in extenso en la resolución del TEAC. Ahora bien, no puede obviarse la doctrina consolidada de este Tribunal Supremo acerca de que <<la formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que, con inmediación, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios, sin que pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, puesto que la errónea valoración probatoria ha sido excluida del recurso de casación en la jurisdicción civil por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal y no ha sido incluida como motivo de casación en el orden contencioso- administrativo, regulado por primera vez en dicha ley. Ello se cohonesto con la naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el Tribunal de instancia>>. Ciertamente la parte recurrente no impugna la valoración de la prueba, pero se resiste a aceptar la base fáctica puesta de manifiesto en la sentencia e internándose en una oposición abiertamente contraria al parecer de la Sala de instancia al valorar la prueba y a la conclusión a la que llega. Este Tribunal al resolver el recurso de casación ha de estar a la base fáctica que tuvo en cuenta la Sala de instancia, pues como se ha indicado la impugnación de la valoración de la prueba, intentando hacer prevalecer el parecer particular sobre el definido por la Sala de instancia, tiene vedado su acceso casacional.

Por último, cabe señalar que en su oposición al escrito de interposición, el Sr. Abogado del Estado, bajo el incierto argumento de que <<la recurrente reitera con fidelidad los argumentos desarrollados en la instancia>>, se limita a reproducir, sin más, los términos de la sentencia.

Cuarto. Sobre el lugar fijo de negocios.

La Sala de instancia analiza la cuestión en los siguientes términos: <<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 fijeza 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 impagos 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>>. Continúa la sentencia haciendo referencia y transcribiendo parcialmente las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2014, 12 de julio de 2012, 23 de febrero de 2012 y 16 de febrero de 2012 ; y termina haciendo referencia a que <<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>>.

El primer motivo de casación que formula la parte recurrente, entidad Dell Products, LTD, al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA, por infracción del art. 5 . 1, 5 y 7 del CDI entre el Reino de de España e Irlanda, se basa en la inexistencia de establecimiento permanente en España, negando tanto que la entidad Dell Computer, S.A. sea agente dependiente suyo, al ser un agente independiente, como que disponga de lugar fijo de negocios. Separa la recurrente ambos supuestos, ocupándonos ahora de la cuestión de la disposición de DPI de un lugar fijo de negocios.

Niega la recurrente que disponga de un lugar fijo de negocios en el que realice toda o parte de su actividad.

Con todo, considera la recurrente, para estar ante el concepto de lugar fijo de negocios es necesario que concurren acumulativamente las tres características que señala la Sala de instancia.

No comparte DPI el término puesta a disposición que utiliza la Sala de instancia, pues parte de que el local no es utilizado por DPI, sino por DESA, bajo la dependencia de DPI, por lo que debe considerarse que está a disposición de DPI; sin embargo el concepto de instalación "a disposición" implica una relación directa entre la instalación a disposición y la entidad no residente, y no una indirecta como apunta la Sala de instancia, pues para

aquel supuesto se incluye otra cláusula cual es la del agente dependiente, de suerte que la OCDE en el documento "Interpretación y Aplicación del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE " concluye que "a disposición" debe interpretarse en el sentido de que la entidad no residente puede hacer uso del emplazamiento, por lo que no cabe interpretarlo como bajo la dirección, sino que debe hacer referencia a una utilización física del establecimiento. Se precisa un derecho por parte de DPI ejercitado de manera habitual sobre las instalaciones de DESA para que las mismas puedan considerarse como "a disposición" de DPI, y, por tanto, pueda constituir un lugar fijo de negocios; sin que esto haya quedado acreditado en ninguna de las instancias. Si las instalaciones de la entidad española no son utilizadas por la no residente no puede considerarse que estén a su disposición. En el propio contrato entre DPI y DESA se limita el acceso de aquella en las instalaciones de esta sólo a los efectos de verificar el cumplimiento de las obligaciones del contrato, supeditado al previo aviso y en horario de oficina.

Añade la recurrente que a la mera existencia de un lugar fijo se requiere que a través del mismo se desarrolle la actividad empresarial, lo que se ha denominado "aspecto funcional del establecimiento permanente". Afirma la recurrente que la Audiencia Nacional ha identificado hasta siete actividades que realiza DPI en España a través de DESA, en sus instalaciones y con personal de DESA, aunque se reconoce que parte de la actividad se realiza fuera de España, sin que se llegue a comprender la argumentación empleada de cooperación o complementariedad de las actividades para considerar que la misma es realizada por DPI, siendo sorprendente que a pesar de señalar las siete actividades sólo se rebata sobre tres de ellas, por lo que, para evitar dudas, entra a analizar las siete actividades que se dice realizadas por DPI a través de DESA.

Como resulta de las tesis enfrentadas, la discrepancia entre lo recogido por la sentencia y el alegato contrario de la parte recurrente, se circunscribe esencialmente por un lado a que mientras que la Sala de instancia entiende que "puesta a disposición" comprende, además del uso directo 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 a disposición y la entidad no residente y no una indirecta, esto es, que la entidad no residente puede hacer uso del emplazamiento, debiendo hacer una utilización física del establecimiento. Por otro, la Sala de instancia sostiene que las funciones que realiza DPI en España a través de DESA, representan las actividades propias de su objeto social y se han realizado desde en las instalaciones y con personal de DESA; por el contrario, la parte recurrente niega que se llevaran a cabo dichas actividades a través de DESA, sino que las mismas se realizaban desde Irlanda, sin que participe DESA de dichas funciones o su participación es meramente auxiliar.

Sobre la primera de las cuestiones, utilización mediata que sirve al mismo objeto frente a utilización directa o física, atendiendo a los términos del art. 5 existirá establecimiento permanente cuando estemos ante "un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad", y a modo de ejemplo, en concreto, se considera en dicho artículo que lo son las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, pozos de petróleo o de gas, las conteras o cualquier otro de extracción de recursos naturales y, según su extensión temporal, obra de construcción, instalación o montaje, excluyéndose a continuación otra serie de lugares, en lo que nos interesa destacar el elemento de su carácter auxiliar.

La doctrina de la OCDE en sus comentarios al MC, entiende que :<<La expresión "lugar de negocios" abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio. Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa.... El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.

4.1 Como se ha indicado con anterioridad, el mero hecho de que una empresa tenga a su disposición un determinado espacio que se utiliza para actividades de negocios es suficiente para que constituya un "lugar de negocios", no siendo necesario que la citada empresa tenga un título legal formal para utilizar el emplazamiento...

4.6 La palabra "mediante" debe entenderse en su significado más amplio para permitir su aplicación a toda situación en la que se realicen unas actividades de negocios en un lugar específico que está a disposición de la empresa a este objeto>>.

A lo anterior cabe añadir que en los mismos comentarios se dice que <<La actividad de la empresa la realiza principalmente el empresario o personas con una relación laboral con la empresa (el personal). El personal incluye a los empleados y otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo, los agentes que actúan por cuenta de la empresa o agentes dependientes). Son irrelevantes los poderes de que dispongan tales personas en su relación con terceros. Es indiferente que el agente por cuenta de la empresa (agente dependiente) esté o no autorizado para firmar contratos si presta sus servicios en el lugar fijo de negocios>>.

Reflejando el alto grado de flexibilidad que se otorga a la expresión lugar fijo de negocios, no sólo desde el punto de vista material, sino en razón del título por el que se dispone, incluyendo, como se recoge expresamente, el que se encuentre en las instalaciones de otra empresa; a lo que cabe unir, con igual alcance abierto, que la

puesta a disposición incluye, por el criterio expansivo de la normativa aplicable, a la actuación por cuenta de la empresa. Sin que pueda perderse de vista, en atención a la función y finalidad que prestan estos Convenios, que trata de regular aspectos de la fiscalidad internacional, la nueva realidad y globalización mercantil que necesariamente exige una interpretación de la normativa aplicable adaptada a esta nueva realidad, en la que resulta imprescindible atender a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresarial.

Ciertamente la casuística es amplísima, tal y como queda reflejado en los propios ejemplos con que se ilustran los Comentarios, y ha de ponderarse las circunstancias de cada caso. Pero con carácter general, en modo alguno se desprende de los términos del citado precepto y de los Comentarios vistos, la exigencia de la relación directa y utilización física del establecimiento como reclama la parte recurrente, resultando de todo punto correcta la extensión que a la expresión otorga la Sala de instancia.

Como se ha puesto de manifiesto la Sala de instancia, siguiendo el parecer del acuerdo de liquidación, deja sentado las funciones que realiza DPI en las instalaciones y con el personal de DESA, y su carácter sustancial en la actividad empresarial que desarrolla DPI, evidenciando que DESA no actúa como un mero órgano auxiliar de DPI. Son conclusiones derivadas de los medios de prueba y su valoración, y para ello se remite a lo recogido en el acuerdo de la Administración, lo que hace la sentencia es una remisión al mismo, el cual a su vez tiene reflejo en la resolución del TEAC, y atendiendo a los hechos que sirve de soporte en la determinación de cada una de las funciones que DPI realiza a través de DESA, se llega a la conclusión de que <<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>>. Son hechos, pues, tenidos por probados por la sentencia, de los que se deriva que DPI desarrolla, sin perjuicio de la que lleva a cabo en Irlanda, con carácter sustancial, su actividad empresarial en España a través de las instalaciones y personal de DESA; que la Sala de instancia abunde respecto de tres de las funciones referidas y no del resto, no hace perder convicción alguna a la conclusión a la que conduce los hechos tenidos por probados, simplemente resalta los aspectos que consideró necesitados de más consistencia argumental ante las alegaciones de la parte demandante; pero, en definitiva, lo que ahora nos interesa es traer a colación la advertencia que ya hacíamos en su momento, dado que la parte recurrente aboga por la inexistencia de que se lleve a cabo en el lugar fijo de negocios actividades de la empresa, combatiendo todas y cada una de las funciones que la sentencia ha considerado que desarrolla DPI en las instalaciones y con personal de DESA, esto es, lo que está poniendo en cuestión son los hechos que se han tenido por probados, sin que sea posible discutir en casación los hechos que constituyen la base fáctica determinante de la decisión adoptada por el juzgador de la instancia.

Quinto. Sobre el agente dependiente y simple comisionista.

Como resulta de lo dicho anteriormente, una vez que hemos considerado la existencia de establecimiento permanente, huelga otras consideraciones; por lo que lo que a continuación se dice, lo es a mayor abundamiento.

La sentencia de instancia, en lo que ahora interesa, se pronunció en los siguientes términos:

<<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>> y después de reproducir el art. 5 del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición, continúa en los siguientes términos: <<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>>.

Conviene poner de manifiesto que la sentencia de instancia hace una interpretación del art. 5.5 del CDI para rechazar la que ofrece la parte recurrente, que considera que se exige una representación directa, por el contrario se dice en la sentencia que <<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>>. Sin solución de continuidad trata sobre la aplicación del art. 5.7 del CDI, descartándola siguiendo al respecto las circunstancias que tuvo en cuenta la Administración y que se recogen en la resolución del TEAC; añade que existe dependencia orgánica entre las citadas empresas que se encuentran bajo una misma dirección, resultando la intermediación de DESA esencial para la comercialización y distribución de los productos DELL.

Se opone la parte recurrente considerando que la expresión del art. 5.5 del CDI, "concluir contrato en nombre de la empresa" se refiere a la vinculación entre el tercero y el comitente, lo que no acaece en un contrato de comisión mercantil, en el que el comisionista actúa en su nombre y no en el del comitente, recordando los términos del art. 246 del C. Comercio, dándose los derechos y obligaciones entre comisionista y tercero; se exige en el citado art. 5.5 necesariamente la vinculación del no residente por las operaciones realizadas por el agente, lo que no se da en España en un contrato de comisión mercantil cuando el comisionista actúa en nombre propio. Lo procedente es aplicar el principio de interpretación que debe ser aplicado de forma literal o primacía del texto.

A lo anterior añade que en el CDI a los agentes autorizados para concluir contratos que vinculen a su principal, no generan un establecimiento permanente cuando se trata de agentes independientes; obviando la Sala de instancia el contrato suscrito con DESA, sacando de contexto algunas cláusulas del contrato de comisión, el comisionista tiene, entre otras, obligaciones:

- Las de ejecutar el encargo, realizando cuantas actividades y servicios sean usualmente necesarios o indispensables para obtenerlos: 1. No siendo cierto que DESA sólo asuma el riesgo de la venta de productos locales; soporta el riesgo empresarial relativo a su actividad; sin que pueda mantenerse que por el hecho de pertenecer a un grupo signifique que DESA no es independiente económicamente. 2. DESA vende en su nombre y por su cuenta los productos locales, teniendo un negocio propio que seguirá desarrollando en caso de perder la cuenta con DPI.

- La de ejecutar el encargo respetando las instrucciones y defendiendo los intereses del comitente. Sin que por el hecho de que ambas entidades pertenezcan a un mismo grupo de decisión comporte una dependencia orgánica ni someterse a un mismo poder de decisión.

- La de comunicar al comitente la marcha del encargo y rendirle cuentas del resultado de su ejecución. El deber de información es absolutamente predicable de cualquier relación proveedor-cliente de servicios.

- Respecto de la dependencia manifestada por la Audiencia Nacional: 1. En relación con la autorización de DPI en materia de precios y comisiones, no es cierto que exista tal autorización en los términos señalados. 2. Es plenamente libre la fijación de precios de venta por DESA, dentro de la gama pactada y por encima de ella. Siendo decidido por DESA la aprobación o rechazo de los pedidos o la aprobación de operaciones a precios distintos a los instruidos por DPI. 3. En cuanto a la autorización por DPI para compras de producto, cláusula 4.1 del contrato de comisionista, sólo significa la obligación de DESA de actuar en su nombre propio sin revelar el comitente. 4. En cuanto al control de DPI de los derechos de propiedad intelectual, cláusula 10, en un contrato de comisión el comisionista no adquiere la propiedad del producto y tan sólo interviene en la venta del mismo.

Tampoco acepta que la actividad de DESA para DPI es absolutamente sustancial, dado que el objeto social de DPI es la comercialización y distribución de productos DELL, siendo la actividad principal de DESA la intermediación en las ventas, no cabe plantear la naturaleza accesoria de la actividad desarrollada por DESA.

En definitiva las manifestaciones de la Audiencia Nacional o son mera opiniones, o no responden a lo que realmente dice el contrato de comisión entre la recurrente y DESA. Siendo esta un agente totalmente independiente de DPI, por ser independiente jurídica y económicamente y actúa en el marco ordinario de sus actividades.

La primera cuestión se suscita sobre la interpretación del citado precepto, <<cuando una persona (distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que será de aplicación el artículo 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>>; defendiendo la recurrente una interpretación literal y estricta del precepto, lo que excluye los contratos de comisión mercantil, en el que el comisionista actúa en su nombre, art. 246 del C. Comercio.

Como bien dice la Sala de instancia ni siquiera del tenor literal del precepto que examinamos, se desprende que necesariamente la representación deba ser directa, sin que tampoco "en nombre de" implique necesariamente el nacimiento de relaciones entre el comitente y terceros, pues basta que se cree la vinculación del comitente con el contrato celebrado, lo cual se prevé en el propio art. 253 del C. Comercio. Lo cual conlleva que se comprenda, por tanto, como agente dependiente, al comisionista en nombre propio por cuenta ajena, que encuentra respaldo en la doctrina funcional-económico-sustancialista, acorde a la doctrina de la OCDE que emana de los Comentarios al MC, en el que se prevé que se opera en un Estado por mediación de un agente dependiente cuando éste dispone de la facultad de concluir contratos en nombre y por cuenta de la empresa, considerándose que esta circunstancia se da no sólo en los casos en que el agente concluya literalmente contratos en nombre de la empresa, sino también en aquellos otros en que concierte contratos que la vinculen, aunque no se finalicen efectivamente a nombre de aquélla. Lo relevante, por tanto, no es tanto que medie un determinado contrato, un determinado vínculo contractual, 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; de suerte que ha de atenderse no tanto a las formas que unen a comitente y agente, como al análisis funcional y fáctico que definen la relación existente realmente 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 y no meramente preparatorio o auxiliar.

La excepción contemplada en el apartado 7, <<no se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier

otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad>>, viene a aclarar el ámbito del apartado 5, excluyendo al agente independiente que actúa en el ejercicio normal de su actividad; esto es, estaríamos ante una persona distinta jurídica y económicamente, pero el rasgo diferenciador no estaría en el modo en el que se haya formalizado la relación contractual, sino igualmente en la relación fáctico funcional existente, siendo el rasgo más característico la desvinculación económica y operativa, una real y cierta autonomía, cuya determinación habrá de hacerse atendiendo al conjunto de circunstancias que se dan en el desarrollo de su actividad.

Todo lo cual responde a la finalidad y función a cumplir en la regulación de la fiscalidad internacional, que 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 el que surgen los Convenios de Doble Imposición, un mercado globalizado en el que las compañías multinacionales tratan de trasladar los beneficios obtenidos en otros Estados hacia uno de baja tributación. No cabe, pues, la interpretación estrictamente formalista-literal y estática que pretende la parte recurrente, aún cuando en momentos determinados tribunales de otros países, noruegos o

franceses, como indica la parte recurrente hayan acudido a dichas interpretaciones de Convenios de Doble Imposición análogos al que nos ocupa.

Llegado a este punto ha de convenirse en la corrección de la interpretación ofrecida por la Sala de instancia; siendo evidente que la misma ha determinado las circunstancias fácticas concurrentes y las ha valorado, con expresa referencia a las consideraciones tenidas en cuenta por la Administración, de manera exhaustiva y agotadora y de los que deriva la dependencia de DESA respecto de DPI, en tanto que: <<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>>. Frente a ello la parte recurrente lo que trata de desvirtuar son estos datos fácticos, tachando de inciertos los datos y elementos que fueron tenidos en cuenta y que constituyeron la base fáctica de la resolución -"tales manifestaciones, o bien son meras opiniones, o bien no responden realmente a lo que se dice en el contrato de comisión suscrito entre mi representada y DESA"-, lo que nos devuelve a las advertencias realizadas anteriormente, en el sentido de que no es el recurso de casación el momento procesal adecuado para combatir la base fáctica tenida en cuenta en la sentencia de instancia.

Sexto. Deducción de las "Stock Options".

Una de las cuestiones objeto del debate en la instancia fue la de la admisión como gasto deducible por la mayor comisión a cobrar por DESA del gasto correspondiente al programa de stock options. La Sala de instancia desestimó la pretensión de la parte recurrente en base a que: <<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 >>. Recoge la sentencia también el pronunciamiento del Tribunal Supremo en su sentencia de 6 de mayo de 2013, rec.cas. 7041/2010, considerando que esta doctrina es aplicable a la regulación prevista en el art. 7 del CDI entre España e Irlanda, y termina afirmando 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 incentivarles, 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>>.

Muestra su disconformidad la parte recurrente y contra esta desestimación formula su segundo motivo de casación, al parir del art. 88.1.d) de la LJCA, por infracción del art. 7 del CDI Hispano-Irlandés, en relación con los arts. 10 y 14 de la Ley 43/1995 . Considera la recurrente de 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 la 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. Consta que para DESA este gasto procedente de la matriz, así como el ingreso procedente de DPI en referencia a las Stock Options, carecían de trascendencia fiscal, por lo que no se integraron en la base imponible. Señala que la Administración consideró el gasto no deducible por la inexistencia de obligación entre DESA y sus trabajadores, al ser un compromiso asumido directamente por la matriz, y en segundo lugar por no acreditarse el coste efectivo para la matriz del ejercicio de tales derechos por parte de los trabajadores de DESA; en cambio la sentencia de instancia sigue como hilo conductor la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2013, considerando que <<los gastos en

los que incurra el establecimiento permanente con la finalidad de fidelizar a sus empleados o incentivarles, 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>>, debiéndose observar que la citada sentencia resuelve un caso que sólo tangencialmente tiene que ver con el que nos ocupa, y si lo relevante es que medie vínculo obligacional matriz-filial que obligue a asumir el gasto, en este caso se cumple, en tanto existe un acuerdo obligacional, contrato de reembolso, entre DESA y la matriz, y consecutivamente de DPI en tanto que resulta beneficiada por las labores de los trabajadores de DESA; siendo el último motivo de la desestimación el considerar los pagos como una simple liberalidad. Con todo sería de aplicación el art.º 7.3 del CDI, siendo computable como gastos los incurridos para la realización de los fines del establecimiento permanente, citando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2012 .

Dado los términos en los que se plantea la controversia se antoja oportuno describir el escenario en el que se produce el gasto que nos ocupa. Consta que la matriz conviene con los trabajadores de DESA un programa de "Stock Options" a favor de los mismos, cuyo pago debe asumir la propia DESA; DESA acuerda con DPI que vía comisiones esta le satisfaga las cantidades pagadas a sus trabajadores en el ejercicio del programa de Stock Options. Consta que la Administración Tributaria no consideró gastos deducibles los pagos que DESA realizó por este concepto a sus trabajadores, por tratarse de magnitudes que transitaban de manera neutra en DESA, dado que DPI compensaba a DESA por los pagos hechos por este concepto.

La Sala de instancia deniega la deducción bajo dos perspectivas.

La primera, por inexistencia de vínculo obligacional entre DPI y los trabajadores de DESA respecto del pago por el ejercicio de las Stock Options reconocidas. Sólo es la matriz, la cual ha reconocido este derecho a los trabajadores de DESA, la única obligada al cumplimiento de las obligaciones contractualmente estipuladas.

Ante esta situación el argumento utilizado por la Sala de instancia resulta irrefutable, no existe vínculo obligacional alguno entre DPI y los trabajadores de DESA que sirva de base para justificar el pago realizado; pretende la parte recurrente deducirse un gasto por el concepto visto, ejercicio de los derechos de Stock Options a favor de unos trabajadores ajenos a los que no le une vínculo laboral alguno, nacidos de un contrato entre estos trabajadores y la matriz, a cargo de la filial titular de la relación laboral. En definitiva, lo que parece evidente desde esta perspectiva, es que DPI no tiene contractualmente nada que ver con las Stock Options que analizamos. Por lo tanto, si asume su pago, no es en cumplimiento de una obligación derivada de dicha relación contractual, que le resulta de todo punto ajena, sino que hubiese sido por pura liberalidad.

La segunda, que consideramos que es la adecuada para abordar la cuestión, desde los estrictos términos del art. 7 del CDI, en relación con el art. 18 de la LIRNR y los arts. 10 y 14 de la LIS, y al efecto centra su atención la Sala de instancia en la expresión recogida en el precepto, "a los fines del establecimiento permanente"; lo que implica, a criterio del Tribunal de instancia, que el gasto ha de guardar relación con la actividad lucrativa a la que se dedica el establecimiento permanente, sin que se aprecie una relación directa entre los mismos y la obtención del beneficio. Para la parte recurrente, no puede discriminarse entre los gastos realizados los que están relacionados con el personal, por lo que los gastos que afronta una compañía dado el ánimo de lucro que persigue son fiscalmente deducibles a no ser que estén prohibidos, citando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2012, no cabe imputar el carácter de liberalidad a estos gastos, pues lo lógico es que la empresa gaste e invierta en su capital humano.

Siendo esta segunda perspectiva la correcta, no cabe pues hacer una lectura equivocada de la realidad a analizar. Ha de partirse, porque así se ha declarado, que estamos ante un establecimiento permanente a los efectos de la tributación de los beneficios obtenidos en España por la recurrente; este es el presupuesto básico que debe servir de base para determinar todos los aspectos de su tributación. Por tanto, el gasto que pretende deducirse la parte recurrente resulta conceptualmente ajeno a la Stock Options, ya se ha dicho, son derechos a favor de los empleados de DESA y a su cargo por el acuerdo que se alcanza con la matriz, ninguna obligación le corresponde a DPI para hacer frente a aquella obligación; en cambio, comprobamos que, respecto de DPI, dentro de la contraprestación por los servicios contratados con DESA, se encuentra la comisión adicional para el pago de posprogramas de opciones sobre acciones de DELL, de suerte que DPI viene obligada al pago de esta comisión, y redefinida la relación entre DPI y DESA conforme a lo dicho en los Fundamentos anteriores, estamos en presencia de un gasto consistente en pago de una comisión a favor de DESA, que como se ilustra en la resolución del TEAC, fue contabilizado tanto por la recurrente como por DESA, constando las sumas -al menos parcialmente- a lo que ascendió el importe de la citada comisión; es un pago, en consecuencia, que corresponde a una de las contraprestaciones acordadas entre DESA y DPI.

Con estos antecedentes es complicado calificar este gasto de liberalidad; con todo, la propia LIS después de excluir como gasto deducible a las liberalidades, establece las excepciones de los gastos por relaciones

públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios y los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. Para el legislador dentro del término de liberalidades se comprende todos estos gastos que evidentemente están presididos por un ánimo oneroso, procurar mediante los mismos la obtención de unos mejores resultados empresariales, mayor beneficio. Sin entrar en la perplejidad que supone una regulación que, al menos, resulta contradictoria, crea incertidumbres y dudas difícil de solventar, aportando un grado de inseguridad que se traduce en una permanente conflictividad, al punto que la propia parte recurrente en el presente llama la atención sobre la imposibilidad de advertir en su comportamiento un *ánimus donandi*, cuando el pago responde al cumplimiento de una obligación bilateral, lo procedente para salir airoso de este trance es centrar el objetivo en lo que establecido como excepcional, pero que por su propia formulación acaba convirtiéndose en la regla definidora, esto es son gastos deducible, en definitiva, "los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos". Por consiguiente, todo gasto correlacionado con los ingresos es un gasto contable, si todo gasto contable es gasto deducible en Sociedades, sin más excepciones que las previstas legalmente, lo procedente es examinar si estamos ante una liberalidad que se exceptúa, a su vez, en cuanto que como gasto pudiera estar correlacionada con los ingresos.

En el presente caso, por pura coherencia con la calificación que ha merecido la relación entre DESA y DPI, y en definitiva, en la delimitación de la existencia de establecimiento permanente, estos gastos que se pretende deducir 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. En principio, pues, estamos ante una partida deducible, que podrá ser excluida, art.º 14 LIS, de ser una liberalidad y que, aún siéndolo, no sea un gasto relacionado con los ingresos, pues aunque el nuevo PGC abandonó como principio contable el de correlación de ingresos y gastos, sirviendo de criterio para el reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales dentro del Marco Conceptual de la Contabilidad, lo cierto es que el art. 19.1 de la LIS, seguía exigiendo para la imputación fiscal de los gastos que se respete la debida correlación con los ingresos, "respetando la debida correlación entre unos y otros", y también, ya se ha dicho, en el art. 14.1.e) del mismo texto acoge como gasto deducible aquellos que pudiendo calificarse de liberalidades o donativos, "se hallen correlacionados con los ingresos".

Dicho lo anterior, resulta harto complicado primero calificar este gasto como liberalidad por las razones vistas, pero desde luego, lo que en modo alguno puede sostenerse, por pura coherencia con los razonamientos y exhaustivas circunstancias concurrentes que nos ha llevado a considerar la existencia de establecimiento permanente, entre las que cabe señalar la referencia concreta y explícita que DPI llevaba a cabo sustancialmente su actividad mediante los trabajadores de DESA, no estemos ante un gasto indispensable "Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente".

Todo lo cual ha de llevarnos a estimar este motivo de casación, y como jueces de instancia, en base a los anteriores argumentos procede estimar parcialmente la demanda en este punto.

Séptimo. *Imputación a la recurrente de todas las ventas realizadas a clientes en territorio español.*

Dos son las cuestiones que plantea la parte recurrente en este motivo de casación. Una, 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. Dos, la imputación del beneficio de Dell France al establecimiento permanente.

Formulado este motivo al abrigo del art.º 88.1.d) de la LJCA, considera la parte recurrente que se ha infringido el art. 7, 1 y 2 del CDI entre España e Irlanda, en relación con el art. 15 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre .

La Sala de instancia se pronunció en los siguientes términos: <<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 NOKIA, 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>>.

Para la parte recurrente sólo cabe imputarle al establecimiento permanente los beneficios que funcionalmente quepa atribuir al mismo; y ello es así, tal y como se pone en evidencia en los Comentarios en su versión 2008, se crea la ficción de que el establecimiento permanente es una empresa distinta y que dicha empresa es independiente del resto de empresas de la que forma parte, y como se deriva de los términos del art. 15.1 de la LIRNR, debe existir una vinculación funcional de los elementos patrimoniales para que puedan considerarse afectos al establecimiento permanente, y por tanto los beneficios o ingresos derivados de los mismos. Es preciso diferenciar dos fases, una primera consistente en identificar las actividades desarrolladas a través del establecimiento permanente; y otra, en la que se procede a determinar las contraprestaciones correspondientes a dichas operaciones internas; al no haberlo hecho así, dice la parte recurrente, que se ha llegado a conclusiones erróneas, limitándose a imputar al establecimiento permanente todos los beneficios obtenidos en España.; al efecto baste considerar el razonamiento de la Audiencia Nacional sobre los clientes relacionales, y en general las numerosas ventas en las que DESA no interviene para nada y que representan el 31%,26%, 31% y 23%, obviando las numerosas gestiones que DPI desarrolla fuera de España. Concluyendo en que no sólo no debería imputarse al establecimiento permanente la totalidad del beneficio obtenido en España, sino que se podría concluir que en cierta manera DPI ha sido extremadamente generosa al fijar la comisión, y por tanto en beneficio obtenido por DESA que tributa en España.

Aún la escueta respuesta que sobre la primera de las cuestiones se refleja en la sentencia, resulta diáfano que la parte recurrente solicita una interpretación de los arts. 7.2 del CDI y 15 de la LIRNR, que coincide estrictamente con la interpretación que sobre la cuestión ha seguido la Sala de instancia, como sin duda se desprende cuando expresamente se afirma que <<La Administración Tributaria ha operado siguiendo los parámetros impuestos por tales normas - y coincidentes con las fases que el recurrente expone en su demanda - (...) se aprecia una imputación funcional al establecimiento>>. Por tanto, resulta evidente que si no existe controversia sobre las normas aplicables y su interpretación, sólo resta la discrepancia fáctica, esto es, que a pesar de haberse seguido la imputación funcional teóricamente no se ha plasmado en la realidad; pues bien, la Sala de instancia se remite a la actuación seguida por la Administración, reflejada en la resolución del TEAC, en la que se recoge y explica los pasos seguidos, elementos y datos tenidos en cuenta para determinar la base imponible, y además, basta con su lectura, se comprueba que se ha realizado de una manera exhaustiva y completa. De donde resulta que, de nuevo, la cuestión en disputa no es jurídica, pues la sentencia coincide con la tesis mantenida por la parte recurrente, sino estrictamente fáctica, esto es cuáles de aquellos beneficios imputados no corresponden o proceden de la actividad desarrollada por el establecimiento permanente. Ciertamente es que la sentencia se muestra ciertamente parca en el análisis de esta cuestión, pero no puede obviarse que la base fáctica encuentra su soporte en la recogida por la Administración, a la que se remite la Sala de instancia. Lo cual nos lleva a reiterar la limitación en sede casacional sobre la disputa en cuanto a los hechos tenidos por acreditados por la Sala de instancia.

Sobre los mismos postulados se desenvuelve la segunda de las cuestiones planteadas en este motivo, esto es, la imputación de la totalidad del beneficio obtenido por DFSA en España al establecimiento permanente. De la lectura de la sentencia sobre los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente se encuentran determinados procedentes de las ventas realizadas por DFSA a clientes españoles, y al efecto no se ha seguido la doctrina de la "vis atractiva", sino claramente se refieren sólo a los obtenidos por la vinculación funcional en el desarrollo de la actividad que constituye su objeto y en exclusividad por los beneficios obtenidos en España, extendiéndose a los procedentes de la mediación de DFSA en base a la interrelación y confusión, ampliamente detallada tanto por la Administración Tributaria como por el TEAC, a los que se remite la Sala de instancia, entre

DESA y DFSA. En definitiva, son beneficios producidos por el desarrollo de la actividad de venta llevada a cabo por el establecimiento permanente que nos ocupa.

Octavo. *Sobre la imposición de las costas.*

Todo lo razonado comporta la desestimación del recurso de casación deducido por el Sr. Abogado del Estado y la estimación parcial del recurso interpuesto por la entidad Dell Products, LTD; en aplicación del art. 139 de la LJCA, conlleva la condena en costas a la Administración, y su no imposición respecto de la Dell Products, LTD. Procede, pues, la expresa imposición de costas a la Administración recurrente, que no podrán exceder de 8.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley jurisdiccional. No ha lugar a hacer un pronunciamiento condenatorio sobre las costas en la instancia al estimarse parcialmente el recurso contencioso administrativo, y no concurrir motivos subjetivos para su imposición.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.º- Desestimar el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Administración recurrente. 2.º- Estimar Parcialmente el recurso de casación deducido por la entidad Dell Products, LTD, contra la sentencia de 8 de junio de 2015, la que se casa y anula en cuanto a confirma la resolución del TEAC sobre la deducibilidad de los gastos por comisión a favor de DESA correspondientes al programa de stock options, confirmando la sentencia en sus demás extremos. 3.º- Estimar Parcialmente el recurso contencioso administrativo deducido por Dell Products, LTD, contra la resolución del TEAC de 15 de marzo de 2012 y actos de los que trae causa, anulándola en exclusividad a los gastos por comisión a favor de DESA por programa de stock options, que se delaran deducibles, confirmándola en los demás extremos. 4.º- Condenar en las costas causadas en casación a la Administración recurrente conforme a los términos del último Fundamento Jurídico. No ha lugar a un pronunciamiento condenatorio a costas respecto de Dell Products, LTD. Imponer las costas a la entidad recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo
PUBLICACIÓN- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

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