

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086680

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de mayo de 2022

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 114/2021

#### SUMARIO:

**IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Ámbito de aplicación.** *Sociedades de mera tenencia de bienes.* Reivindica la entidad haber tenido la condición de entidad de reducida dimensión en el ejercicio 2012, por lo que invoca su derecho a aplicar dicho régimen especial y, consecuentemente, el tipo reducido del IS durante los ejercicios 2013 y 2014.

A juicio de la Inspección, la entidad no cumplía los requisitos exigidos para poder ser calificada como empresa de reducida dimensión puesto que el ejercicio que ha de tomarse como referencia para examinar si el importe neto de la cifra de negocios de la entidad es inferior a 10 millones de euros es el 2013, y no el 2012 como alega la interesada. Y ello por entender que en el año 2012 únicamente se formalizaron actividades preparatorias mientras que el inicio efectivo de la actividad tuvo lugar el año 2013.

Pues bien, la postura consistente en condicionar la aplicabilidad de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión al inicio efectivo de la actividad se ha visto superada tras la STS, de 18 de julio de 2019 (NFJ074245), en virtud de la cual la aplicación de los incentivos establecidos para estas entidades no está condicionada al ejercicio efectivo de una actividad económica, siendo suficiente el cumplimiento de la condición importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 31, 108 y 114.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Aragón, de fecha 29 de octubre de 2020, recaída en el expediente RG 50-02597-2016 y acumulados RG 50-2602-2016, RG 50-2917-2016 y RG 50-2918-2016, por la cual se estiman en parte las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por **XZ, SA** contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2012, 2013 y 2014, modelo **A02** con número de referencia ...**11**, así como contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador derivado de aquel, modelo **A51** con número de referencia ...**56**.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 12/01/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 22/12/2020 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Aragón, de 29 de octubre de 2020, identificada en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

##### Segundo.

Con fecha 3 de julio de 2015 se iniciaron, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, de alcance general, de la situación tributaria de la entidad **XZ, SA**, con NIF ..., en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) correspondiente a los periodos impositivos 2012, 2013 y 2014.

El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras sería de 12 meses, de acuerdo con lo establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en su redacción vigente en los ejercicios objeto de inspección; en el curso del procedimiento al que se refiere este expediente, se

excluyeron de dicho cómputo 37 días por dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, de conformidad con el artículo 104.2 de la LGT.

### Tercero.

Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Inspección, con fecha 23 de junio de 2016, se procedió a la incoación de acta de disconformidad, modelo **A02** con número de referencia ...**11**, en la que se recogía propuesta de regularización en relación con el concepto tributario IS de los periodos impositivos 2012, 2013 y 2014.

Los hechos determinantes de la regularización practicada fueron los siguientes:

- Incumplimiento de los requisitos legalmente exigidos para la consideración de **XZ, SA** como empresa de reducida dimensión y, con ello, para la aplicación de los incentivos previstos para este tipo de entidades.
- Imprudencia de la aplicación de deducción por doble imposición internacional en relación a unas rentas que derivan de las operaciones económicas que realiza con residentes en **PAÍS\_2**.
- No deducibilidad de ciertos gastos que se entienden no suficientemente justificados, a estos efectos, por la sociedad. En concreto, se trata de los gastos derivados de la factura por servicios recibidos por la elaboración de un informe sobre el rehúso de agua en **PAÍS\_1**, de los correspondientes a las facturas recibidas de **TW**, y los de las facturas de **QR**.

Con fecha 18 de noviembre de 2016, el Inspector Regional dictó el correspondiente acuerdo de liquidación corrigiendo un error advertido y confirmando, en el resto de sus extremos, la propuesta contenida en el acta al considerar su apreciación correcta, dados los hechos recogidos en la misma y el informe que la completa.

La deuda a ingresar derivada del acuerdo de liquidación ascendió a un importe de 303.929,10 euros, conforme al siguiente desglose:

|                               |            |
|-------------------------------|------------|
| Cuota                         | 288.834,94 |
| Recargos                      | 0,00       |
| Intereses de demora           | 15.094,16  |
| Deuda a ingresar / a devolver | 303.929,10 |

La notificación del acuerdo de liquidación al obligado tributario se produjo el 18 de noviembre de 2016.

### Cuarto.

Trayendo causa de la anterior regularización, con fecha 23 de junio de 2016 se acordó la iniciación de un expediente sancionador, tramitado por el procedimiento abreviado, por entender la Inspección que, por los hechos descritos, **XZ, SA** podía ser responsable por la comisión de las infracciones tributarias tipificadas en los artículo 191 y 194.1 de la LGT.

Con fecha 18 de noviembre de 2016, notificado a la entidad el mismo día, el Inspector Regional dictó el correspondiente acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, modelo **A51** con número de referencia ...**56**, por entender que, efectivamente, **XZ, SA** era responsable por la comisión de las infracciones tributarias reguladas en los artículos 191 y 194.1 de la LGT, con un importe total a ingresar de 92.437,50 euros, conforme al siguiente detalle:

|                         | PERIODO 2013 | PERIODO 2014 | PERIODO 2015   |
|-------------------------|--------------|--------------|----------------|
| Artículo aplicable      | Artículo 191 | Artículo 191 | Artículo 194.1 |
| Calificación infracción | LEVE         | LEVE         | GRAVE          |
| BASE SANCIÓN            | 67.393,41    | 92.668,62    | 82.709,85      |
| % Sanción               | 50%          | 50%          | 15%            |
| Importe sanción         | 33.696,71    | 46.334,31    | 12.406,48      |
| SANCIÓN EFECTIVA        | 33.696,71    | 46.334,31    | 12.406,48      |

### Quinto.

Disconforme con acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, **XZ, SA** interpuso, con fecha 16 de diciembre de 2016, sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Aragón, tramitadas con RG 50-02597-2016, RG 50-2602-2016, RG 50-2917-2016 y RG 50-

2918-2016, el cual las resolvió de forma acumulada, mediante resolución de fecha 29 de octubre de 2020, estimando en parte las reclamaciones económico-administrativas relativas a los RG 50-2602-2016 y RG 50-2917-2016, relativas a los acuerdos de liquidación del IS correspondiente a los periodos impositivos 2012, 2013 y 2014, y estimando las referidas a los RG 50-2597-2016 y RG 50-2918-2016, en relación con los acuerdos de resolución del procedimiento sancionador del IS correspondiente a los periodos impositivos 2012, 2013 y 2014.

## Sexto.

Notificada dicha resolución el 25 de noviembre de 2020, con fecha 22 de diciembre de 2020, se interpuso contra la misma el presente recurso de alzada por **XZ, SA** ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, tramitado con RG 00-00114-2021, solicitando de este órgano revisor la anulación de la resolución del TEAR de Aragón en la parte en que desestima las pretensiones de la actora, mediante escrito en que se vierten, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- \* Correcta aplicación del tipo impositivo reducido previsto en la normativa del Impuesto para las entidades de reducida dimensión.

- \* Derecho a la deducción por doble imposición regulada en el artículo 31 del TRLIS.

- \* Deducibilidad de la factura por servicios recibidos por la elaboración del informe sobre el rehúso de agua en **PAÍS\_1**.

- \* Deducibilidad de las facturas de **TW**.

- \* Deducibilidad de las facturas de **QR**.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Aragón objeto del presente recurso de alzada, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la recurrente frente a la misma.

### Tercero.

Comenzamos esta resolución resolviendo las pretensiones aducidas por **XZ, SA** en su escrito de alegaciones referidas a la aplicación, al caso concreto, del régimen legal fijado para las empresas de reducida dimensión, en concreto, de la aplicación del tipo de gravamen especial para ellas previsto. Reivindica la recurrente haber tenido la condición de entidad de reducida dimensión en el ejercicio 2012, por lo que invoca su derecho a aplicar dicho régimen especial y, consecuentemente, el tipo reducido del IS durante los ejercicios 2013 y 2014.

La Inspección no admitió la aplicación por la entidad de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión regulado en el Capítulo XII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aplicable en los periodos impositivos objeto de comprobación y, específicamente, la aplicación del tipo impositivo especial para ellas previsto.

A tenor de los artículos 108 y 114 del TRLIS:

*Artículo 108. Ámbito de aplicación. Cifra de negocios.*

*1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.*

*2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido*

una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

(...)

4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

(...)

Artículo 114. Tipo de gravamen.

Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

A juicio de la Inspección **XZ, SA** no cumplía los requisitos exigidos para poder ser calificada como empresa de reducida dimensión puesto que el ejercicio que ha de tomarse como referencia para examinar si el importe neto de la cifra de negocios de la entidad es inferior a 10 millones de euros es el 2013, y no el 2012 como alega la recurrente. Y ello por entender que en el año 2012 únicamente se formalizaron actividades preparatorias mientras que el inicio efectivo de la actividad tuvo lugar el año 2013.

Tal como recoge el acuerdo de liquidación:

"Resultando evidente, tal como se pone de manifiesto en el expositivo de hechos y en el propio expediente, que no se ha iniciado en 2012 la actividad efectiva que suponga la obtención de ingresos que sirva de inicio del cómputo de los mismos para realizar el cálculo del límite establecido en la ley de 10 millones de euros, y considerando que la norma antes transcrita anuda la efectividad del inicio de la actividad al inicio de la actividad productora de ingresos derivados de las ventas y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad ordinaria de la empresa, ha de estarse a que va a ser el ejercicio de 2013 el primero periodo en que concurre el desarrollo efectivo de la actividad empresarial. Ello no obstante, al generarse en este periodo un volumen de cifra de negocios declarada a efectos del Impuesto de Sociedades de 19.088.660,23 euros, tal circunstancia condiciona la aplicación del Régimen de Empresas de Reducida Dimensión y por tanto la aplicación del tipo general del Impuesto de Sociedades del 30% en los ejercicios 2013 y 2014 en los que su volumen de actividad efectiva fue superior a 10 millones de euros, siendo a efectos del cómputo para la aplicación del artículo 108 de la ley el ejercicio 2013, primero en que se inicia la actividad de forma efectiva."

La tesis de la Inspección fue confirmada por el TEAR de Aragón en la resolución aquí impugnada, al afirmar, aplicando a su pronunciamiento la resolución de este TEAC de 30 de mayo de 2015, RG 00-02398-2012, dictada en unificación de criterio, que:

"**XZ, SA** (...) si que realiza una actividad económica, con independencia del momento concreto en que se inicie la ejecución de la prestación de servicios, pues la referida actividad requiere una serie de actos previos a la ejecución material, configurados como una cadena de actuaciones ("ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos") tendentes a "intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios", que efectivamente han tenido lugar -redacción de contratos, responder a solicitudes de servicios, gestión de la subcontratación-, y deben calificarse de actividad económica de asistencia técnica.

No obstante, el artículo 108.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, exige para la aplicación del régimen de incentivos fiscales a la empresa de reducida dimensión, además de la realización de actividad económica que la actividad se desarrolle efectivamente. (...)

(...) Es evidente que durante 2012 no se ha llevado la realización material de la prestación de servicios, sino que se han intercambiado diversas cartas sobre la contratación de las empresas que van a llevar a cabo los servicios, así como con el cliente, no siendo hasta el 28 de diciembre de 2012, cuando se comunica la estructuración de los trabajos. (...)

Por tanto el periodo impositivo 2013 será el que se deberá medir el volumen de la cifra de negocios a efectos de determinar si es aplicable el régimen de incentivos a las empresas de reducida dimensión. Al ser el importe de la cifra de negocios superior a 10 millones de euros, no es susceptible de aplicarse a la entidad reclamante, siendo de aplicación el tipo impositivo general, siendo desestimada la alegación presentada."

Sin embargo, a la vista de las recientes sentencias del Tribunal Supremo, este criterio debe considerarse superado.

Y ello porque la postura consistente en condicionar la aplicabilidad de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión al inicio efectivo de la actividad se ha visto superada tras la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2019, recurso de casación núm. 5873/2017, en virtud de la cual la aplicación de los incentivos establecidos para estas entidades no está condicionada al ejercicio efectivo de una actividad económica, siendo suficiente el cumplimiento de la condición importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros. El FUNDAMENTO DE DERECHO CUARTO de la citada sentencia fija la siguiente interpretación:

*"La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar si, a la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, que habrá de reunir los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, o, por el contrario, sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades"*

*A la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido, hemos de responder que ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades".*

En el mismo sentido se ha pronunciado el Alto Tribunal en las sentencias de 21 de julio de 2020, recurso de casación núm. 1834/2018; de 16 de octubre de 2020, recurso de casación núm. 6839/2017; y de 5 de noviembre de 2020, recurso de casación núm. 3697/2018.

Por ello, alegada por la entidad la procedencia de la aplicación del tipo impositivo vigente para las empresas de reducida dimensión, este TEAC no puede sino acatar la interpretación reiterada del Tribunal Supremo acerca de la cuestión que ahora nos ocupa y anular la resolución del TEAR de Aragón y la liquidación a ella inherente por lo que a este extremo se refiere, estimando las alegaciones de la actora.

#### Cuarto.

El segundo bloque de alegaciones formuladas por **XZ, SA** versan sobre su derecho a aplicar, en el IS del ejercicio 2014, la deducción por doble imposición internacional (DDI) regulada en el artículo 31 del TRLIS por un contrato celebrado en **PAÍS\_2**.

**XZ, SA** desarrolló en **PAÍS\_2** el proyecto "...", consistente en la instalación de un "codo" de interconexión entre un tanque de agua y la propia red de suministro de la ciudad de **PAÍS\_2**. A tal fin, la interesada tuvo que prestar sus servicios en **PAÍS\_2** y ejecutar las obras contratadas, para lo que subcontrató a dos empresas de ingeniería que, de forma conjunta, realizaron el proyecto.

Siendo la duración de la obra fue inferior a seis meses, **XZ, SA** no se dio de alta como establecimiento permanente en **PAÍS\_2**. Ello supuso que el contratista (**PAÍS\_1**), cliente para el que se realizó el proyecto y, por tanto, pagador del mismo, practicara retención a cuenta del impuesto de no residentes **PAÍS\_2** a la entidad española

sin establecimiento permanente, de lo que resultó una retención del 7,5% del total de las retribuciones satisfechas por importe de 358.878,33 euros.

Con el fin de resolver la cuestión suscitada, tratándose de una renta obtenida en **PAÍS\_2** y siendo el obligado tributario una sociedad residente en España que realiza operaciones económicas en **PAÍS\_2**, no pueden sino aplicarse a la misma las reglas de sujeción previstas en el Convenio entre el Reino de España y **PAÍS\_2** para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal, hecho en Madrid el ... de ... de 2010 (BOE... julio 2011).

Son dos los aspectos que debate la Inspección sobre este extremo en cuanto a la regularización practicada a la ahora recurrente. Por un lado, el que se haya satisfecho por la actora, consecuencia de dicho contrato, un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS; y, por otro lado, la calificación del negocio jurídico formalizado.

La Inspección no consideró suficientemente acreditado que la retención sobre los pagos efectuada por el pagador a **XZ, SA** correspondiera al pago de un impuesto sobre la renta de **PAÍS\_2**, de naturaleza idéntica o similar al IS español, amparado por el Convenio para evitar la Doble Imposición entre el Reino de España y **PAÍS\_2**, por lo que bajo dicha consideración entendió que no resultaba de aplicación la deducción por doble imposición internacional regulada en el artículo 31 del TRLIS. Y ello por las siguientes razones, tal como recoge el acuerdo de liquidación:

*"... entre la documentación aportada por el obligado tributario existen justificantes de ingreso en la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas de **PAÍS\_2** realizados por el retenedor que no resultan concluyentes a dicho objeto, ya que el modelo y concepto de los justificantes de ingreso aportados no siempre es el mismo (y ello con independencia del concepto que refleje las facturas emitidas por **XZ** a aquél). Así, aporta unos modelos denominados "otros impuestos y multas" y otros que refieren "pagos tributación internacional".*

*El concepto que figura en el modelo "otros impuestos y multas" es "Retención Remesas al Exterior-No aplica Convenios Tributarios" o simplemente "Retención Remesas al Exterior" y el que consta en el modelo "pagos tributación internacional" es "Retención Remesas al Exterior- Aplicación de Convenios Tributarios".*

*Dicha circunstancia pudiera ser concurrente por ello con una retención efectuada por el pagador, en este caso la constructora **PAÍS\_1 NP**, por el concepto de retención por envío de remesas de dinero al exterior de **PAÍS\_2** (con independencia del origen de las rentas, sean empresariales, del trabajo, cánones, intereses, ganancias de capital...) como resultaría de la aplicación del artículo 733 k) del Código Fiscal de **PAÍS\_2**; por tanto podría no ser el resultado de aplicar el artículo 14 del CDI entre países por consecuencia de la prestación de servicios sin la mediación de establecimiento permanente como pretende el contribuyente. Dicha duda queda además sin disipar toda vez que no se ha aportado ningún documento de la autoridad fiscal **PAÍS\_2** certificando que las retenciones corresponden al impuesto sobre la renta pagado en **PAÍS\_2**."*

Adicionalmente, entendió la Inspección que, en aplicación del Convenio para evitar la doble imposición, respecto del negocio jurídico formalizado, no nos encontramos ante una prestación de servicios de ingeniería (artículo 14 del Convenio), sino ante un beneficio empresarial (artículo 7 del Convenio), sometido a imposición en España al no disponer la actora de un establecimiento permanente en **PAÍS\_2**. La actividad realizada por **XZ, SA** es una actividad empresarial de construcción, instalación y montaje de estructuras que debe tributar exclusivamente, en virtud del artículo 7 del Convenio, en el país en el que el obligado tributario tenga su residencia, esto es, España.

La justificación a este planteamiento de la Inspección, contenida en el acuerdo de liquidación, es la que sigue:

*"Como se comprueba en el contrato suscrito entre las partes se trata de una ejecución compleja de un trabajo que no solo abarca los servicios de "ingeniería, planeamiento, definición de metodologías de ejecución" sino la "ejecución propiamente del trabajo" que no es otra cosa la interconexión de la líneas con el ...*

*Por tanto, se trata de un contrato de ejecución de obra que comporta algo más que la prestación de un servicio de ingeniería, cuyo contenido, no obstante, implica la celebración de un sólo y único contrato, el concluido entre el cliente, la constructora **PAÍS\_1 NP**, y el contratista, **XZ**, lo que determina que las diferentes prestaciones que lo integran forman parte de una única obligación global de resultado, que no hace más que reflejar la intención de las partes de otorgar unidad jurídica a una operación económica compleja. De ahí que no quepa descomponer abstractamente el contrato toda vez estarse ante una serie de componentes indisociables como unidad, que funcionan en conjunto y donde la supervisión técnica de la instalación, con carácter general, se configura como un componente más de la obligación de resultado (objeto del contrato) a que se compromete la empresa que es la ejecución material del trabajo de interconexión, como refiere el propio contrato.*

*La naturaleza del objeto del contrato rebasa por ello, como refiere el actuario, el ámbito del artículo 14 del convenio, al no encontrarnos en su estricto marco de actividad, siempre y exclusivamente la de profesional independiente, propio de las actividades profesionales y no empresariales. Los servicios de ingeniería facturados por el obligado tributario formarían parte insoluble del contrato de ejecución de la obra de interconexión objeto del contrato que en el mismo se asume, y no puede ser considerado como una prestación de servicios aislada del*

contrato principal y de su resultado; por tanto no debería aplicarse el art. 14 del CDI sino el art. 7 del mismo, no quedando sujeta a tributación en la jurisdicción **PAÍS\_2** las citadas rentas (...)."

Ante esta disyuntiva, y a efectos de analizar la cuestión, se hace necesario, para dar una respuesta adecuada a la alegación planteada, transcribir a continuación la normativa referenciada.

En el ámbito interno, el artículo 31 del TRLIS contempla la deducción para evitar la doble imposición internacional en los siguientes términos:

*Artículo 31. Deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo.*

*1. Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:*

*a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.*

*No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.*

*Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.*

*b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.*

*2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.*

*3. Cuando el sujeto pasivo haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de éstos.*

*(...)*

*6. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.*

Sin embargo, como apuntábamos, a juicio de la Inspección en este caso, y para estas rentas obtenidas por la entidad por una actuación desarrollada en **PAÍS\_2**, no resulta de aplicación el artículo 31 del TRLIS por cuanto el Convenio para evitar la Doble Imposición señala que corresponde a España gravar las rentas controvertidas.

El Convenio entre el Reino de España y **PAÍS\_2** para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal, hecho en Madrid el ... de .... de 2010, se refiere, en el artículo 7 de su texto normativo, a las rentas derivadas de beneficios empresariales y, en el artículo 14, a las rentas derivadas de la prestación de servicios, refiriéndose a ellas del siguiente modo:

#### *ARTÍCULO 7 Beneficios empresariales*

*1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.*

*2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, 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 el mismo 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.*

*3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para 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.*

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de las utilidades totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías por ese establecimiento permanente para la empresa.

6. A los efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se determinarán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

## ARTÍCULO 14 Prestación de servicios

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por prestación de servicios realizados en el otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en el Estado Contratante mencionado en primer lugar. Sin embargo, dichas rentas pueden someterse también a imposición en el otro Estado Contratante, siempre que los servicios se traten de servicios profesionales, servicios de consultoría, asesoramiento industrial o comercial, servicios técnicos o de gestión u otros servicios similares. No obstante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 7,5 por ciento del importe bruto de dichos pagos cuando el beneficiario efectivo de dichos pagos sea un residente del otro Estado Contratante.

2. La expresión «servicios profesionales» incluye, las actividades independientes, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza, así como también las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

3. Las disposiciones del apartado 1 no se aplican si quien presta los servicios, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, actividades por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y los pagos recibidos por sus servicios están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tales casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7.

4. Cuando el pagador de dichas rentas, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados Contratantes un establecimiento permanente en relación con el cual la obligación de pagar por los servicios derive y que éste asuma la carga de los mismos, dichas rentas por servicios se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente.

5. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el prestador de los servicios y el pagador de los mismos, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las rentas por servicios exceda del que habrían convenido el prestador y el pagador en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

El planteamiento de la Inspección, confirmado por el TEAR de Aragón, sirva adelantar, no puede entenderse desvirtuado a través de las alegaciones formuladas por la recurrente en las que solicita a este TEAC no tributar por los ingresos no recibidos correspondientes a las retenciones efectuadas por la Administración tributaria **PAÍS\_2**.

**XZ, SA** centra sus alegaciones en la veracidad, a través de las retenciones en los pagos efectuadas por su cliente **PAÍS\_2**, de haber satisfecho un Impuesto en dicho territorio de naturaleza idéntica o análoga al IS español por la prestación del servicios de ingeniería en la ciudad de **PAÍS\_2**.

Ante el cuestionamiento por parte de la Inspección de la práctica de retenciones en **PAÍS\_2**, alega la recurrente lo que sigue:

"... el precepto en ningún momento exige, para aplicar la DDI, que se aporte un certificado de la Administración extranjera, sino que únicamente mi representada hubiera satisfecho dicho impuesto. En este caso, el impuesto se satisfizo mediante la práctica de la oportuna retención por parte de la empresa cliente. Mi representada en ningún momento practicó una liquidación final del IRNR **PAÍS\_2**, ya que como ocurre en España,

si al sujeto pasivo se le ha practicado la oportuna retención, éste no tiene obligación de presentar ningún modelo adicional. Es por este motivo por el cual la Administración **PAÍS\_2** no puede expedir certificado alguno."

A lo que añade, en relación a la calificación de la actividad desarrollada, la aportación de un certificado expedido por el Consejo Nacional para el Desarrollo Sostenible, ya aportado al TEAR, que justificaría la calificación de la actividad como prestación de servicios.

"... El contrato entre las partes es claramente un contrato de servicios y, dado que los servicios son realizados durante menos de 6 meses no se hace aplicable la exigencia de establecimiento permanente. Al ser servicios técnicos y de asesoría realizados en **PAÍS\_2**, están indudablemente dentro del artículo 14 del CDI de España y **PAÍS\_2** y, por tanto, las retenciones son aplicables."

Sin embargo, no aporta elemento probatorio alguno capaz de acreditar sus pretensiones y desvirtuar el posicionamiento de la Inspección.

Como seguidamente se analizará era al sujeto pasivo, **XZ, SA**, a quien corresponde la justificación de partidas cuya deducción pretende, extremo que, como ya ha resuelto el TEAR, no se ha producido en este expediente, ni en el curso del procedimiento inspector, ni en primera instancia ante el TEAR de Aragón, ni ahora en segunda instancia ante este órgano revisor.

No solo no queda acreditado, para este TEAC, que la actividad desarrollada se trató de la prestación de servicios de ingeniería, sino que tampoco se ha demostrado, por la recurrente, que efectivamente se haya pagado, ante la Oficina tributaria **PAÍS\_2**, un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS español fruto de dicha actividad.

Por ende, no podemos sino confirmar la resolución del TEAR de Aragón, desestimando las alegaciones de **XZ, SA**, en lo que a este extremo se refiere, concluyendo que el proyecto "...", consistente en la instalación de un "codo" de interconexión entre un tanque de agua y la propia red de suministro de la ciudad de **PAÍS\_2** se trata de una actividad empresarial sujeta a tributación en España. :

"Este Tribunal está totalmente de acuerdo con el razonamiento pormenorizado que ha realizado la Inspección para determinar que las rentas obtenidas por el contrato llevado a cabo en **PAÍS\_2** por el obligado tributario residente español deben tributar en España ya que se trata de una actividad empresarial regulada en el artículo 7 del Convenio, al haber argumentado la Inspección que es una actividad de construcción, instalación y montaje de estructuras.

(...) no queda acreditado que se haya realizado efectivamente la retención por el impuesto de sociedades, ya que el concepto de las retenciones practicadas son "remesas al exterior", por lo que no procede la práctica de deducción alguna en la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014."

## Quinto.

El tercer bloque de alegaciones formulado por **XZ, SA** se refiere a la deducibilidad de una serie de gastos que, a criterio de la Inspección, adolecen del cumplimiento de las condiciones necesarias para poder ser admitidos con tal naturaleza, especialmente en lo que se refiere a haber quedado acreditada su correlación con la obtención de ingresos o con la propia actividad de la entidad. En particular, se trata de los gastos asociados a la factura por servicios recibidos por la elaboración de informes sobre el rehúso de agua en **PAÍS\_1**, facturas de **TW** y facturas de **QR**.

Cabe recordar, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal Central, que, en el ámbito del IS, para que un gasto tenga el carácter de fiscalmente deducible, además de cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, extremo no probado para la Inspección, debe cumplir el requisito de efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable.

El gasto no sólo ha de estar contabilizado para tener la consideración de fiscalmente deducible, sino que además debe justificarse.

Por ello, en primer lugar, cabe hacer referencia a la normativa reguladora de la prueba. A este respecto, el artículo 105 de la LGT determina que:

*Artículo 105. Carga de la prueba.*

*1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 29 de enero de 2020 relativa al recurso de casación núm. 4258/2018 fija, en el fundamento de derecho tercero, la doctrina de la carga de la prueba en los siguientes términos:

**TERCERO. Sobre la doctrina de la carga de la prueba.**

Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el *onus probandi* no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de *ius cogens*, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el *onus probandi* se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo.

En el mismo sentido, este propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución de 20 de julio de 2017, RG 00-06355-2014, en el fundamento de derecho cuarto dispone que:

*"De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de la prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En vía económico administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual, las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o *relevatio ab onere probando*."*

Son reiterados los pronunciamientos judiciales que, en función de lo establecido en los artículos de la LGT y LIS, sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc.

Por ello, una vez discutida por la Administración la realidad de los gastos controvertidos, correspondía a **XZ**, **SA** la carga de probar su realidad y materialización, como ha afirmado este Tribunal Central, entre otras, en la resolución de 28 de mayo de 2013, RG 00-02794-2010; y el Tribunal Supremo, entre otras, sentencia de 12 de febrero de 2015, rec. 2859/2013 con cita de la sentencia de 19 de septiembre de 2012, rec. 759/2010:

*"Es necesaria la individualización del servicio prestado o bien adquirido, su objeto y concreción en los bienes a que se refiere para que pueda admitirse la deducción, porque solo con tal concreción puede determinarse si en cada operación concreta concurren los requisitos antes expuestos" añadiendo que "además es necesario que conste de manera terminante que el bien se adquirió o que el servicio se prestó" y que, por tanto, "no es suficiente que las cantidades de la operación se hayan efectivamente satisfecho sino que, además, como se ha dicho, ha de individualizarse la operación en las facturas, acreditarse su realidad y la afectación de los servicios o bienes adquiridos directamente a la actividad empresarial".*

Esto es, en el caso que nos ocupa, puesta en duda la realidad del gasto por la Administración en lo referente a la vinculación de los pagos realizados por la recurrente en las facturas por servicios recibidos por la elaboración de informe sobre el rehúso de agua en **PAÍS\_1**, por **TW** y por **QR** con los ingresos obtenidos por la actividad desarrollada objeto del contrato formalizado, corresponde a **XZ, SA** la prueba de su realidad, pues es ella quien podría beneficiarse de la minoración de la base imponible del IS que a ellos corresponde.

Por consiguiente, procede a continuación comprobar si dicha acreditación se ha producido.

## Sexto.

Comenzando por la factura por servicios recibidos por la elaboración de un informe sobre el rehúso de agua en **PAÍS\_1** por importe de 365.000 euros, niega la Inspección su deducibilidad en la base imponible del IS sobre la base de los siguientes motivos, conforme con la información recogida en el acuerdo de liquidación:

*"... En relación con la factura por servicios recibidos por elaboración de un informe sobre el reuso de agua en **PAÍS\_1**, existe una multiplicidad de indicios de no estar el gasto vinculado a la lógica correlación con la generación de ingresos ni con la actividad realizada, ni ser necesario para la obtención de los ingresos tal como pone en evidencia el actuario en su propuesta:*

*-El obligado tributario no es una empresa inversora. No ha realizado ni una sola inversión que motive el estudio de mercados. De hecho no dispone de ningún otro estudio de viabilidad de inversiones en ningún país o sector de la actividad. Su actividad se ha limitado a realizar una labor intermediaria entre un único cliente y empresas de ingeniería, aun asumiendo los trabajos en nombre propio. (...)*

*-El estudio de viabilidad cuyo gasto se deduce fiscalmente no es encargado por ninguna empresa posible cliente, ni se han aportado indicios de posible clientes interesados en ese mercado, ni en los años objeto de inspección ni en los siguientes. Por tanto no está vinculado ni de forma indiciaria con ingreso alguno, presente o futuro. Se desconoce por qué se sondea ese mercado y sector y no cualquier otro.*

*-Se afirma que gracias al informe se ha ahorrado mucho dinero al no invertir en **PAÍS\_1**. No hay indicios de qué inversiones se iban a realizar y se han dejado de realizar por el informe citado.*

*-El grupo de empresas denominado **XZ** dispone de oficinas abiertas en **PAÍS\_1** (no son oficinas de la entidad española sino entidades independientes de ella) y el objeto de su actividad es el mismo que la española. Por tanto se pone en cuestión que dicho informe no fuera encargado a la oficina **PAÍS\_1** o si, tal vez, el destinatario real del informe no lo fuera la oficina **PAÍS\_1**. (...)*

*-El análisis del informe plantea todas las dudas posibles en cuanto a su finalidad y la adecuación real a su contenido para las conclusiones obtenidas y mucho más en cuanto a que su contenido se corresponda con el precio pagado. (...)*

*-El informe ha sido elaborado por una empresa uruguaya con la que se ha contratado otros proyectos y en este caso no constan ingenieros firmantes, ni tan siquiera el equipo que lo ha confeccionado (...). A pesar de que el contrato, firmado en inglés a pesar de ser entidades de habla española, contemplaba un rígido plan de trabajo, nunca menor a 16 semanas o cuatro meses, este parece haber sido concluido en menos de tres meses."*

A lo largo de las extensas alegaciones formuladas por la recurrente ante este órgano revisor, no se ha aportado prueba alguna de la correlación del gastos derivado del informe sobre el rehúso de agua en **PAÍS\_1** con los ingresos derivados del desarrollo de la actividad ordinaria de la entidad.

Indica la recurrente que el estudio contratado se orientó a responder las inquietudes relacionadas con el riesgo asumido por la entidad en caso de acometer una inversión de alto coste como la que suponía el rehúso en **PAÍS\_1** de aguas tratadas para usos industriales, agrícolas y otros. La motivación de la entidad, manifiesta, partió de planteamientos de clientes en **PAÍS\_1**, los cuales eran mayoritariamente industriales públicos y privados, necesitados de agua que no podían tener a su disposición.

Sin embargo, no se ha aportado prueba alguna, ni en sede del procedimiento inspector, ni en sede de vía de revisión, de la existencia de los citados clientes. **XZ, SA** contradice una a una las evidencias aducidas por la Inspección pero, reiteramos, sin justificar bajo ningún concepto sus pretensiones. Argumenta la valoración pagada por el estudio realizado mediante dictamen de un perito tercero pero olvida que, más que el valor del informe, lo que la Administración discute es su correlación con los ingresos de la entidad, requisito sine qua non para que, a efectos de la determinación de la base imponible del IS, un gasto pueda tener el carácter de fiscalmente deducible.

Es por ello que este TEAC no puede sino desestimar las pretensiones de la recurrente, confirmando así la resolución del TEAR de Aragón aquí cuestionada:

*"En sus alegaciones la reclamante no intenta subsanar la falta de acreditación expuesta, más allá de asegurar, sin ninguna prueba, que los gastos por elaboración del informe en realidad correspondían a indagación sobre futuras inversiones (...).*

*Además aporta informe de valoración del precio de dicho informe por reuso de aguas en **PAÍS\_1**, pues bien, esta prueba aportada no desvirtúa las conclusiones a las que llega la Inspección, ya que determina el "precio justo" de dicho informe, no su falta de correlación con los ingresos de la sociedad, que es el principal motivo para que no sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades."*

## **Séptimo.**

En relación con las facturas de **TW, SA** no deducibles fiscalmente de la base imponible del IS a juicio de la Inspección, la interesada consignó en su declaración del Impuesto, bajo el apartado "otros gastos de explotación", un importe de 174.644,69 euros en 2013 y 161.329,27 euros en 2014, en concepto de gastos de representación, comercialización y gestión internacional, facturados por la sociedad **TW, SA**.

La prestadora de los servicios de los que derivan dichas facturas es una sociedad chilena vinculada con la recurrente en la persona de su administrador, el señor .... Solicitada acreditación de su contenido por la Inspección, se aportó un listado de viajes, estancias en hoteles y desplazamientos varios a multitud de lugares del mundo. No se acreditó ni la existencia real del gasto ni el interés para la empresa de los desplazamientos ni las gestiones desarrolladas en dichos viajes. El señor ... realizaba los viajes y las gestiones a cargo de **TW, SA**, que posteriormente refacturaba a **XZ, SA** con un incremento del 10%.

El TEAR de Aragón estimó en parte las alegaciones de la interesada en lo que a las alegaciones relativas a **TW, SA** se refiere, considerando deducibles los gastos relacionados con los proyectos de **PAÍS\_3** y **PAÍS\_2**:

*"Pues bien, en el presente caso se aportan por la reclamante, explicación detallada de las acciones realizadas en cada país al que se realizan viajes, si bien, en todos los casos, salvo los viajes realizados a **PAÍS\_3** y **PAÍS\_2** donde si existen proyectos que se estaban llevando a cabo como reconoce la Inspección, se trata de meras manifestaciones realizadas por el reclamante sin ningún valor a efectos de prueba, por lo que no se considera que se haya justificado suficientemente la correlación con los ingresos de los gastos efectuados para dichos viajes y representación.*

*No obstante, en relación con los gastos relacionados con **PAÍS\_3** y **PAÍS\_2**, en los cuales si que se estaban realizando proyectos reales por la reclamante, tras haber argumentado la reclamante las actividades realizadas en dichos países ("trabajos técnicos de seguimiento de proyecto con cliente"), y siendo que existen proyectos reales en los mismos, este Tribunal considera que deben ser deducibles en la medida que estos gastos por trabajos técnicos de seguimiento de proyecto con cliente en **PAÍS\_3** y **PAÍS\_2**, si que están correlacionados con la obtención de ingresos por la reclamante."*

Es por ello que este TEAC ha de pronunciarse sobre los gastos respecto de los cuales el TEAR de Aragón desestimó las pretensiones de **XZ, SA**.

La Inspección consideró no deducibles las partidas apuntadas, pues, al amparo del artículo 16 del TRLIS, la deducción de gastos por servicios prestados por entidades vinculadas queda condicionada a que los servicios produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a los destinatarios, lo que le llevó a concluir que:

*"... no cabe considerar deducibles dichas facturas, al no haberse justificado la realidad de las operaciones subyacentes que alega el obligado tributario ni su relación con la actividad de la entidad más allá de la mera invocación de su existencia."*

Esta postura, confirmada por el TEAR de Aragón, se niega por la actora, que se limita a afirmar, ante este órgano revisor, que la totalidad de los gastos de **TW, SA** deben ser considerados como deducibles, ya que todos ellos se encuentran relacionados con la actividad y fueron necesarios para la obtención de los ingresos, al ser su motivación el seguimiento de proyectos con clientes, visitas a proveedores o la promoción comercial. Invoca ser el importe de los gastos de viaje de 2013 y 2014 cuestionados inferior al 1% de los gastos de la entidad y la necesidad de realizar viajes en el curso de la actividad, lo que a su parecer explica su necesidad y proporcionalidad. Se remite a través de argumentos genéricos sin corroborar, en modo alguno, la correlación de los gastos de viaje ahora debatidos con la obtención de ingresos.

Trata de acreditar viajes a **PAÍS\_4, PAÍS\_1, PAÍS\_5, CONTINENTE\_1** y **CONTINENTE\_2** con argumentos vagos, sin aportar ninguna prueba concluyente capaz de vincular la correlación de los gastos de viajes con los ingresos de la entidad.

No entiende este Tribunal como, que el importe de los gastos deducidos en concepto de viajes inferior al 1% de los gastos de la entidad, puede en sí misma ser justificación de que los mismos adopten la consideración de fiscalmente deducibles. Insistimos, pues, la necesaria correlación de los gastos con los ingresos a efectos de la determinación de la base imponible del IS.

Es por ello que, con el fin de evitar reiteraciones innecesarias, nos remitimos a la argumentación desarrollada en el fundamento de derecho anterior. Y es que, puesta en duda la necesidad del gasto por la Inspección,

compete a la interesada la prueba de su realidad y materialización. La falta de dicha prueba no puede sino llevarnos a desestimar las pretensiones aducidas por **XZ, SA**, confirmando la resolución del TEAR de Aragón ahora cuestionada.

#### **Octavo.**

Por último, en lo referente a las facturas de **QR, XZ, SA** se dedujo en el ejercicio 2014, dentro del apartado "otros gastos de explotación", una factura de **QR** por un curso celebrado en ... por importe de 8.265,65 euros, recibido por el señor ....

Recoge la Inspección en el acuerdo de liquidación como el señor ... es administrador de la sociedad, no constando como trabajador de la misma, siendo su cargo gratuito. Al no constar contrato laboral como gestor o directivo de la entidad, la Inspección determinó que no podía percibir retribución dinerario o en especie de **XZ, SA** con carácter deducible para ésta, puesto que en otro caso, la sociedad estaría convirtiendo en deducible gastos propios del señor ....

*"Por tanto no se considera deducible esta factura de formación por no quedar justificado su contenido y realidad en relación con las actividades de la sociedad y por ser el destinatario de la misma el señor ..., que no es trabajador de la entidad. La sociedad está convirtiendo en deducible gastos propios del señor ...."*

Manifiesta la recurrente que el objetivo del señor ..., administrador y socio mayoritario de **XZ, SA**, fue mejor mejorar la experiencia en **CONTINENTE\_3** y **CONTINENTE\_4**, al consistir el curso en la presentación del citado mercado, así como de sus oportunidades y riesgos.

Afirma que, a medio y largo plazo, el curso desarrollado por el señor ... generará ingresos, tanto por el conocimiento del mercado asiático adquirido como por lo contactos obtenidos:

*"... El administrador, socio mayoritario y motor de negocio de mi representada fue al curso para buscar oportunidades y hacer contactos empresariales para mi representada. Y esto es lo que había hecho en los países de CONTINENTE\_2 primero, CONTINENTE\_4 después, y finalmente en CONTINENTE\_3. Es así como actualmente crecen las empresas. (...)*

*Esta parte considera que la realización del curso no fue en beneficio personal del señor ..., sino de mi representada. Es por ello que no puede considerarse como una retribución en especie, sino como la puesta a disposición del administrador de una herramienta para permitir un mejor desarrollo de su labor y de una posible expansión de mi representada en el mercado asiático. (...)*

*Esta parte desea resaltar que don Aitor ... ha trabajado fundamentalmente esto últimos años en conseguir y desarrollar proyectos para mi representada, y lo ha hecho con éxito. No aceptar como gasto su formación y su esfuerzo por generar nuevos contactos, mercados y oportunidades, es pretender evitar el desarrollo de las empresas."*

Ahora bien, el señor ... es administrador de la entidad, con un cargo no retribuido, que no dispone de un contrato como trabajador con la entidad. No queda probado para este TEAC fruto de las alegaciones formuladas por la recurrente como el curso desarrollado por el señor ... puede ser un gasto propio de la entidad, necesario para la obtención de ingresos.

Es por ello que no cabe para este TEAC sino desestimar las pretensiones de **XZ, SA**, confirmando, en lo que a este extremo se refiere, la resolución del TEAR de Aragón:

*"En el curso del procedimiento de comprobación e investigación seguido, la inspección actuante cuestionó sólidamente la correlación con los ingresos de determinadas partidas deducidas, como es (...) la factura de IESE por gastos de formación.*

*(...) tampoco prueba la correlación con los ingresos de los gastos de formación del IESE ya que el destinatario es el administrador de la empresa cuyo cargo es gratuito."*

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.