

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de junio de 2025

Sala 1.^a

R.G. 271/2024

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición internacional. Gastos deducibles. Intereses de préstamo concedido a filial en el extranjero. Para determinar si los impuestos satisfechos en el extranjero por el sujeto pasivo, que no pudieron ser objeto deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por aplicación de los límites señalados en el art. 31.1 LIS, pueden admitirse como gasto deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se exige -art. 31.2.2º párrafo LIS-, que se trate de impuesto satisfechos por rendimientos obtenidos por la realización de actividades económicas en esos países extranjeros en los que se han soportado los impuestos.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación interpuesta por Don **Axy** (NIF ...), en nombre y representación de **XZ-TW**, S.L (NIF ...), contra el acuerdo de liquidación, referencia A23...83, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCTyA) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2018-2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 15/01/2024 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 11/01/2024 contra el acuerdo de liquidación dictado por la DCGC, identificado en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente:

SEGUNDO.- La entidad interesada **XZ-TW**, S.L (en adelante **XZ-TW**), IN, entidad holding, fue constituida el .../2017 por su socio único, la entidad holandesa **XZ-QR**, BV.

Actualmente se encuentra domiciliada en el Polígono industrial de

En 2018 se constituye el Grupo de consolidación Fiscal **GRUPO FISCAL_1**, cuya entidad dominante es **XZ-JK**, con NIF ..., residente en **PAIS_1** y propietaria de **XZ-QR**, BV, dominante directa de las dependientes **XZ-TW**, SL e **XZ-NP**, SL.

El 14/05/2018, la entidad interesada había suscrito un contrato de préstamo con la entidad **XZ-LM SA (XZ-LM)**, por el cual la primera se comprometía a desembolsar el importe de ... USD, a cambio de percibir, trimestralmente, un tipo de interés de LIBOR estadounidense a 3 meses + 4,25%; y la devolución del capital objeto del préstamo a más tardar el 31/12/2022, prorrogable por acuerdo entre las partes.

TERCERO.- En fecha 10/02/2022, la DCTyA de la DCGC inició actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, de alcance general, cerca de la sociedad interesada **XZ-TW**, como entidad representante del Grupo Fiscal **GRUPO FISCAL_1**, por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2018-2020.

Con carácter previo al inicio de las actuaciones inspectoras, el contribuyente había presentado la autoliquidación correspondiente al IS de los ejercicios objeto de comprobación con el siguiente detalle (en euros):

	EJERCICIO 2018	EJERCICIO 2019	EJERCICIO 2020
Fecha inicio del período	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020

Síguenos en...



Fecha fin del período	31/12/2018	31/12/2019	31/12/2020
Suma BI individ grupo antes compen		(-)...	...
Base imponible previa del grupo	...	(-)...	...
Pérdidas deterioro art. 13.1	...	...	...
11.12 LIS aumentos			
Pérdidas deterioro art. 13.1	...	...	...
11.12 LIS disminuciones			
Base imp grupo antes comp	...	(-)...	...
Compensa BI neg grupo ejer anteriores	...	...	...
Compensa BI neg soc ejer	...	...	...
ante incorp grupo			
BASE IMPONIBLE GRUPO	...	(-)...	...
Cuota Íntegra	...	...	...
Deduc. doble imposición	...	...	...
Cuota Int. Ajustada posit.	...	...	...
Deducciones	...	...	...
Cuota líquida positiva	...	...	...
Retenciones e ing. a cuenta/ pagos a cuenta participaciones IIC	...	...	...
Cuota del ejercicio	...	(-)...	...
Pag frac. y quot. imput.	...	...	...
Cuota diferencial	(-)...	(-)...	...
Líquido a ingresar o dev.	(-)...	(-)...	...

CUARTO.- Como consecuencia de esas actuaciones inspectoras, en fecha 28/06/2023 se incoaron tres actas:

- Dos actas de conformidad, con referencias A01-...22 y A01-...82.

- El acta de disconformidad A02 con referencia ...83 de la que trae causa el presente expediente y que resulta del criterio sobre la deducibilidad fiscal del gasto registrado por la entidad por el exceso del impuesto soportado en **PAIS_2** respecto del importe deducible por doble imposición de acuerdo con el artículo 31.2 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades, LIS, como consecuencia de los intereses percibidos derivados del préstamo otorgado a la entidad **XZ-LM**.

Finalmente, se adopta el acuerdo de liquidación aquí impugnado, en el que se regulariza el IS de los ejercicios comprobados por los siguientes motivos:

Síguenos en...



-No deducibilidad fiscal de exceso del impuesto soportado por el obligado tributario en **PAÍS_2** como consecuencia del préstamo otorgado a **XZ-LM** al no ejercer actividad económica en el extranjero, de conformidad con lo previsto en el artículo 31.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Como resultado de las actuaciones inspectoras se dicta la siguiente liquidación (en euros):

	EJERCICIO 2018	EJERCICIO 2019	EJERCICIO 2020
Suma BI individ grupo antes compen		(-)...	...
Base imponible previa del grupo	...	(-)...	...
Pérdidas deterioro art. 13.11	...	...	...
11.12 LIS aumentos			
Pérdidas deterioro art. 13.11 11.12 LIS disminuciones	...	...	...
Base imp grupo antes comp	...	(-)...	...
Compensa BI neg grupo ejer anteriores	...	...	...
Compensa BI neg soc ejer ante incorp grupo	...	...	...
BASE IMPONIBLE GRUPO	...	(-)...	...
Tipo de gravamen	25%		25%
Cuota Íntegra	...	...	...
Deducción doble imposi.	...	...	...
Cuota ínt. ajust. positiva	...	...	...
Deducciones	...	...	...
Cuota líquida positiva	...	...	...
Retenciones e ing. a cuenta/ pagos a cuenta participaciones IIC	...	...	...
Cuota del ejercicio	...	(-)...	...
Pagos fracc y cuotas imp.	...	...	...
Cuota diferencial	(-)...	(-)...	...
Líquido a ingresar o dev.	(-)...	(-)...	...
Autoliquidación	(-)...	(-)...	...
Cuota acta 01	...	...	(-)...
CUOTA DEL ACTA	...	...	...

Por el devengo de intereses de demora y de forma agregada:

Cuota	...
Recargos	...

Síguenos en...

Intereses de demora ...
Deuda a ingresar / a devolver ...

El acuerdo de liquidación derivado de esa acta de disconformidad A02...83 fue notificado a la entidad interesada el 13/12/2023, concluyendo así el procedimiento inspector seguido.

QUINTO.- Disconforme el interesado con el acuerdo de liquidación dictado interpuso, el 11/01/2024, la presente reclamación económico administrativa, alegando, en esencia, la procedencia de admitir la deducción del gasto correspondiente al exceso del Impuesto satisfecho en **PAÍS_2**, con respecto al importe deducible por doble imposición internacional, dado que debe entenderse que sí ejercía, en el extranjero, una actividad económica, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 31 LIS. Y es que entiendo que la ley no exige, a efectos de admitir la deducibilidad de dicho exceso como gasto del ejercicio, que se disponga, en el país extranjero en el que se sujeta el gravamen, de medios materiales o humanos.

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.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- La conformidad o no a Derecho del acuerdo de liquidación dictado por la DCGC respecto del IS, ejercicios 2018-2020.

TERCERO.- La cuestión controvertida en la presente reclamación económico administrativa se centra en determinar si resulta o no de aplicación, a favor del interesado, la deducción para evitar la doble imposición internacional, por las rentas percibidas, en concepto de intereses del préstamo otorgado por el interesado a **XZ-LM**, y sujetas a tributación en el país extranjero, según sus autoliquidaciones por el IS, ejercicios 2018-2020 y la documentación que obra en el expediente.

Antes de entrar a analizar la controversia suscitada entre las partes, procedemos a exponer la normativa reguladora de la citada deducción, la cual se prevé en la LIS en los siguientes términos:

"Artículo 31. Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente.

1. Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas 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 del 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.

Síguenos en...



Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Conforme a lo previsto en este artículo, en la medida en que la entidad haya integrado, en su base imponible, una renta obtenida en el extranjero y que dicha renta haya sido gravada por un impuesto satisfecho en el extranjero, podrá deducir, de la cuota íntegra del IS, la menor de dos cantidades: bien, el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, o bien el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por las mencionadas rentas netas si se hubieran obtenido en territorio español.

No obstante, el propio artículo indicado señala que el en caso que exista una parte del impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero que no hubiera podido ser deducido por aplicación de los antedichos límites (es decir, por ser mayor que "la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español") podrá ser objeto de deducción siempre, eso sí, que pueda afirmarse que se trata de rentas obtenidas en el extranjero que corresponden con la realización de actividades económicas allí.

Es esta, en concreto, la cuestión objeto de la presente controversia: si puede admitirse, como defiende la reclamante, que las rentas que obtuvo en **PAÍS_2** (y que proceden, esencialmente, de haber concedido un préstamo millonario a una filial del Grupo mercantil residente en **PAÍS_2**, percibiendo intereses por ello), proceden o corresponden de la realización de una actividad económica en **PAÍS_2**.

CUARTO.- En efecto, la cuestión sobre la que versa la presente controversia radica en determinar si el impuesto satisfecho en el extranjero por el sujeto pasivo (en concreto, en **PAÍS_2**), que no podía ser objeto de deducción en la cuota íntegra del IS por aplicación de los límites señalados en el artículo 31.1 LIS, puede admitirse como gasto deducible para lo cual se exige, ex. artículo 31.2, 2º párrafo, que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero (es decir, considerando el caso que se nos plantea, que lo que hacía en **PAÍS_2 XZ-TW**, SL, que básicamente era conceder recursos financieros a una entidad **PAÍS_2, XZ-LM**, puede considerarse, o no, como una actividad económica ejercida en dicho país).

Para dilucidar esta cuestión, resulta necesario traer a colación el artículo 5 de la LIS en el cual se define el concepto de actividad económica, en los siguientes términos:

"1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Así pues, se trata de determinar si, en este caso, puede afirmarse que , el sujeto pasivo, aquí reclamante, **XZ-TW**, SL (**XZ-TW**) pagó el impuesto en **PAÍS_2** por unas rentas obtenidas allí como consecuencia de haber ejercido, en ese territorio, una actividad que pudiera ser calificada como "económica" porque implicó la ordenación, por cuenta propia, de medios de producción y /o recursos humanos allí, en **PAÍS_2**.

En ese mismo sentido, cabe citar la contestación dada el 27/12/2023 por la Dirección General de Tributos (DGT) a la Consulta Vinculante V3307-23, en la que se planteaba el tratamiento a efectos del IS del gasto registrado en concepto de impuesto pagados en el exterior.

Pues bien, en esa contestación se señala:

"Conforme a lo previsto en el artículo 31 de la LIS , en la medida en que la entidad consultante integre en su base imponible la renta obtenida en el extranjero y que dicha renta haya sido gravada por un impuesto satisfecho en el extranjero, la entidad consultante podrá deducir la menor de dos cantidades, el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, o el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas netas si se hubieran obtenido en territorio español.

En concreto, en el caso de que la renta proceda de un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, el importe de la deducción no puede exceder del impuesto que corresponda según lo estipulado en dicho Convenio. En este sentido, el exceso de lo retenido sobre lo establecido en el Convenio, podría ser una imposición no acorde con las disposiciones del mismo, con la consecuencia

que, en dicho caso, no procedería la aplicación del artículo 31 de la LIS para eliminar la doble imposición internacional por ese exceso.

En el supuesto objeto de consulta, la sociedad consultante manifiesta que, en aquellos casos en los que hay en vigor un Convenio para evitar la doble imposición, los impuestos pagados en el exterior están sujetos a los límites establecidos por dichos Convenios.

En último lugar, **la parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero, que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra, por exceder del importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas netas si se hubieran obtenido en territorio español, tendrá la consideración de gasto deducible siempre que se corresponda con la realización de una actividad económica en el Estado de la fuente, tal y como dispone el artículo 31 de la LIS, lo que no sucede en el caso concreto planteado puesto que la entidad consultante señala que no dispone de personal ni de establecimientos fijos de negocio en los países destinatarios de los sus servicios, y, dependiendo del tipo de servicio a prestar, el personal de la compañía se desplaza de forma temporal a las oficinas del destinatario del servicio.**

En definitiva, **en la medida en que la entidad consultante no realiza actividad económica en el Estado de la fuente, el importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no es objeto de deducción por exceder del importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas netas si se hubieran obtenido en territorio español, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 31 de la LIS, no tendrá la consideración de fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades.**

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes (...)"

En este sentido es el artículo 105 de la LGT el que disciplina, en los procedimientos tributarios, la carga de la prueba, a cuyo tenor:

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

QUINTO.- Defiende el contribuyente que, con ello, se estaría realizando una interpretación en exceso restrictiva del artículo 31.2 LIS, ya que el ejercicio de una actividad económica en un país distinto al de residencia no puede entenderse limitado a la disposición de medios materiales o humanos o de un establecimiento permanente en dicho país.

Así se manifiesta el contribuyente cuando dice:

"Precisamente, la concesión de préstamos a entidades en el extranjero constituye una actividad en el extranjero sin que para ello se pueda requerir contar con medios materiales y humanos en el país donde se conceden los préstamos, estando sometidos los intereses pagados por la entidad **PAÍS_2** a retención por aplicación de la normativa **PAÍS_2** y el Convenio para Evitar la Doble Imposición firmado por España y **PAÍS_2**. Por lo tanto, la prestación de un servicio financiero en el extranjero para un destinatario no español debe considerarse como realizar actividad en el extranjero aunque no se disponga de un establecimiento permanente en **PAÍS_2**; por otra parte, desde un punto de vista económico sería totalmente ineficiente contar con medios materiales y humanos en destino para conceder y gestionar un préstamo."

Para defender su postura- que no es otra que el ejercicio de actividades en el país de residencia del prestatario- el contribuyente aporta:

- El contrato de préstamo, suscrito en 2018, entre **XZ-TW** y **XZ-LM**.
- Documento acreditativo del pago de las retenciones practicadas sobre los intereses devengados de conformidad con lo previsto en el artículo 11 del Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI) suscrito entre **PAÍS_2** y España.

Pese a los esfuerzos del contribuyente, la Inspección ya consideró insuficientes las pruebas aportadas al entender que la concesión de un préstamo a una entidad extranjera no constituye *per se* la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos que permitan considerar el ejercicio de una actividad económica en el extranjero.

Síguenos en...



Ya adelantamos que este Tribunal esta plenamente de acuerdo con el parecer de la Administración.

En este sentido el artículo 11 de CDI suscrito entre España y **PAÍS_2**, establece respecto de los intereses derivados de préstamos:

"1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceden, y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por 100 del importe bruto de los intereses.

(...)

6. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los intereses, residente de un Estado Contratante, tiene en el otro Estado Contratante del que proceden los intereses, un establecimiento permanente con el que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En este caso, se aplican las disposiciones del artículo 7.

Es decir, a priori los intereses derivados de préstamos tributan exclusivamente en el país de residencia del perceptor (España), si bien pueden ser gravados en el extranjero con los límites previstos en el CDI. No obstante, según el CDI, sólo en el caso de que el perceptor de los intereses controvertidos (en este caso, el sujeto pasivo **XZ-TW**) disponga de un establecimiento permanente en el país extranjero (**PAÍS_2**) se aplica lo previsto en el artículo 7 del Convenio, a cuyo tenor:

"1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

El concepto de establecimiento permanente se define en el artículo 5 del CDI en los siguientes términos:

"Artículo 5. Establecimiento permanente.

1. En el presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» designa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

a) una sede de dirección;

b) una sucursal;

c) una oficina;

d) una fábrica;

e) un taller;

f) una mina, cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales;

g) obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de seis meses.

Dado que el propio contribuyente reconoce que carece de establecimiento permanente en **PAÍS_2**, la deducción para evitar la doble imposición internacional habrá de practicarse, tal y como hizo la Inspección, conforme a lo previsto en el artículo 23 del Convenio, según el cual:

"Artículo 23. Métodos para evitar la doble imposición.

Síguenos en...

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado, salva lo dispuesto en los párrafos 2, 3 y 4, deducirá del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado Contratante.

Sin embargo, la cantidad deducida no puede exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante.

Conforme a la normativa expuesta y los criterios puestos de manifiesto por la Dirección General de Tributos, este Tribunal no puede más que confirmar el acuerdo de liquidación impugnado al no apreciar que la concesión de recursos financieros en concepto de préstamo pueda tenerse *per se* como una actividad económica en el país de residencia del prestatario.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

