

AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia de 8 de mayo de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 2787/2021

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Gastos deducibles. Servicios de apoyo a la gestión. La cuestión que se plantea y que es el objeto del presente recurso es la acreditación de los gastos objeto de deducción y su correlación con la obtención de ingresos. En concreto se trata de dos partidas diferentes: gastos por servicios compartidos a nivel global, utilizados por diversas entidades del Grupo y otra partida que engloba los conceptos de seguros, licencias y formación. Las razones por las que se ha resuelto que no proceden las deducciones interesadas por la recurrente es en ambos casos la justificación de los gastos que se pretenden deducir, no entrando, por tanto, a valorar si el gasto está o no relacionado con los ingresos facturados. Con la finalidad de acreditar la realidad de los gastos objeto de deducción se aportan dos documentos, en los que se manifiesta que el Grupo ALK opera internacionalmente por medio de filiales en muchos países y que con el fin de optimizar la inversión en competencias centrales, se ha decidido que sea la matriz del Grupo la que preste algunos servicios a las filiales y para el reparto de costes fija un porcentaje de los gastos incurridos por la matriz por cada uno de estos servicios respecto de cada filial. Los porcentajes establecidos por cada filial están basados en una estimación meramente presupuestaria, que no coincide con el gasto real. Y respecto de este gasto real no se acredita en ningún momento la realidad del mismo a través de la emisión de las correspondientes facturas en las que se concrete tanto el concepto como el importe del servicio prestado, basándose todo en un desglose de cifras que es claramente insuficiente para acreditar la realidad del gasto producido. Si examinamos las facturas obrantes en el expediente, no se puede deducir de las mismas que estén relacionadas con los rendimientos obtenidos en España, y ello como consecuencia de la mecánica de reparto de gastos realizados por la matriz, lo cual hace que, independientemente del devengo del impuesto, dichos gastos no sean deducibles. La cuestión que se suscita es la de, si ese gasto contabilizado y que las facturas aportadas amparan dentro del contexto de lo pactado en los referidos contratos, responden a "servicios" concretos, prestados por el concepto de "servicios de gestión" y sobre esta cuestión en la SAN de 4 de octubre de 2012, recurso n.º 2/2010 esta Sala ha venido manteniendo que en relación con el "método" para la distribución de estos gastos, este método lo que conlleva es la aportación de cantidades por la filial a los gastos generales por el concepto de "servicios de gestión", y que se reparten entre todas las filiales del grupo, pero sin tener en consideración servicios realmente prestados, que hayan originado una facturación que los reflejen de forma unívoca, sino que se presentan como importes pagados por gastos generales, como contribución a los mismos y prestados por la matriz. Por tanto, el beneficio obtenido se debe de predicar de la entidad que pretende la deducibilidad del gasto. En este sentido, la Sala considera que la existencia de una factura, que globalmente comprende los servicios descritos, sin reflejar al detalle los servicios que pretende amparar, no puede ser acogida en el ámbito de la aplicación de un beneficio fiscal, que impone una interpretación restrictiva del mismo.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA
SENTENCIA
AUDIENCIA NACIONAL
Sala de lo Contencioso-Administrativo
SECCIÓN SEGUNDA
Núm. de Recurso: 0002787/2021

Síguenos en...



Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Núm. Registro General: 20160/2021
Demandante: qALK ABELLÓ A/S (ALK ABELLÓ DINAMARCA)
Procurador: GUILLERMO GARCIA SAN MIGUEL HOOVER
Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Abogado Del Estado
Ponente Ilmo. Sr.: D. MARCIAL VIÑOLY PALOP
S E N T E N C I A N°:
Ilma. Sra. Presidente:
D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO
Ilmos. Sres. Magistrados:
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA
D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a ocho de mayo de dos mil veinticinco.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo 2728/2021 que ante esta Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **ALK ABELLÓ A/S (ALK ABELLÓ DINAMARCA)**, representada por el Procurador D. **GUILLERMO GARCIA SAN MIGUEL HOOVER** contra la Resolución dictada por el **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL** de 22 de septiembre de 2021 por la que se desestimó a reclamación interpuesta frente a los acuerdos de liquidación provisional dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto Impuesto sobre la Renta de No Residentes con fecha de devengo el 15 de marzo de 2016. Siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la parte recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo, mediante escrito presentado en fecha 22 de noviembre de 2021, Siendo admitido a trámite el recurso por decreto de fecha 25 de noviembre de 2021, con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-Recibido el expediente administrativo, y, en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 28 de febrero de 2022, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando la estimación del presente recurso.

TERCERO.-La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado en fecha 23 de julio de 2022, en el cual, tras alegar los hechos, y, los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso.

CUARTO.-Fijada la cuantía y presentadas por las partes conclusiones sucintas, quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera.

QUINTO.-Se señaló para votación y fallo el día 30 de abril de 2025, continuando la deliberación el 7 de mayo de 2025, fechas en que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

SEXTO. -La cuantía del recurso se fijó en 486.399,15 euros
Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Marcial Viñoly Palop, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Por la representación de la mercantil AL K ABELLÓ A/S (ALK ABELLÓ DINAMARCA en adelante) se recurre la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de septiembre de 2021 por la que se desestimó a reclamación interpuesta frente a los acuerdos de liquidación provisional dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de

Síguenos en...



Administración Tributaria, por el concepto Impuesto sobre la Renta de No Residentes con fecha de devengo el 15 de marzo de 2016.

SEGUNDO.-Son antecedentes a tener en cuenta al objeto de resolución del presente recurso y que constan en la resolución del TEAC:

- Con fecha 29/01/2020 la entidad ALK Abello SA (ALK Abello España en adelante) presentó, en calidad de representante de ALK-Abello NS, dos autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, modelo 210, con los siguientes datos: fecha de devengo, 15-03-2016; contribuyente, ALK-Abello A/S; país de residencia, Dinamarca.

En la primera de ellas constaba: rendimientos íntegros, 137.939,45 euros; gastos deducibles, 137.939,45 euros; tipo de gravamen, 24%; importe de las retenciones, 33.105,47 euros y resultado a devolver, 33.105,47 euros.

En la segunda: rendimientos íntegros, 1.975.017,01 euros; gastos deducibles, 1.888.723,66 euros; base imponible, 86.293,35 euros; tipo de gravamen, 24%; importe de las retenciones, 474.00408 euros y resultado a devolver, 453.293,68 euros.

- En fecha 18/02/2020 fueron notificados dos requerimientos de información de los que resultó el inicio de dos procedimientos de comprobación limitada que finalizaron con las respectivas liquidaciones provisionales notificadas ambas en fecha 05/05/2020 en las que se deniega las devoluciones solicitadas en base a lo siguiente: 1) No haber presentado el contribuyente soporte documental alguno relativo a los gastos deducidos que refieran su relación directa e indisoluble con la actividad realizada en España; 2) el contribuyente ha justificado los ingresos consignados en la declaración con facturas de diciembre de 2015, aunque manifiesta que el cobro de las mismas se realizó en el año 2016; 3) no se han demostrado ni justificado gastos de personal, aprovisionamiento, suministros u otros conceptos que se hayan incorporado a la prestación de servicios de la entidad ALK Abelló A/S a la entidad española ALK Abelló SA, ni se ha acreditado su relación directa con los rendimientos obtenidos en España ni un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España, tampoco se ha demostrado que los servicios declarados correspondan a servicios efectivamente realizados en el ejercicio de 2016.

- Contra las liquidaciones dictadas se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas que han sido resueltas por la resolución del TEAC ahora impugnada.

Los motivos de la desestimación fueron los siguientes:

El TEAC parte de los siguientes presupuestos:

- que se trata de una renta por prestación de servicios en España sin establecimiento permanente por parte de una entidad no residente, de residencia en Dinamarca.

- que no resulta aplicable al presente caso el Convenio de Doble Imposición, toda vez que el CDI entre España y Dinamarca, de 3/07/1972, fue denunciado por Dinamarca en Nota de 10 de junio de 2008, por lo que no está en vigor desde 1/01/2009.

- por ello es de aplicación RD Legislativo 5/2004 por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes, debiendo estarse a lo dispuesto en sus arts. 13.1 b) 2º y 24 y a las disposiciones de su Reglamento en relación a la posibilidad de deducir los gastos que específicamente se relacionan en dicha norma.

- Se trata en uno de los casos de imputaciones del coste de los servicios de apoyo que la matriz presta a las filiales, coste sobre el que se calcula un recargo del 5%, y en el otro, facturas emitidas por la matriz a la filial española en concepto de seguros, licencias y formación.

- De acuerdo con el art. 24.6 de la TRLIRNR son deducibles los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

- Respecto a las facturas en concepto de seguros, licencias y formación, no se ha aportado justificación de los gastos en los que ha incurrido la entidad danesa para la prestación de los servicios a la española, lo que impide admitir su deducibilidad.

- En relación a los servicios de apoyo a la gestión, el reclamante no justifica los gastos que pretende deducir, indicando en sus alegaciones que se trata de un reparto de costes a los que se añade un margen. De este modo, la documentación aportada no justifica ni tan siquiera la existencia de los gastos en que, según manifiesta el reclamante, ha incurrido la entidad danesa para la prestación de los servicios a la española, lo que impide admitir su deducibilidad.

- los gastos que el precepto referido permite deducir son aquellos que estén relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y tengan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España, Sin embargo, los gastos que plantea la

Síguenos en...

entidad parecen ser tanto costes directos como costes indirectos que la entidad deducirá en su imposición personal y que ha repercutido a las filiales con un margen en concepto de los servicios prestados por la matriz.

- Respecto a la posibilidad de deducir costes indirectos, el art. 24.6 permite la deducción de determinados gastos, pero corresponde al contribuyente acreditar los gastos en que ha incurrido, así como su relación directa con los rendimientos obtenidos en España y con la actividad realizada en nuestro país, sin que a estos efectos un reparto de costes pueda constituir prueba ni de la realidad de los mismos ni de su vinculación con la renta sujeta a tributación en España.

- No se discute la valoración de los servicios prestados entre entidades vinculadas, valoración que en el presente caso no ha sido corregida por la Administración, como tampoco ha sido puesta en duda la realidad del servicio prestado. La cuestión objeto de controversia reside en la prueba de los gastos asociados a los ingresos facturados por la prestación de dichos servicios.

- Respecto de la versión de 2017 de las Directrices de la OCDE, dichas recomendaciones fueron introducidas en las Directrices en el 2017, es decir, con posterioridad al ejercicio a que se refiere la presente reclamación, y no han sido introducidas a la fecha en la normativa española, por lo que no procede entrar a analizar estos servicios de bajo valor añadido a que se refieren las Directrices.

- En cuanto al cambio de criterio alegado respecto a ejercicios anteriores, el acto tácito consistente en la no regularización, en un procedimiento previo, de las cuestiones ahora ajustadas no determinaría que su corrección posterior quedase vedada a la Administración, además de que esa misma cuestión sí fue objeto de regularización en relación con el ejercicio 2015, siendo confirmada por este TEAC en resolución de 26 de enero de 2021.

- Respecto al devengo del impuesto, se considera que se produjo en 2015, período de prestación de los servicios, y no en 2016, como ha sido declarado por la entidad en base a la exigibilidad de las facturas emitidas. De acuerdo con lo dispuesto en el 27.1 del TRLINR, a la hora de determinar el devengo del impuesto, se deberá atender a dos momentos: en el que las rentas fueran exigibles y la fecha de cobro de aquellas, en caso de ser anterior a la fecha de exigibilidad, concluyendo que la exigibilidad de los rendimientos no coincide en este caso con la fecha de prestación del servicio, sino que se demora entrando así en el 2016. No obstante, habiendo desestimado la deducción de los gastos declarados por la entidad por los motivos expuestos en los fundamentos jurídicos anteriores, corresponde de cualquier modo confirmar los acuerdos dictados en cuanto a la improcedencia de las devoluciones solicitadas.

TERCERO.- Se alega en la demanda:

- Extralimitación por parte de la Administración tributaria en la utilización del procedimiento de verificación de datos.

Se afirma que dicho procedimiento sólo permite una actividad de comprobación de escasa entidad, contemplando la propia LGT otros procedimientos como el de comprobación limitada o inspección para las comprobaciones que superen ese marco. Entiende la recurrente que la Administración no se ha limitado a comprobar una discrepancia simple, sino que ha entrado a valorar otras circunstancias que exceden de lo que puede considerarse una discrepancia jurídica simple, ya que la solicitud excedía del ámbito propio de los procedimientos de verificación de datos, y requería un análisis de la naturaleza de los gastos y la calificación jurídica de los mismos, procediendo a emitir resolución con liquidación provisional en el seno de un procedimiento de comprobación limitada basándose en la misma información y datos obtenidos mediante el procedimiento inicial de verificación de datos, amparándose en lo dispuesto en el artículo 133.1.e) de la LGT, intentando extender, de manera artificiosa, el plazo de que disponía para finalizar el procedimiento en cuestión, todo lo cual conlleva la nulidad de las liquidaciones provisionales.

- Extralimitación de los límites legalmente establecidos para los procedimientos de comprobación limitada y la falta de motivación de las liquidaciones provisionales.

Se afirma que la Administración debería haber iniciado, en su caso, un procedimiento inspector, de alcance parcial o general, para analizar adecuadamente la toda la documentación contable presentada, así como la política de precios de transferencia del Grupo.

- acreditación de los gastos incurridos por ALK Dinamarca para la obtención de ingresos derivados de la prestación de servicios en favor de ALK España.

Se afirma que se ha aportado justificación suficiente respecto de la realidad de los servicios prestados en favor de ALK España y de los gastos asociados a la prestación de estos servicios, si bien no siempre es posible documentar el coste asociado a la prestación de los servicios

intragrupo sobre la base de facturas o nóminas, y menos aun cuando del importe total de los costes en que incurrió ALK Dinamarca, solo una parte se imputó a la filial española.

- Relación directa entre los gastos incurridos por ALK Dinamarca y la obtención de ingresos por la prestación de servicios en favor de ALK España.

Se afirma que no puede confundirse un sistema de reparto de costes con que los costes tengan la consideración de indirectos. La normativa interna del Impuesto sobre Sociedades contempla expresamente los sistemas de reparto de costes y no por ello se niega o dificulta la deducibilidad de estos gastos, ni equipara este reparto de costes con "gastos indirectos".

- Vulneración de la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima.

Se afirma que los servicios prestados por la recurrente en favor de ALK España siguen siendo los mismos, y desde la supresión del CDI España-Dinamarca, la actora ha venido solicitando la devolución de las retenciones soportadas por ALK Dinamarca como consecuencia de la consignación de gastos deducibles para el cálculo de dichas retenciones vía modelo 210, y la Administración ha venido aceptando la deducción de estos gastos, concediendo reiteradamente las devoluciones instadas por esta parte. No obstante, la Administración sin razón aparente y sin explicar su cambio de criterio en relación con la solicitud de devolución de retenciones deniega la devolución en el caso que ahora nos ocupa.

- Devengo del Impuesto.

El TEAC da la razón a la recurrente esta parte en este punto, compartiendo el criterio en relación con el momento del devengo del IRNR controvertido, pese a que el fallo de la Resolución del TEAC objeto del presente recurso contencioso-administrativo es desestimatorio.

Por el Abogado del Estado se interesa la desestimación del recurso por entender que no la sociedad demandante no ha acreditado documentalmente el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art.14.1.h TOLRIRNR.

CUARTO.- Sobre la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos para el supuesto objeto de análisis.

1. Consta en el expediente administrativo requerimiento por el que se inicia n procedimiento de gestión tributaria de verificación de datos a los efectos de subsanar ciertas incidencias:

- Cuadro explicativo de la prestación de servicios efectuados consignados en la declaración indicando: Número de factura, fecha de la factura, concepto del servicio facturado, fecha de pago e importe de la misma.

- Relación de facturas emitidas, las aportadas se refieren al ejercicio de 2015.

-Relación de facturas recibidas, relativas a los gastos incluidas en la declaración del impuesto presentada.

2. Dicho procedimiento finalizó con una propuesta de liquidación y trámite de alegaciones con el que se iniciaba un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribía a comprobar la procedencia de la devolución solicitada.

El resultado de la propuesta de liquidación provisional realizada por la Administración fue que resultaba una cuota a devolver de cero euros.

3. El procedimiento de comprobación limitada finalizó con la notificación de la liquidación provisional con el resultado de no proceder cantidad alguna a devolver.

Se hacía constar que el objeto de las actuaciones realizadas había sido la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance de este procedimiento.

Se alega por el Abogado del Estado que la alegación sobre la improcedencia del procedimiento utilizado por la AEAT para revisar las autoliquidaciones presentadas y proceder a realizar una nueva liquidación es una cuestión nueva, no planteada en vía administrativa, y que por tanto no puede ser objeto de examen por constituir un supuesto de desviación procesal.

Al respecto, conviene decir que la pretensión realizada por la mercantil recurrente en el presente recurso es la de obtener la nulidad de la liquidación realizada por el TEAC. Por tanto, la utilización de un procedimiento de gestión distinto del que debería haberse llevado a cabo para practicar la liquidación impugnada y de la que podría derivar la nulidad de ésta, no puede ser considerado como una cuestión nueva, sino como otro motivo en el que fundamentar la pretensión de nulidad ejercitada por la mercantil recurrente.

Procede, en consecuencia, rechazar la inadmisibilidad planteada por el Abogado del Estado.

Entrando a analizar la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos para el supuesto objeto de análisis alegada por la recurrente, debemos poner de manifiesto que el presupuesto de partida decae en tanto que el procedimiento de verificación de datos ha finalizado con el inicio del procedimiento de comprobación limitada.

A tal efecto, el art. 131 de la Ley General Tributaria (LGT) establece:

La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

- a) *Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.*
- b) *Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.*
- c) *Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.*
- d) *Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.*

En el presente caso se requirió a la mercantil recurrente la aportación de las facturas emitidas y recibidas así como el concepto de las mismas, motivos que pueden incluirse en los apartados d) de dicho artículo.

Por otro lado, y en cuanto a la terminación del procedimiento de verificación de datos establece el art. 133 que tendrá lugar, entre otras formas, por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada (art. 133.1 e).

Es atención a la documentación aportada y que la comprobación a realizar va a exceder de la finalidad del del procedimiento de verificación de datos, que se inicia un procedimiento de comprobación limitada con el objeto de comprobar la procedencia de la devolución solicitada. De este modo se hace constar en la propuesta de liquidación provisional que el procedimiento para la verificación de datos declarados en relación con el concepto y fecha de devengo arriba indicados había terminado debido al inicio del procedimiento de comprobación limitada, por incluir el objeto de éste el mismo objeto que tenía aquél.

Justo porque en atención a la documentación requerida iba a exceder del procedimiento para la verificación de datos es que se procede a su terminación y se da inicio al procedimiento de comprobación limitada.

No se entiende, por ello, las alegaciones expuestas por la mercantil recurrente, ni se advierte ni se pone de manifiesto irregularidad alguna en tanto que la propia Ley General Tributaria contempla la posibilidad de que el procedimiento para la verificación de datos finalice por el inicio de comprobación limitada en atención al devenir del procedimiento en atención a la documentación aportada y el alcance de las actuaciones a seguir.

Tampoco se advierte que el procedimiento de comprobación limitada tramitado y que ha dado lugar a la liquidación confirmada por el TEAC se haya excedido del ámbito de actuación previsto en la LGT.

A tal efecto, el art. 136 LGT establece en su apartado 1 que *En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.*

Y añade en el apartado 2: *En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:*

- a) *Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.*

En el presente caso, se hace constar en la propuesta de la liquidación provisional que El alcance de este procedimiento se circunscribe a: - *Comprobar la procedencia de la devolución solicitada, y en la liquidación provisional se afirmaba que El objeto de las actuaciones realizadas ha sido la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance de este procedimiento.*

Por tanto, no ni ha existido una extralimitación del ámbito del procedimiento de comprobación limitada, ni se ha puesto de manifiesto vicio alguno del mismo que pueda conllevar la nulidad pretendida por la recurrente.

Por último, junto con la liquidación provisional se adjunta un anexo donde se motiva el resultado de la liquidación, sin que la mercantil recurrente haya procedido a exponer por qué dicho anexo incurre en un defecto de motivación.

QUINTO.- Acreditación de los gastos incurridos por ALK Dinamarca y relación directa entre los gastos incurridos por ALK Dinamarca y la obtención de ingresos por la prestación de servicios en favor de ALK España.

La cuestión que se plantea y que es el objeto del presente recurso es la acreditación de los gastos objeto de deducción y su correlación con la obtención de ingresos.

Síguenos en...

Se trata de dos partidas claramente diferenciadas:

1ª. La devolución de 453.293,68 euros correspondientes a servicios de apoyo que se configuran como servicios compartidos a nivel global, utilizados por diversas entidades del Grupo ALK.

2ª La devolución de 33.105,47 euros correspondientes a los conceptos de seguros, licencias y formación.

A los efectos de las deducciones cuestionadas debemos estar a lo dispuesto en el art. 24.6 de la LIRNR que establece:

6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª *Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:*

(...)

b) *En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.*

Pues bien, las razones por las que se ha resuelto que no proceden las deducciones interesadas por la recurrente es en ambos casos la justificación de los gastos que se pretenden deducir, no entrando, por tanto, a valorar si el gasto está o no relacionado con los ingresos facturados.

Respecto de las facturas correspondientes a los conceptos de seguros, licencias y formación se afirmaba por el TEAC:

Respecto a las facturas en concepto de seguros, licencias y formación, no se ha aportado justificación de los gastos en los que ha incurrido la entidad danesa para la prestación de los servicios a la española, lo que nos impide admitir su deducibilidad. Antes de entrar en la valoración de si el gasto está o no directamente relacionado con el ingreso facturado, el punto de partida de la deducción de cualquier gasto es su justificación documental, que nos permita examinar la realidad del mismo, lo que en este caso no se ha producido.

Respecto de los servicios de apoyo a la gestión, los servicios prestados, se razonaba para no acordar la procedencia de su devolución:

De este modo, la documentación aportada no justifica ni tan siquiera la existencia de los gastos en que, según manifiesta el reclamante, ha incurrido la entidad danesa para la prestación de los servicios a la española, lo que ya nos impide admitir su deducibilidad. Antes de entrar en la valoración de si el gasto está o no directamente relacionado con el ingreso facturado, el punto de partida de la deducción de cualquier gasto es su justificación documental, que nos permita examinar la realidad del mismo, lo que en este caso no se ha producido.

Pero, es más, los gastos que el precepto transcrito permite deducir son aquellos que estén relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y tengan un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España, Sin embargo, los gastos que, plantea la entidad parecen ser, tal y como aparecen por ella descritos, tanto costes directos Como costes indirectos, que la entidad deducirá en su imposición personal y que ha repercutido a las filiales con un margen en concepto de los servicios prestados por la matriz.

Con la finalidad de acreditar la realidad de los gastos objeto de deducción se aportan dos documentos, el primero denominado "Informe de Servicios Compartidos del Grupo 2015", y el segundo "CONTRATO DE SERVICIOS COMPARTIDOS entre ALK-Abelló A/S Y ALK-Abelló S.A."

Se afirma en el Informe de Servicios Compartidos que El Grupo ALK opera internacionalmente por medio de filiales en muchos países y que con el fin de optimizar la inversión en competencias centrales, se ha decidido que sea la matriz del Grupo la que preste algunos servicios a las filiales en las siguientes materias: SAP, Recursos Humanos, Soporte de TI y Administración de TI, Finanzas, Gestión de Relaciones con Clientes (CRM), Compras generales, Asuntos corporativos y Centro de Contabilidad Europeo.

El mecanismo de reparto de costes se realizad de la siguiente manera: *Al cierre de cada ejercicio, se calcula la cuota por servicio que se facturará en el ejercicio siguiente en función de los presupuestos y se actualizan todas las claves de imputación con el fin de que estén actualizadas para el ejercicio que comienza. Asimismo, el responsable de cada centro de coste debe justificar el porcentaje de costes totales correspondiente a los servicios que presta a las filiales del Grupo. Tras el cierre del ejercicio, se evalúa la necesidad de practicar un ajuste para reflejar los costes realmente incurridos durante el ejercicio. Este ajuste sólo se realiza si hay una diferencia significativa entre los costes cargados y los costes reales en los centros de coste pertinentes.*

Síguenos en...

De esta manera se fija un porcentaje de los gastos incurridos por la matriz por cada uno de los conceptos antes reseñados respecto de cada filial.

De este modo se fija un porcentaje del gasto que se imputa a la matriz y el que corresponde a cada filial. En el caso que nos ocupa los porcentajes de los gastos imputado a ALK España son los siguientes.

SAP: 7,4%

Recursos humanos: 12,4 %

Infraestructura y Soporte global de TI: 9,7 %

Administración de TI del Grupo: 11,6 %

Finanzas del Grupo: Finanzas del Grupo

Gestión de Relaciones con Clientes: 7,4 %

Compras generales: 12,4 %

Asuntos corporativos y jurídicos: 12,4 %

Centro de Contabilidad Europeo: 9,7 %

Por último, se aporta una tabla correctora entre los servicios compartidos facturados con el coste real en los correspondientes centros de coste dado que Los costes de servicios compartidos presupuestados fueron inferiores a los costes reales.

Como se deduce del propio informe los porcentajes establecidos por cada filial están basados en una estimación meramente presupuestaria, que no coincide con el gasto real. Y respecto de este gasto real no se acredita en ningún momento la realidad del mismo a través de la emisión de las correspondientes facturas en las que se concrete tanto el concepto como el importe del servicio prestado, basándose todo en un desglose de cifras que es claramente insuficiente para acreditar la realidad del gasto producido.

Lo mismo ocurre con el Contrato de Servicios Compartidos.

En el mismo se afirma bajo el epígrafe CONSIDERANDO que ALK-Abelló A/S y sus filiales constituyen un grupo internacional de empresas y que ALK-Abelló S.A. forma parte del Grupo ALK-Abelló; que todas las sociedades del grupo tienen una necesidad continua de asesoramiento, consultoría y asistencia en las áreas de SAP, TI, Finanzas, Tesorería, Gestión de Riesgos, RR.HH., Comunicación, CRM (Gestión de Relaciones con Clientes) y SSMA (Seguridad, Salud y Medio Ambiente) y que la retribución de los servicios cargados sólo podrá calcularse en su totalidad y es imposible determinar los costes atribuibles a servicios concretos. Respecto del importe de los servicios prestados se afirma en su nº 5 que la cuantía de la tasa de servicio vendrá determinada por la participación de ALKA Abelló S.A. en el importe agregado de los costes en que incurra ALK-Abelló AIS como consecuencia de la prestación de los servicios de asistencia y consultoría con respecto al número total de sociedades del grupo, fijándose los criterios a tener en cuenta para determinar dicha cuantía (nº 5.2 a 5.5).

Conviene resaltar que como criterio de reparto de costes se establece en la cláusula 5.3 que "Se ha elegido el siguiente método de distribución de costes como el más adecuado para distribuir los costes compartidos en proporción a los beneficios económicos recibidos por cada sociedad del Grupo ALK-Abelló."

Dicho contrato, como el informe antes mencionado, incurre en los mismos defectos antes expuestos. Es más, sirve para aclarar que el método de facturación empleado por la matriz es claramente insuficiente para acreditar la realidad de los gastos en que haya podido incurrir ALK Abelló España como consecuencia de los servicios prestados por la matriz. Al respecto, se pone de manifiesto en dicho contrato que el porcentaje de los gastos imputados a la filial española no está basado en la existencia real de los mismos, sino en un porcentaje derivado de los beneficios que haya obtenido, lo cual no tiene por qué ser automáticamente de este modo. No por haber obtenido más beneficios se puede deducir que se ha incurrido en más costes, o que los costes por los servicios prestados lo hayan sido por un importe mayor, razón por la que, ante la falta documental, esto es, la inexistencia de facturas que acrediten la realidad de los servicios prestados, nos es posible acceder a la deducibilidad de los mismos, ni mucho menos, atendida la mecánica de reparto de gastos realizados por la matriz, afirmar que ha quedado acreditado que los gastos repercutidos sobre la filial española están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

En un asunto similar nos hemos pronunciado de igual manera. Así, en la Sentencia de esta Sala de

La cuestión que se suscita es la de, si ese gasto contabilizado y que las facturas aportadas amparan dentro del contexto de lo pactado en los referidos contratos, responden a "servicios" concretos, prestados por el concepto de "servicios de gestión".

Síguenos en...



SEXTO.- Vulneración de la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima.

Se alega por la mercantil recurrente que la Administración ha venido aceptando la deducción de los gastos cuestionados, concediendo reiteradamente las devoluciones instadas por esta parte y que la Administración sin explicar el cambio de criterio procede a denegar la solicitud de devolución de retenciones interesada.

El motivo tiene poco recorrido, tal como ha establecido el Tribunal Supremo, entre otras en su sentencia de 2 de junio de 2021 (Recurso: 1478/2018) la siguiente doctrina:

"Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015, con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

A la vista de la doctrina reseñada no cabe sino desestimar el presente motivo de impugnación.

SEPTIMO.- Devengo del Impuesto.

Se afirma por la actora que las facturas fueron emitidas en diciembre de 2015, y eran pagaderas ya en el año 2016, como se hace referencia en las propias facturas en las que se disponía que el pago de estas no sería exigible hasta el transcurso del mes en curso (mes en el que se emite la factura) y los 15 días siguientes, produciéndose en consecuencia el devengo de las rentas en el mes de enero de 2016, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el art. 27.1 del TRLIRNR, y que reconociéndolo así el TEAC el fallo de la Resolución del TEAC objeto del presente recurso contencioso-administrativo es desestimatorio.

Efectivamente, el TEAC razona, en atención a lo dispuesto en el art. 27.1 del TRLIRNR, *que la exigibilidad de los rendimientos no coincide en este caso con la fecha de prestación del servicio, sino que se demora según lo indicado, entrando así en el 2016. No obstante, habiendo desestimado la deducción de los gastos declarados por la entidad por los motivos expuestos en los fundamentos jurídicos anteriores, corresponde de cualquier modo confirmar los acuerdos dictados en cuanto a la improcedencia de las devoluciones solicitadas.*

El TEAC, al respecto afirma que los gastos que pueden ser objeto de deducción de acuerdo con el art. 26.4 del RLIRNR *son aquellos que estén relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y tengan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España, Sin embargo, los gastos que, plantea la entidad parecen ser, tal y como aparecen por ella descritos, tanto costes directos Como costes indirectos, que la entidad deducirá en su imposición personal y que ha repercutido a las filiales con un margen en concepto de los servicios prestados por la matriz(folio 9).*

Se añade más adelante que *El precepto permite la deducción de determinados gastos, pero corresponde al contribuyente acreditar los gastos en que ha incurrido, así como su relación directa con los rendimientos obtenidos en España y con la actividad realizada en nuestro país, sin que a estos efectos un reparto de costes pueda constituir prueba ni de la realidad de los mismos ni de su vinculación con la renta sujeta a tributación en España.*

Efectivamente, si examinamos las facturas obrantes en el expediente, no se puede deducir de las mismas que estén relacionadas con los rendimientos obtenidos en España, y ello como consecuencia de la mecánica de reparto de gastos realizados por la matriz, lo cual hace que, independientemente del devengo del impuesto, dichos gastos no sean deducibles.

En un asunto similar nos hemos pronunciado de igual manera. Así, en la Sentencia de esta Sala de 14 de octubre de 2012 (recurso nº 2/2010) en la que afirmábamos:

"La cuestión que se suscita es la de, si ese gasto contabilizado y que las facturas aportadas amparan dentro del contexto de lo pactado en los referidos contratos, responden a "servicios" concretos, prestados por el concepto de "servicios de gestión".

En relación con el "método" para la distribución de estos gastos, es decir, por el concepto de "servicios de gestión", la asignación a la matriz, se realiza tomando como base del cálculo el presupuesto del año actual para el "EIS", (el Departamento de Informática de la entidad holandesa), "ajustado por la desviación entre el presupuesto y el actual del año anterior"; retribución que incluye todos los costes y gastos contraídos por la matriz para proveer el servicio, salvo acuerdo en contrario de las partes por escrito. Su cuantificación se efectúa por un sistema de imputación de los costes del Departamento de Informática de la matriz, ajustándose posteriormente, con los gastos incurridos, es decir, que se produce un reparto de los costes incurridos por la matriz.

La Sala entiende que este método lo que conlleva es la aportación de cantidades por la filial a los gastos generales por el concepto de "servicios de gestión", y que se reparten entre todas las filiales del Grupo, pero sin tener en consideración servicios realmente prestados, que hayan originado una facturación que los reflejen de forma unívoca, sino que se presentan como importes pagados por gastos generales, como contribución a los mismos y prestados por la matriz.

(...): La Sala entiende que, partiendo de que la contabilización de un gasto por si mismo no presupone su deducibilidad, sino que como se ha expuesto con anterioridad, es necesario probar que dichos gastos resultan necesarios para la obtención de los ingresos así como que existe una relación directa entre ingresos y gastos, requisitos que siendo de la incumbencia de la parte, no han sido suficientemente acreditados, la conclusión que se alcanza es la no deducibilidad de los expresados gastos, que en consecuencia deben reputarse como una liberalidad, como ha declarado esta Sala en sentencia de 8 de octubre de 1996, en que declarábamos: "la asunción de un gasto que no le corresponde (aunque se haga por convenio o acuerdo) no deja de ser un acto de mera liberalidad hacia la otra sociedad, aún cuando ello de una manera indirecta pueda redundar en un posible beneficio para la recurrente, dado que dicho gasto no está revestido del carácter de necesidad o esencialidad que debe presidirle en orden a la obtención de los beneficios para su consideración como gasto deducible".

Conforme a los criterios antes expuestos, el beneficio obtenido se debe de predicar de la entidad que pretende la deducibilidad del gasto. En este sentido, la Sala considera que la existencia de una factura, que globalmente comprende los servicios descritos, sin reflejar al detalle los servicios que pretende amparar, no puede ser acogida en el ámbito de la aplicación de un beneficio fiscal, que impone una interpretación restrictiva del mismo."

Todo lo expuesto conlleva la desestimación del presente recurso en los términos expuestos en la presente sentencia.

OCTAVO.- Costas.

Las costas se impondrán a la parte actora con arreglo a lo dispuesto en el artículo 139.1 de la LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad ALK ABELLÓ A/S (ALK ABELLÓ DINAMARCA frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de septiembre de 2021, que confirmamos por su adecuación al Ordenamiento jurídico.

Con imposición de costas a la parte actora.

Síguenos en...

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

