

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067288

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 178/2017, de 4 de abril de 2017

Sala de lo Contencioso-administrativo

Rec. n.º 185/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Liberalidades/gastos necesarios. Alquiler y otros gastos de inmuebles, gastos de vehículos y cuotas de abono de televisión de pago. No se ha demostrado que los inmuebles sirvieran para el desarrollo de la actividad y la obtención de ingresos. Es difícil concebir que una entidad con dos trabajadores disponga de dos centros de dirección. También el número de vehículos supera al de trabajadores. No se ha acreditado la correlación con los ingresos de los gastos deducidos.

Deducción por doble imposición internacional. Dividendos de sociedad holandesa. Exigencia de que procedan de la realización de actividades económicas. La entidad que reparte los dividendos participaba en sociedades españolas, de las que obtenía los ingresos por dividendos que a su vez repartía a su partícipe. La entidad considera que la exigencia de que los dividendos provengan de actividades económicas en la deducción internacional (art. 32 TR Ley IS) supone una desventaja respecto a la deducción interna (art. 30 del TR Ley IS). El TJUE ha confirmado que la aplicación del art. 32 TR Ley IS es conforme al derecho comunitario. La STJUE de 6 de octubre de 2015, asunto C-66/14, (NFJ059872), declaró que se opone al derecho comunitario una normativa que aplique el método de exención a los dividendos de origen nacional y el de imputación a los dividendos de origen extranjero si el crédito de impuesto tiene el límite de los impuestos efectivamente pagados. En el caso examinado, la entidad holandesa no puede aplicar la exención del art. 21 TR Ley IS por el tipo de actividad que ejercía. De esta forma se rompe la equivalencia en el tratamiento fiscal de la doble imposición, lo cual supone un trato discriminatorio de las inversiones de sociedades extranjeras. Por ello, la entidad tiene derecho a la devolución del impuesto indebidamente recaudado que excede el incremento del IS exigible para compensar el tipo inferior aplicado a los beneficios que originan los dividendos extranjeros [Vid., en el mismo sentido, SAN de 3 de diciembre de 2015, recurso n.º 202/2013, (NFJ062017), ratificado por STS de 16 de febrero de 2017, recurso n.º 255/2016 (NFJ067278)]. El trato discriminatorio ha sido corregido por la Ley 27/2014.

PRECEPTOS:

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 35.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 19, 21, 30, 32, 136 y 137.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 29, 105, 183 y 191.

Ley 230/1963 (LGT), art. 114.

Directiva 90/435/CEE (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones), art. 4.

Convenio de 16 de junio de 1971 (Convenio con Países Bajos), art. 25.

PONENTE:*Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000185 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02543/2015

Demandante: MADIACABLE SERVICIOS DE PRODUCCIÓN S.L.

Procurador: Dº FRANCISCO VELASCO MUÑOZ CUELLAR

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a cuatro de abril de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Madiacable Servicios de Producción S.L. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Francisco Velasco Muñoz Cuellar, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2014 , relativa a liquidación y sanción en concepto de Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2005 y 2006, siendo la cuantía del presente recurso de 1.511.631,43 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO : Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Madiacable Servicios de Producción S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Francisco Velasco Muñoz Cuellar, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal

Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2014, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que anule y deje sin efecto alguno la Resolución impugnada, en cuanto desestima las pretensiones actoras, anulando, igualmente, los actos de liquidación y de sanción de los que trae causa.

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

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia, desestimando el recurso interpuesto e imponiendo las costas al actor.

TERCERO : Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veintitrés de marzo de dos mil diecisiete, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

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

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO : Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2014, por la que se estiman parcialmente las pretensiones de la ahora recurrente, en lo que se refiere al recurso cameral permanente y la sanción correspondiente.

La cuestión controvertida en autos, en los términos expuestos en la demanda, es la relativa a la deducción de determinados gastos y la aplicación de los mecanismos para evitar la doble imposición sobre los dividendos percibidos en el ejercicio de 2006, así como las sanciones impuestas como consecuencia de tales regularizaciones.

Siguiendo el orden de exposición de la demanda, analizaremos en primer lugar las cuestiones referidas a la deducción de los gastos, en segundo lugar, las referentes a la doble imposición y, en tercer lugar, las relativas a las sanciones impuestas.

SEGUNDO : En relación a los gastos cuya deducción ha negado la Administración, la recurrente discute: a) gastos correspondientes a alquiler de oficinas, línea de teléfono fijo y amortización de mobiliario de tales oficinas, b) gastos por cuotas abonadas a Canal Satélite Digital, c) gastos por intereses de deudas, dotación por amortización de construcciones, gastos de comunidad y tasa de recogida de basuras respecto del inmueble sito en calle Consejo de Ciento de Barcelona.

Las razones por las que la Administración deniega la deducción de los anteriores gastos, según se recoge en el Acuerdo de Liquidación, que es confirmado, en este punto, por el TEAC, son:

"Los gastos que anteriormente se han detallado no se consideran deducibles, y se ajustan en la base imponible, por incumplir el principio de correlación de ingresos y gastos. Este principio viene enunciado en las normas mercantiles y contables, y es acogido plenamente por la normativa tributaria. Concretamente, el artículo 35 del Código de Comercio, en su redacción vigente hasta 1 de enero de 2008, establecía que: "La cuenta de pérdidas y ganancias comprenderá, también con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio". La Primera parte (obligatoria) del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (vigente hasta el 1 de enero de 2008) como principio contable recogía el Principio de Correlación de Ingresos y Gastos, que expresaba de la siguiente manera: "El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa". En la normativa tributaria, el artículo 19 del TRLIS bajo la rúbrica de "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos" señalaba lo que sigue: 1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros".

Lo que este principio supone en el ámbito tributario es objeto de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución 00/467/2007 de 12 de junio de 2008 donde se afirma que "la deducibilidad de un gasto contablemente reflejado está vinculada a la correlación con los ingresos, de ahí que, sea necesario probar que dicho gasto tiene incidencia en la obtención de los ingresos de la sociedad, prueba que ha de aportar la propia Entidad". Este Tribunal ya había sostenido con anterioridad, así en resolución de 8 de abril de 2005, que los gastos han de cumplir los requisitos generales para su deducibilidad fiscal, es decir, su justificación, requiriendo una suficiente acreditación documental, su correlación con los ingresos y su realidad. En la medida en que no se pueda acreditar la efectiva contraprestación del pago en que el gasto consiste y su finalidad de colaborar a la obtención de los ingresos, es evidente que no se está cumpliendo la requerida correlación del gasto con los ingresos, que de alguna manera exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos. También en la mencionada resolución, el Tribunal se manifestaba respecto a este principio de correlación de ingresos y gastos afirmando que "la relación de gasto e ingreso ha de ser inmediata o directa en el sentido de que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y esta la causa final de aquel, sin que, por consiguiente, pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas".

En este sentido resultan especialmente significativos los criterios sentados por la Audiencia Nacional que reflejan una concepción racional del gasto que engarza perfectamente con el requisito de correlación del gasto con los ingresos. Resalta la Audiencia una doble perspectiva desde la que ha de ser contemplado el gasto: la existencia de una auténtica contraprestación y con verdadero beneficio o utilidad para la entidad. Así, en sentencia de 4 de noviembre de 2004 (recogiendo abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto) desarrolla esta doble perspectiva: positiva, que requiere, con carácter previo, constatar la existencia de un auténtico servicio y, a continuación, justificar que éste está directamente relacionado con la obtención del beneficio, y negativa, como contraria a donativo o liberalidad."

A continuación, el Acuerdo de Liquidación examina cada uno de los gastos controvertidos:

"Entrando en el análisis concreto de los gastos no deducibles cabe señalar lo siguiente:

-La Inspección considera que los gastos documentados en las facturas emitidas por la sociedad NEGOFAM no cumplen el principio de correlación de ingresos y gastos, ya que no ha quedado acreditado que los inmuebles por los que factura NEGOFAM sirvieran para el desarrollo de la actividad y la consecuente obtención de ingresos.

El obligado tributario alega que los gastos por alquiler de oficina, se refieren a locales donde se ejerce la actividad. Sin embargo, no ha quedado acreditado que los inmuebles por los que factura NEGOFAM sirvieran para el desarrollo de la actividad y la consecuente obtención de ingresos.

El contrato de arrendamiento de parte de los inmuebles para uso distinto del de vivienda nada prueba si no va acompañado de otros medios de prueba que acrediten que existiese un aprovechamiento separado e independiente para el desarrollo de la actividad, carga de la prueba que sólo al obligado tributario corresponde de acuerdo con el art. 105 de la LGT .

A dicha inactividad probatoria por parte del obligado tributario se añaden diversos indicios que permiten más que razonablemente a la Inspección dudar de la afectación de tales inmuebles arrendados a la actividad económica del obligado tributario. En concreto, es difícilmente concebible que una sociedad que cuenta únicamente con dos trabajadores disponga para su actividad de dos centros de dirección.

Además, se da la circunstancia de que estos inmuebles son a la vez objeto de arrendamientos a nombre de D. Rosendo y parcialmente a nombre de MEDIACABLE.

Así, además de por ausencia probatoria, la Inspección considera que los citados inmuebles no están afectos a la actividad económica del obligado tributario por no ser necesarios para la obtención de los ingresos, por lo que no se admite la deducción de los gastos como consecuencia de tal arrendamiento, en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos.

-Por la misma razón, se consideran no deducibles determinados las dotaciones para amortización de mobiliario y gastos por suministros de estos inmuebles.

El obligado tributario, en sus alegaciones, considera deducibles tanto la amortización del mobiliario, como esos otros gastos.

En particular alega que las líneas de telefonía fija son un gasto asociado a la actividad, al tratarse de llamadas del Sr. Rosendo en el ejercicio de sus funciones, el cual en calidad e directivo no se ciñe a una jornada laboral clásica, ni esta se ejerce siempre desde las oficinas.

Al respecto cabe señalar que la inexistencia de una jornada laboral concreta no puede justificar la deducibilidad de un gasto en telefonía porque en tal caso nunca sería posible distinguir entre el uso privado y empresarial de un servicio de estas características. Se trataría de un uso ocasional que no debe desvirtuar la verdadera naturaleza del uso personal de las líneas de telefonía fija referidas.

-Respecto a la cuota de Canal Satélite Digital, contabilizada en la cuenta de "Otros servicios", el obligado tributario alega que está relacionada con la obtención de ingresos, dada la actividad desarrollada, directamente vinculada con el sector de las comunicaciones. Sin embargo, como servicio para la visualización de canales de televisión, en principio sólo puede tener un uso privado, y la carga de la prueba de un posible uso empresarial corresponde al obligado tributario de acuerdo con el art. 105 de la LGT , por lo que no se admite la deducción de tales gastos, en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos.

-La falta de correlación con los ingresos y por lo tanto innecesidad se puede predicar igualmente de los vehículos, puesto que el número de vehículos supera el de trabajadores, en una actividad que no requiere desplazamientos constantes. En particular, respecto del vehículo Aston Martin el obligado tributario alega que los gastos relacionados con ese vehículo (reparación, primas de seguro, comisiones por el contrato de leasing, e impuesto de circulación) son deducibles porque como se manifestó en las actuaciones el uso dado al vehículo era mixto, profesional y personal, y añade que en el Impuesto sobre Sociedades no hay ninguna disposición legal que impida la deducción de gastos afectos parcialmente a la actividad.

No hay que olvidar que nuevamente el problema que se plantea es de prueba, y en este sentido, existe reiterada jurisprudencia, así por ejemplo, STS 16/11/1977 ; STS 30/09/1998 , STS 25/01/1995 , que, partiendo de lo dispuesto en el artículo 114.1 de la Ley 230/1963 , General Tributaria: "Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien quiera hacer valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo" (con la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003, estaríamos hablando de su artículo 105.1 : "En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien quiera hacer valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"), establece la doctrina según la cual 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 , etc.

Sin embargo, en el desarrollo de las actuaciones se solicitó que se acreditase la afectación a la actividad sin que se haya aportado prueba alguna, y tampoco se ha aportado nada nuevo junto a las alegaciones.

-En lo que se refiere a los inmuebles de Consejo de Ciento, la falta de correlación de los gastos y las amortizaciones correspondientes con los ingresos se ponen de manifiesto en que estos inmuebles no generan ingreso alguno en los años objeto de comprobación.

El obligado tributario alega que los intereses de deudas a largo plazo con entidades de crédito, la dotación a la amortización de construcciones, los gastos de comunidad y el Impuesto de recogida de Basuras, se refieren a intereses derivados de la hipoteca del inmueble sito en calle Consejo de Ciento, y demás gastos relacionados con el referido inmueble, el cual se halla destinado a la actividad de arrendamiento de inmuebles.

Al respecto hay que tener en cuenta que solo se ha aportado un contrato privado de arrendamiento en virtud del cual se arrienda a un familiar del administrador único de la sociedad, D^a. Lidia . Además, el contrato es de fecha 1 de diciembre de 2008 y deja un mes de carencia en el cobro, con lo que el primer cobro cae fuera del periodo de comprobación de la Inspección.

Por otro lado, en el curso de las actuaciones llevadas a cabo con D. Rosendo , a efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos del artículo 4 apartado Ocho. Dos. de la Ley 19/1991 (exención de participaciones en MEDIACABLE), en relación con los inmuebles poseídos por la sociedad MEDIACABLE, se solicita la justificación documental de que en los ejercicios 2005 a 2007 concurrían las circunstancias necesarias para considerar la actividad de arrendamiento como una actividad económica tal y como se prevé en el artículo 25.2 del RD Legislativo 3/2004, de 5 de marzo y en el artículo 25.2 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre (artículo 27.2 en la redacción de esta Ley en el ejercicio 2007), y "el compareciente manifiesta que no dispone de un empleado dedicado al 100% a la actividad del arrendamiento."

El Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1643/1990 de 20 de diciembre, aplicable al supuesto de autos, no deja lugar a dudas sobre la necesaria correlación de ingresos y gastos, para que el gasto sea fiscalmente deducible. Así, entre los principios contables se establece:

"Principio de correlación de ingresos y gastos. El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa."

Y esta necesidad de la correlación de ingresos y gastos para que el gasto sea fiscalmente deducible, se ha recogido en reiteradas sentencias del Tribunal Supremo, entre otras en la de 30 de mayo de 2013, RC 2941/2010 .

En el presente recurso la controversia se centra, precisamente, en la concurrencia de tal correlación. Analizaremos ahora las argumentaciones vertidas en la demanda, respecto de los gastos discutidos:

1.- Respecto de los alquileres, se señala en la demanda que los contratos fueron aportados, que se alquila a Negofam S.L. una parte de los inmuebles para que el Sr. Rosendo pueda llevar a cabo su actividad empresarial, siendo el resto de los inmuebles destinados a su uso privativo. Pero precisamente es la prueba de la afectación de parte de los inmuebles a la actividad empresarial del Sr. Rosendo la que no se ha producido. La existencia de una diferenciación en los contratos de alquileres y suministros no es prueba suficiente de esa afectación, ni tampoco la naturaleza de la actividad de la entidad actora que obliga a un permanente contacto con clientes y proveedores, porque ello no implica la afectación parcial de inmuebles y suministros a la actividad empresarial de forma que implique un beneficio respecto de dicha actividad.

Análogas reflexiones debemos realizar respecto de la deducción por amortización de mobiliario (artículo 11 del TRLIS), ya que el mobiliario se ubica en inmuebles respecto de los cuales no se ha acreditado la afectación, ni siquiera parcial, a la actividad económica de la entidad actora.

También respecto de las líneas de teléfono que corresponden a los inmuebles cuyo uso es privativo del Sr. Rosendo , debe afirmarse su uso privativo.

Compartimos con la Administración la apreciación de que una jornada laboral flexible, no implica, por si sola, la afectación de inmuebles y suministros a la actividad de la empresa, pues tal afectación, para que pueda originar la deducción de un gasto, implica un beneficio correlativo que en el presente caso no ha sido acreditado.

2.- En relación a los gastos por cuotas abonadas al Canal Satélite Digital, la recurrente afirma la procedencia de su deducción, con fundamento en la naturaleza de la actividad que realiza (negociación y asesoramiento a clubs de fútbol para la obtención y explotación de derechos de televisión, análisis de guiones cinematográficos para su producción, y otros relacionados con medios audiovisuales). Aunque tales actividades se encuentran inmersas en el desarrollo de medios audiovisuales, ello no implica que sea necesario y produzca un beneficio a la actividad económica el disponer de acceso al Canal Satélite Digital, que es un servicio para la visualización de canales de televisión, mientras que la actividad de la recurrente no puede identificarse con un mero control de la emisión de programas, pues, como la propia actora la define en la demanda, la actividad es mucho más amplia que el mero control audiovisual de programas, actividad, esta, a la que no existe referencia alguna en la demanda.

3.- En referencia a gastos por intereses de deudas, amortización de construcciones, gastos de comunidad y tasas por recogida de basuras respecto de inmueble sito en calle Consejo de Ciento de Barcelona; sostiene la recurrente que el inmueble se destinó arrendamiento y que, por ello, los gastos para la obtención de la renta son deducibles. Las razones por las que la Administración no aprecia la existencia de correlación de ingresos y gastos es que el contrato privado de arrendamiento es de fecha 1 de diciembre de 2008 y deja un mes de carencia en el cobro, con lo que el primer cobro cae fuera del periodo de comprobación de la Inspección, y, por lo tanto, no existió explotación del inmueble en los ejercicios de 2005 y 2006 que examinamos. Además, la Administración sostiene que, en tales ejercicios, la actividad de arrendamiento de inmuebles no se ha acreditado como propia de la entidad actora.

De los razonamientos anteriores resulta superfluo entrar a analizar la atribución del gasto a la recurrente Madiacable o Mediaproducción S.L., su único cliente, porque lo que ha resultado acreditado es que no consta correlación entre los ingresos y los gastos cuya deducción fiscal se pretende.

TERCERO : Entraremos ahora en el análisis de la cuestión relativa a la doble imposición respecto de los dividendos percibidos por la actora de Mediacapital BV, entidad residente en Países Bajos, y en la que participa en un 33.3%.

Los dividendos percibidos en 2006, ascendieron a 3.513.135,33 euros y proceden de rentas derivadas de participaciones en sociedades residentes en España, sujetas al Impuesto de Sociedades.

Por tal razón, la recurrente pretendió que se le aplicara un régimen de evitación de doble imposición análogo al que tienen los dividendos de fuente nacional, y ello dado el principio europeo de no discriminación.

Respecto de este aspecto, se razona en el Acuerdo de Liquidación:

"(...) Por lo tanto, como se puede observar el obligado tributario calcula el porcentaje solo sobre determinadas partidas de los ingresos de MEDIACAPITAL BV en esos años y no sobre otras. Concretamente toma como base los importes que considera repartidos y sobre ellos calcula el porcentaje que representarían los ingresos obtenidos fuera de España.

Sin embargo, no es eso lo que preceptúa el artículo 21, puesto que el porcentaje se debe calcular sobre la totalidad de los ingresos (no sobre los repartidos suponiendo que estos se pudieran identificar inequívocamente en lo que supone un reparto de dividendos)."

A continuación, y con referencia al artículo 21 del TRLIS se señala:

"El artículo es claro, en el sentido de que la base para el cálculo del 85% es la totalidad de los ingresos de la entidad que reparte el dividendo, en este caso MEDIACAPITAL BV. Por tanto se procede a analizar la naturaleza de la totalidad de esos ingresos. Son los identificados como "opbrengsten" en holandés " o como income" en inglés. Se puede observar como fundamentalmente el obligado tributario no ha tenido en cuenta los ingresos procedentes de sociedades holandesas y no holandesas que se reproducen en las siguientes tablas: (...)

Los ingresos de participaciones holandesas provienen de MEDIAPRODUCTION PROPERTIES BV, la cual, a su vez, participaba en sociedades españolas.

Esta circunstancia impide tomar en cuenta esos ingresos como provenientes de la realización de actividades empresariales en el extranjero. Concretamente el artículo 21 exige que "los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero" y en este caso provienen de la realización de actividades empresariales en España por lo que en el cálculo del 85% no se deben de tener en cuenta.

Incumple la sociedad MEDIACAPITAL BV por tanto el requisito impuesto por el artículo 21 de que el 85% de sus ingresos procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero."

En relación a la aplicación del artículo 32 del TRLIS, se señala:

"Para ello en primer lugar se halla el tipo efectivo del impuesto holandés soportado por MEDIACAPITAL BV en los años 2004 y 2005. Se recuerda que en el año 2003 la cuota fue cero como la base misma. Para ello se divide la cuota líquida "Belastingsbedrag"o "Tax due" entre el resultado contable y el tipo efectivo se aplica a los dividendos repartidos. (...)

Este impuesto efectivamente satisfecho se corresponde con el importe total del dividendo, correspondiendo a la sociedad MEDIACABLE un tercio del mismo al ser tres los socios por partes iguales.

Se reconoce en consecuencia en el ejercicio 2006 una deducción por doble imposición internacional del siguiente importe por los impuestos efectivamente pagados: Deducción por doble imposición internacional 9.008,58; 5.969,92"

En relación a la aplicación del artículo 30 del TRLIS se sostiene en el Acuerdo de Liquidación:

"El análisis siguiente concluirá que, contrariamente a lo declarado por el contribuyente y a lo que ha sostenido a lo largo del procedimiento procede la aplicación del artículo 32 y no del 30 del texto refundido.

En primer lugar, debe destacarse que los resultados con cargo a los cuales MEDIACAPITAL BV repartió los dividendos solo se sometieron a tributación en Holanda cuando tenían la consideración de intereses no así de dividendos. Por ello resulta pacífica en este expediente la procedencia de la deducción por doble imposición internacional de dividendos respecto de la parte de ingresos de MEDIACAPITAL BV que se corresponde con intereses percibidos. Todo ello con base en el apartado 1 del artículo 32 que señala que "1. Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en

territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo" con el límite previsto en el propio artículo 32 3: "Esta deducción juntamente con la establecida en el artículo anterior respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español".

En consecuencia, este análisis se centrará en la parte de los dividendos que procede de ingresos de MEDIACAPITAL BV por dividendos percibidos de otras sociedades.

Respecto a estos dividendos percibidos de MEDIACAPITAL BV el contribuyente aplica la deducción por doble imposición interna del artículo 30 antes transcrito, basándose en los argumentos contenidos en el escrito presentado a la Inspección el 28 de abril de 2011 (que se reproduce en los Antecedentes de Hecho).

El obligado tributario añade en sus alegaciones que la negación de la deducción prevista en el art. 30 de la LIS por el hecho de la participación en subfiliales españolas de las que provienen en última instancia los dividendos a través de una filial residente en otro Estado Miembro supone un desigualdad de trato por razón de la residencia que contraviene frontalmente la libertad de establecimiento y circulación de capitales contenida en los artículos 49 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea . Entiende el obligado tributario que se produce una desventaja cuando se aplica el art. 32 en lugar del art. 30 del TRLIS respecto a dividendos percibidos de una subfilial residente en España cuando la filial reside también ese territorio, y que no es aceptable pretender una diferencia de trato fiscal atendiendo al Estado de residencia de la sociedad filial Así lo ha entendido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia Papillon, de 27 de noviembre de 2008, asunto C-418/07 .

Por último el obligado tributario alega la obligación de la Inspección de interpretar el art. 30 de la LIS de acuerdo con la normativa comunitaria, en base a los siguientes motivos: prelación del derecho comunitario sobre la norma interna; el reconocimiento de los efectos de las sentencias del TJUE; la absoluta adecuación a la Directiva 90/435 de la aplicación del art. 30 de la LIS a los dividendos percibidos por MEDIACABLE en 2006; y la improcedencia de la deducción prevista en el art. 32 de la LIS -

Frente a ello la Inspección fundamenta la presente regularización en los siguientes argumentos:

1.-La legislación española reserva el artículo 30 para evitar la doble imposición interna, mientras que el regula en el artículo 32 la deducción para evitar la doble imposición económica internacional, es decir, el supuesto de hecho ahora analizado. Como el artículo 32 del TRLIS regula la doble Imposición económica, permite la deducción del impuesto subyacente que ha recaído sobre los beneficios con cargo a los cuales se ha distribuido el dividendo.

La normativa interna es clara al respecto y el principio básico de la misma, contenido en el citado precepto, es que la deducción para evitar la doble imposición tiene como límite el importe del impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por estas rentas.

2.-Los argumentos del obligado tributario vienen a señalar que si no se aplicara la deducción por doble imposición interna a los dividendos percibidos de los Países Bajos se contravendría el derecho comunitario. En relación con esta pretensión se ha de indicar que el Consejo de la Comunidad Europea, a efectos de asegurar una mayor neutralidad en el tratamiento tributario de los dividendos en las relaciones matrices-filiales y conseguir libertad en los movimientos de capitales, aprobó el 23 de julio de 1990 la Directiva 90/435/CEE (modificada por la Directiva 123/2003/CE de 22 de diciembre) a la que hubieron de acomodarse las legislaciones estatales de los países miembros antes de 1 de enero de 1992, en la que se contienen las medidas adecuadas para evitar la doble imposición de dividendos. De acuerdo con el artículo 4 de la citada directiva, modificado por la Directiva 123/2003/CE de 22 de diciembre: "1. Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquélla en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz y el Estado del establecimiento permanente: -O bien se abstendrán de gravar dichos beneficios, -O bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente cumplan los requisitos previstos en los artículos 2 y 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado (....)". La normativa española establecida para evitar la doble imposición de dividendos en las relaciones matrices-filiales, se adecúa perfectamente a la Directiva 90/435/CEE , habiendo optado por abstenerse de gravar dichos beneficios cuando los dividendos que reparte la filial proceden de la realización de actividades empresariales en el extranjero (art. 21 TRLIS) y gravarlos en otro caso, autorizando al mismo tiempo a la sociedad

matriz, en este caso MEDIACABLE, a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado (art. 32 TRLIS).

Por el contrario, es la aplicación del artículo 30 TRLIS a los dividendos procedentes de filiales no residentes, tal y como pretende el contribuyente, la que no se ajustaría al artículo 4 de la directiva 90/435/CEE, en la medida que ésta habla de la deducción del impuesto abonado por la filial y no de la cuota íntegra correspondiente a la base imponible derivada de dichos dividendos a la que hace referencia el artículo 30 TRLIS. Por ello carece de sentido la alegación del obligado tributario según la cual la aplicación del art. 30 de la LIS a los dividendos percibidos por MEDIACABLE en 2006 se adecúa a la Directiva 90/435.

3.-Por otra parte, es el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el que confirma que la aplicación del sistema del artículo 32 es conforme al derecho comunitario. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en lo que atañe a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición económica de los beneficios distribuidos por una sociedad residente, los accionistas beneficiarios residentes no se encuentran necesariamente en una situación comparable a la de los accionistas beneficiarios residentes en otro Estado miembro (sentencia Denkvit Internationaal y Denkvit France de 14 de diciembre de 2006, sentencia Amurta de 8 de noviembre de 2007, y sentencia en el caso de las Comunidades Europeas contra Italia de 19 de noviembre de 2009)."

Una cuestión muy semejante a la que se nos plantea ha sido objeto de análisis y resolución en nuestra sentencia de 3 de diciembre de 2015, recurso 202/2013, de cuyos razonamientos debemos destacar:

"La cuestión discutida se centra en el régimen fiscal aplicable a los dividendos percibidos por una sociedad matriz residente en España de sus filiales extranjeras. La recurrente sostiene que le es de aplicación el régimen previsto en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por entender que el régimen previsto en el artículo 32 del mismo Texto Legislativo, vulnera el artículo 43 del TUE (hoy 49 del TFUE), y, subsidiariamente, la exención prevista en el artículo 21 del mismo Texto Legislativo.

SEGUNDO: Veamos en primer término la normativa aplicable.

El artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004, establece, en lo que ahora interesa:

"1. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50 por ciento de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios. La base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de éstos.

2. La deducción a que se refiere el apartado anterior será del 100 por ciento cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al cinco por ciento, siempre que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. La deducción también será del 100 por ciento respecto de la participación en beneficios procedentes de mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca y asociaciones."

Por su parte, el artículo 32 determina:

"1. Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo. Para la aplicación de esta deducción será necesario que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del cinco por ciento, y que aquélla se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2. Tendrá también la consideración de impuesto efectivamente pagado el impuesto satisfecho por las entidades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que, a su vez, estén participadas directamente por aquellas, y así sucesivamente, en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos siempre que dichas participaciones no sean inferiores al cinco por ciento y

cumplan el requisito a que se refiere el apartado anterior en lo concerniente al tiempo de tenencia de la participación."

Se observa sin esfuerzo alguno, que el régimen de deducción difiere si los dividendos provienen de una entidad residente en España, o, por el contrario, los dividendos se perciben de una entidad no residente en territorio español. En el primer caso, la deducción es el 50% o el 100%, según la participación en la entidad de la que se perciben los dividendos, de la cuota íntegra correspondiente a base imponible derivada de los dividendos.

En el segundo, la deducción alcanza al impuesto efectivamente pagado.

En el supuesto del artículo 30, cuando la entidad perceptora de los dividendos participe al 5% o mayor porcentaje en el capital de la entidad de la que se obtuvieron, se aplica un régimen de exención, pues la deducción lo es del 100% de la cuota íntegra.

En el caso del artículo 32, se sigue un régimen de imputación respecto de las entidades que percibe el dividendo cuando ostenta la anterior participación en el capital de la entidad que los distribuye, con la consecuencia inevitable, de que en este caso el beneficio fiscal depende del tipo efectivo del gravamen, no del nominal, y excluyendo, con ello, de la deducción, las bonificaciones, desgravaciones y ventajas fiscales de que hubiese disfrutado la entidad generadora del beneficio subyacente que dio origen a los dividendos distribuidos, efecto éste que no se produce en el supuesto del artículo 30.

Para la correcta resolución de la presente controversia, debemos partir de la doctrina elaborada por el TJUE en relación a la diferenciación fiscal en el tratamiento de los dividendos. La sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de septiembre de 2015, asunto C-386/14, declara en su parte dispositiva:

"El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual una sociedad matriz que lo integra se beneficia de la neutralización de la integración de una parte proporcional de gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5 % del importe neto de los dividendos percibidos por ella de las sociedades residentes que forman parte de la consolidación, mientras que dicha neutralización le es denegada, en virtud de dicha normativa, respecto a los dividendos que le son distribuidos por sus filiales situadas en otro Estado miembro que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación."

Los razonamientos que interesa destacar son:

"15 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que se obstaculiza la libertad de establecimiento si, en virtud de una legislación de un Estado miembro, una sociedad residente que posee una filial o un establecimiento permanente en otro Estado miembro sufre una diferencia de trato fiscal desfavorable respecto de una sociedad residente que posea un establecimiento permanente o una filial en el primer Estado miembro (véase la sentencia *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 19 y jurisprudencia citada).

16 En virtud de la normativa controvertida en el litigio principal, los dividendos percibidos por una sociedad matriz residente que provengan de una filial, ya sea residente o no residente, se deducen del beneficio neto de la sociedad matriz, excepto la parte proporcional de los gastos y cargas. Los gastos y cargas relativos a las participaciones cuyos dividendos están exentos del impuesto son consideradas, en efecto, no deducibles del beneficio de la sociedad matriz.

17 Sin embargo, esta integración de la parte proporcional de los gastos y cargas en el beneficio de la sociedad matriz se neutraliza en favor de una sociedad matriz que forme parte de un grupo en consolidación fiscal, en el sentido del artículo 223 A del CGI, únicamente en lo que respecta a los dividendos distribuidos por sus filiales pertenecientes a ese grupo.

18 Así, se desprende de una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, que los dividendos percibidos por una sociedad matriz residente que forma parte de un grupo en consolidación fiscal, y que han sido distribuidos por sus filiales pertenecientes al mismo grupo fiscal, se deducen en su totalidad del beneficio neto de la sociedad matriz y, por tanto, quedan enteramente exentos del impuesto sobre sociedades en ese Estado miembro, mientras que los dividendos percibidos por dicha sociedad de filiales que no pertenecen a dicho grupo fiscal sólo quedan parcialmente exentos de dicho impuesto, debido a la integración de la parte proporcional de gastos y cargas en el beneficio de dicha sociedad matriz.

19 Ahora bien, dado que, en virtud de dicha normativa, únicamente las sociedades residentes pueden formar parte de un grupo en consolidación fiscal, la ventaja fiscal de que se trata en el litigio principal queda reservada a los dividendos de origen nacional.

20 El hecho de excluir del beneficio de dicha ventaja a una sociedad matriz cuya filial esté establecida en otro Estado miembro puede hacer menos atractivo para esa sociedad matriz el ejercicio de la libertad de establecimiento, disuadiéndola de constituir filiales en otros Estados miembros.

21 Para que esa diferencia de trato sea compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, es preciso que afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o que resulte justificada por una razón imperiosa de interés general (véase la sentencia X Holding, C-337/08 , EU:C:2010:89 , apartado 20).

22 Ahora bien, el hecho de que los dividendos percibidos por una sociedad matriz, que disfrutan de la exención fiscal total, provengan de filiales que forman parte del grupo en consolidación fiscal al que pertenece igualmente la sociedad matriz afectada no corresponde a una diferencia de situación objetiva entre sociedades matrices que justifique la diferencia de trato apreciada (véanse, en este sentido, las sentencias Papillon, C-418/07 , EU:C:2008:659 , apartados 23 a 30; X Holding , C-337/08 , EU:C:2010:89 , apartados 21 a 24, y SCA Group Holding y otros, C-39/13 a C-41/13 , EU:C:2014:1758 , apartados 29 a 31). En efecto, respecto a una normativa como la controvertida en el litigio principal, que prevé, como resultado de la neutralización de la integración de la parte proporcional de gastos y cargas en el beneficio de la sociedad matriz, la exención fiscal total de los dividendos percibidos, la situación de las sociedades pertenecientes a un grupo en consolidación fiscal es comparable a la de las sociedades que no pertenecen a dicho grupo, en la medida en que, en ambos casos, por una parte, la sociedad matriz soporta gastos y cargas vinculados a su participación en su filial y, por otra parte, los beneficios generados por la filial y de los cuales surgen los dividendos distribuidos pueden, en principio, ser objeto de doble imposición económica o de una imposición en cadena (véanse, en este sentido, las sentencias Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08 , EU:C:2011:61 , apartado 113, y Santander Asset Management SGIC y otros, C-338/11 a C-347/11 , EU:C:2012:286 , apartado 42)."

Esta doctrina general es plasmada, igualmente, en la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2015, asunto C-66/14 .

Ciertamente las citadas sentencias no contemplan un supuesto idéntico al que se analiza en autos, pero su doctrina ayuda a enmarcar y comprender los pronunciamientos contenidos en la sentencia de 13 de noviembre de 2012, asunto C-35/11 , que, precisamente da respuesta a una cuestión prejudicial en la que se preguntaba en esencia, si los artículos 49 TFUE y 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación de un Estado miembro que aplica el método de exención a los dividendos de origen nacional y el método de imputación a los dividendos de origen extranjero, cuando en dicho Estado miembro el nivel efectivo de tributación de los beneficios de las sociedades es generalmente inferior al tipo impositivo nominal.

Esta cuestión se plantea sobre unos parámetros idénticos a los que hoy debemos resolver. Conviene por ello recoger los razonamientos relevantes al supuesto que enjuicamos:

"37 Procede recordar que, respecto de una normativa fiscal, como la controvertida en el litigio principal, dirigida a evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, la situación de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen extranjero es comparable a la de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen nacional en la medida en que, en ambos casos, los beneficios realizados pueden ser objeto, en principio, de una doble imposición en cadena (sentencias Test Claimants in the FII Group Litigation, antes citada, apartado 62, y de 10 de febrero de 2011 , Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08 , Rec. p. I-305, apartado 59).

38 En estas circunstancias, los artículos 49 TFUE y 63 TFUE obligan a un Estado miembro que dispone de un sistema para evitar la doble imposición económica en el supuesto de dividendos que los residentes perciben de sociedades residentes a conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes (véanse las sentencias Test Claimants in the FII Group Litigation, apartado 72, y Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, apartado 60, antes citadas).

39 A continuación, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ha declarado que un Estado miembro es libre, en principio, de evitar la doble imposición en cadena de los dividendos percibidos por una sociedad residente optando por el método de exención cuando los reparte una sociedad residente y por el método de imputación cuando los reparte una sociedad no residente. Ambos métodos son equivalentes siempre que el tipo impositivo sobre los dividendos de origen extranjero no sea superior al tipo impositivo aplicado a los dividendos de origen nacional y que el crédito fiscal sea al menos igual al importe pagado en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios hasta el límite de la cuantía impositiva aplicada en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria (véanse las sentencias Test Claimants in the FII Group Litigation, antes citada, apartados 48 y 57;

Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, antes citada, apartado 86, y de 15 de septiembre de 2011, Accor, C-310/09, Rec. p. I-8115, apartado 88, y el auto de 23 de abril de 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Rec. p. I-2875, apartado 39).

40 A este respecto, es necesario señalar que, dado que el Derecho de la Unión, en su estado actual, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Unión (sentencias de 14 de noviembre de 2006, Kerckhaert y Morres, C-513/04, Rec. p. I-10967, apartado 22, y de 8 de diciembre de 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, Rec. p. I-13023, apartado 31 y jurisprudencia citada), los Estados miembros siguen teniendo libertad para organizar su sistema de tributación de beneficios distribuidos, siempre que el sistema en cuestión no implique discriminaciones prohibidas por el Tratado FUE. Ahora bien, obligar al Estado miembro donde reside la sociedad beneficiaria de los dividendos a eximir del impuesto sobre sociedades los dividendos de origen extranjero afectaría a la competencia de dicho Estado miembro para gravar, respetando el principio de no discriminación, los beneficios así distribuidos al tipo establecido en su propia legislación.

41 Como resulta del apartado 54 de la sentencia Test Claimants in the FII Group Litigation, antes citada, las demandantes en el litigio principal refutaron la equivalencia de los métodos de exención y de imputación, alegando que, en virtud de la legislación vigente en el Reino Unido, en el supuesto de reparto de dividendos de origen nacional, éstos están exentos del impuesto sobre sociedades en sede de la sociedad beneficiaria con independencia del impuesto pagado por la sociedad que distribuye beneficios, es decir, al igual que cuando, por disfrutar de desgravaciones, ésta no es deudora o paga un impuesto sobre sociedades inferior al tipo nominal aplicable en el Reino Unido (...)

44 En primer lugar, si la sociedad residente, que reparte dividendos, está sujeta a un tipo impositivo nominal inferior al tipo impositivo nominal al que está sujeta la sociedad residente que percibe dichos dividendos, la exención fiscal de los dividendos de origen nacional para esta última sociedad dará lugar a una menor tributación de los beneficios distribuidos que la que resulta de la aplicación del método de imputación a los dividendos de origen extranjero percibidos por la misma sociedad residente, pero esta vez de una sociedad no residente sujeta también a un menor gravamen de sus beneficios debido, en particular, a un tipo impositivo nominal más reducido.

45 En efecto, la aplicación del método de exención dará lugar a que los beneficios de origen nacional distribuidos tributen al tipo impositivo nominal inferior aplicable a la sociedad que reparte dividendos, mientras que la aplicación del método de imputación a los dividendos de origen extranjero dará lugar a que los beneficios distribuidos tributen al tipo impositivo nominal superior aplicable a la sociedad que percibe los dividendos.

46 En segundo lugar, la equivalencia entre la exención fiscal de los dividendos repartidos por una sociedad residente y la aplicación de un método de imputación a los dividendos repartidos por una sociedad no residente que, a semejanza del previsto en la normativa controvertida en el litigio principal, tiene en cuenta el nivel efectivo de tributación de los beneficios en el Estado de origen también se rompe si los beneficios de la sociedad residente, que reparte dividendos, se sujetan en el Estado miembro de residencia a un nivel efectivo de tributación inferior al tipo impositivo nominal allí aplicable.

47 En efecto, la exención fiscal de los dividendos de origen nacional no da lugar a carga fiscal alguna en sede de la sociedad residente que percibe dichos dividendos con independencia del nivel efectivo de tributación aplicado a los beneficios con cargo a los cuales se pagaron los dividendos. En cambio, la aplicación del método de imputación a dividendos de origen extranjero conducirá a una carga fiscal adicional en sede de la sociedad beneficiaria residente si el nivel efectivo de tributación aplicado a los beneficios de la sociedad que reparte dividendos no alcanza el tipo impositivo nominal al que se sujetan los beneficios de la sociedad residente beneficiaria de los dividendos.

48 Por lo tanto, contrariamente al método de exención, el método de imputación no permite transferir a la sociedad accionista el beneficio de las exenciones en materia de impuesto sobre sociedades concedidas anteriormente a la sociedad que reparte dividendos (...)

52 De lo anterior se deriva que la aplicación del método de imputación a los dividendos de origen extranjero, tal y como se establece en la normativa controvertida en el litigio principal, no garantiza un tratamiento fiscal equivalente al que resulta de la aplicación del método de exención a los dividendos de origen nacional.

53 Toda vez que, respecto de una norma fiscal, como la controvertida en el litigio principal, dirigida a evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, la situación de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen extranjero es comparable a la de una sociedad accionista que percibe dividendos de

origen nacional en la medida en que, en ambos casos, los beneficios realizados pueden ser objeto, en principio, de una doble imposición en cadena (véanse las sentencias antes citadas *Test Claimants in the FII Group Litigation*, apartado 62, y *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, apartado 59), la diferencia de tratamiento fiscal entre ambas categorías de dividendos no se justifica por una diferencia de situación relevante."

En su parte dispositiva, la citada sentencia declara:

"1) Los artículos 49 TFUE y 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación de un Estado miembro que aplica el método de exención a los dividendos de origen nacional y el método de imputación a los dividendos de origen extranjero, si se acredita, por un lado, que el crédito fiscal de que disfruta la sociedad beneficiaria de los dividendos en el marco del método de imputación es equivalente a la cuantía del impuesto efectivamente pagado por los beneficios subyacentes a los dividendos repartidos y, por otro, que el nivel efectivo de tributación de los beneficios de las sociedades en el Estado miembro de que se trate es generalmente inferior al tipo impositivo nominal establecido

2) Las respuestas aportadas por el Tribunal de Justicia a las cuestiones prejudiciales segunda y cuarta planteadas en el marco del asunto que dio lugar a la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04), también son válidas cuando: - el impuesto sobre sociedades extranjero aplicado a los beneficios subyacentes a los dividendos repartidos no fue -o no fue totalmente- pagado por la sociedad no residente que abona dichos dividendos a la sociedad residente, sino por una sociedad que reside en un Estado miembro, filial directa o indirecta de la primera sociedad; - el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades no lo pagó la sociedad residente que percibe los dividendos de una sociedad no residente, sino su sociedad matriz residente en el marco de la tributación en régimen de grupo.

3) El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que una sociedad matriz residente en un Estado miembro que, en el marco de la tributación en régimen de grupo, como la controvertida en el litigio principal, fue obligada, infringiendo las normas del Derecho de la Unión, a abonar el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades por la parte de los beneficios procedentes de dividendos de origen extranjero puede formular una reclamación de devolución de dicho impuesto indebidamente recaudado en la medida en que éste exceda el incremento del impuesto sobre sociedades que el Estado miembro de que se trate podía exigir para compensar el tipo impositivo nominal inferior que se aplicó a los beneficios subyacentes a los dividendos de origen extranjero respecto del tipo impositivo nominal aplicable a los beneficios de la sociedad matriz residente.

4) El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que una sociedad residente en un Estado miembro y titular de una participación en una sociedad residente en un tercer país que le confiere una influencia real en las decisiones de esta última sociedad y le permite determinar sus actividades puede invocar el artículo 63 TFUE para cuestionar la conformidad con esta disposición de una legislación del referido Estado miembro relativa al tratamiento fiscal de dividendos originarios de dicho tercer país, que no es aplicable exclusivamente a las situaciones en las que la sociedad matriz ejerce una influencia determinante en la sociedad que reparte los dividendos.

5) La respuesta aportada por el Tribunal de Justicia a la tercera cuestión prejudicial planteada en el asunto que dio lugar a la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, no resulta aplicable cuando las filiales establecidas en otros Estados miembros a las que no se ha podido realizar transferencia alguna del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades no están sujetas al impuesto en el Estado miembro de la sociedad matriz." De la doctrina expuesta en la mencionada sentencia, debemos destacar: a) que, respecto a la doble imposición de beneficios distribuidos, la sociedad accionista que percibe dividendos de origen extranjero es comparable a la de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen nacional, b) que los artículos 49 (antes 43 del TUE) y 63 del TFUE obligan a conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes, c) que, cuando el tipo efectivo aplicado a los dividendos de la entidad no residente, es inferior al tipo nominal del país de residencia de la perceptora de los dividendos, se rompe la equivalencia.

TERCERO: En el supuesto de autos, los dividendos fueron obtenidos por la recurrente de su filial holandesa, de la que participa al 100% de su capital, el tipo efectivo satisfecho por la filial a la Hacienda de los Países Bajos por el beneficio subyacente, fue de 12,76639%.

La recurrente no pudo aplicar la exención prevista en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , ya que su actividad no era una de las contempladas en el mismo.

Así las cosas, en el caso examinado, se ha roto la equivalencia en el tratamiento fiscal de la doble imposición respecto de los dividendos, que el TJUE considera una exigencia del TFUE (antes TUE), ya que, dada

la regulación del artículo 30 del RDL 4/2004 , a las entidades residentes en España que perciben dividendos de otras entidades también residentes en España, en las que participan en porcentaje igual o superior al 5%, se les aplica la deducción del 100% de la cuota íntegra, lo que equivale a la exención impositiva; mientras que si, en las mismas circunstancias, los dividendos se perciben de una entidad no residente, como es el caso de autos, se aplica el sistema de imputación, y por ello, la deducción tan solo alcanza a lo efectivamente pagado, que lo es en un tipo notablemente inferior al que corresponde en España por el concepto de Impuesto de Sociedades.

Acierta en sus reflexiones la entidad recurrente, cuando señala que el sistema de imputación impide trasladar las ventajas fiscales reconocidas en el país de residencia de la entidad de la que se obtienen los beneficios, mientras que tales ventajas fiscales integran la deducción en el caso en que los dividendos se perciban de una entidad residente en España. Ciertamente, este es un elemento que constituye una distorsión de la exigida equivalencia en el tratamiento fiscal.

Por otra parte, cuando los tipos efectivos en el país tercero son inferiores a los tipos nominales españoles, como es el supuesto analizado, el sistema de imputación deriva en una exención impositiva parcial, mientras que, en el caso de las entidades residentes en España, la exención abarca a la cuota íntegra. No podemos aceptar los razonamientos de la representación de la demandada, en cuanto a que no existe identidad de supuestos, para sostener la legalidad de la actuación administrativa. La recurrente cita en su demanda el artículo 25 del Convenio de Doble Imposición suscrito por España y los Países Bajos, alegando que el sistema aplicado ha producido una discriminación en el caso que contemplamos.

Pero, como hemos visto, la situación no se reconduce a un problema de discriminación - sin entrar a examinar si se produce o no -, sino a un problema de vulneración de los TUE y TFUE, en sus artículos 43 y 49 y 63 respectivamente; y, con ello, a una cuestión de preeminencia del Derecho Europeo sobre el Derecho interno. Siguiendo la doctrina contenida en la sentencia del TJUE de 13 de noviembre de 2012, asunto c-35/11, y dados sus claros términos, no podemos por más que declarar contraria a Derecho la Resolución impugnada.

La consecuencia de esta declaración no puede ser otra que la recogida por el TJUE en la sentencia citada:

"(...) una sociedad matriz residente en un Estado miembro que, en el marco de la tributación en régimen de grupo, como la controvertida en el litigio principal, fue obligada, infringiendo las normas del Derecho de la Unión, a abonar el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades por la parte de los beneficios procedentes de dividendos de origen extranjero puede formular una reclamación de devolución de dicho impuesto indebidamente recaudado en la medida en que éste exceda el incremento del impuesto sobre sociedades que el Estado miembro de que se trate podía exigir para compensar el tipo impositivo nominal inferior que se aplicó a los beneficios subyacentes a los dividendos de origen extranjero respecto del tipo impositivo nominal aplicable a los beneficios de la sociedad matriz residente (...)"

Por ello, a la actora le asiste el derecho a la devolución del Impuesto de Sociedades indebidamente recaudado en la medida en que éste exceda el incremento del impuesto sobre sociedades que el Estado miembro de que se trate podía exigir para compensar el tipo impositivo nominal inferior que se aplicó a los beneficios subyacentes a los dividendos de origen extranjero respecto del tipo impositivo nominal aplicable a los beneficios de la sociedad matriz residente, en los términos solicitados en el suplico de la demanda."

Esta sentencia ha sido confirmada por la del Tribunal Supremo de fecha de 16 de febrero de 2017, RC 255/2016 , en los siguientes términos:

"TERCERO.- Ciertamente resulta contradictoria la impugnación que realiza el Abogado del Estado, por las razones que aduce la parte recurrida, aunque no puede aceptarse la incorrección de la vía utilizada para denunciar que la valoración de la prueba fue irracional y arbitraria, ya que debe articularse por el cauce del art. 88. 1 d), según reiterada jurisprudencia, como hizo el Abogado del Estado. Sentado lo anterior, si bien es cierto también que la sentencia no menciona expresamente que el tipo medio efectivo del Impuesto sobre Sociedades fuese inferior al tipo nominal, de su fundamentación se deduce de forma patente que la Sala realizó la comparativa requerida por el TJUE entre el tipo efectivo y el tipo nominal, llegando a la conclusión postulada por la parte actora, en cuanto rechaza los razonamientos de la representación de la demandada en cuanto a que no existía identidad de supuestos, para sostener la legalidad de la actuación administrativa. Es más, en la fase administrativa se aceptó que la filial holandesa estaba sometida en su país de residencia a un tipo impositivo muy inferior al tipo al que habría estado sometida si hubiera sido residente en España, habiéndose clarificado en el proceso que la normativa española para eliminar la doble imposición internacional otorgaba una mejor condición a los dividendos

distribuidos por sociedades residentes en España que a los dividendos distribuidos por sociedades residentes en la Unión Europea, siempre partiendo de que el nivel efectivo de tributación y el tipo nominal aplicable en España a las sociedades residentes cumplía con los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 13 de noviembre de 2012. En efecto, hay que reconocer que nuestro régimen de deducción difería si los dividendos provenían de una entidad residente en España o, por el contrario, se percibían de una entidad no residente en territorio español, pues en el primer caso, la deducción era del 50 % o el 100% según la participación en la entidad de la que se percibían los dividendos, de la cuota íntegra correspondiente a la base imponible derivada de los dividendos; y en el segundo, la deducción alcanzaba al impuesto efectivamente pagado. Así las cosas, en el supuesto de deducción por doble imposición interna, art. 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , cuando la entidad perceptora de los dividendos participaba al 5% o mayor porcentaje en el capital de la entidad de la que se obtuvieron, de facto se aplicaba un régimen de exención, al ser la deducción del 100% de la cuota íntegra. En cambio, en el caso de deducción por doble imposición internacional, art. 32, se seguía un régimen de imputación en la entidad que percibía el dividendo cuando ostentaba esa misma participación en el capital de la entidad que los distribuía, con la consecuencia de que en este caso el beneficio fiscal dependía del tipo efectivo del gravamen, no del nominal, excluyendo, con ello, de la deducción las bonificaciones, desgravaciones y ventajas fiscales de que hubiese disfrutado la entidad generadora del beneficio que daba origen a los dividendos distribuidos, efecto éste que no se producía en el supuesto del art. 30. Esta situación determinó que la Comisión Europea denunciase el trato fiscal discriminatorio que se aplicaba a las inversiones en sociedades no residentes, lo que se corrigió en la reforma fiscal operada en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 27/2014 , que vino a equiparar el tratamiento fiscal de participaciones de entidades residentes y no residentes. Por otra parte, la afirmación del Abogado del Estado de que la valoración de los datos aportados a las actuaciones ha sido arbitraria e irrazonable carece de fundamento, máxime cuando no se aportan las razones que permitan al Tribunal llegar a la convicción de que todo ello fue así."

Según se recoge en la Resolución impugnada, los dividendos obtenidos por las entidades holandesas se beneficiaron de una exención, por lo que el sistema de imputación impide trasladar las ventajas fiscales reconocidas en el país de residencia de la entidad de la que se obtienen los beneficios (la exención), mientras que tales ventajas fiscales integran la deducción en el caso en que los dividendos se perciban de una entidad residente en España. Así las cosas, debe concluirse que concurren los requisitos señalados por el TJUE para entender que el sistema de imputación internacional de doble imposición de dividendos (cuota tributaria efectivamente satisfecha), es discriminatorio respecto del sistema de doble imposición interna en cuanto, esta última, traslada los beneficios fiscales de tales dividendos al corregir la doble imposición.

A la actora le asiste el derecho a la devolución del Impuesto de Sociedades indebidamente recaudado en la medida en que éste exceda el incremento del Impuesto sobre Sociedades que el Estado miembro de que se trate podía exigir para compensar el tipo impositivo nominal inferior que se aplicó a los beneficios subyacentes a los dividendos de origen extranjero respecto del tipo impositivo nominal aplicable a los beneficios de la sociedad matriz residente

CUARTO : Resta analizar las cuestiones relativas a la sanción.

En el Acuerdo Sancionador podemos leer:

"La antijuridicidad supone un comportamiento contrario a una norma de Derecho imperativo, esto es, un actuar que vulnera o contraviene el tenor de una norma de obligatoria observancia.

En el presente supuesto la conducta del obligado tributario es manifiestamente antijurídica al suponer una trasgresión de las normas que imponen la obligación de presentar correctamente cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Esta obligación se recoge de forma genérica en el artículo 29.c) de la Ley 58/2003 .

De forma más específica, el artículo 136 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , por el que se aprueba el TRLISoc., establece que: "Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar y suscribir una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma determinados por el Ministro de Hacienda" y artículo 137 de la misma norma señala que: "Los sujetos pasivos, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y en la forma determinados por el Ministro de Hacienda."

Esta obligación ha sido incumplida por el sujeto pasivo, porque aunque presenta las correspondientes declaraciones anuales a efectos del Impuesto sobre Sociedades por los periodos considerados, no obstante, estas declaraciones resultan incompletas o inexactas, ya que al deducir unos gastos que no guardan correlación con los

ingresos, y al aplicar incorrectamente una exención para evitar la doble imposición y unas deducciones por doble imposición interna, cuando corresponde la aplicación de la deducción por doble imposición internacional, las autoliquidaciones no se pueden considerar correctas."

Por tanto, la conducta constitutiva de la infracción es: a) deducir unos gastos que no guardan correlación con los ingresos, y b) aplicar incorrectamente una exención para evitar la doble imposición y unas deducciones por doble imposición interna, cuando corresponde la aplicación de la deducción por doble imposición internacional.

Resulta claro que, habiendo estimado las pretensiones actoras respecto del régimen aplicable para evitar la doble imposición, la sanción por tal concepto ha quedado anulada.

Respecto de la sanción impuesta por la incorrecta deducción de los gastos, por falta de correlación acreditada con los ingresos, se aplica el artículo 191 de la LGT .

En cuanto al razonamiento de la culpabilidad, exigida por el artículo 183 de la Ley 58/2003 , respecto de la incorrecta deducción de gastos, se afirma en el Acuerdo Sancionador:

"En lo que se refiere a los gastos deducidos incorrectamente, son gastos que no se hallan correlacionados con los ingresos. En unos casos se trata de gastos personales del administrador único de la sociedad D. Rosendo o su familia, o como mínimo, cuya correlación con los ingresos no ha sido acreditada por el obligado tributario. De hecho, hasta el más común de los sujetos pasivos es consciente de la imposibilidad de deducir gastos que nada tienen que ver con la actividad desarrollada por el sujeto infractor, lo cual deviene lógico y razonable si se tiene en cuenta que el ISOC. es un tributo que descansa sobre el tráfico empresarial, siendo totalmente ajenos a dicho tráfico gastos que, a priori, por el propio concepto facturado, pueden corresponder a gastos privativos del sujeto pasivo. Por otro lado, también está ampliamente extendida la obligación de acreditar dicha afectación, en virtud del art. 105 de la LGT , artículo respecto al cual, al igual que respecto al principio de correlación de ingresos y gastos, existe numerosa jurisprudencia y doctrina administrativa que respalda la regularización practicada por la Inspección. En otros casos, la falta de la actividad, demostrada a través de la falta de generación de ingresos y de una estructura organizativa mínima, es el motivo de la regularización. Por último, la amortización de obras de arte incumple los principios más elementales de la contabilidad al presuponer que estas se deprecian sistemáticamente y que existe una correlación entre éstas y los ingresos."

La recurrente sostiene que era razonable entender la existencia de correlación entre ingresos y gastos dada la actividad que es propia de la entidad actora. De lo razonado anteriormente resulta que los gastos deducidos respondían a gastos personales del administrador único de la sociedad, o a inmueble respecto del que, en los ejercicios de 2005 y 2006, no se ha acreditado explotación alguna.

No es posible aceptar una interpretación razonable de la norma cuando los gastos, por su naturaleza, no cumplen de manera evidente los requerimientos normativos, y cuando, además, no existe elemento objetivo de prueba del que deducir que tales gastos guardaban correlación con los ingresos.

La diligencia media exigible, hubiese llevado a la actora a la conclusión de que tales gastos no eran deducibles y que existía una carencia evidente de prueba objetiva de su afectación a la actividad de la empresa, y, por ello, se aprecia la concurrencia del elemento subjetivo en grado de negligencia.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso en cuanto a) debemos anular la Resolución impugnada en relación al régimen aplicado para evitar la doble imposición por dividendos y en relación a la sanción impuesta como consecuencia de tal regularización, y b) debemos confirmar la Resolución impugnada respecto de los gastos no deducibles y la sanción impuesta por tal concepto.

QUINTO : No procede imposición especial de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria parcial, debiendo cada parte abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por Madiacable Servicios de Producción S.L. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Francisco Velasco Muñoz Cuellar, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2014 , debemos declarar y declaramos no

se ajustada a Derecho la Resolución impugnada en relación al régimen aplicado para evitar la doble imposición por dividendos y en relación a la sanción impuesta como consecuencia de tal regularización, y, en consecuencia, debemos anularla y la anulamos en tales extremos y con ella los actos de que trae causa respecto de tales aspectos, confirmándola en sus restantes pronunciamiento, sin imposición especial de costas, debiendo cada parte abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y 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; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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

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