

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053697

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 27 de febrero de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 108/2011***SUMARIO:**

IRNR. Rentas exentas en España. Beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la UE. *Percepción de los dividendos por una sociedad residente en un país no miembro de la Unión Europea, pero que forma parte del Espacio Económico Europeo y que es considerado paraíso fiscal.* La sociedad recurrente se constituyó en su momento de acuerdo con las leyes del Principado de Liechtenstein, Estado con el que España no ha suscrito convenio de doble imposición, ni ningún otro acuerdo que contenga posibilidades de intercambio de información, además de que, de acuerdo con la lista establecida en la normativa española en el Real Decreto 1080/1991 (Paraísos Fiscales) figura entre los territorios clasificados como paraíso fiscal, por lo que aún formando parte del Espacio Económico Europeo (EEE), no es un país integrante de la Unión Europea, y por ello está justificado el trato diferente de nuestra legislación interna, respecto de la tributación de dividendos, lo que no es contrario al art. 56 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, según la jurisprudencia comunitaria.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 8.

RD 1080/1991 (Paraísos Fiscales).

Convenio de 26 de abril de 1966 (Convenio con Suiza), art. 4.

PONENTE:*Doña Felisa Atienza Rodríguez.***SENTENCIA**

Madrid, a veintisiete de febrero de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 108/2011 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. CARLOS PIÑEIRA CAMPOS en nombre y representación de IPC INTERNATIONAL LIMITED frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La parte indicada interpuso, con fecha de 15 de Abril de 2011 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 27 de Julio de 2011, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró

aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 25 de Enero de 2012 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

No habiéndose solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba ni trámite de conclusiones quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

- Mediante providencia de esta Sala de fecha 13 de Febrero de 2014, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 20 de Febrero de 2014 en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo, por la representación de la entidad IPC INTERNATIONAL LIMITED, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de febrero de 2011, desestimatoria de la reclamación económico administrativa promovida contra resolución de 28 de febrero de 2008, dictada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Agencia Tributaria, en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente, correspondiente a los ejercicios 2003 a 2006, siendo la cuantía mayor de 609.277,19 euros.

Segundo.

Las anteriores actuaciones administrativas tienen origen en un escrito presentado por la interesada el 22 de agosto de 2007, en solicitud de devolución de ingresos indebidos, en el que indicaba que las entidades Mahou S.A. y Sociedad Gala de Inversiones S.A., le habían venido practicando retenciones a cuenta del IRNR sobre la renta satisfecha en concepto de dividendos abonados durante los años 2003 a 2006, aplicando un tipo del 15%. El total de las cantidades retenidas asciende a 1.903.034,49 euros, cantidades que han sido ingresadas en el Tesoro Público mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones.

Afirma la interesada que dichas retenciones resultan improcedentes ya que tanto la Ley 43/1995 como el TRLIS de 2004 han considerado como sujetos pasivos de dicho impuesto a las personas jurídicas que tengan residencia en territorio español y que se consideran residentes en territorio español a las entidades que tengan su sede de dirección efectiva en dicho territorio, cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades. Entiende la entidad reclamante que es una entidad residente ya que considera que la sede de dirección efectiva está en territorio español puesto que, la Administración en el ejercicio 1990, consideró que D. Nazario, Presidente del Consejo de Administración de IPL Internacional Limited, era residente en territorio español en ese año, como declaró el Tribunal Supremo en sentencia de 4 de julio de 2006, con ocasión del recurso de casación interpuesto contra sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de febrero de 2001.

Y manifiesta que, en un procedimiento inspector iniciado por la Comunidad de Madrid en relación con el Impuesto sobre Patrimonio de los ejercicios 2001 a 2005, éste aceptó su condición de residente fiscal en España y de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Impuesto, también la sociedad tendría la consideración de residente fiscal en España. Además de que más del 85% del activo de IPL Internacional Limited, consiste en acciones de sociedades residentes en España.

Aduce también el Convenio de doble imposición entre España y Suiza, de 3 de marzo de 1967, a los efectos de determinar la residencia fiscal en relación con la dirección efectiva de la empresa, manifestando que D. Nazario, Presidente del Consejo de Administración de IPL, es la persona que desarrollaba y desarrolla las funciones de dirección y control de dicha entidad, teniendo su residencia fiscal en territorio español, por lo que España es el lugar desde donde se adoptan y dirigen las estrategias de IPL en su conjunto.

El 28 de febrero de 2008, la Delegación Central dictó acuerdo desestimando la solicitud de devolución de ingresos indebidos, sin perjuicio de la posterior comprobación que pudiera llevarse a cabo por los órganos de la Inspección de los Tributos.

Disconforme con dicha resolución, la interesada formuló reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue íntegramente desestimada mediante el Acuerdo objeto del presente recurso.

La actora funda su pretensión impugnatoria en el presente recurso contencioso administrativo en las siguientes cuestiones: 1º) Localización en España de la residencia fiscal de las personas jurídicas a efectos del Impuesto sobre Sociedades; 2º) Prueba y carga de la prueba de los hechos determinantes de la localización de la residencia fiscal de las personas jurídicas a efectos del Impuesto sobre Sociedades; 3º) Igualdad de trato fiscal del accionista residente y no residente con residencia en el espacio económico europeo.

Tercero.

Afirma el TEAC que la cuestión debatida tiene su centro en las circunstancias de hecho relevantes, por lo que se trata de una cuestión de prueba del lugar donde radicaba la dirección y control de las actividades de la sociedad.

Como dato de partida, se afirma en la resolución combatida, que la sociedad recurrente desde su constitución, conforme a las leyes de Liechtenstein, tiene su domicilio social en Vaduz, estando su órgano de Administración compuesto por tres personas, una de nacionalidad española, D. Nazario, un vocal, D^a Consuelo, hija del anterior, y de nacionalidad española que hasta 2007 declaraba como no residente en España y un tercero, Secretario del Consejo, D. Teofilo, residente en Liechtenstein. Dicha sociedad ha venido declarando como sujeto pasivo sujeto a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, hasta la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2006, referida al ejercicio 1992, en la que se considera a D. Nazario, Presidente del Consejo de Administración, como residente fiscal en España.

En julio de 2007, la hoy recurrente presenta declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 a 2006.

El TEAC considera, no obstante, que la atribución al Sr. Nazario de la residencia fiscal en España, en modo alguno se refiere a sus actividades cuando estaba en España, es decir, si desde aquí gestionaba sus sociedades y esta sociedad en concreto, o si lo hacía durante los largos periodos de tiempo en los que no se encontraba en España, teniendo en cuenta que mantiene su residencia fiscal en Suiza, donde también tiene residencia habitual.

Sostiene la parte actora por el contrario que la sede de dirección efectiva de la entidad se encuentra en territorio español, afirmando que es en España donde se toman sustancialmente las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades empresariales o profesionales. A estos efectos, aduce que IPL no realiza actividad comercial o empresarial ya que se trata de una entidad cuyos únicos activos son las participaciones en dos entidades españolas y los activos financieros y depósitos bancarios a los que se han destinado los dividendos pagados por las participadas, así como un préstamo con el socio principal de la entidad.

Afirma que la entidad está participada por D. Nazario (98,66% del capital social), y por su hija, D^a Consuelo (1,33% del capital social), por lo que la gestión de un patrimonio de tal naturaleza exige medios personales o materiales escasos y que las decisiones de quien ostenta la mayoría del capital social y al mismo tiempo preside el órgano de Administración, constituyen las efectivas decisiones de gestión, aunque las mismas se adopten y canalicen formalmente a través de los órganos sociales. Argumenta que dos de los miembros del Consejo son españoles y residen en España y solo el Secretario es residente en Liechtenstein, porque así lo exigen las leyes de este país. Añade que la entidad no dispone de oficinas en Vaduz, siendo su sede el domicilio social de un despacho de abogados. Invoca la Ley 36/2006 de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, que aunque no se encontraba en vigor en los ejercicios de referencia, sí que constituye un referente de la tendencia antiformalista sobre el concepto de "sede de dirección efectiva", que atiende al lugar donde se toman las decisiones de la entidad y no donde estas se formalizan.

Finalmente considera la actora irrelevante el hecho alegado por el TEAC de no estar dada de alta en el IAE ni tener en España oficina ni empleados hasta el 31 de diciembre de 2006, ya que tampoco los tiene en Liechtenstein. Considera imposible la prueba de hechos negativos o inexistentes y toda su argumentación se fundamenta en que el hecho de haber pasado a ser considerado como residente en España la persona de quien dependen las decisiones esenciales de la entidad, el Presidente del Consejo de Administración, es una situación jurídica que despliega todos sus efectos de obligaciones y derechos. Manifiesta que tanto D. Nazario como la entidad, presentaron declaraciones de Impuestos en España de los ejercicios 2003 a 2006.

Cuarto.

El art. 8 del Real Decreto Legislativo 4/2004, Ley del Impuesto de Sociedades, establece:

" 1. Se considerarán residentes en territorio español, las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la disposición adicional primera de la ley de Medidas para la Prevención del fraude fiscal, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos, que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolla en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económico válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos. (Ley 36/2006 de 29 de noviembre).

La actora aduce en apoyo de su pretensión, el apartado 1 c) del citado precepto y entiende que la recurrente tiene su sede de dirección efectiva en territorio español, habida cuenta de que el Presidente del Consejo de Administración, D. Nazario, ha sido declarado como residente fiscal en España a los efectos del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, en virtud de sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2006.

La Sala no puede compartir dicha afirmación por las razones que, a continuación se exponen:

1º) De la sentencia del Tribunal Supremo que se invoca no cabe inferir la consecuencia que la parte actora extrae. Por el contrario, según se declara explícitamente en la sentencia invocada:

"La remisión a la legislación interna de cada Estado contratante puede conducir a que una persona pueda ser considerada residente en cada uno de los dos Estados contratantes; por eso, el Convenio entre Suiza y España de 26 de Abril de 1966 establece una serie de reglas para resolver los casos en que una persona física resulte residente de ambos Estados. Y en el caso que nos ocupa la circunstancia de encontrarse en España el núcleo principal de los intereses económicos del recurrente permite afirmar que nos encontramos ante un claro supuesto de doble residencia fiscal, que hace preciso acudir al apartado 2 del art. 4 del Convenio para resolver la problemática planteada, no sin antes rechazar el alegato del recurrente de que habiendo acreditado que tiene residencia fiscal en Suiza, no puede entrar en aplicación el apartado 2 del art. 4 del Convenio porque no se da la premisa prevista de doble residencia fiscal. Y no es admisible el alegato porque es innegable que el criterio utilizado por la legislación interna española para determinar la sujeción por obligación personal es el de la residencia, acorde pues a lo dispuesto en el apartado 1 del art. 4 del Convenio, sin que en éste se entre a cuestionar cuáles sean los criterios que la legislación de cada Estado aplique para estimar que se da esa residencia; resulta así inane la crítica que el recurrente hace acerca de que el criterio del centro de intereses económicos no se contempla en el apartado 1 del art. 4 del Convenio. El argumento de que, a diferencia del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, que contempla el criterio que denomina "centro de intereses vitales" únicamente como subsidiario para resolver los conflictos de doble residencia entre Estados contratantes, nuestra Ley 18/1991 lo elevó a norma de rango general, determinante, por sí solo, de la residencia habitual del sujeto pasivo, es un argumento sólo planteable en el ámbito de "lege ferenda", pero al que no puede atenderse en el marco de "lege data", aunque se considere, doctrinalmente, como un desacierto porque, en lugar de aproximarse al Modelo de Convenio de OCDE, se aleje de él, criterio doctrinal que no puede ser admitido acriticamente pues la propia Memoria del Proyecto de la que fue la Ley 18/1991 afirmaba que la consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF supone un cierto avance de la legislación española, fundamentada en la experiencia adquirida e inspirada en la línea seguida por la OCDE. De modo que el centro de intereses vitales es una circunstancia válida, con arreglo a la legislación del Estado español (art. 12. Uno de la Ley 18/1991, de 6 de Junio), para determinar la residencia fiscal a efectos del art. 4.1 del Convenio de Doble Imposición, no un criterio para resolver la doble residencia.

Así pues, de alcanzarse la conclusión -- como así debe hacerse -- de que el recurrente era residente fiscalmente en España con arreglo a la legislación interna española, quedaría cabalmente planteado un supuesto de doble residencia fiscal, que obliga a acudir a las reglas previstas en el art. 4.2 del Convenio. Por todo ello entendemos que no puede considerarse infringido -- como sostiene el recurrente en su primer motivo de casación -- el apartado 1 del art. 4 del Convenio. "

2º) Según la administración fiscal cantonal de Ginebra, la residencia del Sr. Nazario , está en Suiza; el Sr. Nazario posee domicilios permanentes propios y a su disposición tanto en España como en Suiza, así como familia y patrimonio en ambos países, habiendo alegado que el 60% de su valor patrimonial se encuentra fuera de España, por lo que, por aplicación del Convenio de Doble imposición puede ser considerado como residente en ambos países (art. 4.1 del Convenio de doble imposición en relación con el art. 12.1 b) de la ley 18/1991) , lo que obliga a acudir a las reglas previstas en el art. 4.2 del Convenio en caso de conflicto.

3º) La entidad IPL Internacional Limited, figura en los datos censales españoles (hasta el ejercicio 2006) como no residente sin establecimiento permanente. No consta dada de alta en el IAE, no posee oficinas ni empleados en España y no ha declarado en España operaciones con terceros. Hasta el 31 de diciembre de 2006, solo mantiene abierta una cuenta corriente de no residente en la Caja de Ahorros de Salamanca y Soria y hasta el 16 de marzo de 2007 no se da de alta en la obligación de practicar retenciones sobre rendimientos de trabajo personal.

4º) Desde su constitución el 27 de abril de 2001 y hasta el 8 de febrero de 2006, la entidad tiene su domicilio social en Lanstrasse 104, Vaduz, habiéndose constituido conforme a las leyes de Liechtenstein. Su órgano de Administración es el Consejo de Administración integrado por tres personas, dos de las cuales son residentes fuera de España, (el Secretario, Sr. Teofilo y su hija que hasta 2007 declaraba como no residente). En los Estatutos de la entidad, se recoge que el Consejo de Administración se reúne para tomar las decisiones siempre que los negocios lo requieran, por lo que es el órgano supremo que decide y gestiona la marcha de la entidad y no su Presidente. El Consejo de Administración se reúne en Vaduz, como lo prueba la factura que la recurrente aporta como documento nº 5, junto con el escrito de demanda, en relación a gastos del Consejo de Administración, del 14 de junio de 2005 al 17 de mayo de 2006, en relación a la declaración de impuestos de 2005/2006.

Quinto.

Como consecuencia de los hechos expuestos que han quedado debidamente acreditados y no son objeto de controversia, la Sala llega a la conclusión de que el hecho de que el Sr. Nazario , Presidente del Consejo de Administración de IPL, deba tributar en España por el IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio, de un lado, no implica necesariamente que la dirección efectiva de dicha entidad se encuentre en España, sino que , por el contrario, conforme al contenido de los Estatutos de la entidad , de la localización de su domicilio social y su constitución así como las demás razones que se han expuesto, cabe deducir que la recurrente, que no está domiciliada en España, ni se ha constituido de acuerdo a la legislación española, ni tiene actividad en España, y que ha venido tributando hasta el ejercicio 2006 como No Residente (en julio de 2007, presenta declaraciones del IS de los ejercicios 2003 a 200), debe tener dicha consideración en los ejercicios objeto de regularización.

En efecto, no es sino a partir del 8 de febrero de 2006 cuando se cambia su domicilio fiscal y el 16 de marzo de 2007 presenta declaración de alta al practicar retenciones de trabajo personal y por alquileres, teniendo empleados y oficinas, siendo a partir de este momento cuando la actora afirma que se va a realizar actividad en España, manifestando textualmente que " en coherencia con el proceso de regularización y con la intención de mantener en España, tanto sustancialmente como formalmente, la actividad de la entidad y de incrementar sus actividades se le ha dotado de unos medios de funcionamiento para avanzar en esta dirección".

El artículo 105 de la LGT , en relación a la carga de la prueba, dispone que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", carga probatoria que se incumple por la recurrente en el presente supuesto, en que no resulta acreditado , a juicio de la Sala , que la dirección efectiva de la entidad IPL Internacional AG, se encuentre en España.

Sexto.

Aduce en segundo lugar la actora, la igualdad de trato fiscal del accionista residente y no residente con residencia en el espacio económico europeo e invoca sentencia del TJUE de 11 de junio de 2009 que declara que el Reino de los Países Bajos ha incumplido el art. 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) al establecer una diferencia de trato entre las sociedades nacionales y las de los Estados del EEE (Noruega e Islandia) en un supuesto muy similar al presente, a juicio de la parte.

El TEAC, cita la sentencia del TJUE de 19 de noviembre de 2009, caso Comisión contra Italia , y reproduce los apartados 66 a 72 de la misma, ("El TJCE analiza en primer lugar la posible infracción del artículo 56 CE , apartado 1º, y aprecia que "no se discute que la legislación italiana grava los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros a un tipo impositivo mayor que el aplicado a los dividendos distribuidos a sociedades residentes" por lo que, tras rechazar diversas alegaciones formuladas por el Estado italiano, concluye que, "(...)tal diferencia de trato puede disuadir a las sociedades domiciliadas en otros Estados miembros de realizar inversiones en Italia. Constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 CE , apartado 1", descartando que concorra alguna de las justificaciones

que tal restricción pueda encontrar a la luz de lo dispuesto en el puede justificarse a la vista artículo 58 del CE . En particular, se rechaza que tal tratamiento menos favorable no puede justificarse a la vista de la lucha contra el fraude fiscal dado que "la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (DO L 336, p. 15), en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (DO L 76, p. 1)(en lo sucesivo, «Directiva 77/799»), puede ser invocada por un miembro con el fin de obtener de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos comprendidos en el ámbito de dicha.."

Analiza también la posible infracción del Acuerdo EEE, afirmando lo siguiente en los apartados 66 al 72 de la Sentencia que, por su plena aplicación al caso que nos ocupa, reproducimos, añadiendo los subrayados:

"66. De lo anterior se desprende que, si bien las restricciones a la libre circulación de capitales entre nacionales de Estados (parte del Acuerdo EEE deben apreciarse a la luz del artículo 40 y del anexo XII de dicho Acuerdo, estas estipulaciones revisten el mismo alcance jurídico que las disposiciones del artículo 56 CE , que son fundamentalmente idénticas (véase la sentencia de 11 de junio de 2009, Comisión/Países Bajos, C-521/07 , p.I-0000, apartado 33).

67. En consecuencia y por los motivos expuestos en el examen del recurso respecto del artículo 56 CE , apartado 1, procede considerar que el tratamiento menos favorable al que la legislación italiana somete a los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en los Estados parte en el Acuerdo EEE constituye una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 40 del Acuerdo EEE.

68. Sin embargo, procede señalar que esta restricción se justifica por la razón imperiosa de interés general basada en la lucha contra el fraude fiscal."

Tal como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación dentro de la Comunidad no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y los países terceros, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05 , Rec; p.I-11531, apartado 60).

70. En el caso de autos, procede señalar, en primer lugar, que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/799 no existe entre estas y las autoridades de un país tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua.

71. La República Italiana sostuvo a continuación, sin que fuera rebatido, que no existe ningún mecanismo de intercambio de información entre ella y el Principado de Liechtenstein. Finalmente, la República Italiana sostuvo, sin que tampoco fuera rebatido, que los convenios para evitar la doble imposición que suscribió con la República de Islandia y el Reino de Noruega no contienen estipulaciones que establezcan la obligación de transmitir información." concluyendo que el TJUE ha considerado justificadas diferencias de trato fiscal frente a contribuyentes de países no pertenecientes a la Unión o países de la EEE, por la razón imperiosa de interés general basada en la lucha contra el fraude fiscal, en los casos en que no existía mecanismo de intercambio de información entre el país de la Unión y Liechtenstein, sosteniendo que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/99 no existe entre éstas y las autoridades de un país tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua.

Expone el TEAC que en el caso presente nos encontramos con una sociedad cuyo domicilio radica en Liechtenstein, Estado integrado en el Acuerdo EEE pero no en la Unión Europea, por lo que conforme a la jurisprudencia comunitaria nos encontramos ante " un contexto jurídico distinto", al existente entre los países de la UE, lo que justifica una valoración diferente de las diferencias de tributación a las que la normativa interna somete a los repartos de dividendos, en razón a la residencia fiscal de los accionistas, Y tal diferencia de trato, que no puede mantenerse respecto de sociedades matrices residentes en un país de la UE, encuentra justificación y recibe diferente trato que no violenta el derecho comunitario ni el art. 56 del Tratado ni el art. 40 del Acuerdo EEE, cuando la sociedad matriz reside en Liechtenstein, país con el que España no ha suscrito Convenio de Doble Imposición ni hay posibilidades de intercambio de información entre Administraciones Fiscales, ya que este país figura entre los territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, según la lista establecida por RD 1080/1991 de 5 de julio.

Y Añade que en la transposición de la Directiva 90/435/CEE de 23 de julio de 1990, " Matriz-Filial", relativa al régimen fiscal común aplicables a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros, establece una exención para los dividendos repartidos por filiales españolas a matrices de la Unión, cuando entre ambas haya el porcentaje de participación mínimo que marca la aplicación de la Directiva, pero excluyéndola expresamente " cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal, o el establecimiento permanente esté situado, en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal".

Discrepa la parte del criterio expresado por el TEAC con fundamento en las citadas sentencias del TJUE en justificación de la desigualdad de trato, alegando que en el caso que ahora nos ocupa, la solicitud de ingresos

indebidos viene referida a las retenciones practicadas e ingresadas e concepto de IRNR por dos entidades participadas por la recurrente, Mahou S.A. y Sociedad Gala de Inversiones S.A., sociedades constituidas en España, con residencia fiscal en España y que declaran en España, habiendo aportado toda la documentación contable de la demandante en la que se aprecia que los únicos activos de la sociedad son esas participaciones en entidades residentes en España y cuentas bancarias.

Por ello, considera que las circunstancias que determinan que el pago de los dividendos está eximido de tributación en España, pueden ser verificadas por la Administración Tributaria española, y en consecuencia no está justificada la diferencia de trato, entendiéndose que esa diferencia resulta desproporcionada, ya que el objetivo de evitar la elusión fiscal está salvaguardado desde el momento en que dichas rentas ya han tributado en España y además si el perceptor fuera una sociedad española, tendrían derecho a aplicar una deducción por doble imposición del 100 por cien del importe íntegro percibido.

Deben rechazarse las alegaciones de la parte en este particular extremo, compartiendo la Sala íntegramente el criterio de la resolución del TEAC impugnada.

Es evidente que la sociedad se constituyó en su momento de acuerdo con las leyes del Principado de Liechtenstein, Estado con el que España no ha suscrito Convenio de Doble imposición, ni ningún otro Acuerdo que contenga posibilidades de intercambio de información, además de que, de acuerdo con la lista establecida en la normativa española, Real Decreto 1080/1991 de 5 de julio, figura entre los territorios clasificados como paraíso fiscal, por lo que aún formando parte del Espacio Económico Europeo, no es un país integrante de la Unión Europea, por lo que, está justificado el trato diferente de nuestra legislación interna, respecto de la tributación de dividendos, lo que no es contrario al artículo 56 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, según la jurisprudencia comunitaria.

A lo que cabe añadir que la misma Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, Directiva "Matriz- Filial", relativa al régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros, excluye su aplicación en los casos en que la sociedad matriz tenga su residencia fiscal, o el establecimiento permanente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Por ello debe desestimarse íntegramente la presente demanda.

Sexto.

De conformidad con el art. 139.1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998, no se aprecian circunstancias de mala fe o temeridad que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador D. Carlos Piñeira de Campos, en nombre y representación de la entidad IPL INTERNATIONAL LIMITED, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de febrero de 2011, a que las presentes actuaciones se contraen, y CONFIRMAR la resolución recurrida por su conformidad a Derecho, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Sin imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial.

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos legales oportunos, junto con el expediente de su razón, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma Sra. D^a FELISA ATIENZA RODRIGUEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.

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