

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088146

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1475/2022, de 14 de noviembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7910/2020

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición internacional. *Procede tomar el resultado de explotación de la entidad como referencia para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional.* La exigencia de tributación efectiva en el extranjero no impide la aplicación del art. 31.1.b) TR Ley IS, pues lo que se desprende del mismo es que si no se ha tributado efectivamente en el extranjero no se puede deducir cantidad alguna, y del mismo modo, tampoco sería aplicable la deducción si, habiendo tributado en el extranjero, la cuota íntegra que hubiese resultado aplicable de haber obtenido las rentas en territorio español fuera cero, como ocurre en el presente caso debido a que las rentas obtenidas en el extranjero no han generado un resultado positivo. En segundo lugar, respecto a la posibilidad de revertir el ajuste positivo en la base imponible del IS, el TR Ley IS obliga a realizar el ajuste para que la aplicación del método de imputación no dé lugar a una doble computación al tenerse en cuenta en un primer momento para la práctica de la deducción y en un momento ulterior para computar el gasto deducible. El problema de este sistema reside en los casos en los que no se permite al contribuyente aplicar la deducción por doble imposición internacional sobre el impuesto satisfecho en el extranjero. La Sala considera que sí es posible revertir el ajuste positivo en base a que el gasto derivado del impuesto reúne todos los requisitos para ser deducible en el IS y, en segundo término, interpretando el art. 31.2 TR Ley IS en su contexto se desprende que el ajuste solo procede en los casos en que se haya practicado la deducción por doble imposición internacional, pues sería contrario a la finalidad de la norma permitir que la deducción fuera considerada además como un gasto deducible. Confirma esta interpretación la nueva Ley 27/2014 (Ley IS) en su artículo 31, que, si bien no es aplicable a los ejercicios comprobados, si resulta un importante criterio de interpretación. [Vid., ATS, de 13 de octubre de 2021, recurso n.º 7910/2020 (NFJ083873) y SAN de 24 de septiembre de 2020, recurso n.º 288/2017 (NFJ079931) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 31.

PONENTE:

Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.475/2022

Fecha de sentencia: 14/11/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7910/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/11/2022

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 7910/2020

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 14 de noviembre de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, los recursos de casación registrados con el núm. 7910/2020, interpuestos por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, y el procurador don Jacobo Borja Rayón, en representación de PROMOTORA DE INFORMACIONES, S.A., contra la sentencia dictada el 24 de septiembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo nº 288/2017, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 2017, relativa a liquidaciones del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2006 a 2008.

Han comparecido como partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y el procurador don Jacobo Borja Rayón, en representación de PROMOTORA DE INFORMACIONES, S.A.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

1. Los recursos de casación interpuestos, de un lado, por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, y, de otro, por la representación procesal de Promotora de Informaciones SA, tienen por objeto la mencionada sentencia pronunciada el 24 de septiembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo nº 288/2017, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 2017, relativa a liquidaciones del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2006 a 2008.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Jacobo Borja Rayón en nombre y representación de PROMOTORA DE INFORMACIONES SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 2017 (RG 5865/13), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Quinto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración; confirmando el resto de la Resolución recurrida. Sin condena en costas".

Segundo. Preparación del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, y el procurador don Jacobo Borja Rayón, en representación de Promotora de Informaciones, S.A., prepararon recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifican como normas infringidas, las siguientes:

1.1. El Abogado del Estado identifica como infringida la siguiente norma que forma parte del Derecho estatal: el artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"].

Razona que la infracción denunciada es relevante y determinante del fallo de la sentencia recurrida, pues la sala a quo no se ha ajustado al tenor literal del precepto vulnerado, que exige que el impuesto satisfecho en el extranjero se integre en la base imponible en su totalidad, incluyendo la parte que no sea deducible en la cuota íntegra, sin que quepa admitir la deducibilidad de dicho importe en la base imponible. Añade que el cambio legislativo operado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"], no constituye un argumento válido, pues, por una parte, no resulta aplicable *ratione temporis* al supuesto concernido; y, por otra, la nueva regulación no es de aplicación a todos los casos, sino que se limita, únicamente, a la deducción en la base imponible en aquellos en que se devengue el IS por la realización de actividades económicas en el extranjero.

1.2. La representación procesal de Promotora de Informaciones, S.A., identifica también como norma infringida el artículo 31 TRLIS.

Razona que las infracciones denunciadas son relevantes y determinantes del fallo de la sentencia recurrida, dado que la sala a quo no estimó que "[...] el resultado de la explotación resultaba ser un concepto ajeno a los efectos de apreciar la correcta aplicación de la deducción por doble imposición internacional".

2. La Sala de instancia, por auto de 30 de noviembre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido recurrentes y recurridas ante esta Sala dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Admisión de los recursos de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 13 de octubre de 2021, acordó que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

"Primero: Determinar si procede tomar el resultado de explotación de la entidad como referencia para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades.

Segundo: De responder afirmativamente a esa cuestión, dilucidar si cabe revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible, lo que equivale a la posibilidad de deducir como gasto el impuesto satisfecho en el extranjero.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 31 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

Cuarto. Interposición de los recursos de casación.

1. La representación procesal de Promotora de Informaciones SA, mediante escrito fechado el 7 de diciembre de 2021, interpuso recurso de casación, que observa los requisitos legales, en el que se menciona como norma jurídica infringida la que ha quedado citada más arriba, y en el que alega que el pleito que aquí nos convoca se refiere a la supuesta improcedencia de la deducción por doble imposición internacional ("DDI") aplicada por

PRISA en los ejercicios 2006, 2007 y 2008 del IS. Aduce que la Administración no discutió la realidad de las rentas obtenidas ni la realidad de las retenciones aplicadas sobre las mismas, sino que únicamente considera improcedente la deducción acreditada por PRISA en relación con la tributación soportada en diferentes Estados por su filial Grupo Santillana Educación Global ("GSE"), porque el "resultado de explotación" de la entidad era negativo en los ejercicios objeto de comprobación.

Afirma que la Sala de Instancia desestimó el recurso presentado por PRISA en lo relativo a esta DDI, a pesar de que este requisito no lo exige la normativa aplicable a aquellos ejercicios - 2006, 2007 y 2008-, por lo que considera que cumple los requisitos legales establecidos para poder acceder a la deducción, y ello de acuerdo con el importe que se incluyó en las tres autoliquidaciones por este concepto, que debería ser estimado en su totalidad por este Tribunal.

Considera que la cuestión a resolver por este Tribunal se refiere a los siguientes aspectos:

- Primero, si, en un caso como el concurrente, en el que la entidad que aplica la deducción por doble imposición internacional obtiene un resultado "de explotación" negativo en su ejercicio, mantiene su derecho a aplicar esa DDI o, por el contrario, el mero hecho de arrojar pérdidas en el resultado de explotación durante un ejercicio fiscal es motivo suficiente para impedir que la compañía pueda corregir, total o parcialmente, la doble imposición internacional soportada en el extranjero.

Como parte de la cuestión anterior, en caso de que este Tribunal considerase que es correcto el criterio anterior y el límite para estimar la deducción sea el " resultado de explotación", el cálculo del resultado utilizado como base por la Inspección para proponer su regularización no puede ser considerado conforme a Derecho, en la medida en que el obligado tributario objeto del procedimiento es una entidad holding cuyo objeto social es la tenencia de participaciones de sus filiales y, por tanto, ha de calcularse el resultado de explotación con las características particulares que tienen estas compañías.

- Segundo, para el caso de que este Tribunal considerase acertado el criterio de la Sala de instancia, tanto en lo referido al resultado de explotación como variable a utilizarse, como en lo referido a la exclusión de los dividendos del mismo, procede dirimir si la compañía puede revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible para incluir el importe del impuesto soportado en el extranjero sobre las rentas obtenidas en el extranjero en su base imponible del impuesto, lo que equivaldría a la posibilidad de deducir, no como deducción pura, sino como gasto, el impuesto satisfecho en el extranjero.

En relación a la primera cuestión, afirma que la sentencia dictada infringe el artículo 31 del referido TRLIS porque la DDI aplicada por GSE resulta conforme a derecho, ya que cumplía los requisitos del referido artículo del TRLIS. El citado precepto no condiciona en modo alguno, ni de forma expresa ni tácitamente, la práctica de la DDI a la existencia de un resultado de explotación positivo, ni tampoco la jurisprudencia lo ha reclamado, porque ello sería incorrecto y contrario a la naturaleza del IS. Considera que carece de sentido limitar la aplicación de la DDI porque el resultado de explotación declarado por mi representada en los ejercicios que se discute haya sido negativo, porque el resultado de explotación de unos determinados ejercicios no puede utilizarse como parámetro para calcular la cuota íntegra que resultaría a pagar en España.

Ni el artículo 31.1 del TRLIS ni la jurisprudencia existente sobre este concepto establecen como requisito o elemento a tener en consideración para aplicar la DDI la necesidad de que el resultado de explotación o el EBITDA de la compañía que ha soportado la retención extranjera sea positivo en el ejercicio en el que aplica la deducción. Por el contrario, lo que la normativa del IS establece es un único límite, que se concreta en que la DDI no puede exceder, cualquiera que haya sido el impuesto soportado en el extranjero, del importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en el Estado de residencia de la compañía -España, en este caso- por dichas rentas que quedaron sujetas a tributación en el extranjero. Un límite que, como fácilmente se comprende, nada tiene que ver con que el importe del resultado de explotación global o EBITDA, referido de manera general a la actividad ordinaria de la sociedad que debe ser positivo, por lo que la postura de la Administración tributaria carece de base en el artículo 31 del TRLIS.

Afirma que aceptar la interpretación de la AN implicaría limitar de manera significativa el acceso a la deducción por doble imposición internacional, dado que, aunque no está legal ni jurisprudencialmente previsto, de facto se estaría estableciendo un segundo límite para aplicar la DDI, a saber: que la renta neta objeto de gravamen en el extranjero sea positiva (ingresos superiores a los gastos vinculados a su obtención), y que el resultado de explotación declarado por la entidad sea también positivo.

Aduce que, además, la tesis de la Administración vulnera otro principio tributario que resulta nuclear en el ordenamiento jurídico, como es el principio de primacía convencional, es decir, la primacía de los CDI sobre la normativa interna. Y reitera que la Administración tributaria, en el ejercicio de su potestad de comprobación, debió haber comprobado la totalidad de las partidas incluidas en el resultado de explotación de la entidad objeto del procedimiento inspector, en este caso, una entidad holding.

De forma subsidiaria, y en relación a la segunda cuestión, considera que, en los casos en los que no se permite al contribuyente aplicar la DDI sobre el impuesto satisfecho en el extranjero, se debe permitir deducir su

importe como gasto del ejercicio fiscal a los efectos del IS, neutralizando, así, el correspondiente ajuste positivo realizado en la autoliquidación presentada. El artículo 31.2 del TRLIS debe interpretarse en su contexto y, por ello, no puede considerarse un ajuste independiente de la práctica de la DDI que ordena su apartado 1, sino la consecuencia de la misma.

Termina solicitando de esta Sala:

"[...] 1º) Que, con estimación del presente recurso de casación, se establezca como doctrina que para la aplicación de la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 del TRLIS no procede tomar como referencia el resultado de explotación de la entidad, de manera que se debe excluir este parámetro para evitar la imposibilidad de acceder a la deducción cuando el resultado de explotación sea negativo en un ejercicio dado y, como consecuencia, anule la sentencia impugnada, y ello con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.

2º) Que, en caso de no estimarse nuestra petición anterior, que el resultado de explotación se calcule considerando los criterios establecidos para el cálculo del resultado de explotación a las sociedades holding.

3º) Que, subsidiariamente, se admita la procedencia de incluir como gasto del ejercicio el importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no se hubiera podido deducir en el IS a través de la DDI, revirtiendo para ello el ajuste positivo efectuado en la base imponible para incluir el impuesto soportado en el extranjero.

4º) Que, como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se situé en la posición procesal propia de mi mandante y proceda a la resolución del litigio en los términos en que planteó el debate procesal en la instancia anterior PRISA.

5º) Y, en consecuencia, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución del TEAC de Madrid de 12 de enero de 2017 (RG 6865/13) que confirmó el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02-72250325 correspondiente al concepto tributación "Impuesto sobre Sociedades", siendo la cuantía de la reclamación en lo referido exclusivamente a la DDI de 2.167.169,14 euros, de manera agregada, para los tres ejercicios comprobados, procediendo a declarar nulo el acuerdo de liquidación y las consiguientes resoluciones y sentencias derivadas".

2. El Abogado del Estado, mediante escrito fechado el 15 de noviembre de 2021, interpuso recurso de casación, que observa los requisitos legales, en el que alega que la sentencia impugnada, en tanto permite revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible, lo que equivale a la posibilidad de deducir como gasto el impuesto satisfecho en el extranjero, infringe el art. 31 TRLIS.

Aduce que la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 de la LIS se incardina dentro de los mecanismos arbitrados por nuestro ordenamiento jurídico para evitar o aliviar la doble imposición. La LIS se decanta por el método de imputación ordinaria con deducción en la cuota íntegra, mediante el cual las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero se integran en la base imponible del IS de la entidad que las percibe, deduciendo de su cuota íntegra cierto importe, para así evitar la doble imposición. La cuantía de esa deducción de la cuota íntegra depende tanto del impuesto satisfecho por la entidad residente sobre la renta obtenida en el extranjero, como de la propia cuota por el IS que en el perceptor produce dicha renta.

El objetivo perseguido con este método es admitir la deducibilidad de la cuota íntegra del impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, eso sí con el límite de la cuota íntegra que habría correspondido satisfacer en España de haberse sometido a tributación aquí, por lo que en determinados casos solo se corrige la doble imposición por una parte.

Pues bien, el art. 31.2 TRLIS exige que el impuesto satisfecho en el extranjero se integre en la base imponible en su totalidad, incluyendo también por tanto la parte de este que no sea deducible en la cuota íntegra y sin que se admita la deducibilidad de dicho importe de la base imponible. Dicho tenor literal o gramatical, que es el primero de los criterios interpretativos enunciados por el Código Civil (art. 12 LGT en relación con el art. 3 CC), se desconoce por la Sala que acude directamente al criterio de interpretación finalista.

Al prescindir de los términos literales del precepto se está corrigiendo la doble imposición mediante ajustes en la base imponible, desnaturalizando el método de imputación ordinaria con deducción en la cuota íntegra recogido en el artículo 31 del TRLIS y en el artículo 23 B del Modelo de Convenio de la OCDE.

La interpretación que defiende la Sala de la Audiencia Nacional radica en que ahora, tras la LIS 27/2014, el artículo 31.2 de la LIS dispone que el exceso no deducido en la cuota íntegra por el juego del apartado 1º del mismo precepto, será deducible de la base imponible. Sin embargo, el cambio normativo no constituye un argumento válido, pues la vigente ley del impuesto incorpora una novedad para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2015, sin que exista razón alguna para que esa regulación novedosa se aplique a ejercicios anteriores.

Solicita a la Sala que fije la siguiente doctrina:

"La imposibilidad de practicar la deducción por doble imposición del art. 31 TRLIS, por falta de renta positiva generada en el extranjero, no constituye un obstáculo para que deba practicarse el ajuste positivo efectuado en la base imponible ordenado en el apartado 2 del mencionado precepto".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12-1-17 y los actos administrativos de los que trae causa".

Quinto. *Oposición a los recursos de casación.*

1. El Abogado del Estado, como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación interpuesto por Promotora de Informaciones SA, en el que, en relación con la cuestión doctrinal planteada en el auto de admisión, propugna como doctrina correcta la siguiente:

"A efectos de lo dispuesto en el art. 31.1b) TRLIS, procede tomar el resultado de explotación de la entidad como referencia para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

2. El procurador don Jacobo Borja Rayón, en representación de Promotora de Informaciones, S.A., como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en el que alega que, en los casos en los que no se permite al contribuyente aplicar la DDI sobre el impuesto satisfecho en el extranjero, se debe permitir deducir su importe como gasto del ejercicio fiscal a los efectos del IS, neutralizando, así, el correspondiente ajuste positivo realizado en la autoliquidación presentada, pues el gasto derivado del impuesto satisfecho en el extranjero cumple con todos los requisitos para ser deducible en el IS, sin que pueda prevalecer una interpretación literal del artículo 31.2 del TRLIS frente a lo que resulta de una interpretación teleológica-sistemática del mismo.

Termina solicitando a la Sala:

"[...] proceda a desestimar el recurso de casación interpuesto por la parte recurrente contra la sentencia de 24 de septiembre de 2020 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª) de la Audiencia Nacional, recurso 288/2017, con expresa imposición de costas a la misma".

Sexto. *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 27 de enero de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 3 de octubre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. Dª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 2 de noviembre de 2022, día en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 8 de noviembre en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, y, en concreto, dar respuesta a las cuestiones que formula el auto de admisión.

Las cuestiones planteadas, pese a ser diferentes, están íntimamente relacionadas entre sí. La primera consiste, según se afirma, en determinar si procede tomar el resultado de explotación de la entidad como referencia para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades.

La segunda, de responder afirmativamente a la cuestión anterior, consiste en dilucidar si cabe revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible, lo que equivale a la posibilidad de deducir como gasto el impuesto satisfecho en el extranjero.

Segundo. Precepto objeto de interpretación.

Conforme al auto de admisión, el precepto legal que, en principio, debe ser objeto de interpretación para resolver el litigio es el artículo 31 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ["TRLIS"], citado como infringido por ambas partes recurrentes.

El artículo 31 TRLIS, en la redacción aplicable *ratione temporis*, bajo la rúbrica "Deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo", establece que:

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

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

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

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

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

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

3.(...)"

Tercero. Primera cuestión suscitada por el auto de admisión y posiciones de las partes.

1. Como hemos señalado, el auto de admisión nos interroga sobre si procede tomar el resultado de explotación de la entidad como referencia para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades.

Se trata, pues, de examinar la procedencia o no de la deducción por doble imposición internacional aplicada por la hoy recurrente, Promotora de Informaciones SA, en el impuesto sobre sociedades, régimen de declaración consolidada, ejercicios 2006, 2007 y 2008, objeto de comprobación.

2. Su adecuada solución exige partir de que la Administración tributaria regularizó, en el contexto de un procedimiento de inspección, diferentes conceptos tributarios de las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades correspondientes a los ejercicios 2006, 2007 y 2008 de la entidad Grupo Santillana de Ediciones, S.L., sociedad perteneciente al grupo de consolidación fiscal de la hoy recurrente.

Entre estos conceptos regularizados, destaca la eliminación en su totalidad de la deducción por doble imposición internacional aplicada por Grupo Santillana de Ediciones SL en las referidas autoliquidaciones. En los referidos ejercicios, la entidad referida tenía suscritos contratos de transferencia de tecnología y know-how, entre otras, con diversas sociedades filiales extranjeras. Estos contratos preveían el pago de determinadas rentas como contraprestación por las transferencias referidas. Estos pagos quedaron sujetos a retención en los Estados de la fuente de las entidades pagadoras de las rentas en cuestión, en atención a su normativa interna o a lo establecido en los Convenios para evitar la doble imposición (CDIs) que pudieran resultar aplicables a cada caso.

Al haber soportado dichas retenciones, la recurrente aplicó la deducción por doble imposición internacional, ahora examinada. Tal y como expone, la Administración no discutió la realidad de las rentas obtenidas ni la realidad de las retenciones aplicadas sobre las mismas, sino que únicamente consideró improcedente la deducción acreditada por PRISA en relación con la tributación soportada en diferentes Estados por su filial Grupo Santillana de Ediciones SL porque el "resultado de explotación" de la entidad era negativo en los ejercicios objeto de comprobación. En concreto, consideró el TEAC en su resolución de 12 de enero de 2017, confirmando en este punto la regularización practicada por la Inspección, lo siguiente:

"Por tanto como la entidad, que es quien pretende la aplicación del beneficio fiscal, no ha probado que el importe neto de las rentas derivadas de la transferencia de tecnología fuera positivo, y dado que el resultado de explotación declarado por la entidad es negativo, lo que determina que la cuota íntegra que correspondería pagar en España sería nula (base de la deducción negativa) se confirma la regularización efectuada por la Inspección".

La sentencia impugnada en casación niega la procedencia de la deducción por doble imposición internacional aplicada con base en los siguientes razonamientos (FJ 5º):

"[...] B.- La base de la deducción está constituida por los ingresos menos los gastos obtenidos para la obtención de dichos ingresos. Es decir, para determinar el importe de la deducción, en concreto, el importe de la cuota íntegra a pagar en España si las rentas se hubiesen obtenido en territorio español, deben computarse no sólo los ingresos procedentes en el extranjero sino, también, los gastos asociados a dicho ingreso. En palabra de la STS de 15 de octubre de 2011 (Rec. 4622/2008), " hay que tener en cuenta el rendimiento neto...al que se llega deduciendo de la renta bruta devengada por dicho concepto los gastos necesarios para la obtención de los mismos". Añadiendo el Alto Tribunal que si la renta así calculada, " conforme a las normas internas españolas" implica que la base de la deducción es " nula, no procede deducir cantidad alguna en la cuota del impuesto". En la misma línea, la STS de 14 de junio de 2013 (Rec. 1256/2011), establece que "la deducción de los impuestos soportados... [en un país extranjero]...tienen como límite lo que hubiera soportado como tributación de haber sido obtenida la renta en España, para cuya determinación, como señala el Abogado del Estado, se aplica la normativa española, la cual, conforme..... [al] Impuesto sobre Sociedades, considera a efectos fiscales como renta gravada la resultante de los ingresos menos gastos".

Partiendo de esta idea, el TEAC en la p. 50 explica resumidamente y con acierto cual es el criterio de la Inspección. Así, se afirma, partiendo del cuadro transcrito en la p. 47 de la Resolución, que " es incuestionable que existe un importe ingente de gastos, hasta el punto de que el resultado de la explotación es negativo". Resultando " inverosímil que, como la reclamante pretende, todos esos gastos están exclusivamente vinculados a las rentas que no proceden de la prestación de asistencia técnica y know-how", pues " la propia naturaleza de la prestación de servicios de asistencia técnica conlleva necesariamente la existencia de gastos para el que presta los mismos, gastos que pueden ser de carácter directo o indirecto".

Precisamente por ello, era de todo punto razonable que la Inspección solicitase a la demandante " el detalle de los costes directos o indirectos asociados a la prestación de dichos servicios", lo que la demandante ni hizo ni ha hecho. Repárese que al tratarse de una deducción pesa sobre ella la carga de la prueba - art 105 LGT-.

Esto es, en opinión de la Sala, lo esencial. Pues no es el resultado global sino la falta concreta de prueba pese a ser requerida la demandante al efecto. Requerimiento que se hizo respaldado por el hecho de que el resultado de la explotación era negativo.

Razona además el TEAC, en relación con la aplicación de la Consulta ICAC de 23 de julio de 2009, que es cierto que en la misma se indica, para el caso de una holding, que " los ingresos que obtenga fruto de su actividad financiera, siempre que dicha actividad se considere como actividad ordinaria formarán para del concepto "importe neto de la cifra de negocios".

Pues bien, " en este caso, según consta en las memorias de los ejercicios comprobados GSE, que obran en el expediente, en la cuenta de pérdidas y ganancias, dentro del importe neto de la cifra de negocios, se incluyen sólo los ingresos que corresponden a "prestación de servicio", de lo que parece deducirse que la propia entidad no considera la actividad financiera como su actividad ordinaria, no incluye dentro del importe neto de la cifra de negocios los ingresos frutos de su actividad financiera como así dice la contestación del ICAC".

Por todo ello, la Sala entiende que el TEAC acierta cuando afirma que " como la entidad, que es quien pretende el beneficio fiscal, no ha probado que el importe neto de las rentas derivadas de la transferencia de tecnología fuera positivo, y dado que el resultado de explotación declarado por la entidad es negativo, lo que determina que la cuota íntegra que correspondería pagar en España sería nula (base de la deducción negativa), se confirma la regularización efectuada por la Inspección".

3. Frente a ello, sostiene Promotora de Informaciones SA -en su escrito interponiendo el recurso de casación- que la sentencia dictada infringe el artículo 31 del TRLIS porque, a su juicio, la deducción por doble imposición internacional aplicada por Grupo Santilla de Ediciones SL resulta conforme a derecho, ya que cumplía los requisitos del referido artículo del TRLIS, porque el citado precepto no condiciona en modo alguno, ni de forma expresa ni tácitamente, la práctica de la deducción a la existencia de un resultado de explotación positivo, ni tampoco la jurisprudencia lo ha reclamado, porque ello sería incorrecto y contrario a la naturaleza del impuesto, que grava un hecho imponible duradero y de base imponible única, cuyo fraccionamiento por clases de renta es improcedente.

Considera que la interpretación de la sentencia impugnada implicaría limitar de manera significativa el acceso a la deducción por doble imposición internacional, dado que, aunque no está legal ni jurisprudencialmente previsto, de facto se estaría estableciendo un segundo límite para aplicar la deducción, a saber: que la renta neta objeto de gravamen en el extranjero sea positiva (ingresos superiores a los gastos vinculados a su obtención), y que el resultado de explotación declarado por la entidad sea también positivo.

4. Por su parte, el Abogado del Estado, parte recurrida, sostiene que no se trata de que se haya impuesto un segundo límite para aplicar la deducción por doble imposición internacional, sino que la interpretación del

apartado b) del art. 31 TRLIS conduce directamente a la imposibilidad de deducir el impuesto cuando la renta no hubiera originado cuota de haberse obtenido en España.

Asimismo, añade que, si los CDI enmarcan el derecho a la deducción haciendo una remisión expresa a las disposiciones de derecho interno, la disyuntiva que establece el art. 31.1 TRLIS no puede considerarse contraria a dichos Convenios, como tampoco lo es el resultado que se alcanza cuando aplicando la legislación interna del impuesto sobre sociedades, no existe renta sujeta a gravamen.

En relación al "correcto" cálculo del resultado de explotación de una sociedad holding, alega que, en el presente caso, no se ha acreditado por la recurrente que la actividad financiera forme parte de las actividades ordinarias, por lo que la conclusión alcanzada por el TEAC y la Audiencia Nacional se encuentra plenamente justificada.

Finalmente, en relación con la cuestión doctrinal planteada en el auto de admisión, propugna como doctrina correcta que, a efectos de lo dispuesto en el art. 31.1b) TRLIS, procede tomar el resultado de explotación de la entidad como referencia para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades.

Cuarto. Criterio de la Sala en relación a la primera cuestión de interés casacional. Dedución por doble imposición internacional.

1. Esta Sala comparte la posición mantenida por la Sala de instancia en la sentencia recurrida en casación.

Con carácter general, hay que señalar que el impuesto sobre sociedades español somete a gravamen la renta mundial obtenida por sus contribuyentes, aunque parte de la misma se haya obtenido en el extranjero, como ocurre en el caso que se examina, y ello aunque esta renta haya sido gravada en el estado de la fuente. Para estos casos, se establecen una serie de mecanismos para evitar, o al menos, paliar las dobles imposiciones que resultan del ejercicio del poder tributario por parte de dos estados implicados, el de residencia, en este caso España, y el de la fuente, que varía según el caso.

Tal y como expone el Abogado del Estado, la Ley del Impuesto sobre Sociedades se decanta por el método de imputación ordinaria con deducción en la cuota íntegra. Mediante el mismo, las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero se integran en la base imponible del impuesto de la entidad que las percibe, deduciendo de su cuota íntegra cierto importe, para así evitar la doble imposición. La cuantía de esa deducción de la cuota íntegra depende tanto del impuesto satisfecho por la entidad residente sobre la renta obtenida en el extranjero, como de la propia cuota por el impuesto sobre sociedades que en el perceptor produce dicha renta.

El objetivo perseguido con este método es admitir la deducibilidad de la cuota íntegra del impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, pero con el límite de la cuota íntegra que habría correspondido satisfacer en España de haberse sometido a tributación aquí, por lo que en determinados casos solo se "corrige" la doble imposición.

De esta forma, cuando el contribuyente integre en su base imponible rentas gravadas en el extranjero podrá deducir de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- el importe del impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero;
- el importe de la cuota íntegra que hubiese resultado de haber obtenido las rentas en territorio español.

Ahora bien, la deducibilidad de la cuota íntegra del impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, tiene como límite el importe de la cuota íntegra que habría correspondido satisfacer en España de haberse sometido a tributación esas rentas aquí.

Así, pues, la exigencia de tributación efectiva en el extranjero no impide la aplicación del apartado b) del artículo 31.1 TRLIS, pues lo que se desprende del referido precepto es que, si no se ha tributado efectivamente en el extranjero, obviamente no se puede deducir cantidad alguna, pero, además, si se ha tributado efectivamente en el extranjero, tampoco se puede deducir cantidad alguna si el impuesto que correspondería a esas rentas, calculado conforme a la normativa interna del impuesto sobre sociedades, es cero, como ocurre en el presente caso, debido a que las rentas obtenidas en el extranjero no han generado un resultado positivo.

Esta interpretación, que consideramos correcta, fue seguida por la Inspección que apreció que, atendido el rendimiento negativo de la prestación de servicios, el impuesto a pagar en España por dicha prestación sería inexistente, de manera que "no procede la deducción acreditada por la sociedad dependiente y aplicada por el Grupo consolidado". Posteriormente fue ratificada tanto por el TEAC, como por la Sala de instancia en su sentencia ahora impugnada.

Además, esta interpretación ha sido acogida por la Sala Tercera en las sentencias de 15 de octubre de 2011 (rec. cas. 4622/2008) y 14 de junio de 2013 (rec. cas. 1256/2011), citadas por la Sala de instancia, en las que se ha interpretado que la norma se aplica sobre la renta neta, de forma que la renta gravada resulta de la diferencia entre ingresos y gastos, aplicando para ello la normativa española. En efecto, la primera de las sentencias referidas ha declarado "[...] Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que esta Sala, en su sentencia de 30 de octubre de 2009,

casación 1581/2004 , ha mantenido que para determinar la base de cálculo de la deducción por doble imposición internacional por los intereses obtenidos en el extranjero, hay que tener en cuenta el rendimiento neto de los citados intereses, al que se llega deduciendo de la renta bruta devengada por dicho concepto los gastos necesarios para la obtención de los mismos", añadiendo "[...] En definitiva, como hemos reconocido en la sentencia de 30 de Octubre de 2009 , la base de la deducción para eliminar la doble imposición internacional sobre los intereses percibidos por la recurrente derivados de los préstamos concertados debe determinarse conforme a las normas internas españolas, de tal forma que, al ser dicha base nula, no procede deducir cantidad alguna en la cuota del Impuesto".

En similares términos se ha pronunciado esta Sala en la sentencia de 14 de junio de 2013 -rec. 1256/2011-, en la que declara: "[...] la deducción de los impuestos soportados en ... tienen como límite lo que hubiera soportado como tributación de haber sido obtenida la renta en España, para cuya determinación, como señala el Abogado del Estado, se aplica la normativa española, la cual, conforme a los artículos 10 a 23 del Impuesto sobre Sociedades, considera a efectos fiscales como renta gravada la resultante de los ingresos menos gastos".

En consecuencia, no se trata de que se haya impuesto un segundo límite para aplicar la deducción, como esgrime la recurrente, sino que la interpretación del apartado b) del art. 31 TRLIS conduce a la imposibilidad de deducir el impuesto cuando la renta no hubiera originado cuota de haberse obtenido en España.

Frente a ello, no cabe aducir la infracción del "principio de primacía convencional", esto es, la primacía de los CDI sobre la normativa interna, pues son los propios preceptos de los Convenios para evitar la Doble Imposición los que se remiten de forma expresa a las disposiciones aplicables en la legislación española.

2. En segundo término, en relación a la alegación atinente a que debió la Administración haber comprobado la totalidad de las partidas incluidas en el resultado de explotación de la entidad objeto del procedimiento inspector, en este caso, una entidad holding, ya que en el caso de las entidades holding " el resultado de explotación debe ser correctamente calculado, incluyendo como parte del mismo los dividendos percibidos por mi representada, con lo que se le hubiera permitido aplicar la DDI, por tener resultado de explotación positivo para ello aplicando correctamente la normativa aplicable comentada sobre la forma de cálculo del resultado de explotación en las sociedades holding", baste señalar que tales alegaciones fueron examinadas por el TEAC, que las rechazó por considerar que "[...] en este caso, según consta en las memorias de los ejercicios comprobados de GSE, que obran en el expediente, en la cuenta de pérdidas y ganancias, dentro del importe neto de la cifra de negocios, se incluye solo los ingresos que corresponden a "prestación de servicios" de lo que parece deducirse que la propia entidad no considera la actividad financiera como su actividad ordinaria; no incluye dentro el importe neto de la cifra de negocios los ingresos fruto de su actividad financiera como así dice la contestación del ICAC", consideraciones que fueron recogidas en la sentencia impugnada, lo que comporta que la cuestión relativa a la falta de prueba de que la actividad financiera sea una actividad ordinaria, constituye una evidente cuestión probatoria que no puede ser examinada en casación.

Quinto. Criterio de la Sala en relación a la segunda cuestión de interés casacional. Posibilidad de revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible.

1. La segunda cuestión versa sobre la posibilidad de revertir el ajuste positivo en la base imponible que corresponde a la cuota de impuesto satisfecho en el extranjero en forma de retención, cuando no puede deducirse dicho impuesto por ser negativo el rendimiento neto de la prestación de servicios que origina aquella retención.

En efecto, consiste en determinar si, en un caso en que se deniega la aplicación de la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 del TRLIS, es conforme a Derecho que la compañía revierta el ajuste positivo efectuado en la base imponible del impuesto sobre sociedades para tributar en España por el importe de la renta percibida en el extranjero, considerando como gasto fiscalmente deducible el impuesto extranjero respecto del que no se aplicó la deducción por doble imposición internacional.

2. La sentencia impugnada en casación consideró correcta la deducción del impuesto satisfecho en el extranjero, al que no se aplica la deducción por doble imposición internacional, como gasto del ejercicio, razonando (FJ 5ª) en los siguientes términos:

"En efecto, en el caso de autos la recurrente ha realizado un ajuste positivo en su base imponible, de forma que ha incrementado ésta en el importe del impuesto abonado en el extranjero; a la hora de aplicar la deducción su cuantía 0; lo que de facto implica que el impuesto abonado en el extranjero no será objeto de deducción. Es decir, la recurrente por la renta obtenida en el país de la fuente ha pagado el correspondiente impuesto y la recurrente, por la misma renta bruta pagará el impuesto en España.

Este resultado, en el caso de autos, no parece conforme con la finalidad última de la regulación -la interpretación teleológica es calificada como la regla aurea de la interpretación-. Por eso resulta razonable que la

recurrente, en un caso como el de autos, en el que no cabe deducción alguna pueda realizar el ajuste pretendido y suprimir el ajuste positivo correspondiente al impuesto extranjero que hubo de integrar en la base imponible.

Aunque no resulta aplicable al caso de autos, pues la Ley 27/2014, entró en vigor el 1 de enero de 2015, el legislador ha sido sensible al problema que hemos descrito y así en el apartado segundo al actual art 31.2 TRLIS indicando que " tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero".

Es decir, el propio legislador ha considerado que se producía un resultado no acorde con la finalidad de la norma y por ello la parte del impuesto que no haya podido ser deducible podrá tener la consideración de gasto fiscal, minorando las rentas extranjeras a integrar en la base imponible.

Acto legislativo posterior que, si bien no resulta aplicable al caso, puede tenerse en cuenta a la hora de realizar una interpretación finalista e integradora de la legislación entonces vigente.

El motivo se estima ".

La Sala de instancia, en suma, afirma que no permitir ese gasto fiscal, cuando la deducción del artículo 31.1 del TRLIS resulta ser inexistente, es contrario a la finalidad de la norma.

3. Frente a ello, sostiene el Abogado del Estado en el recurso de casación interpuesto, de un lado, que el tenor literal del artículo 31.2 del TRLIS debe, a su juicio, prevalecer sobre la interpretación finalista realizada por la Sala de instancia, y de otro, la inaplicación al caso del contenido de la Ley 27/2014, dado que *ratione temporis* no estaba en vigor en los ejercicios objeto de comprobación.

Afirma que la doctrina que debe ser fijada por la Sala es la siguiente:

"La imposibilidad de practicar la deducción por doble imposición del art. 31 TRLIS, por falta de renta positiva generada en el extranjero, no constituye un obstáculo para que deba practicarse el ajuste positivo efectuado en la base imponible ordenado en el apartado 2 del mencionado precepto".

4. La conclusión alcanzada por la Sala de instancia en este punto es compartida por esta Sala.

Conviene recordar el tenor del artículo 31 TRLIS, que señala:

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

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

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

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

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

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

La adecuada solución de dicha cuestión aconseja recordar cómo se aplica el mecanismo para evitar la doble imposición en España de acuerdo con el TRLIS.

Cuando un contribuyente obtiene rentas sujetas a tributación en otro estado, procede a contabilizarlas e integrarlas en su base imponible del ejercicio. El impuesto satisfecho en el extranjero se contabiliza como gasto, por lo que, si se aplica la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 del TRLIS, su apartado 2 obliga a realizar un ajuste positivo, para que forme parte de dicha base imponible. Ese ajuste positivo para integrar el impuesto pagado en el extranjero en el impuesto sobre español lo exige de manera expresa el artículo 31.2 del TRLIS para que la aplicación del método de imputación en él previsto para corregir la doble imposición no dé lugar al doble cómputo de un mismo concepto, pues, de no realizarse el ajuste, el impuesto satisfecho en el extranjero se tendría en cuenta primero para la práctica de la deducción por doble imposición internacional y, junto a ello, como gasto deducible, generándose un efecto "desgravatorio excesivo".

Por ello, el artículo 31.2 del TRLIS dispone que "El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible".

El problema está en los casos en los que no se permite al contribuyente aplicar la deducción por doble imposición internacional sobre el impuesto satisfecho en el extranjero, pues en estos casos habrá que determinar si se permite o no deducir su importe como gasto del ejercicio fiscal a los efectos del impuesto sobre sociedades, neutralizando, así, el correspondiente ajuste positivo realizado en la autoliquidación presentada.

La Sala considera, tal y como ha anticipado, que sí es posible revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible, deduciendo el impuesto satisfecho en el extranjero como gasto del ejercicio, en base a los siguientes razonamientos.

En primer término, el referido gasto derivado del impuesto satisfecho en el extranjero cumple con todos los requisitos para ser deducible en el impuesto sobre sociedades, pues se trata de un gasto contabilizado, debidamente justificado, imputable a los ejercicios en los que se registró y correlacionado con los ingresos obtenidos, sin que, además, exista una norma que impida su deducción, ya que no le resulta aplicable la regulación del artículo 14.1.b) del TRLIS, relativa al Impuesto sobre Sociedades español, pero no a otros impuestos.

En segundo término, la Sala considera conforme a Derecho la interpretación finalista realizada por la Sala de la Audiencia Nacional en la sentencia impugnada, sobre la que no puede prevalecer la interpretación literal o gramatical del artículo 31.2 del TRLIS pretendida por el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación.

En efecto, tal y como defiende la parte recurrida, el artículo 31.2 del TRLIS debe interpretarse en su contexto y de acuerdo con la finalidad pretendida por la norma, lo que comporta que no pueda considerarse un ajuste independiente de la práctica de la deducción por doble imposición internacional que ordena su apartado 1, sino la consecuencia de la misma. De ahí que dicho ajuste solo proceda en los supuestos en que, conforme ordena el citado apartado 1 del artículo 31 del TRLIS, se haya practicado la deducción por doble imposición internacional, porque, en ese caso, sería contrario a la finalidad del precepto permitir que el impuesto satisfecho en el extranjero, que ya se habría tomado en cuenta para la práctica de dicha deducción por doble imposición internacional fuera, además, considerado como gasto deducible. Pero en los casos en que se considere que un contribuyente no tiene derecho a la deducción por doble imposición internacional, debe permitirse que deduzca el impuesto satisfecho en el extranjero, interpretando el artículo 31.2 del TRLIS conforme a su contexto y finalidad, que no es otra que intentar evitar el doble cómputo del mismo impuesto extranjero, por un lado, a efectos de la deducción por doble imposición internacional y, por otro, como gasto deducible.

Confirma esta interpretación la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que si bien no es aplicable a los ejercicios comprobados, sí resulta un importante criterio de interpretación, al disponer en su artículo 31, relativo a la deducción por doble imposición internacional, que "Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero".

5. Conforme a lo expuesto, cabe concluir que cuando el contribuyente deduce, en aplicación de la deducción por doble imposición internacional, el impuesto satisfecho en el extranjero, debe procederse al correspondiente ajuste para que su importe forme parte de la base imponible del impuesto sobre sociedades. Por el contrario, cuando dicho impuesto extranjero no haya dado lugar a la práctica de la deducción por doble imposición internacional, deberá considerarse como gasto deducible, dado que cumple con la totalidad de los requisitos establecidos al efecto tanto en la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades, como en el anterior texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sexto. *Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las incógnitas que se nos plantean en el auto de admisión del recurso, en los siguientes términos.

Procede, por tanto, contestar a la pregunta formulada por el auto de admisión en el recurso de casación interpuesto por Promotora de Informaciones SA, relativa al cálculo de la deducción por doble imposición internacional, en el sentido de que sí procede tomar el resultado de explotación de la entidad como referencia para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades.

En relación a la segunda cuestión formulada por el auto de admisión en el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, y dada la respuesta afirmativa a la anterior cuestión, procede afirmar que, cuando el impuesto satisfecho en el extranjero no haya dado lugar a la práctica de la deducción por doble imposición internacional, sí cabe revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible, lo que equivale a la posibilidad de deducir como gasto el impuesto satisfecho en el extranjero.

Séptimo. *Respuesta a las pretensiones suscitadas en los recursos de casación.*

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que los recursos de casación interpuestos por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, y por la representación procesal de Promotora de Informaciones SA, han de quedar desestimados, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

Octavo. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

Segundo.

No haber lugar a los recursos de casación interpuestos por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, y el procurador don Jacobo Borja Rayón, en representación de PROMOTORA DE INFORMACIONES, S.A., contra la sentencia dictada el 24 de septiembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 288/2017.

Tercero.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

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.