

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 5 Nov.
2009, rec. 169/2006

Ponente: Calderón González, Jesús María.

Nº de Recurso: 169/2006

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 210244/2009

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Base imponible. Subcapitalización. Eliminación de los ajustes practicados por la Inspección por el concepto de subcapitalización al infringir el Derecho Comunitario. La mera circunstancia de que una sociedad residente obtenga un préstamo de otra con la que se encuentra vinculada establecida en Estado miembro distinto, no puede amparar una presunción general de prácticas abusivas y servir de justificación a una medida que vaya en detrimento de una libertad fundamental garantizada por el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. Dado que las empresas que reciben préstamos de sus matrices residentes en nuestro país disfrutaban de un régimen fiscal más favorable, resulta obstaculizada la libertad de establecimiento establecida en el Tratado; por lo que la regularización practicada debe ser anulada.

La AN estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC relativa al IS.

Texto

SENTENCIA

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 169/2006, se tramita a instancia de JOHNSON CONTROLS ALAGON, S.A., entidad representada por la Procuradora Dª Montserrat Sorribes Calle, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de febrero de 2006, sobre liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1 de septiembre de 1994 a 31 de agosto de 1995 y 1 de septiembre de 1995 a 31 de agosto de 1996; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo superior a 150.253,03 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso, en fecha 5 de mayo de 2006, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo: "Que teniendo por presentado este escrito, tenga también por evacuado el traslado conferido, y en méritos de lo expuesto en el cuerpo de este escrito, previos los trámites legales oportunos, se sirva dictar sentencia en la

que se declare improcedente y se ordene la anulación o revocación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de febrero de 2006 contra mi representada, y en consecuencia, considere que el Acuerdo adoptado por la Inspección contraviene el ordenamiento jurídico comunitario y el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Bélgica y España, anulando, en consecuencia, la liquidación expedida en relación con la aplicación del artículo 16.9 de la Ley 61/1978 ."

SEGUNDO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó "Que tenga por contestada la demanda deducida en el presente litigio y, previos los trámites legales, dicte sentencia por la que se desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada, por ser ésta conforme a Derecho." .

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de providencia de 12 de abril de 2007; y, finalmente, mediante providencia de 5 de octubre de 2009 se señaló para votación y fallo el día 29 de octubre de 2009, en que efectivamente se deliberó y votó.

CUARTO.- En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Johnson Controls Alagón, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de febrero de 2006, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón de fecha 20 de marzo de 2002, dictada en la reclamación nº 50/3519/99, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1 de septiembre de 1994 a 31 de agosto de 1995 y 1 de septiembre de 1995 a 31 de agosto de 1996, por un importe a ingresar de 568.366,13 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo los siguientes:

1.- Con fecha 9 de septiembre de 1999, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón de la A.E.A.T. incoó a la entidad "JONSON CONTROLS ALAGÓN, S.A.", CIF A50131812, Acta A02 número 70186655, por el concepto impositivo y períodos indicados. El Inspector actuario en el cuerpo de las actas hacía constar:

Apartado I. Respecto a la situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales, no se han apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo.

Apartado II. La fecha de inicio de las actuaciones fue el 6-4-1999, y en el cómputo del plazo de duración debe atenderse a las siguientes circunstancias: Hasta la fecha del acta no se han producido dilaciones imputables al obligado tributario ni períodos de interrupción injustificada, habiéndose extendido en el curso de las actuaciones Diligencias con fechas 11 y 27 de mayo, 9 de junio, 15 y 28 de julio de 1999.

Apartado III. De las actuaciones practicadas y demás antecedentes resulta:

1º.- Con esta misma fecha se incoa a la entidad comprobada Acta A06 previa número 70199731 por el Impuesto

sobre Sociedades, ejercicios 1994 a 31-8-1995, 1-9-1995 a 31-8-1996, y 1-9-1996 a 31-8-1997, por la regularización inspectora a la que la interesada presta su conformidad, y, acta A01 previa, número 70809371, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1-9-1997 a 31-8-1998, por la regularización inspectora a la que la interesada presta su conformidad, en las que se determinan las siguientes bases imponibles comprobadas:

1994/1995 1995/1996 1996/1997 1997/1998

414.372.636 pts 31.032.967 pts. 0 pts 382.839.251 pts.

La citada base imponible correspondiente al período 1997/1998, es el resultado de las siguientes modificaciones recogidas en la referida Acta A01 de la misma fecha: A) Por "Gastos de Conservación y Reparación", 4.321.312 pts. (25.971,61 €), que tienen la consideración de inversión [punto 4 de la Diligencia de 15-7-1999]; B) Por la diferencia entre la base imponible negativa pendiente de aplicar declarada, 793.602 pts. (4.769,64 €), y, la que corresponde, 794.782 pts. (4.776,74 €).

Con carácter previo a la determinación de dichas bases imponibles previas se han compensado bases imponibles negativas de ejercicios anteriores en los importes que se indican en el cuerpo del acta A02 de referencia.

2º.- El endeudamiento medio directo de la entidad contribuyente respecto de la entidad vinculada "Johnson controls Internacional NV", residente en Bélgica, según consta en Diligencia de fecha 28-7-1999, era:

1994/1995 1995/1996

2.045.735.376 pts. 1.733.431.773 pts.

La relación de la cuenta financiera del Grupo prestamista "Johnson Controls Internacional NV" con "JOHNSON CONTROLS ALAGÓN, S.A.", que se citan en la Diligencia de 11-5-1999, punto 1 [relaciones financieras: cuadro detallado principal e intereses], está incorporada al expediente.

"Johnsons Controls Internacional NV", con residencia en Bélgica [punto 1 Diligencia de 9-6-1999], está participada en los tres ejercicios 1994/1995, 1995/1996 y 1996/1997 al 100% por "Johnsons Controls Internacional BV", con sede en Holanda, que a su vez participa en dichos ejercicios al 99% en "JOHNSONS CONTROLS ALAGON, S.A.".

El capital fiscal medio [excluidos los resultados del propio ejercicio] del "JOHNSONS CONTROLS ALAGON, S.A.", según Diligencia de 15-7-1999, punto 1, y declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, son:

1994/1995 1995/1996

80.860.897 pts. 129.406.447 pts.

El exceso de endeudamiento señalado por el artículo 16-9 Ley 61/1978, respecto al resultado de aplicar el coeficiente 2 [RD 1841/1991] al capital fiscal anterior es:

1994/1995 1995/1996

1.884.013.582 pts. 1.474.618.879 pts.

Los gastos financieros por "Deudas con empresas del Grupo" de los ejercicios que se relacionan, de acuerdo con la declaración del Impuestos Sociedades, fueron:

1994/1995 1995/1996 1996/1997

218.275.487 pts. 187.486.371 pts. -

De ellos, corresponden a la entidad "Johnsons Controls Internacional NV" los siguientes importes [punto 2 Diligencia 15-7-1999]:

1994/1995 1995/1996 1996/1997

217.884.583 pts. 187.137.446 pts. -

La parte de intereses antes citados que corresponden al exceso de endeudamiento anterior son:

1994/1995 1995/1996

200.730.947 pts. 159.196.580 pts.

3º.- En consecuencia, de acuerdo con el artículo 16-9 de la ley 61/1978 , los intereses correspondientes al exceso señalados tienen la consideración fiscal de dividendos, y por lo tanto, según el artículo 14 -a de dicho texto legal no son fiscalmente deducibles.

No se han aportado documentos o elementos probatorios en relación con el endeudamiento que se hubiera podido obtener con terceros independientes en condiciones de libre mercado [según requerimiento que figura en el punto 2 de la Diligencia de 9-6- 1999].

4º.- Procede incrementar las bases imponibles previas comprobadas en la mencionada Acta A01 previa en:

1994/1995 1995/1996

200.730.947 pts. 159.196.580 pts.

por los intereses satisfechos correspondientes al exceso de endeudamiento con la entidad vinculada "Johnsons Controls International NV" por aplicación del artículo 16-9 Ley 61/1978 .

5º.- Los hechos recogidos en el acta no son sancionables a juicio de la Inspección, al no concurrir el elemento culposo, ni siquiera a título de simple negligencia a que se refiere el artículo 77-1 LGT , por corresponder a criterios de interpretación razonables de la norma.

6º.- Mediante Diligencias de fecha 15-7-1999 y 28-7-1999, se notificó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución, no habiendo presentado alegaciones el interesado.

Apartado IV. Como resultado de la regularización tributaria efectuada se determinaban las siguientes bases imponibles comprobadas:

1994/1995 1995/1996 1996/1997 1997/1998

213.641.689 pts. 31.032.967 pts. 359.132.745 pts. 383.634.033 pts.

y se proponía una liquidación con unas cuotas de 0 pts. (0 €), 0 pts. (0 €), 61.982.850 pts. (372.524,43 €) y 25.475.127 pts. (153.108,6 €) respectivamente, y una deuda tributaria total de 94.568.167 pts. (568.366,13 €), de las que 87.457.977 pts. (525.633,03 €) correspondían a Cuota, y el resto a Intereses de Demora.

3.- El Inspector actuario, con fecha 9 de septiembre de 1999, emitió el preceptivo Informe ampliatorio del Acta A02 de referencia en el que justifica su propuesta.

4.- La entidad interesada no presentó alegaciones ante la Inspección. El Inspector Jefe, con fecha 27 de octubre de 1999, dictó acuerdo liquidatorio en el que confirma en todos sus términos la propuesta inspectora contenida en el Acta A02 de referencia, por lo que practicó la correspondiente liquidación definitiva que fue notificada a la entidad interesada el 29 de octubre de 1999.

5.- Contra el referido acuerdo liquidatorio, con fecha 15 de noviembre de 1999, se interpuso reclamación económico- administrativa ante el Tribunal Regional de Aragón, donde se le asignó el número de registro

50/3519/99, alegando, en síntesis, lo siguiente:

1º.- No es aplicable la normativa de subcapitalización recogida por el artículo 16-9 de la ley 61/1978 por los motivos siguientes: A) Dicho precepto legal vulnera lo establecido por el artículo 9 así como el principio de no discriminación recogido por el artículo 24-5 del Convenio entre España y Bélgica para evitar la doble imposición, prevaleciendo en caso de conflicto las cláusulas del CDI sobre la normativa española interna. B) Nulidad de pleno derecho de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1841/1991 , ya que, a su juicio, se ha producido una extralimitación reglamentaria, al haberse fijado el ratio de subcapitalización mediante dicho Real Decreto, cuando, según manifiesta, debería haberse establecido mediante una norma con rango legal. C) La Administración debe acreditar que los presupuestos de hechos del artículo 16-9 de la Ley 61/1978 concurren en el caso de que se trata. D) Los intereses computados por la Inspección no se pagaron durante los ejercicios 1994/1995 y 1995/1996, y que el artículo 16-9 de la invocada Ley 61/1978 se refiere a intereses satisfechos, y no a intereses devengados. 2º.- No son exigibles intereses de demora, por recomendarlo así el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE para supuestos como el que nos ocupa.

El citado Tribunal Regional, en sesión de fecha 20 de marzo de 2002, acordó desestimar la reclamación interpuesta, y confirmar el acuerdo liquidatorio impugnado. Dicho fallo fue notificado a la entidad interesada con fecha 18 de abril de 2002.

6.- Estimando ser el referido fallo contrario a Derecho y lesivo para los intereses de la entidad, el 8 de mayo de 2002, se interpuso por Don Edemiro y Don Inocencio , en nombre y representación de la entidad "JOHNSON CONTROLS ALAGÓN, S.A.", Recurso de Alzada ante el Tribunal Regional de Aragón, para ante el Tribunal Central, donde tuvo entrada el 28 de mayo de 2002, asignándosele el número de registro RG 2339/02, en el que, en síntesis, formula alegaciones en términos similares a las realizadas en primera instancia. Posteriormente, con fecha 12 de febrero de 2003, presentó escrito de alegaciones complementarias, en las que tras reiterarse en las inicialmente efectuadas, en apoyo de sus pretensiones citaba una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de diciembre de 2002 [Asunto C-324/00].

7.- En el Antecedente de Hecho Cuarto de la citada Resolución del Tribunal Regional de Aragón se indica que la referida reclamación contra la liquidación se interpuso "con suspensión automática de su ejecución".

8.- El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 2 de febrero de 2006, desestimó el recurso de alzada, desestimación que constituye el objeto de este recurso.

SEGUNDO.- La recurrente aduce como motivos de impugnación:

1) La aplicación del artículo objeto del recurso, artículo 16,9, de la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades , resulta contrario al Ordenamiento Jurídico Comunitario y, por ende, al ordenamiento jurídico español, en la medida en que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 97 de la CE , dicho ordenamiento jurídico prima sobre el ordenamiento interno.

- Efectos de la primacía del Ordenamiento Comunitario vs. la aplicación del artículo 16.9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

- Vulneración del principio de libertad de establecimiento del artículo 43 del Tratado de Roma: Sentencia del TJCE en el caso Laukhorst Hohorts (asunto C-324-00).

2) Aplicación prioritaria del Convenio para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI entre España y Bélgica sobre la legitimación fiscal interna).

La parte se opone al Acuerdo de liquidación y a las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos por

cuanto aplican al supuesto enjuiciado la cláusula de subcapitalización prevista en el artículo 16,9, de la LIS , en la medida en que es contraria, adicionalmente, a lo dispuesto en los artículos 9 y 24,5, del CDI firmado entre España y Bélgica.

3) Nulidad de pleno derecho de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1841/1991 . Extralimitación reglamentaria. Se produjo esa extralimitación al fijarse el ratio de subcapitalización mediante Real Decreto, toda vez que el mencionado coeficiente tiene carácter sustantivo para la configuración del hecho imponible y por tanto debía haberse establecido mediante norma con rango legal, tal como ha sucedido con el artículo 20 de la Ley 43/1995 .

4) Ad cautelam, aplicación del artículo 16,9, de la LIS , de conformidad con los postulados del CDI, firmado entre España y Bélgica.

5) Intereses computados por la Inspección no se pagaron durante los periodos 1994/1995 y 1995/1996.

6) Improcedencia de exigir intereses de demora.

TERCERO.- Sobre la cuestión principal planteada en el presente procedimiento, la eliminación de los ajustes practicados por la Inspección por el concepto de subcapitalización regulada en el artículo 16,9, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, 61/78, de 27 de diciembre , conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de fecha 12 de diciembre de 2002, al infringir el Derecho Comunitario se ha pronunciado esta Sala y Sección en sentencia dictada en fecha 18 de junio de 2009, recurso 262/06 , cuyos pronunciamientos es preciso reiterar por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica

"CUARTO. El tercer de los motivos es el de la improcedencia de la regularización por el concepto de subcapitalización, regulada en el art. 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de fecha 12 de diciembre de 2002, al infringir principios del derecho comunitario.

Sobre esta cuestión, la ya citada Sentencia de la Sección Séptima, declara: "La sentencia de fecha 28 de marzo de 2008 dictada por el Tribunal Superior de Madrid siendo Ponente en comisión de servicios, el Magistrado don Jesús N. García Paredes, destinado en la Audiencia Nacional, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de febrero de 2008 y al Audiencia Nacional de fecha 30 de abril de 2008 , ponente el señor Huelin Martínez de Velasco, resuelven el tema que nos ocupa en dicha sentencia, trayendo seguidamente aquellos particulares que interesan de esta última sentencia.

(...).- "El repetido artículo 16, apartado 9, de la Ley 61/1978 , dispone que «cuando el endeudamiento directo o indirecto de una sociedad con otra persona o entidad no residente y relacionada con ella en el sentido de los apartados cuatro y cinco de este artículo, exceda del resultado de aplicar el coeficiente que se determine reglamentariamente a la cifra del capital fiscal, los intereses satisfechos que correspondan al exceso tendrán la consideración fiscal de dividendos». (20 de la Ley 43/1995 vigente en la época que nos ocupa "cuando el endeudamiento neto remunerado directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos").

No se pone en cuestión, ya lo hemos dicho, que la situación de la compañía actora responda al supuesto de hecho de este bloque normativo, por lo que obviamos cualquier consideración al respecto, pero se polemiza sobre si dicho bloque satisface las exigencias de no discriminación demandadas por el pacto bilateral suscrito en 1971

con los Países Bajos (con Francia en 1973) y por los compromisos adquiridos debido a la incorporación de España a las Comunidades Europeas.

Vaya por delante que la normativa en cuestión suministra un trato diferente para situaciones, en principio, equiparables, si se hace abstracción del lugar de establecimiento. El artículo 16, apartado 3, de la Ley 61/1978 dispone que, para la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, las operaciones entre entidades vinculadas se valoran conforme a los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Ahora bien, tratándose del endeudamiento directo entre esa clase de empresas, el apartado 9 introduce una matización, pues si una compañía residente en España y, por ende, sometida a nuestro impuesto sobre sociedades, se endeuda por encima del umbral fijado reglamentariamente con una sociedad foránea con la que se encuentra relacionada, los intereses satisfechos por las cantidades superiores a ese límite se consideran fiscalmente dividendos y, por consiguiente, un ingreso, mientras que no ocurre lo mismo si la entidad prestamista reside en nuestro país, situación en la que la prestataria, sin cortapisa alguna, puede dar a los intereses el trato fiscal que les corresponda en cuanto tales.

(...)- Pues bien, conviene obviar el debate acerca de si la norma contenida en el artículo 16, apartado 9, de la Ley 61/1978 resulta acorde con el artículo 26 del repetido Convenio bilateral, sobre el que esta Sala no se ha mostrado unánime [véanse, en sentido positivo, las sentencias de 8 de noviembre de 2002 (sección 2ª, recurso 87/00, f.j. 3º), 16 de enero de 2003 (sección 2ª, recurso 89/00, f.j. 3º), 13 de marzo de 2003 (sección 2ª, recurso 88/00, f.j.3º), 9 de octubre de 2006 (sección 7ª, recurso 109/06, f.j. 6º) y 23 de abril de 2007 (sección 7ª, recurso 295/06, f.j. 7º); en el contrario, las de 24 de julio de 2003 (sección 5ª, recurso 475/02, f.j. 2º) y de 15 de enero de 2004 (sección 5ª, recurso 626/02, f.j. 2º)].

El abandono de la discusión desde esa perspectiva no se justifica por la existencia de contradicciones, que, en su caso, habría que solventar, sino porque su análisis resulta innecesario, pues parece incontestable que, a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst (asunto C- 324/00), publicada en el Boletín Oficial de las Comunidades Europeas de 8 de febrero de 2003 (serie C, nº 31, pág. 2), el tratamiento diferente dispensado en el impuesto sobre sociedades a dos compañías nacionales que obtienen financiación de otra con la que se encuentran vinculada, en función de que esta segunda resida en el propio país o lo haga en otro Estado miembro, de modo que, en el segundo caso, los intereses pagados queden sometidos a un régimen tributario más desfavorable, contradice la libertad de establecimiento e infringe el artículo 43 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

En dicho caso, el Finanzgericht de Münster (Alemania) interrogó al Tribunal de Justicia sobre la interpretación del mencionado precepto del derecho comunitario a la vista del artículo 8 bis de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del impuesto sobre sociedades), titulado «fondos recibidos en préstamo de los accionistas», cuyo apartado 1 dispone que «la retribución de los recursos ajenos que una sociedad de capital, sujeta sin limitación al impuesto, haya obtenido de un socio que carece de crédito fiscal, que haya poseído en el curso del ejercicio económico una participación sustancial en el capital de la sociedad, se considerará constitutiva de un reparto de beneficios encubierto cuando: [...] 2. se haya acordado una retribución calculada según un porcentaje del capital y los recursos ajenos tripliquen durante el ejercicio el valor de la participación de dicho socio, a menos que la sociedad hubiera podido obtener estos recursos ajenos de un tercero en iguales condiciones o si se trata de recursos ajenos prestados para financiar operaciones bancarias habituales. [...]»

Conforme al derecho alemán, en general no tienen derecho al crédito fiscal los socios no residentes.

Para el Tribunal de Justicia esta norma supone que los intereses pagados por una filial residente como retribución

de los recursos ajenos recibidos de su matriz no residente son gravados como distribución encubierta.

Pues bien, según el mencionado órgano jurisdiccional, dicha diferencia de trato entre filiales nativas en función del domicilio de su sociedad madre constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, que se opone al artículo 43 del Tratado, en la medida en la que hace menos atractivo su ejercicio por parte de las compañías domiciliadas en otros Estados miembros, las cuales, en consecuencia, podrían renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una sucursal en el Estado de dividendos al tipo del 30 %, mientras que, si esa matriz se encuentra establecida en el mismo país, se consideran gastos y no dividendos encubiertos (apartado 29). Como se ve, la situación es la misma que la que deriva del artículo 16, apartado 9, de la Ley 61/1978, descrita en el último párrafo del fundamento jurídico anterior miembro que adopte una disposición con tales efectos (apartado 32).

Una medida de esa índole, por lo demás, carece para la sentencia que comentamos de justificación en un objetivo legítimo acorde con el Tratado. La disminución de ingresos fiscales, la lucha contra la evasión o la necesidad de garantizar la coherencia del sistema no la justifican (apartados 33 a 42). En consecuencia, habida cuenta que los Estados miembros han de ejercitar su poder tributario respetando el derecho comunitario, absteniéndose de toda discriminación por razón de la nacionalidad [sentencias de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94), apartado 16; de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94), apartado 36; de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/99), apartado 19; de 13 de abril de 2000, Baars (C-251/98), apartado 17; y de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98), apartado 37], concluye que el artículo 43 del Tratado se opone a una norma interna con un alcance como el de la disposición alemana controvertida.

La doctrina expuesta se ha reiterado en pronunciamientos posteriores, para situaciones muy semejantes a las que abordamos en el actual supuesto y en los que los rendimientos obtenidos por sociedades vinculadas reciben un tratamiento diferente en función del lugar de establecimiento. Así, podemos citar el auto de 10 de mayo de 2007, Lasertec (C-492/04), también referido a la legislación alemana. Más recientemente, la sentencia de 17 de enero de 2008, Lammers & Van Cleeff (C-105/07), ha interpretado que el artículo 43 del Tratado, así como el 48, que hace extensiva a las sociedades la libertad de establecimiento, se oponen a una legislación nacional como la allí contemplada [el artículo 18, párrafo primero, punto 3º, del code des impôts sur les revenus de 1992 belga (Código del impuesto sobre la renta), texto refundido aprobado mediante Real Decreto de 10 de abril de 1992]; la cuestión había sido propuesta por el rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen], según la cual los intereses abonados por una empresa residente de un Estado miembro a un administrador que sea una sociedad establecida en otro Estado miembro se recalifican como dividendos y se someten como tales a tributación siempre que, al inicio del período impositivo, el importe total de los anticipos generadores de intereses sea superior al capital desembolsado incrementado por las reservas sujetas a tributación, mientras que, en las mismas circunstancias, si dichos intereses se abonan a un administrador que sea una sociedad establecida en el propio Estado miembro, no se recalifican como dividendos ni se someten como tales a tributación.

(...)- Los anteriores pronunciamientos interpretativos permiten considerar solventada por el Tribunal de Justicia la controversia suscitada en este proceso, ya que ofrecen las pautas pertinentes para despejar toda duda sobre la correcta aplicación del derecho comunitario y la inadecuación a sus postulados del artículo 16, apartado 9, de nuestra Ley 61/1978. Creemos, además, que esa certeza se impondría también, en virtud de dicha jurisprudencia, a los órganos jurisdiccionales de los otros Estados miembros. De acuerdo con lo anterior, siguiendo las directrices ofrecidas por el Tribunal de Justicia desde su sentencia de 6 de octubre de 1982, CILFIT (asunto 283/81) y teniendo en cuenta que el planteamiento de una cuestión prejudicial de interpretación por el cauce del artículo 234 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea únicamente resulta obligatorio para el órgano jurisdiccional

que resuelve en última instancia, siendo así que contra esta sentencia cabrá interponer recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, estimamos innecesario dirigirnos al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas a fin de obtener, a título prejudicial, un fallo interpretativo que se impone con toda evidencia.

Ahora bien, antes de seguir adelante hay que solventar un último escollo.

La sentencia de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04), teniendo a la vista el artículo 209, apartado 2, letra e), incisos iv) y v), de la *Income and Corporation Taxes Act 1988* (Ley del impuesto sobre la renta y sobre sociedades) y resolviendo una cuestión prejudicial remitida por High Court of Justice (England & Wales), declaró también que el artículo 43 del Tratado «se opone a una legislación de un Estado miembro que restringe la facultad de una sociedad residente de deducir a efectos fiscales los intereses de un préstamo financiero concedido por una sociedad matriz, directa o indirecta, residente en otro Estado miembro o por una sociedad residente en otro Estado miembro controlada por tal sociedad matriz, sin sujetar a dicha restricción a una sociedad residente que haya obtenido el préstamo de una sociedad también residente».

Ahora bien, introdujo una matización inexistente en las otras, pues consideró que la ilegitimidad comunitaria de una previsión de tal índole cede cuando concurren dos condiciones: 1º) que se base en un examen de elementos objetivos y verificables que permitan identificar la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales, estableciendo la posibilidad de que el contribuyente pueda presentar, en su caso, y sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los motivos comerciales subyacentes a la transacción de que se trata; y 2ª) que, demostrada la existencia de tal montaje, la referida legislación sólo califique dichos intereses como beneficios distribuidos en la medida en que superen los que se habrían acordado en condiciones de libre competencia.

A juicio de la Sala ninguna de dichas dos condiciones aparecen en la normativa española. El artículo 16, apartado 9, de la Ley 61/1978, leído en combinación con los apartados 3, 4 y 5 del mismo precepto, no acude a parámetros objetivos y contrastables para cotejar si una operación de préstamo entre una filial y su matriz foránea responde a un artificio con la finalidad de eludir el pago de los tributos o reducir su monto. Simplemente presume que la transacción se ha realizado a precios inferiores a los del mercado, transfiriéndose beneficios de una entidad a otra y, por consiguiente, ocultando unas rentas que deberían tributar. Así lo expresa el Tribunal Económico-Administrativo Central en el fundamento jurídico quinto de la resolución recurrida y así lo ha declarado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para quien el artículo 16 citado establece una presunción *iuris et de iure* de que las operaciones entre sociedades vinculadas se realizan al margen de las reglas del mercado, con el fin, entre otros, de obtener ventajas fiscales, sin que, por lo tanto, los ajustes realizados en su aplicación admitan prueba en contrario [por todas, sentencias de 3 de mayo de 2002 (recurso 74/97), 29 de marzo de 2003 (recurso 3666/98), 16 de mayo de 2003 (recurso 6415/98) y 8 de junio de 2005 (recurso 2109/00)].

Pues bien, la mera circunstancia de que una sociedad residente obtenga un préstamo de otra con la que se encuentra vinculada establecida en Estado miembro distinto no puede invocarse para amparar una presunción general de prácticas abusivas y servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado [véanse las sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica (C-478/98), apartado 45; de 21 de noviembre de 2002, X e Y (C-436/00), apartado 62; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia (C-334/02), apartado 27; y de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04), apartado 50].

Dado que se presume *ex lege* que las operaciones entre entidades vinculadas se realizan del modo y con los designios expresados, en la disciplina de la Ley 61/1978 no se le ofrece al sujeto pasivo ninguna oportunidad de

justificar que se pactaron a precios semejantes a los que hubieran acordado en el mercado personas independientes ni, por ende, de acreditar la inexistencia de ningún ánimo elusivo de las cargas tributarias.

En esta tesitura parece evidente que, en la medida en que dicho trato sólo se dispensa a las empresas españolas que reciben préstamos de sus matrices establecidas en otros Estados miembros, mientras que las que realizan las mismas operaciones con entidades residentes en nuestro país disfrutan de un régimen fiscal más favorable, se obstaculiza la libertad de establecimiento proclamada en el artículo 43 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. Este precepto, dada su primacía y su efecto directo [véase, por todas, la sentencia de 11 de diciembre de 2007 *The International Transport Workers' Federation et The Finnish Seamen's* (C-438/05), apartado 68], desplaza al artículo 16, apartado 9, de la Ley 61/1978 [sentencia de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal* (asunto 106/77)], provocando, por oponerse a sus dictados, la nulidad de la liquidación tributaria recurrida, así como la de las resoluciones económico-administrativas que lo confirmaron.

A la misma solución han llegado el Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2ª), en sentencia de 21 de febrero de 2008 (recurso 8310/02), y la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección 5ª), en sentencia de 28 de marzo del mismo año (recurso 590/04).

El propio legislador español fue consciente de la oposición entre el artículo 16, apartado 9, de la Ley 61/1978 y el artículo 43 del Tratado, evidente desde el pronunciamiento de la sentencia *Lankhorst-Hohorst*. Así, al abordar en 1995 la nueva regulación del impuesto sobre sociedades [Ley 43/1995, de 27 de diciembre (BOE de 28 de diciembre)], en materia de subcapitalización excluyó del régimen específico de las operaciones de endeudamiento con personas vinculadas no residentes los casos en los que estas últimas se encontrasen establecidas en otro Estado miembro de la Unión Europea (artículo 20, apartado 4), previsión que se reproduce en el mismo artículo y apartado del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo)."

En consecuencia, aplicando este mismo criterio, se ha de estimar este motivo de impugnación, más aún cuando la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 28 de septiembre de 2006, aportada a autos por la recurrente, descansa en los mismos argumentos sostenidos por la recurrente y esta Sala.

Añadir finalmente, respecto de las manifestaciones de la Inspección de que "la entidad no ha demostrado o aportado prueba alguna de que el endeudamiento producido en su entidad vinculada hubiere podido realizarse con terceros independientes", argumento al que hace referencia la resolución del TEAC en su fundamento de derecho cuarto, que la entidad presentó ante el TEAR certificados emitidos por el Chase Manhattan Bank CmB, S.A., y el BBV acreditativos de que la entidad hoy recurrente hubiere obtenido un crédito con iguales o similares características al suscrito en su momento, que no fueron objeto de comentario por parte de ninguno de los órganos administrativos.

Con arreglo a lo expuesto procede estimar este motivo de la demanda, base de la regularización practicada que debe ser anulada, sin que por tanto sea necesario ni plantear cuestión prejudicial ni entrar a examinar el resto de los articulados en el escrito rector.

CUARTO.- De conformidad con el artículo 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:

Debemos ESTIMAR y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora D^a Montserrat Sorribes Calle, en nombre y representación de la entidad Johnson Controls Alagón, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de febrero de 2006 a que las presentes actuaciones se contraen, resolución que anulamos por no ser conforme a derecho, en los términos expuestos en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia, 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.

PUBLICACION

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.