

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ062017

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia 261/2015, de 3 de diciembre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 202/2013***SUMARIO:**

**IS. Deducción por doble imposición internacional. Deducción por doble imposición de dividendos. Políticas y principios del Derecho Comunitario. Libertad de establecimiento. Libre circulación de capitales.** En el supuesto de autos se ha roto la equivalencia en el tratamiento fiscal de la doble imposición respecto de los dividendos, que el TJUE considera una exigencia del Tratado de Funcionamiento de la UE ya que, dada la regulación del art. 30 RDL 4/2004 (TR Ley IS), a las entidades residentes en España que perciben dividendos de otras entidades también residentes en España en las que participan en porcentaje igual o superior al 5 por ciento, se las aplica la deducción del 100 por ciento de la cuota íntegra, lo que equivale a la exención impositiva; mientras que si, en las mismas circunstancias, los dividendos se perciben de una entidad no residente, como es el caso de autos, se aplica el sistema de imputación, y por ello, la deducción tan solo alcanza a lo efectivamente pagado, que lo es en un tipo notablemente inferior al que corresponde en España por el concepto de Impuesto de Sociedades. Así las cosas, le asiste el derecho a la devolución del Impuesto de Sociedades indebidamente recaudado en la medida en que éste exceda el incremento del impuesto sobre sociedades que el Estado miembro de que se trate podía exigir para compensar el tipo impositivo nominal inferior que se aplicó a los beneficios subyacentes a los dividendos de origen extranjero respecto del tipo impositivo nominal aplicable a los beneficios de la sociedad matriz residente. [Vid., en el mismo sentido, STJUE, de 13 de noviembre de 2012, asunto nº C-35/11 (NFJ049182)].

**PRECEPTOS:**

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

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), arts. 49 y 63.

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

**PONENTE:***Don Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**SECCIÓN SEGUNDA**

Núm. de Recurso: 0000202 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00196/2013

Demandante: INVERSORA Y COMERCIAL S.A

Procurador: DªFUENCISLA MARTÍNEZ MÍNGUEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**S E N T E N C I A N.º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Madrid, a tres de diciembre de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Inversora y Comercial S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Fuencisla Martínez Mínguez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de febrero de 2013, relativa a Impuesto de Sociedades ejercicio 2008, siendo la cuantía del presente recurso de 636.629,39 euros, cantidad cuya devolución se solicita, superior a 600.000 euros.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Inversora y Comercial S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Fuencisla Martínez Mínguez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de febrero de 2013, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que, estimando el recurso, anule y deje sin efectos la Resolución impugnada, así como la denegación de la solicitud de rectificación de autoliquidación, acordada por la Delegación de Madrid de la AEAT en Resolución de 23 de junio de 2010, declarando la procedencia de la rectificación solicitada respecto a la autoliquidación correspondiente al Impuesto de Sociedades, ejercicio de 2008, en los términos solicitados por la recurrente.

##### **Segundo.**

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

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

##### **Tercero.**

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día diecinueve de noviembre de dos mil quince, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

##### **Cuarto.**

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

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de febrero de 2013, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto de Sociedades ejercicio 2008.

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

### Segundo.

Veamos en primer término la normativa aplicable. El artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004, establece, en lo que ahora interesa:

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

La base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de éstos.

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

Por su parte, el artículo 32 determina:

"1. Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo.

Para la aplicación de esta deducción será necesario que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del cinco por ciento, y que aquélla se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

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

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

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

En el supuesto del artículo 30, cuando la entidad perceptora de los dividendos participe al 5% o mayor porcentaje en el capital de la entidad de la que se obtuvieron, se aplica un régimen de exención, pues la deducción lo es del 100% de la cuota íntegra. En el caso del artículo 32, se sigue un régimen de imputación respecto de las entidades que percibe el dividendo cuando ostenta la anterior participación en el capital de la

entidad que los distribuye, con la consecuencia inevitable, de que en este caso el beneficio fiscal depende del tipo efectivo del gravamen, no del nominal, y excluyendo, con ello, de la deducción, las bonificaciones, desgravaciones y ventajas fiscales de que hubiese disfrutado la entidad generadora del beneficio subyacente que dio origen a los dividendos distribuidos, efecto éste que no se produce en el supuesto del artículo 30.

Para la correcta resolución de la presente controversia, debemos partir de la doctrina elaborada por el TJUE en relación a la diferenciación fiscal en el tratamiento de los dividendos.

La sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de septiembre de 2015, asunto C-386/14, declara en su parte dispositiva:

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

Los razonamientos que interesa destacar son:

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

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

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

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

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

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

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

22 Ahora bien, el hecho de que los dividendos percibidos por una sociedad matriz, que disfrutan de la exención fiscal total, provengan de filiales que forman parte del grupo en consolidación fiscal al que pertenece igualmente la sociedad matriz afectada no corresponde a una diferencia de situación objetiva entre sociedades matrices que justifique la diferencia de trato apreciada (véanse, en este sentido, las sentencias *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, apartados 23 a 30; *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, apartados 21 a 24, y *SCA Group Holding* y otros, C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, apartados 29 a 31). En efecto, respecto a una normativa como la controvertida en el litigio principal, que prevé, como resultado de la neutralización de la integración de la parte proporcional de gastos y cargas en el beneficio de la sociedad matriz, la exención fiscal total de los dividendos percibidos, la situación de las sociedades pertenecientes a un grupo en consolidación fiscal es comparable a la de

las sociedades que no pertenecen a dicho grupo, en la medida en que, en ambos casos, por una parte, la sociedad matriz soporta gastos y cargas vinculados a su participación en su filial y, por otra parte, los beneficios generados por la filial y de los cuales surgen los dividendos distribuidos pueden, en principio, ser objeto de doble imposición económica o de una imposición en cadena (véanse, en este sentido, las sentencias Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 113, y Santander Asset Management SGIIC y otros, C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, apartado 42)."

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

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

Esta cuestión se plantea sobre unos parámetros idénticos a los que hoy debemos resolver.

Conviene por ello recoger los razonamientos relevantes al supuesto que enjuiciamos:

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

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

39 A continuación, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ha declarado que un Estado miembro es libre, en principio, de evitar la doble imposición en cadena de los dividendos percibidos por una sociedad residente optando por el método de exención cuando los reparte una sociedad residente y por el método de imputación cuando los reparte una sociedad no residente. Ambos métodos son equivalentes siempre que el tipo impositivo sobre los dividendos de origen extranjero no sea superior al tipo impositivo aplicado a los dividendos de origen nacional y que el crédito fiscal sea al menos igual al importe pagado en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios hasta el límite de la cuantía impositiva aplicada en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria (véanse las sentencias Test Claimants in the FII Group Litigation, antes citada, apartados 48 y 57; Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, antes citada, apartado 86, y de 15 de septiembre de 2011, Accor, C-310/09, Rec. p. I-8115, apartado 88, y el auto de 23 de abril de 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Rec. p. I-2875, apartado 39).

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

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

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

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

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

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

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

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

53 Toda vez que, respecto de una norma fiscal, como la controvertida en el litigio principal, dirigida a evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, la situación de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen extranjero es comparable a la de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen nacional en la medida en que, en ambos casos, los beneficios realizados pueden ser objeto, en principio, de una doble imposición en cadena (véanse las sentencias antes citadas *Test Claimants in the FII Group Litigation*, apartado 62, y *Haribo Lakritzten Hans Riegel y Österreichische Salinen*, apartado 59), la diferencia de tratamiento fiscal entre ambas categorías de dividendos no se justifica por una diferencia de situación relevante."

En su parte dispositiva, la citada sentencia declara:

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

2) Las respuestas aportadas por el Tribunal de Justicia a las cuestiones prejudiciales segunda y cuarta planteadas en el marco del asunto que dio lugar a la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04), también son válidas cuando:

- el impuesto sobre sociedades extranjero aplicado a los beneficios subyacentes a los dividendos repartidos no fue -o no fue totalmente- pagado por la sociedad no residente que abona dichos dividendos a la sociedad residente, sino por una sociedad que reside en un Estado miembro, filial directa o indirecta de la primera sociedad;

- el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades no lo pagó la sociedad residente que percibe los dividendos de una sociedad no residente, sino su sociedad matriz residente en el marco de la tributación en régimen de grupo.

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

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

5) La respuesta aportada por el Tribunal de Justicia a la tercera cuestión prejudicial planteada en el asunto que dio lugar a la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, no resulta aplicable cuando las filiales establecidas en otros Estados miembros a las que no se ha podido realizar transferencia alguna del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades no están sujetas al impuesto en el Estado miembro de la sociedad matriz."

De la doctrina expuesta en la mencionada sentencia, debemos destacar: a) que, respecto a la doble imposición de beneficios distribuidos, la sociedad accionista que percibe dividendos de origen extranjero es comparable a la de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen nacional, b) que los artículos 49 (antes 43 del TUE ) y 63 del TFUE obligan a conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes, c) que, cuando el tipo efectivo aplicado a los dividendos de la entidad no residente, es inferior al tipo nominal del país de residencia de la perceptora de los dividendos, se rompe la equivalencia.

### **Tercero.**

En el supuesto de autos, los dividendos fueron obtenidos por la recurrente de su filial holandesa, de la que participa al 100% de su capital, el tipo efectivo satisfecho por la filial a la Hacienda de los Países Bajos por el beneficio subyacente, fue de 12,76639%. La recurrente no pudo aplicar la exención prevista en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 4/2004, ya que su actividad no era una de las contempladas en el mismo.

Así las cosas, en el caso examinado, se ha roto la equivalencia en el tratamiento fiscal de la doble imposición respecto de los dividendos, que el TJUE considera una exigencia del TFUE (antes TUE), ya que, dada la regulación del artículo 30 del RDL 4/2004, a las entidades residentes en España que perciben dividendos de otras entidades también residentes en España, en las que participan en porcentaje igual o superior al 5%, se les aplica la deducción del 100% de la cuota íntegra, lo que equivale a la exención impositiva; mientras que si, en las mismas circunstancias, los dividendos se perciben de una entidad no residente, como es el caso de autos, se aplica el sistema de imputación, y por ello, la deducción tan solo alcanza a lo efectivamente pagado, que lo es en un tipo notablemente inferior al que corresponde en España por el concepto de Impuesto de Sociedades.

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

Por otra parte, cuando los tipos efectivos en el país tercero son inferiores a los tipos nominales españoles, como es el supuesto analizado, el sistema de imputación deriva en una exención impositiva parcial, mientras que, en el caso de las entidades residentes en España, la exención abarca a la cuota íntegra.

No podemos aceptar los razonamientos de la representación de la demandada, en cuanto a que no existe identidad de supuestos, para sostener la legalidad de la actuación administrativa. La recurrente cita en su demanda el artículo 25 del Convenio de Doble Imposición suscrito por España y los Países Bajos, alegando que el sistema aplicado ha producido una discriminación en el caso que contemplamos. Pero, como hemos visto, la situación no se reconduce a un problema de discriminación - sin entrar a examinar si se produce o no -, sino a un problema de vulneración de los TUE y TFUE, en sus artículos 43 y 49 y 63 respectivamente; y, con ello, a una cuestión de preeminencia del Derecho Europeo sobre el Derecho interno.

Siguiendo la doctrina contenida en la sentencia del TJUE de 13 de noviembre de 2012, asunto c-35/11, y dados sus claros términos, no podemos por mas que declara contraria a Derecho la Resolución impugnada.

La consecuencia de esta declaración no puede ser otra que la recogida por el TJUE en la sentencia citada: "una sociedad matriz residente en un Estado miembro que, en el marco de la tributación en régimen de grupo,

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

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

#### **Cuarto.**

Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

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

#### **FALLAMOS**

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Inversora y Comercial S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Fuencisla Martínez Mínguez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de febrero de 2013, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, declarando el derecho de la recurrente a la rectificación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2008 en concepto de Impuesto de Sociedades en los términos solicitados, y a la correspondiente devolución, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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

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