

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ037349

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 16 de diciembre de 2009**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4556/2004***SUMARIO:**

IS. No residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Tipo impositivo. Convenio con Países Bajos. El art. 10 del Convenio contempla un supuesto de doble imposición, admitiendo la posibilidad de sometimiento al impuesto del Estado de residencia del receptor del dividendo como del pagador del mismo, si bien con los límites porcentuales establecidos; mientras que la Adenda VII al art. 10 contempla el supuesto de no sometimiento al impuesto del Estado de residencia del receptor. Se trata de dos supuestos distintos, que tienen un diferente tratamiento, lo que viene a demostrarse por la utilización en esta última norma, de los términos «no obstante», que excluye la regulación del art. 10, para el específico caso que se está regulando en tal Adenda. En consecuencia, de esta interpretación literal y sistemática, debe concluirse que para la rebaja porcentual al 5 por ciento del tipo impositivo (recogido en la adenda), sólo se requiere que el dividendo satisfecho en España no esté sometido al Impuesto sobre Sociedades en Holanda, sin que sea necesario una mayor o menor participación en el capital de la sociedad española. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 22 de enero de 2004, recurso n.º 234/2001 (NFJ017276), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Convenio de 16 de junio de 1971 (Convenio con Países Bajos), art. 10 y Protocolo, apdo VII.
Orden de 31 de enero de 1975 (aplicación de los arts 10, 11 y 12 del Convenio entre España y el Reino de los Países Bajos).

PONENTE:

Don Oscar González González.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Diciembre de dos mil nueve.

En el recurso de casación n.º 4556/2004, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, dirigida y asistida por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 22 de enero de 2004, recaída en el recurso n.º 234/2001, sobre Impuesto sobre Sociedades, no residentes, ejercicio 1992; habiendo comparecido como parte recurrida la Entidad ALLIANZ EUROPE LIMITED, representada por el Procurador Don A... B... H..., y asistida de letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En el proceso contencioso-administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) dictó sentencia estimando el recurso promovido por la Entidad ALLIANZ EUROPE LIMITED, contra la Resolución del TEAC, de fecha 22 de diciembre de 2000, que desestimó el recurso de alzada interpuesto contra otra del TEAR de Madrid, de fecha 16 de enero de 1997, que a su vez desestimó la reclamación dirigida contra el Acuerdo del jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria, de 10 de noviembre de 1994, que desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos referente al Impuesto sobre Sociedades, no residentes, ejercicio 1992, por importe de 40.247.000 (241.889,34 euros).

Segundo.

Notificada esta sentencia a las partes, por la Administración recurrente se presentó escrito preparando recurso de casación, el cual fue tenido por preparado en providencia de la Sala de instancia de fecha 23 de febrero de 2004, al tiempo que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

Tercero.

Emplazadas las partes, la recurrente (ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO) compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 18 de junio de 2004, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual expusieron, los siguientes motivos de casación:

1. Al amparo de lo preceptuado en el n.º 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico. Infracción del art. 10.2 del Convenio entre España y los Países Bajos, para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, de 16 de junio de 1971, ratificado por Instrumento de 15 de junio de 1972, y Disposición VII del Protocolo de aquél Convenio, en relación con el art. 10.3.d) del citado Convenio, así como con el resto de las normas aplicables al Impuesto sobre Sociedades contenidas en el Ordenamiento interno de España, constituidas fundamentalmente por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre y por el Reglamento, aprobado por R.D. 2631/1982, de 15 de octubre.

Terminando por suplicar estime el recurso de casación interpuesto, casando y anulando la recurrida, en cuanto modificó el acto administrativo inicial de 10 de noviembre de 1994, que ha de confirmarse pues, íntegramente.

Cuarto.

Por providencia de la Sala, de fecha 22 de febrero de 2006, se acordó admitir a trámite el presente recurso de casación, ordenándose por otra de 13 de marzo de 2006, entregar copia del escrito de formalización del recurso a la parte comparecida como recurrida (ALLIANZ EUROPE LIMITED), a fin de que en el plazo de treinta días pudiera oponerse al mismo, lo que hizo mediante escrito de fecha 10 de mayo de 2006, en el que expuso los razonamientos que creyó oportunos y solicitó se dicte sentencia desestimando el recurso de casación interpuesto.

Quinto.

Por providencia de fecha 20 de agosto de 2009, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 9 de diciembre siguiente, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Oscar González González, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid desestimó la reclamación formulada por ALLIANZ EUROPE LIMITED contra el acuerdo del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria que inadmitió por extemporánea la solicitud de devolución de ingresos indebidos efectuada por dicha entidad referente al Impuesto de Sociedades, no residentes, ejercicio 1992, por importe de 40.247.000 pesetas.

Interpuesto recurso de alzada el Tribunal Económico-Administrativo Central lo desestimó lo que determinó la interposición de recurso contencioso-administrativo que fue estimado por la Sala correspondiente de la Audiencia Nacional.

Los hechos de que se parte en la sentencia son los siguientes:

a) El Banco Popular Español S.A. presentó ante la Sección de Regímenes Especiales de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda de Madrid, en enero, abril, julio y octubre de 1992 sendas declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, no residentes, por los rendimientos satisfechos a la entidad «Allianz Europe Limited» (A.E.L.), residente en Holanda, en concepto de dividendos a cuenta, en acciones de dicha entidad bancaria, aplicando el tipo de retención del 15%.

b) Por escrito de fecha 26 de noviembre de 1993, la sociedad mercantil KPMG, Estudio Jurídico y Tributario S.L., en nombre de la sociedad A.E.L., solicitó la devolución de ingreso indebido correspondiente al exceso de la cuota relativo a dicho impuesto y ejercicio, por considerar que el tipo de gravamen procedente era del 5%, de conformidad con lo establecido en el artículo VII del Protocolo del Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional, suscrito con el Reino de los Países Bajos, en lugar del 15% liquidado en su día.

El Tribunal de instancia resuelve, en primer lugar, el tema de la extemporaneidad de la reclamación económica-administrativa con base en los siguientes razonamientos:

«El Tribunal Supremo se ha pronunciado en relación con el procedimiento aplicable en los supuestos de devolución de ingresos conforme a Convenios de Doble Imposición, y analizó la viabilidad de los posibles medios de impugnación, tendentes a paliar el «error de derecho». Así, la Sentencia de 26 de noviembre de 1992, tras descartar la aplicación al caso del artículo 121 del Reglamento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, así como el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos del artículo 155 de la Ley General Tributaria y su desarrollo en los artículos 6.º y 118 del Reglamento de 1924, vigente en el caso allí enjuiciado, se centró en las normas del Convenio aplicable.

Partiendo de lo declarado en dicha sentencia y tomando como base argumental sus razonamientos, cabe significar que el Convenio para evitar la Doble Imposición, suscrito entre España y los Países Bajos, de 16 de junio de 1971 (BOE n.º 248, de 16 de octubre de 1972), respeta los recursos previstos por la legislación nacional de los Estados como mecanismo de impugnación de la aplicación improcedente de sus normas («con independencia de los recursos previstos por la legislación nacional de los Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado del que es residente») como se establece en el art. 27 del citado Convenio.

Por su parte, la Orden Ministerial de fecha 31 de enero de 1975, sobre aplicación de varios artículos del Convenio, contiene normas sobre el procedimiento que debe seguirse en los expedientes de devolución de ingresos y el plazo en el que se ha de formalizar.

En el apartado 1.º B), c, sexto párrafo, de la Orden del Ministerio de Hacienda de 31 de enero de 1975, se establece que «la solicitud de devolución se formulará en la Delegación de Hacienda respectiva, dentro de los dos años siguientes a la terminación del año natural en que se haya exigido el Impuesto; a estos efectos se entenderá como fecha del ingreso el último día del plazo en que reglamentariamente debe efectuarlo la persona o entidad que retuvo el impuesto».

Este plazo no coincide con la regulación del Decreto 363/1971, de 25 de febrero, que en su art. 2.º, dispone que los interesados en la devolución de las cantidades excesivamente ingresadas «habrán de formular sus solicitudes de devolución dentro del plazo máximo de una año, contando desde la fecha del ingreso».

La Orden Ministerial, al ser una norma específica de desarrollo de las normas del Convenio, son preferentemente aplicables a las del citado Decreto, en materia del plazo para solicitar la devolución.

El señalamiento de un plazo en estos específicos supuestos, en los que las relaciones bilaterales entre Estados cobran relevancia frente a las previsiones de la normativa interna, no supone infracción o exceso reglamentario alguno, como sugiere el Abogado del Estado, dada la peculiaridad sobre la que descansa aquél desarrollo reglamentario, así como su función interpretadora de las disposiciones de un convenio internacional, la citada normativa, de conformidad con la jerarquía normativa definida en el artículo 9.º 1.d) de la Ley General Tributaria. La previsión general cede, por tanto, adquiriendo un papel secundario, ante la prevalencia de disposiciones específicas de aplicación y desarrollo del Convenio.

En definitiva, el plazo para formular la solicitud de devolución de cantidades indebidamente ingresadas, como consecuencia de la aplicación del Convenio celebrado entre España y los Países Bajos, es el de dos años, en el sentido establecido en la Orden de 31 de enero de 1975.

En cuanto al procedimiento a seguir, la citada Orden Ministerial establece: «el expediente se tramitará por la Sección de Convenios Internacionales o, en su defecto, por la oficina encargada del Servicio, de la forma establecida en el artículo 6.º del Decreto 363/1971, de 25 de febrero, salvo en lo referente al plazo; el acuerdo de devolución se dictará por la Delegación de Hacienda respectiva».

Se hace una remisión al procedimiento previsto en el Decreto 363/71, pero respetando el plazo de los dos años que la Orden Ministerial fija para formular la solicitud. No se estima, por tanto, necesaria o el planteamiento de la cuestión prejudicial invocada, puesto que decae la razón esgrimida por la recurrente para promover su planteamiento, una vez acogida su tesis.

[...] Expuesto el criterio sobre el plazo aplicable para la devolución de ingresos indebidos, conforme a Convenios para evitar la Doble Imposición, debemos acudir a las normas sustantivas establecidas en el propio Convenio.

El celebrado el 16 de junio de 1971 entre el Estado Español y el Reino de los Países Bajos para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Instrumento de Ratificación de 15 de junio de 1971, publicado en el BOE el 16 de octubre siguiente) dispone en su artículo 10.1 que «los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este último Estado, añadiendo a renglón seguido que "2. sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de los dividendos".

El apartado 3 del precepto previene que "no obstante las disposiciones del número 2:

(...) b) El impuesto español sobre los dividendos pagados por una sociedad residente de España a una sociedad que es residente de los Países Bajos y cuyo capital esté, total o parcialmente, dividido en acciones no excederá del 10% del importe bruto de los dividendos:

1. Si la sociedad que recibe los dividendos posee el 50% o más del capital de la sociedad que los paga; o
2. Si la sociedad que recibe los dividendos posee el 25% o más del capital de la sociedad que los paga, siempre que por lo menos otra sociedad residente de los Países Bajos posea también el 25% o más del mismo capital".

En el Protocolo del Convenio, en su artículo VII, Ad. al art. 10, establece: "no obstante las disposiciones del art. 10, número 3, letra b), el impuesto español sobre los dividendos al que se refiere esta letra no excederá del 5% del importe bruto de los dividendos si a la sociedad que los recibe no se le exige el Impuesto de Sociedades en los Países Bajos por los mismos dividendos".

Pues bien, en el presente caso, la excepción a la regla general es predicable de la sociedad reclamante, por lo que el tipo de gravamen procedente es el 5%, como sostiene la sociedad actora, en lugar del 15% inicialmente liquidado. Por esa razón, es pertinente la devolución de lo ingresado en exceso, la cual puede solicitarla, conforme a la Orden Ministerial citada, la sociedad residente en el Reino de los Países Bajos, o la "beneficiaria de los dividendos" para formular dicha solicitud, previsión especial que, nuevamente, desplaza en este punto a las contenidas en el Real Decreto 1163/90.

[...] Procede, en atención a las consideraciones expuestas, estimar el recurso contencioso-administrativo e invalidar, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, los actos administrativos impugnados, accediendo a la pretensión de devolución de ingresos indebidos, cuestión de fondo en la que entramos una vez despejada la cuestión atinente al plazo de ejercicio de la oportuna solicitud, y comprobado que la pretensión de devolución podría ser perfectamente examinada en el proceso, sin necesidad de reenviar la cuestión a los órganos gestores, atendida la argumentación esgrimida por las partes en sus diferentes escritos, así como la naturaleza puramente interpretativa de las cuestiones de fondo suscitadas, siendo de añadir que, mediante sentencia de esta Sala y Sección de 10 de julio de 2003, se resolvió en idéntico sentido y con fundamento en los mismos razonamientos que se han expuesto el recurso n.º 242/2001, planteado por la propia entidad aquí recurrente frente a resoluciones sustancialmente coincidentes con las ahora examinadas, relativas a las mismas solicitudes efectuadas en relación con el propio impuesto y ejercicios diferentes, por lo que los razonamientos que sirvieron de fundamento a la estimación del recurso avalan igualmente la estimación del presente».

Sentado que no existía extemporaneidad, el Tribunal de instancia estimó la reclamación de los ingresos indebidos, interpretando la normativa aplicable a la que después se hará referencia.

Contra esta sentencia se ha interpuesto por el Abogado del Estado la presente casación con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes. El recurso debe declararse admisible, pese a las causas de inadmisión invocadas en el escrito de oposición al recurso, pues, en primer lugar, no se da el supuesto del artículo 93.2.c) de la Ley Jurisdiccional, que se refiere a desestimación por el Tribunal Supremo, no por otros Tribunales de inferior jerarquía, de recursos de casación sustancialmente iguales, y siempre que aquél hubiere entrado a resolver el fondo de la cuestión, no como en el caso aludido en el que se ha declarado desierto el recurso planteado por parte del que lo ha promovido, y, en segundo lugar, porque el recurso está debidamente fundamentado al expresar los motivos de hecho y de derecho que sirven de basa a su pretensión revocatoria de la sentencia que es objeto del mismo.

Segundo.

Superado el problema relativo a la extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa, que el Abogado del Estado renuncia expresamente a impugnar en su escrito de interposición del recurso, la única cuestión a decidir es si los dividendos satisfechos por el Banco Popular Español a la entidad no residente A.E.L. en el año 1992 deben tributar por el tipo reducido del 5% previsto en la Disposición VII del Protocolo al Convenio suscrito entre España y los Países Bajos para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, de 16 de junio de 1971, ratificado por Instrumento de 15 de junio de 1992, según entiende la sentencia, y la parte recurrida, o, por el contrario deben serlo al tipo general del 15%, previsto en el artículo 10.2 del citado Convenio, que es la tesis del ahora recurrente, y lo fue la del originario acto administrativo inicial, sobre la base de que para aplicar el tipo reducido es necesario que concurren dos circunstancias: a) no exigencia del IS en los Países Bajos por los mismos dividendos, y b) que en el capital de la compañía española tenga participación la compañía holandesa en unos determinados porcentajes.

El citado Convenio establece en su artículo 10 que (1) «Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente de otro Estado pueden someterse a imposición en este último Estado». Por tanto, el principio general es que los dividendos pagados por una sociedad residente en España a una sociedad

residente en Holanda, pueden quedar sujetos al Impuesto holandés sobre la renta de sociedades. Ahora bien, el precepto sigue diciendo (2) «Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por ciento del importe bruto de los dividendos».

A continuación, el indicado precepto establece en su apartado 3, letra b) que «No obstante las disposiciones del número 2... b) El impuesto español sobre los dividendos pagados por una sociedad residente en España a una sociedad que es residente de los Países Bajos y cuyo capital esté, total o parcialmente, dividido en acciones no excederá del 10% del importe bruto de los dividendos: 1) Si la sociedad que recibe los dividendos posee el 50% o más del capital de la sociedad que los paga; o 2) Si la sociedad que recibe los dividendos posee el 25% o más del capital de la sociedad que los paga, siempre que por lo menos otra sociedad residente de los Países Bajos posea también el 25% o más del mismo capital».

Por su parte, el Protocolo del Convenio, en su apartado VII, establece como Adenda al artículo 10 que «No obstante las disposiciones del artículo 10, número 3, letra b), el impuesto español sobre los dividendos al que se refiere esta letra, no excederá del 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si a la sociedad que los recibe no se le exige el Impuesto de Sociedades en los Países Bajos por los mismos dividendos».

La interpretación de estos preceptos lleva a idéntica conclusión que la alcanzada por el Tribunal de instancia. No hay duda que el artículo 10 contempla el supuesto de doble imposición, admitiendo la posibilidad de sometimiento al impuesto del Estado de residencia del receptor del dividendo como del pagador del mismo, si bien con los límites porcentuales establecidos; mientras que la Adenda VII al artículo 10 contempla el supuesto de no sometimiento al impuesto del Estado de residencia del receptor. Se trata de dos supuestos distintos, que tienen un diferente tratamiento, lo que viene a demostrarse por la utilización en esta última norma, de los términos «no obstante», que excluye la regulación del artículo 10, para el específico caso que se está regulando en tal Adenda. En consecuencia, de esta interpretación literal y sistemática, debe concluirse que para la rebaja porcentual al 5% del tipo impositivo, sólo se requiere que el dividendo satisfecho en España, no esté sometido al Impuesto sobre Sociedades en Holanda, sin que sea necesario una mayor o menor participación en el capital de la sociedad española.

A igual conclusión se llega si se tiene en cuenta que la Orden del Ministerio de Hacienda de 31 de enero de 1975 sobre la aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio con los Países Bajos, después de remitirse en su preámbulo a las directrices establecidas en reglamentaciones de anteriores Convenios Internacionales del mismo carácter, añade «introduciendo las peculiaridades impuestas por las especialidades del sistema fiscal del Reino de los Países Bajos», a la que responde sin duda la regla especial del 5% del tipo impositivo para cuando los dividendos no tributen en el país neerlandés, evitando penalizar a las sociedades de este país que disfruten de exención en su sistema tributario nacional.

Obsérvese, que, a diferencia del artículo 10, en la Adenda VII no hay reciprocidad, pues únicamente se refiere al sistema fiscal de Holanda, no al de España, lo que es demostrativo de esta especialidad, y su autonomía respecto del sistema del artículo 10. Así lo viene a reconocer el reverso de formulario de solicitud de devolución EE-RPB aprobado por la citada Orden, en el que después de referirse a la exigencia de participación en la sociedad que reparte los dividendos, expresamente añade: «Sin embargo el impuesto español sobre los dividendos no excederá del 5 por ciento del importe bruto de los mismos, si a la sociedad que los recibe no se le exige el Impuesto sobre Sociedades en los Países Bajos por los mismos dividendos», lo que viene a consolidar la autonomía de la Adenda VII respecto de los supuestos del artículo 10.

Demostrado que los indicados dividendos no han sido gravados con el impuesto en los Países Bajos, cuestión por otra parte, no discutida, hay que confirmar los fundamentos de la sentencia recurrida y desestimar el recurso.

Tercero.

La aplicación de la doctrina expuesta comporta la desestimación del Recurso de Casación que decidimos, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional, se limita su importe a 2.100 euros.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

FALLAMOS

Que declaramos no haber lugar y, por lo tanto, DESESTIMAMOS el presente recurso de casación n.º 4556/2004, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 22 de enero de 2004, recaída en el recurso n.º 234/2001, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernández Montalvo, Manuel Vicente Garzón Herrero, Manuel Martín Timón, Joaquín Huelín Martínez de Velasco y Oscar González González.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado-Ponente Excmo. Sr. D. Oscar González González, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario, certifico.