

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053869

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de marzo de 2014

Vocalía 6.^a

R.G. 4371/2011

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Convenio con Bélgica. Libre circulación de capitales. Principio de no discriminación. *Dividendos satisfechos por una filial residente a su matriz residente en otro Estado, que posee una participación inferior al 5 por ciento en el capital social. Eliminación de la doble imposición: diferencias entre socios residentes y no residentes.* Procede la retención sobre los dividendos cobrados por una sociedad de la Unión Europea que tiene una participación inferior al 5 por ciento en la sociedad española que reparte los dividendos porque no hay discriminación ni se va contra la libre circulación de capitales, ya que los socios españoles con participaciones inferiores al 5 por ciento soportan un gravamen semejante. No se trata, al verificar el acomodo de nuestra legislación a los tratados de la Unión, de juzgar como ésta corrige la doble imposición, sino de analizar si como consecuencia de ello se producen diferencias de tributación entre residentes y no residentes. Así, existiendo ese trato equivalente para residentes y no residentes, la normativa comunitaria ya no le exige al Estado de la fuente que distribuye los dividendos, en este caso a España, la eliminación completa de la doble imposición, pues lo prioritario es que tanto a los accionistas residentes como a los no residentes que se encuentren en situaciones comparables, se les dé un tratamiento fiscal igualitario -según la jurisprudencia comunitaria-, por lo que no se ha infringido por parte del Estado español el principio de libertad de circulación de capitales y de no discriminación consagrado en el Derecho Comunitario, al no existir un diferente trato fiscal en la tributación final de los dividendos nacionales obtenidos por accionistas residentes en relación con los percibidos por accionistas no residentes. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 25.

Convenio de 14 de junio de 1995 (Convenio con Bélgica), art. 10.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), art. 177.

Constitución Española, arts. 56 y 58.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada (05/03/2014), este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, ha visto las reclamaciones económicas administrativas, acumuladas, en única instancia, interpuestas por D. ... en nombre y representación de la entidad X, con domicilio a efecto de notificaciones en ..., contra diversos actos de retención de dividendos practicados por Y, S.A. por cuantía, la mayor, de 179.140,69 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En cuanto a las reclamaciones económico administrativas números R.G. 4371/11 y 7783/2012 cabe señalar lo siguiente:

1º.) La entidad Y, S.A. ha practicado retenciones a la entidad reclamante sobre los pagos de dividendos realizados en fechas 13 de julio de 2011 y 4 de julio de 2012, por importes de 179.140,69 €, y 89.521,11 €, en concepto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en virtud de lo dispuesto en el art. 25.1.f) 1º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de No Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, con la modificación introducida en cuanto al tipo impositivo por el artículo 73 de la ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2010, que eleva al 19 % el porcentaje aplicable, y, por la disposición final cuarta del R. D. Ley 20/2011, de 30 de diciembre que incorpora una nueva disposición adicional tercera al Texto Refundido citado que lo incrementa al 21%, ratificado por el artículo 66 de la ley 2/2012, de 29 de junio de Presupuestos Generales del Estado para 2012.

2º.) Que la entidad interpone, en fechas 27 de julio de 2011 (R.G.4371-11) y 1 de agosto de 2012 (R.G. 7783/2012), reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central,

contra los referidos actos de retención, manifestando que X es una sociedad Belga y sometida al Derecho belga que viene adquiriendo desde el año 2007 acciones de la sociedad Y, S.A. que no alcanzan el 5% de su capital y sobre cuyos dividendos y primas de asistencia a Junta la anterior sociedad viene practicando la retención que ahora se recurre. Entre otras alegaciones, expone, en síntesis, lo siguiente:

Primera: Ratificación de los fundamentos de derecho expuestos en las sucesivas reclamaciones interpuestas por la interesada. Entiende que ha habido infracción del artículo 58.3 del Tratado de la Comunidad Europea, que prohíbe que las medidas aprobadas por los Estados miembros en uso de sus derechos reconocidos en los números 1 y 2 del mismo artículo, constituyan un medio de discriminación arbitraria y una restricción encubierta a la libre circulación de capitales, también se ha infringido el artículo 12 del Tratado, que prohíbe la discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.

Segunda: La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) de 3 de junio de 2010 en el asunto C-487, Comisión Europea contra el Reino de España es plenamente aplicable a la situación que se encuentra la sociedad recurrente.

Aplicando sus conclusiones, la sociedad no residente se ve discriminada ya que el impuesto pagado en España incurre en doble imposición económica, al haber tributado ya la entidad que reparte los dividendos, y no otorgándole ningún mecanismo en nuestro país de eliminación de esa doble imposición, como sí tienen las sociedades residentes en España. Tampoco puede recuperar en su país de residencia esa doble tributación, ya que en Bélgica está sometida al régimen denominado "Rentas definitivamente gravadas," que hace que no pueda deducir allí el impuesto español, lo cual provoca una situación de permanente déficit fiscal. Manifiesta unir al escrito de alegaciones certificación de la Administración Fiscal Belga sobre las características legales y tributarias de dicha sociedad especificando las pérdidas recuperables, el régimen tributario aplicable y en particular la contabilización de su participación en Y, S.A.

Cualquiera que sea el nivel de participación, las medidas tributarias internas no pueden tener como consecuencia que no reconociendo la situación en la que se encuentra una sociedad no residente, su inversión en sociedades residentes en España se vea penalizada al no poder aplicar, ni en su país de residencia ni en el de la fuente, respecto del impuesto del 19% y 21% detráído de los dividendos, ni la imputación y compensación de pérdidas ni la deducción por doble imposición de dividendos, que si pueden aplicar en todo caso las sociedades residentes, razón por la que hay una discriminación injustificada de las sociedades no residentes constituyendo una restricción a la libre circulación de capitales. Como afirma la sentencia del TJUE: "62. Por consiguiente, la diferencia de trato únicamente podrá neutralizarse si los dividendos procedentes de España se gravan suficientemente en el otro Estado miembro. Ahora bien, si dichos dividendos no son gravados, o no lo son en una medida suficiente, no podrá deducirse el importe del impuesto percibido en España o una parte de éste. En tal caso, la aplicación del convenio para evitar la doble imposición no puede compensar la diferencia de trato a que da lugar la normativa interna."

También invoca en su apoyo la sentencia de 31 de marzo de 2010 de la Audiencia Nacional, que, una vez descrita la primacía del Derecho comunitario y su eficacia directa, concluye en su fundamento sexto el carácter discriminatorio de un régimen fiscal basado únicamente en la residencia del preceptor de las rentas que debido a la exención de las mismas en el Impuesto de Sociedades que le resulta aplicable no encuentra medio de recuperar el impuesto pagado en España que, sin embargo, no satisfacen las sociedades residentes. A su juicio constituye esta diferencia de trato fiscal una discriminación arbitraria y no justificada que a su vez origina una restricción a la libre circulación de capitales respecto de las inversiones realizadas en España por sociedades no residentes. Dicha interpretación no sólo deriva de la normativa comunitaria y jurisprudencia que cita sino también de la posición adoptada por la Comisión Europea en varios supuestos relacionados con los dividendos satisfechos a no residentes.

Tercera: La sentencia del TJUE de 20 de octubre de 2011, en el asunto C-284/09 Comisión contra Alemania confirma la interpretación sostenida por la aquí reclamante.

Cuarta: Las resoluciones de este Tribunal de 26 de octubre de 2010 referidas a la misma interesada, y de 10 de noviembre de 2010 referida a otra sociedad distinta, no pueden ser reiteradas en el presente caso, ya que no aplican adecuadamente el Derecho comunitario. La única forma de eliminar la discriminación producida es el reconocimiento de un crédito de impuesto por los impuestos retenidos en España al socio no residente, de modo que, una vez practicada la devolución del exceso de retención soporta respecto del tipo máximo fijado en el Convenio de eliminación de la doble imposición (el 15%), se proceda también a la devolución de las cantidades efectivamente retenidas aunque inicialmente estuvieran amparadas por el Convenio.

Terminó solicitando el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas por parte del Tribunal Central sobre la compatibilidad con los artículos 63 y 65.3 del Tratado CE, del régimen tributario español aplicable a los dividendos percibidos por una sociedad residente en Bélgica con una participación inferior al 5% en una sociedad residente en España en virtud del cual dicha sociedad

está sometida al régimen denominado “rentas definitivamente gravadas” como consecuencia de la trasposición en Bélgica de la Directiva matriz filial lo cual provoca una situación de déficit fiscal estructural.

3º.) Siendo la entidad Y, S.A. la retenedora del impuesto, este Tribunal Central le concedió tramite para personarse en los expedientes citados números 4371/2011 y 7783/2012, y puestos de manifiesto, ésta entidad presenta escritos en los que se alegó, en síntesis, que la retención practicada e ingresada por Y, S.A. en el erario público en relación a los dividendos pagados a la sociedad X, fue correcta dado que en aplicación del artículo 10 del Convenio entre España y Bélgica para evitar la doble imposición y regular determinadas cuestiones en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los dividendos pagados por una sociedad residente en España a un residente Belga son sometidos a retención en España a un tipo del 15%, siendo correcta, por tanto, las retenciones practicadas.

Segundo:

En cuanto a las reclamaciones económico administrativas números R.G. 4250/11 y 7782/2012 cabe señalar lo siguiente

1º) Que la entidad Y, S.A. ha practicado retención a la entidad reclamante en fechas 23 de junio de 2011 y 26 de julio de 2012, en concepto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y por importes de 29.856,78 y 14.920,19 €, sobre las primas de asistencia a las juntas generales de accionistas celebradas el 27 de mayo de 2011 y el 22 de junio de 2012 que le fueron abonadas.

Que la entidad interpuso en fechas 20 de julio de 2011 y 1 de agosto de 2012 reclamaciones económico administrativas números R.G. 4250/11 y R.G. 7782/2012 ante este Tribunal Económico Administrativo Central, contra los referidos actos de retención, realizando, en síntesis consideraciones similares a las expuestas en las anteriores reclamaciones económicas administrativas interpuestas respecto de la percepción de dividendos, con cita de diversa jurisprudencia comunitaria. Se refirió a la obligada aplicación del Derecho Comunitario al presente caso y en particular la sentencia del TJUE en el asunto C-487 Comisión Europea contra el Reino de España y de la sentencia de 20 de octubre de 2011 en el asunto C-284/09, Comisión contra Alemania que la confirma.

Terminó solicitando que en virtud de lo expuesto, una vez practicada la devolución del exceso de la retención aplicada respecto de la máxima prevista en el Convenio con Bélgica (el 15%), se devuelva también la retención que sí contaba con la inicial cobertura de dicho Convenio, con los correspondientes intereses de demora.

2º) Siendo la entidad Y, S.A. la retenedora del impuesto, este Tribunal Central le concedió tramite para personarse en los expedientes 4250/12 y 7782/2012, y puesto de manifiesto, la entidad presentó escrito en el que manifestó, análogas consideraciones a ley en el nº 3º) del Antecedente de Hecho anterior.

Tercero:

Con fechas 27 de septiembre de 2011 y 12 de junio de 2013 la Abogada del Estado Secretaria de este Tribunal haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la ley General Tributaria 58/2003 acordó la acumulación de las cuatro reclamaciones referidas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en el supuesto objeto de estudio los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para su admisión a trámite, en el que se plantea como cuestión fundamental la compatibilidad del Derecho Comunitario con la normativa nacional aplicable en materia de retenciones en los dividendos y primas de asistencia a junta satisfechos por entidades residentes a entidades residentes en otro estado miembro de la Unión Europea .

Segundo:

La cuestión que resulta de los antecedentes expuestos se centra en determinar si de la aplicación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y del artículo 10 del Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y Bélgica, resulta una discriminación para las sociedades no residentes que obtienen dividendos de una entidad residente en España y a la que no le es de aplicación la Directiva Matriz-filial 90/435/CEE, al ser su participación inferior al 5%.

Procede constatar, en primer lugar, la primacía del Derecho Comunitario sobre la norma de los Estados Miembros, pues ya el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha pronunciado desde el principio

muy claramente sobre ésta, así, en la conocida Sentencia “Costa v/ Enel”, de 15 de julio de 1964, asunto 6/64 señaló que “el tratado de la CEE ha instituido un orden jurídico propio integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros al entrar en vigor el Tratado, que se impone a sus jurisdicciones”; añadiendo que “la preeminencia del Derecho comunitario está confirmada por el artículo 189 (hoy art. 249 de la versión consolidada del Tratado de Roma) ...; esta disposición, que no está acompañada de ninguna reserva, no tendría alcance si un Estado pudiera unilateralmente anular los efectos por un acto legislativo oponible a los textos comunitarios (...) “al derecho nacido del tratado, surgido de una fuente autónoma, no podría, pues, en razón de su naturaleza específica original, oponérsele jurídicamente un texto interno, cualquiera que fuese, sin perder su carácter comunitario y sin que se cuestionase la base jurídica de la propia Comunidad”.

Como consecuencia de este principio, la normativa interna que sea contraria al Derecho comunitario debe interpretarse de conformidad con aquél o debe excluirse e inaplicarse, primacía exigida reiteradamente por sentencias posteriores, así, las de 7 de septiembre de 2004 (Asunto C-319/02, Manninen), 15 de julio de 2004 (Asunto C-315/02, Lenz), o de 6 de junio de 2000 (Asunto C-35/98, Verkooijen),

Nuestro Tribunal Constitucional también se ha pronunciado sobre la cuestión en diversas ocasiones. Así, por ejemplo, en la Sentencia de 11 de septiembre de 1995:

“España es Estado miembro de las Comunidades Europeas desde el 1 de enero de 1986, de conformidad con las previsiones del artículo 93 de la Constitución Española y, por tanto, sujeto a las normas del ordenamiento comunitario que poseen efecto directo para los ciudadanos y tienen primacía sobre las disposiciones internas”. Matizando, además –Sentencia de 22 de marzo de 1991 (nº 64)- que “la tarea de garantizar la recta aplicación del Derecho comunitario europeo por los poderes públicos nacionales es, pues, una cuestión de carácter infraconstitucional”.

Por su parte, el Tribunal Supremo ha destacado –así, por ejemplo, la Sentencia de 13 de julio de 2004- que:

“el principio de primacía del Derecho comunitario implica la prevalencia del Derecho comunitario sobre el Derecho interno en caso de conflicto. El ordenamiento jurídico comunitario, surgido de una fuente autónoma distinta de las de los Estados miembros, se integra en los ordenamientos internos. En Derecho español esta operatividad comporta la nulidad de las disposiciones de carácter general que se opongan al ordenamiento comunitario.”.

Por último, este Tribunal Central así lo ha reconocido en resoluciones como, por citar solo algunas de las que afectan a la imposición directa, las dictadas en materia de subcapitalización, de 28 de septiembre de 2006 (RG 2535-04, 2536-04 y 2537-04), de enajenación de inmuebles situados en España, de 24-11-2009 (R.G. 4060/2008), o de retención sobre dividendos percibidos por matrices comunitarias con participación superior al 5 %, entre otras las de 26 de octubre de 2010 (R.G. 5269/2008 y 1133/2010).

Tercero:

En el caso que nos ocupa se debe determinar si la normativa interna española, unida a la convenida con Bélgica, discrimina a las sociedades de ese país que obtienen dividendos de una entidad residente en España en la que tienen una participación inferior al 5%. Este asunto ha sido ya abordado por este Tribunal Central en resolución de 26 de octubre de 2010, que resolvía las reclamaciones económico administrativas (números R. G. 2456/07 y acumuladas interpuestas por la misma entidad que formula las presentes reclamaciones), sentando un criterio que ha sido confirmado por la Audiencia Nacional en Sentencia de 3 de octubre de 2013, recurso contencioso administrativo, nº 458/2010.

La citada resolución del TEAC, y también la sentencia de la Audiencia Nacional que la confirma, se basan, como no puede ser de otro modo, en la sentencia del TJUE de 3 de junio de 2010, que resuelve el procedimiento de infracción C-487/08 (Comisión vs Reino de España) y analizando el acomodo a los principios comunitarios del tratamiento que la normativa española da a los denominados “dividendos de salida”, los abonados a sociedades matrices residentes en otros países de la Unión Europea. El TJUE se pronuncia sobre los dividendos cobrados por las sociedades comunitarias que tienen un porcentaje de participación en una filial española superior al 5%, pero inferior al que determinaba la aplicación de la exención dispuesta en nuestra normativa interna para aplicar la directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales (el 20%, 15% o 10%, según los ejercicios), mientras que en el caso que aquí nos ocupa la matriz comunitaria tiene un porcentaje inferior al 5%.

No obstante, el mismo análisis que realiza el TJUE de los principios comunitarios en juego y de la normativa española, que le condujo a apreciar que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56, apartado 1, en lo que atañe a las sociedades beneficiarias que poseen entre el

5% y el 20 % del capital de la sociedad que distribuye los dividendos, conducen a este TEAC a afirmar que tal incumplimiento no ha ocurrido cuando el porcentaje ostentado es inferior al 5%, ya que dicho precepto condena el trato desigual por razón de la residencia, no la insuficiente corrección de la doble imposición económica, siempre que afecte por igual a socios residentes y no residentes, y, como veremos, esa frontera del 5% marca una regulación muy diferente en derecho interno que determina que por debajo de ella, aunque puede afirmarse que hay una insuficiente eliminación de la doble imposición no haya trato desigual por razón de residencia, porque esa insuficiente corrección de la doble imposición afecta por igual a socios residentes y no residentes.

El TJUE nos recuerda que “al no existir medidas de unificación o de armonización en el ámbito de la Unión, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición” (Párrafo 38) y que “en relación con las participaciones no comprendidas en la Directiva 90/435 corresponde a los Estados miembros determinar si debe evitarse, y en qué medida, la doble imposición económica o en cadena de los beneficios distribuidos y establecer, a este efecto, de forma unilateral o mediante convenios celebrados con otros Estados miembros, mecanismos destinados a evitar o a atenuar esta doble imposición económica o en cadena,” (Párrafo 40).

Siguiendo este discurso, la razón por la que aprecia incumplimiento del Estado español no se encuentra en como corrige la doble imposición, sino en la desigualdad de trato con la que lo hace, desigualdad de trato que puede constituir una restricción a la libertad de establecimiento:

“41. En el caso de autos, con arreglo al artículo 30, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, los dividendos distribuidos por una sociedad residente en España a otra sociedad residente también en este país y que haya tenido durante un período ininterrumpido no inferior a un año una participación, directa o indirecta, igual o superior al 5 % en el capital de la sociedad distribuidora de los dividendos podrán ser íntegramente deducidos de la renta imponible de la sociedad beneficiaria y, además, en virtud del artículo 140, apartado 4, letra d), de la misma Ley, no están sujetos a retención en la fuente. En cambio, con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, los dividendos distribuidos por una sociedad residente en España a una sociedad residente en otro Estado miembro únicamente estaban exentos si la sociedad beneficiaria poseía en el capital de la sociedad distribuidora de los dividendos una participación directa de, al menos, el 20 %.

42. Por consiguiente, procede hacer constar que, en lo que atañe a las sociedades beneficiarias que poseen entre el 5 % y el 20 % del capital de la sociedad que distribuye los dividendos, la legislación española controvertida establece una diferencia de trato entre las sociedades beneficiarias residentes en España y las sociedades beneficiarias residentes en otro Estado miembro, al estar exentos de tributación únicamente los dividendos repartidos a las primeras.

43. Tal diferencia de trato puede disuadir a las sociedades establecidas en otros Estados miembros de realizar inversiones en España y constituye, pues, una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 CE, apartado 1”.(Subrayados añadidos por este TEAC).

El juicio de acomodo a la normativa comunitaria, como vemos, se centra en si hay diferencias de trato por razón de la residencia del socio. No se trata de realizar un juicio sobre la perfección del sistema de eliminación de la doble imposición económica, aspecto sobre el que cada país es libre de legislar fuera del ámbito de la Directiva Matriz-Filial. Lo único relevante es, como claramente expone el TJUE, si esa potencial doble imposición se corrige de modo igualitario. Aplicando el mismo razonamiento al caso que nos ocupa, concluiremos que si no hay diferencia de trato a los socios no residentes no habrá infracción del apartado 1 el artículo 56 CE, ya que ningún efecto se ocasiona en la libertad de circulación de capitales. En consecuencia, tampoco puede haber trato discriminatorio prohibido por el artículo 58.3 CE (en la actualidad dicha numeración ha sido sustituida por el art 63 y 65 como consecuencia de la aprobación del Tratado de Lisboa, siendo autorizada su ratificación por España en virtud de la Ley Orgánica 1/2008, de 30 de julio, preceptos estos que invoca el reclamante).

Esto es lo que ocurre en el caso que nos ocupa, ya que la normativa española somete a un gravamen equivalente a socios residentes y no residentes cuando ambos tienen un porcentaje de participación inferior al 5%, tal y como ya se concluyó en la resolución de este TEAC de 26 de octubre de 2010, que resolvía las reclamaciones económico administrativas (R.G. 2456/07 y siguientes) formuladas por el hoy reclamante: “en el supuesto ahora enjuiciado, cuando la participación de los accionistas residentes y no residentes no alcanza el 5%, ocurre que la tributación en España ha sido equivalente, ya que la retención soportada por los accionistas no residentes es muy próxima a tributación definitiva que asume una sociedad española, incluso para ésta es un poco superior a la de aquellos, pues la tributación final del socio no residente derivada de la obtención de dividendos, es primero del 18% ó del 19% pero rebajado al 15% en función del límite del Convenio hispano-Belga de doble imposición (art. 10.2.a.), mientras que la sociedad accionista española que percibe dividendos acaba tributando, una vez aplicada la deducción del 50% de la cuota del impuesto correspondiente a la base imponible constituida

por los dividendos obtenidos art.30.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, en general al 17,5%, 16,25%, o en el mejor de los casos del 15% (al haberse reducido el tipo impositivo al 30% a partir del 1 de enero de 2010).“

Por lo que existiendo ese trato equivalente para residentes y no residentes, la normativa comunitaria ya no le exige al Estado de la fuente que distribuye los dividendos, en este caso a España, la eliminación completa de la doble imposición, pues lo prioritario es que tanto a accionistas residentes como a los no residentes que se encuentren en situaciones comparables, se de un tratamiento fiscal igualitario según apartados 52 y 64 de la sentencia estudiada, por lo que, no se ha infringido por parte del Estado Español el principio libertad de circulación de capitales y de no discriminación consagrado en el Derecho comunitario, art. 56 y 58 del Tratado de la Comunidad Europea., al no existir un diferente trato fiscal en la tributación final de los dividendos nacionales obtenidos por accionistas residentes en relación con los percibidos por accionistas no residentes.”

Esta conclusión fue ratificada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 3 de octubre de 2013, recurso contencioso administrativo, nº 458/2010, que confirma el pronunciamiento del TEAC. En el Fundamento de derecho Tercero, tras hacer un completo repaso de la normativa interna y convenida que regula la tributación de la entidad no residente reclamante, y de la normativa que se le habría aplicado a la misma entidad si hubiera sido residente en España, afirma que:

“(…) Por lo tanto, el sistema español permite la deducción del 100% cuando el porcentaje de participación sea igual ó superior al 5% aunque la norma general, cuando no se cumple dicho porcentaje de participación, es que se practicará una deducción del 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible. Hubiera sido necesario, para estimar la presente demanda, que el recurrente hubiera acreditado que dicha forma de tributación es diferente según se trate de empresas residentes ó no residentes en España.

Tal circunstancia probatoria no se ha producido y ello pues de lo que consta en autos no resulta que una empresa como la recurrente, en el caso de ser residente en España hubiera tributado menos de lo que le corresponde a la recurrente, residente belga. No se ha producido, pues, infracción de la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al que nos referiremos en el fundamento jurídico anterior.

CUARTO.- Como continuación de lo expuesto en el Fundamento jurídico anterior, resulta que para la estimación del recurso sería necesario acreditar que la entidad ahora recurrente, no residente en España, pudiera estar siendo sometida a una tributación excesiva en comparación a si se tratase de una sociedad también residente en España (como la pagadora de los dividendos). (...)”.

Cuarto:

La entidad reclamante basa sus alegaciones, por un lado, en la falta de aplicación a los socios no residentes de mecanismos de corrección de la doble imposición económica, mecanismos que sí se aplican los socios residentes. No puede prosperar este enfoque, ya que, como se ha indicado, el mecanismo de eliminación de la doble imposición económica de los socios residentes que tienen el mismo porcentaje de participación que la reclamante, inferior al 5%, tan solo corrigen la mitad de su imposición, de modo que la tributación final que soportan es de la mitad del su tipo impositivo, lo que determina una tributación semejante a la que soportan, tras la aplicación del Convenio de eliminación de la doble imposición, los socios comunitarios. La comparación, como es obvio, ha de hacerse por niveles de tributación, y no por el tipo de elementos técnicos de la liquidación de residentes y no residentes, dadas la radical diferencia existente entre la estructura liquidatoria de unos y otros.

En segundo lugar, y principal, se esgrime la imposibilidad de recuperar en su país de residencia esa doble tributación, ya que en Bélgica está sometida al régimen denominado "Rentas definitivamente gravadas," que hace que no pueda deducir allí el impuesto español, lo cual provoca una situación de déficit fiscal estructural. Sostiene el reclamante que la sentencia del TJUE a la que nos venimos refiriendo, considera relevante esta circunstancia para apreciar que la normativa española, al no responder a ella y no darle solución, incurre en una discriminación injustificada de las sociedades no residentes.

Debe rechazarse de plano, como ya se hizo en la resolución de este TEAC ya citada, y como ha confirmado la AN, la interpretación que el reclamante realiza, en este punto, de la sentencia del TJUE. Esta sentencia analiza, en efecto, la incidencia que la tributación en el país de residencia del socio puede tener en el juicio al que se sometan las diferencias de trato que este socio haya soportado en el país de la fuente de los dividendos, pero no se estudia esta circunstancia como prueba de cargo contra el país de la fuente, sino como eventual prueba de descargo, esto es, se analiza si el país que gravó los dividendos que reparte a los socios no residentes más que a los dividendos repartidos a sus propios, puede considerar subsanado o compensado ese trato desigual con la devolución que el socio no residente pueda obtener en su país de residencia, teniendo en cuenta que normalmente los Convenios de eliminación de la doble imposición encomiendan la tarea de eliminar la que pueda haberse producido en la tributación de los dividendos al país de residencia.

El punto de partida del análisis que hace la sentencia del TJUE no se produce, por tanto, en nuestro caso, en el que el país de la fuentes, España, no somete a trato desigual alguno al socio no residente, por lo que ninguna de las afirmaciones que entresaca el reclamante se refieren a su caso. Vemos cómo el análisis de esta

cuestión que se realiza en los párrafos 59 a 64 de la STJUE se centran en las condiciones que deben darse para entender que a través de la previsión del Convenio se compensan la diferencia de trato a que dio lugar la normativa interna española. Así, por todos: “62 Por consiguiente, la diferencia de trato únicamente podrá neutralizarse si los dividendos procedentes de España se gravan suficientemente en el otro Estado miembro. Ahora bien, si dichos dividendos no son gravados, o no lo son en una medida suficiente, no podrá deducirse el importe del impuesto percibido en España o una parte de éste. En tal caso, la aplicación del convenio para evitar la doble imposición no puede compensar la diferencia de trato a que da lugar la normativa interna”. Desigualdad de trato que, insistimos, no se da en el caso que nos ocupa.

Como ya se concluyó en la resolución de este TEAC de 26 de octubre de 2010, que resolvía las reclamaciones económico administrativas (R.G. 2456/07 y siguientes) formuladas por el hoy reclamante:

“Así, la influencia que en el juicio sobre la legislación del Estado de la fuente tenga la previsión contenida en los Convenios de evitación de la doble imposición de mecanismos de corrección de la doble imposición económica por el reparto de dividendos en el país de residencia del accionista se basa en dos principios.

En primer lugar, reitera, asimismo, el TJUE que la exigencia de la normativa comunitaria a los Estados miembros, en el asunto aquí debatido (la posible restricción a la libre circulación de capitales), no es la eliminación completa de la doble imposición económica, sino que es la igualdad de trato a accionistas residentes y no residentes, de modo que lo prioritario es que el Estado de la fuente ofrezca un tratamiento equivalente a todos lo accionistas. Así, el apartado 52 de la Sentencia de referencia concluye:

“52. En efecto, el mero ejercicio por ese mismo Estado de su potestad tributaria, con independencia de cualquier tributación en otro Estado miembro, da lugar a un riesgo de tributación en cadena o de doble imposición económica. En tal caso, para que los beneficiarios no residentes no se enfrenten a una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 CE, el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios debe velar por que, en relación con el mecanismo previsto en su Derecho nacional para evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición económica, los no residentes estén sujetos a un trato equivalente al que disfrutaban los residentes. (véanse las sentencias, antes citadas, *Test Claimants in Class. IV of the ACT Group Litigation* [TJCE 2006, 355] , apartado 70; *Amurta* [TJCE 2007, 312] , apartado 39, y *Comisión/Italia* [TJCE 2009, 358] , apartado 53).”.

Este trato equivalente a sociedades accionistas residentes y no residentes, necesario para respetar la libertad de circulación de capitales según expone el TJUE, se cumple, a juicio de este TEAC, cuando los accionistas tienen un porcentaje de participación inferior al 5% (ya que la retención soportada por los accionistas no residentes es muy próxima, a la tributación definitiva que asume una sociedad española con esa participación que recibe dividendos, que será del 50% del tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades, cuyo tipo general de gravamen es del 35%, porque el mecanismo de eliminación de la doble imposición económica interna, el regulado en el artículo 30.1 de la LIS ya reproducido, tan solo absorbe el otro 50 %, si bien no puede entenderse cumplido cuando el porcentaje de participación de los accionistas es superior al 5 %, como vimos, ya que ahí el accionista residente no asume ninguna tributación.

En segundo lugar, el juicio que se haga sobre el cumplimiento por el Estado español de su obligación de ofrecer un tratamiento igualitario a todos los accionistas, residentes y no residentes, que cobren dividendos repartidos por sociedades Españolas en España, es independiente, en principio, de lo que haga el país de residencia de las sociedades accionistas, dependiendo solo de la tributación producida en España, salvo que la eventual superior tributación en España de los accionistas no residentes tenga efectiva compensación en el Estado de la residencia. Si en el Estado de la fuente la tributación no ha sido equivalente para accionistas residentes y no residentes, como ocurre cuando estos alcanzan el 5% de participación en el caso analizado por la Sentencia , se habrá producido un trato discriminatorio prohibido, salvo que haya sido efectiva la compensación en el país de la residencia. A sensu contrario, si la tributación en España ha sido equivalente, como ocurre cuando la participación de los accionistas residentes y no residentes no alcanzaba el 5%, como es el caso que aquí nos ocupa, nada puede reprocharse desde la óptica de la libertad de circulación de capitales a la Hacienda española.”

Tras analizar esta misma cuestión, la referida sentencia de la Audiencia Nacional que confirmó lo conducido por el TEAC, concluye, en el mismo sentido ya expuesto, que:

“Por lo tanto, hubiera sido necesario que la parte recurrente hubiera demostrado (cosa que no ha hecho) que una sociedad residente en España, en sus mismas condiciones, habría tributado por un importe menor en el caso de que hubiera obtenido idénticos rendimientos. Solo en ese caso, y aplicando la doctrina de la STJUE se habría producido una infracción de lo previsto en el artículo 56CE .

Por el contrario, lo que se ha afirmado por la propia parte recurrente es que no ha podido recuperar el impuesto pagado por encontrarse en una situación de déficit fiscal estructural y no ser de aplicación en Bélgica el

régimen del impuesto de sociedades del que disfrutaban las sociedades residentes en España. Estas razones hacen imposible obtener la consecuencia jurídica pretendida por el recurrente y ello puesto que

Es importante tener en cuenta que lo dicho por el TJUE en esta sentencia no impide someter a tributación los dividendos abonados por Y, S.A. a X y ello puesto que la parte recurrente ha aportado la certificación que incorpora como documento número 1 de su demanda según la que consta que las participaciones en cuestión se contabilizan como "inmovilizaciones financieras" y que los dividendos que se obtienen son deducibles en concepto de "rentas ya gravadas" hasta el 95% de su importe. No es la normativa aplicable al caso lo que lleva a obtener esa conclusión sino las propias condiciones de la empresa."

Quinto.

Se alegan también por el reclamante la aplicación a su caso de varias sentencias de la Audiencia Nacional dictadas con fecha 31 de Marzo de 2010 en los recursos 14/2007, 15/2007 y 17/2007.

Nos remitimos íntegramente a la clara contestación dada a la misma alegación por la propia Audiencia Nacional, en la sentencia de 3 de octubre de 2013 a la que nos venimos refiriendo, donde, tras reproducir parcialmente sus propias sentencias, concluye que:

"Del texto que acabamos de transcribir resulta claramente que la conclusión que obtienen las mencionadas sentencias no es aplicable al caso objeto del presente recurso y ello puesto que no se tratan de supuestos iguales:

-Las sentencias mencionadas se refieren y aplican la Ley del Impuesto de la Renta de los No Residentes 41/2008 mientras que ahora aplicamos la normativa que procede del R.D. Legislativo 5/2004 que establece una tributación genérica al 18%.

-Dichas sentencias se dictaron con ocasión de la aplicación de lo previsto en el artículo 26.6 de la Ley 43/95 (RCL 1995,3496 y RCL 1996, 2164) reguladora del impuesto de sociedades que establecía que tributan al 0% los fondos de pensiones. Obviamente, esa era una diferencia sustancial derivada de la simple residencia en España y que no tiene semejanza con la tributación de los dividendos a que se refiere el presente recurso contencioso administrativo."

Sexto:

Con los mismos argumentos utilizados para solicitar la devolución de las retenciones soportadas sobre los dividendos se solicita la devolución de las retenciones soportadas sobre las cantidades pagadas en concepto de primas de asistencia a juntas.

Esta pretensión debe también desestimarse. De entrada, porque si el régimen tributario aplicable por nuestro derecho interno a las cantidades pagadas en concepto de primas de asistencia a juntas e accionistas, por el Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, fuera en todo asimilable al de los dividendos, la desestimación de la pretensión se apoyaría solo en los argumentos ya expuestos. A ello debe añadirse que tal premisa no se produce, ya que los socios residentes integrarán en su base imponible del impuesto sobre sociedades las cantidades recibidas en concepto de primas de asistencia a juntas, pero, a diferencia de los dividendos, estas cantidades no les genera derecho a la deducción por doble imposición interna, tal y como lo viene interpretando la Dirección General de Tributos (contestación vinculante de 7 de noviembre de 2005 nº V2254-05), al no tener la condición de dividendo o participación en beneficios por no proceder de un acuerdo social de aplicación de resultados por la junta general de accionistas. Por lo tanto, no puede invocarse diferencia de trato alguna por la retención soportada por el socio no residente.

Septimo:

Por último la entidad reclamante pretende plantear a través de este Tribunal Económico-Administrativo Central una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo. Es de señalar que, a partir de la resolución de 29 de marzo de 1990, se estableció la doctrina de que el Tribunal Económico Administrativo Central, conforme a la interpretación que hace el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su jurisprudencia del concepto de jurisdicción, es un órgano jurisdiccional al reunir los cuatro requisitos exigidos por dicha jurisprudencia, esto es: a) origen legal, b) permanencia, c) jurisdicción obligatoria, y d) decisión en Derecho; que siendo competente para dicho planteamiento, está obligado a hacerlo, según el art. 177 del Tratado de la Comunidad Económica Europea "cuando la decisión no sea susceptible de ulterior recurso judicial conforme al derecho interno", circunstancia que aquí no concurre, puesto que la presente resolución es impugnada en la vía contenciosa-administrativa. Por lo tanto, el planteamiento de la cuestión prejudicial es potestativo para este

Tribunal Central, y no se estima necesario pronunciamiento del mencionado Tribunal de Justicia respecto de la cuestión de fondo del presente recurso, por lo que debe declararse la no procedencia de plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

POR LO EXPUESTO:

EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en las reclamaciones acumuladas, en única instancia, interpuestas por la entidad X, contra actos de retención de dividendos practicados por Y, S.A. en fechas 13 de julio de 2011 y 4 de julio de 2012 y contra actos de retención de primas de asistencia a junta practicados por la misma entidad con fecha 23 de junio de 2011 y 26 de julio de 2012, en concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes,

ACUERDA:

Desestimar las reclamaciones presentadas y confirmar los actos de retención impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.