

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054855

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 9 de julio de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 2873/2012***SUMARIO:**

**IRPF. Deducciones. Doble imposición de dividendos.** *Dividendos procedentes de entidades no residentes.* Cuando un residente pretende que se deduzcan, por el concepto de doble imposición de dividendos, los dividendos pagados por entidades no residentes, habrá de acreditar que el gravamen sufrido por la entidad no residente en sus resultados es equiparable al que se paga en España. En el litigio de autos es manifiesto que la demandante no ha aportado esa prueba de la tributación por parte de la entidad no residente; es, de otro lado, igualmente manifiesto, que sin acreditar ese extremo no consta cuál es la deducción que le corresponde.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), arts. 23.1.b) y 81.1.

**PONENTE:***Don Manuel Vicente Garzón Herrero.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE  
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO  
Don MANUEL MARTIN TIMON  
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a nueve de Julio de dos mil catorce.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación interpuesto, por la Procuradora D<sup>a</sup>. Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de D<sup>a</sup>. Consuelo , bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la sentencia de 28 de marzo de 2012, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el Recurso Contencioso- Administrativo número 53/2011 , así como contra el auto de 1 de junio de 2012 desestimatorio de la petición de complemento de sentencia; en cuya casación aparece como parte recurrida, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO , representada y dirigida por el Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La Sección Cuarta de la Sala de lo lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 28 de marzo de 2012, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: " Desestimamos el Recurso Contencioso-Administrativo promovido por D<sup>a</sup>. Consuelo , representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. Silvia Vázquez Senín y defendida por la Letrado D<sup>a</sup>. Gloria Marín Benítez, contra la resolución de 20 de diciembre de 2010 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central (Sala 1<sup>a</sup> Vocalía 1<sup>a</sup> RG 3827/2007), por ser conforme a derecho; sin pronunciamiento sobre las costas causadas. "

**Segundo.**

La parte demandante solicitó por escrito presentado el 13 de abril de 2012 complemento de la sentencia anteriormente mencionada. Efectuado traslado de dicho escrito al Abogado del Estado, el 1 de junio de 2012 la Sala de Instancia dictó auto desestimando la petición de complemento de sentencia.

**Tercero.**

Contra la anterior sentencia y auto, por la Procuradora D<sup>a</sup>. Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de D<sup>a</sup>. Consuelo , se interpone Recurso de Casación al amparo de los siguientes motivos: "Primero.- Por el cauce de la letra c) del artículo 88.1 de la LJCA , se denuncia la infracción de las normas reguladoras de la sentencia, concretamente los artículos 33.1 y 67.1 de la LJCA , 24.1 y 120.3 de la Constitución , con resultado de incongruencia omisiva y motivación no ajustada a los motivos de impugnación esgrimidos en la demanda. Segundo.- Con carácter subsidiario, por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la LJCA , se denuncia la infracción de los artículos 23.1 b ) y 88.1 del TRLIRPF; y de los artículos 12 , 56 y 58 del Tratado Constitutivo de las Comunidades Europeas (18, 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ), según han sido interpretados, entre otras, por las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 24 de mayo de 1986 (asunto 157/85), de 8 de junio de 199 (asunto C-337/97), de 6 de junio de 2000 (asunto 35/98), de 7 de septiembre de 2004 (asunto C-319/02) o de 15 de julio de 2004 (asunto C-315/02). Tercero.- Con carácter subsidiario, por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la LJCA , se denuncia la infracción de los artículos 23.1 b ) y 88.1 del TRLIRPF; y de los artículos 12 , 56 y 58 del Tratado Constitutivo de las Comunidades Europeas (18, 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ), según han sido interpretados, entre otras, por las sentencias de 6 de junio de 2000 (asunto 35/98), de 7 de septiembre de 2004 ( asunto C-319/02 ) o de 15 de julio de 2004 ( asunto C-315/02 ).". Termina suplicando de la Sala se case la sentencia recurrida, anulando la resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2010 por la que se desestimó la reclamación contra la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación y acuerde su procedencia con devolución del ingreso indebido.

**Cuarto.**

Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 25 de junio de 2014, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sala

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero. Antecedentes**

Se impugna, mediante este Recurso de Casación interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup>. Silvia Vázquez Senín, actuando en nombre y representación de D<sup>a</sup>. Consuelo , la sentencia de 28 de marzo de 2012, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 53/2011 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

Asimismo, la demandante recurre el auto de 1 de junio de 2012 dictado por la Sala de Instancia en el que se desestima la petición de complemento de la sentencia impugnada.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución de 20 de diciembre de 2010 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central por la que se desestima la reclamación contra acuerdo de la Administración de Hacienda de 26 de noviembre de 2007, por la que se denegó la petición de rectificación solicitada.

La sentencia de instancia desestimó el recurso y no conforme con ella la demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos.

**Segundo. Motivos de casación**

Primero. Por el cauce de la letra c) del artículo 88.1 de la LJCA , se denuncia la infracción de las normas reguladoras de la sentencia, concretamente los artículos 33.1 y 67.1 de la LJCA , 24.1 y 120.3 de la Constitución , con resultado de incongruencia omisiva y motivación no ajustada a los motivos de impugnación esgrimidos en la demanda.

Segundo. Con carácter subsidiario, por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la LJCA , se denuncia la infracción de los artículos 23.1 b ) y 88.1 del TRLIRPF; y de los artículos 12 , 56 y 58 del Tratado Constitutivo de las Comunidades Europeas (18, 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ), según han sido interpretados, entre otras, por las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 24 de mayo de 1986 (asunto 157/85), de 8 de junio de 199 (asunto C-337/97), de 6 de junio de 2000 (asunto 35/98), de 7 de septiembre de 2004 (asunto C-319/02) o de 15 de julio de 2004 (asunto C-315/02).

Tercero. Con carácter subsidiario, por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la LJCA , se denuncia la infracción de los artículos 23.1 b ) y 88.1 del TRLIRPF; y de los artículos 12 , 56 y 58 del Tratado Constitutivo de las Comunidades Europeas (18, 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ), según han sido interpretados, entre otras, por las sentencias de 6 de junio de 2000 (asunto 35/98), de 7 de septiembre de 2004 ( asunto C-319/02 ) o de 15 de julio de 2004 ( asunto C-315/02 ).

### **Tercero. Hechos probados**

Los interesados D. Pelayo y D<sup>a</sup>. Consuelo presentaron declaración-liquidación correspondiente al IRPF ejercicio 2006 con fecha 29 de junio de 2007, cuyo resultado era una cuota diferencial de 1.172.280,49 euros. Con fecha 26 de julio de 2007 la demandante instó la rectificación de la declaración autoliquidación, solicitando la devolución de ingresos indebidos conforme al artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria .

Alegaba que la declaración contenía en el apartado rendimientos de capital mobiliario un rendimiento por importe de 4.925.128,61 euros correspondiente al dividendo bruto obtenido por su participación en la sociedad alemana JM GESELLSCHAFT FÜR INDUSTRIELLE BETEILIGUNGEN MBH CO KGAA.

Los dividendos distribuidos por dicha entidad - alegaba- habían sido objeto de retención en la fuente al tipo reducido establecido en el Convenio de doble imposición firmado entre España y Alemania, de modo que la sociedad alemana ingresó en la Administración Tributaria 738.769,29 euros en concepto de retención de dividendos. El contribuyente consideró que si la sociedad hubiera sido residente fiscal en España, además de haber reducido las retenciones practicadas por la sociedad en el momento de distribución del dividendo, habría aplicado mecanismos para corregir la doble imposición de dividendos (multiplicando por 1,4 el dividendo íntegro y reduciendo en cuota el 40%), de lo que resultaría una cuota diferencial de 88.027,65 y euros por lo que solicitaba una devolución de 1.084.252,84 euros.

La oficina gestora consideró aplicable el artículo 10 del Convenio entre España y la República Federal alemana de 5 de diciembre de 1966 para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio (BOE 8 abril 1968). Señalaba que "el artículo 10 del Convenio establece que los dividendos pagados por una sociedad residente de un estado contratante a un residente de otro estado contratante pueden someterse a imposición en este último estado. Ahora bien, el apartado segundo del citado artículo limita la imposición en la fuente, al establecer que los dividendos obtenidos por un residente en España y pagados por una empresa alemana sólo pueden someterse a imposición en Alemania al tipo impositivo máximo del 15% dentro del importe bruto de aquellos (10% si el beneficiario es una sociedad que posee al menos un 25% del capital de la sociedad que abona los dividendos), pudiendo deducirse este impuesto pagado en Alemania del impuesto a pagar en España de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.2 del Convenio.

Dicha resolución estima que de acuerdo con el artículo 32 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo , cabría deducir el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre los rendimientos o ganancias patrimoniales; no obstante, de acuerdo con el artículo 108 de la Ley General Tributaria entiende que la rectificación puede producirse mediante prueba y en este caso como quiera que el contribuyente no aporta ninguna prueba justificativa de los dividendos obtenidos en Alemania ni de la retención efectuada en origen, de acuerdo con el artículo 105 de la citada Ley es preciso desestimar la solicitud de rectificación.

Dicha resolución es impugnada ante el Tribunal Económico Administrativo Central que la ratifica de acuerdo con los mismos fundamentos, en el acto que constituye el objeto de este recurso contencioso-administrativo.

### **Cuarto. Examen del primer motivo de casación**

El motivo tiene que ser acogido pues la sentencia impugnada, como todas las resoluciones administrativas que la han precedido, confunde la deducción por doble imposición de dividendos con el gravamen de los dividendos distribuidos.

De un lado, afirma que la demandante pretende deducir de los documentos aportados "que se ha tributado y repartido beneficios", cuando es evidente que los documentos presentados acreditan que la entidad alemana repartió beneficios a la actora y los sujetó a retención. De otra parte, y también en el penúltimo párrafo del Fundamento Tercero afirma: "no nos consta la tributación con cargo a la demandante por parte de la sociedad

alemana ...". Contrariamente a lo que se afirma, los documentos aportados, acuerdo de la sociedad alemana para el reparto de beneficios, certificado de residencia y retención de dividendos practicada, demuestran la realidad de los datos solicitados.

Es, pues, evidente que la sentencia impugnada es contradictoria porque si lo que se exige es que se haya tributado por los beneficios repartidos, los documentos aportados acreditan ese hecho. Por el contrario, y si lo que se exige es la prueba de la tributación en Alemania por parte de la entidad que distribuye los beneficios - resultados que luego son objeto de reparto- es evidente que nadie, ni en vía administrativa, ni jurisdiccional, ha formulado esta exigencia.

Es decir, lo que era la cuestión esencial del pleito tanto en vía administrativa como jurisdiccional, la previa tributación, en Alemania, por parte de la entidad que obtuvo rendimientos, que luego son objeto de distribución, ni ha conformado el eje del debate, ni las pruebas analizadas tienen nada que ver con esa cuestión.

Por eso hay que estimar el primero de los motivos de casación alegados pues ni la sentencia ha resuelto el debate planteado, ni la ausencia de elementos probatorios que se dicen omitidos, tienen nada que ver con lo que es la cuestión esencial de los autos.

#### **Quinto. Examen del fondo del asunto**

#### **A) SEPARACIÓN DE LOS DOS PROBLEMAS QUE LAS RESOLUCIONES RECAÍDAS HAN CONFUNDIDO**

La descripción de los hechos que la demandante efectúa en su demanda exige distinguir:

1º) El gravamen de los dividendos que se reparten, que en este litigio no están en cuestión pues su distribución, retención y deducción es admitida por todos.

2º) La problemática de la deducción por doble imposición de dividendos, es lo que configura el litigio, y no ha sido objeto de análisis por parte de las resoluciones recurridas y sólo de un estudio muy desvaído por parte de la recurrente, que, sin embargo, funda en este punto la esencia del debate.

Por tanto, la médula del litigio radica en decidir si conforme al artículo 23.1 b ) y 81.1 del denominado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , en realidad Impuesto sobre Nóminas desde hace muchos años con algún que otro aditamento, una residente en España que percibe dividendos de una entidad alemana tiene derecho a que se le apliquen dichos preceptos.

#### **B) PREMISAS PARA LA SOLUCIÓN DEL PROBLEMA**

Del enunciado del problema se obtiene una primera conclusión. Estamos en presencia de normas (las invocadas) de derecho interno a las que deben ser aplicados los criterios que rigen el derecho interno.

No debe ofrecer dudas, tampoco, que las normas invocadas deben ser aplicadas del mismo modo, tanto si se trata de entidades residentes, como no residentes si son comunitarios, como es el caso, pese a la discriminación que dichos textos establecen.

Por último, es preciso un análisis del sentido de dichas normas para su correcta aplicación.

El examen del artículo 23.1 b) del TRLIRPF invocado establece: "Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes: 1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad... b) Los rendimientos íntegros a que se refiere la letra anterior, en cuanto procedan de entidades residentes en territorio español, se multiplicarán por los siguientes porcentajes:

140 por 100, con carácter general.

125 por 100, cuando procedan de las entidades a que se refiere el artículo 26.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades .

100 por 100, cuando procedan de las entidades a que se refiere el artículo 26.5 y 6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , y de cooperativas protegidas y especialmente protegidas, reguladas por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, de la distribución de la prima de emisión y de las operaciones descritas en los puntos 3 y 4 de la letra a) anterior. Se aplicará, en todo caso, este porcentaje a los rendimientos que correspondan a valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos. En caso de entidades en transparencia fiscal, se aplicará este mismo porcentaje por los contribuyentes cuando las operaciones anteriormente descritas se realicen por la entidad transparente.

En el caso de valores o participaciones no admitidas a negociación en algunos de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, el plazo previsto en el párrafo anterior será de un año.

Se aplicará, en todo caso, el porcentaje del 100 por 100 a los rendimientos que correspondan a beneficiarios que hayan tributado a los tipos previstos en el ap. 8 del art. 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades . A estos efectos, se considerará que los rendimientos percibidos proceden en primer lugar de dichos beneficios."

Por su parte, el artículo 66 del TRLIRPF establece: "*Deducción por doble imposición de dividendos:*

1. Se deducirán los importes que resulten de aplicar los porcentajes que a continuación se indican, cuando se trate de los rendimientos a que se refiere el apartado 1 del artículo 23 de esta Ley y de la parte de base imponible imputada de una sociedad transparente que corresponda a dichos rendimientos.

40 por 100, con carácter general.

25 por 100 cuando, de acuerdo con el citado precepto, hubiera procedido multiplicar el rendimiento por el porcentaje del 125 por 100.

0 por 100 cuando, de acuerdo con el citado precepto, hubiera procedido multiplicar el rendimiento por el porcentaje del 100 por 100.

Para la deducción por doble imposición correspondiente a los retornos de las cooperativas protegidas y especialmente protegidas, reguladas por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, se atenderá a lo dispuesto en el artículo 32 de dicha Ley .

2. La base de esta deducción estará constituida por el importe íntegro percibido.

3. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán deducirse en los cuatro años siguientes."

Cualquier concededor del Derecho español comprende inmediatamente, y sin necesidad de demasiadas explicaciones, que los porcentajes de multiplicación y deducción que los citados preceptos establecen concuerdan con los diferentes tipos impositivos que gravan los beneficios que las entidades obtengan en nuestro derecho. En este sentido la expresión "general" que el artículo 23 del TRLIRPF recoge ha de entenderse referido a una expresión típica de nuestro derecho tributario: la del tipo general del Impuesto de Sociedades. Esto demuestra la conclusión a que antes nos referíamos por eso el 140% corresponde el 35% del Impuesto de Sociedades; el 125% al tipo del 25%; y, el 100% a los demás. (Obsérvese que la contraposición no se hace con el artículo 67, como sería lógico, sino con el artículo 23 transcrito).

Con esto queremos decir que cuando un residente pretende que se deduzcan, por el concepto de doble imposición de dividendos, los dividendos pagados por entidades no residentes, habrá de acreditar que el gravamen sufrido por la entidad no residente en sus resultados es equiparable al que se paga en España.

En el litigio que decidimos es manifiesto que la demandante no ha aportado esa prueba de la tributación por parte de la entidad no residente.

Es, de otro lado, igualmente manifiesto, que sin acreditar ese extremo no nos consta cual es la deducción que le corresponde.

No ofrece dudas que este hecho, imposición en su origen de los resultados luego objeto de distribución, es prueba que corresponde en el Derecho español acreditar a quienes lo alegan en su favor. Tampoco es dudoso que la Administración debió requerir a la recurrente para que aportara la específica documentación que era necesaria para el éxito de su pretensión. La denegación con fundamento en hechos que tienen poco que ver con lo pedido y solicitado carece de justificación.

De este modo la situación a decidir es, de un lado, que la pretensión de la actora en elementos básicos de ella, no ha sido acreditada; de otra parte, la Administración no ha justificado adecuadamente su resolución desestimatoria.

En esta tesitura y actuando como tribunal de instancia, vista la estimación del primero de los motivos de casación alegados, entendemos que resulta procedente anular la resolución impugnada para que, en su caso, la Administración continúe el procedimiento conforme a derecho a partir de la petición inicial de la recurrente.

#### **Sexto. Costas**

En materia de costas no procede hacer imposición expresa de las causadas ni en la instancia, ni en casación, a tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

**FALLAMOS**

**1º.-** Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup>. Silvia Vázquez Senín, actuando en nombre y representación de D<sup>a</sup>. Consuelo .

**2º.-** Anulamos la sentencia impugnada de 28 de marzo de 2012, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional.

**3º.-** Que debemos anular la resolución impugnada.

**4º.-** Ordenamos a la Administración que continúe el procedimiento iniciado conforme a derecho.

**5º.-** No hacemos imposición de las costas causadas en ambas instancias.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.

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.