

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia:NFJ062303

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 16 de marzo de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1130/2014***SUMARIO:**

IS. Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición internacional. Convenio con Brasil. Juros brasileños o capital propio. Naturaleza jurídica desde la perspectiva del art. 21 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). Los JSCP equivalen a una distribución de beneficios, sin que puedan considerarse intereses, en la medida en que no remuneran cantidades en préstamos ni se calculan sobre el principal pendiente de un crédito. Por el contrario, proceden de la existencia de beneficios de la filial brasileña y el título que da derecho a su percepción es la participación de socio en el capital social mediante la tenencia de acciones. Además, su deducibilidad fiscal está sujeta a unos condicionamientos que no rigen para los intereses -existencia de resultados del ejercicio o reservas acumuladas suficientes-; dicho en otros términos, la legislación fiscal brasileña admite la deducibilidad de los JSCP, pero no equipara el régimen fiscal de éstos al de los intereses. Por consiguiente, resulta acertado el criterio de la Sala de instancia cuando entiende que, como distribución de beneficios, resultan incluibles en el concepto de dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el mencionado art. 21 TRLIS.

En segundo lugar, las rentas percibidas en concepto de JSCP han estado sometidas efectivamente a imposición en Brasil en sede de las filiales brasileñas en los ejercicios en que se obtuvieron los beneficios distribuidos, o, en todo caso, se cumple con el requisito -de naturaleza subjetiva- en cuanto al gravamen de las participadas exigido por el art.21 TRLIS, siendo de aplicación la presunción establecida en el apartado 1.b) de dicho precepto; en efecto, de acuerdo con dicha norma, para los supuestos en los que, como en el caso de Brasil, haya Convenio para evitar la doble imposición, debe presumirse que se ha producido el gravamen por impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, en cuanto a si la parte de beneficios con cargo a los cuales se repartieron los JSCP ha estado sometida a tributación efectiva en sede de las filiales, de tener que hacerse tal análisis, habría que atender a la presión fiscal del impuesto a que estaban sometidas las filiales brasileñas.

[Vid., en el mismo sentido, AN, de 27 de febrero de 2014, recurso n.º 232/2011 ([NFJ053848](#)), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 21.

Convenio de 14 de noviembre de 1974 (Convenio con Brasil), arts. 3, 10, 11 y 23.

PONENTE:*Don Rafael Fernández Montalvo.*

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

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Marzo de dos mil dieciséis.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 1130/2014, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia, de fecha 27 de febrero de 2014, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 232/2011, en el que se impugnaba resolución del Tribunal Económico Central, de fecha 13 de abril de 2011, que confirma tres acuerdos de liquidación, dos de fecha 28 de enero de 2010 y un tercero, de fecha 11 de marzo de 2010, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativos al Impuesto sobre Sociedades, periodo 2004. Ha sido parte recurrida la entidad ACELORMITTAL SPAIN HODING, S.L., representada por el Procurador don José María Martín Rodríguez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el recurso contencioso administrativo núm. 232/2011, seguido ante la Sección Segunda de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional se dictó sentencia, con fecha 27 de febrero de 2014, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "Que ESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. José María Martín Rodríguez, en nombre y representación de la entidad ARCELORMITTAL SPAIN HOLDING, S.L., contra la resolución de fecha 13.04.2011, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es nula por no ser conforme a Derecho; sin hacer mención especial en cuanto a las costas".

Segundo.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

Tercero.

Dicha representación procesal, por escrito fechado el 17 de junio de 2014, formaliza el recurso de casación e interesa se estime, revocando la sentencia [de instancia] y con costas.

Cuarto.

La representación procesal de ACELORMITTAL SPAIN HODING, S.L. formalizó, con fecha 15 de enero de 2015, escrito de oposición al recurso de casación interesando su inadmisión o, en su defecto, su desestimación y la confirmación de la sentencia recurrida, con imposición de costas a la Administración recurrente.

Quinto.

Por providencia de 15 de diciembre de 2015, se señaló para votación y fallo el 8 de marzo de 2016, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

En instancia, ACELORMITTAL SPAIN HODING, S.L. impugnó la resolución del TEAC que había confirmado las liquidaciones practicada por la Dependencia Central de Grandes Contribuyentes, por Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2004, con base en los siguientes motivos:

1) Improcedencia de la regularización practicada por la Inspección en relación con los denominados "juros sobre o capital propio" (JSCP), debido al reparto de beneficios a sus accionistas, porque, de conformidad con lo establecido en el art. 21 TRLIS, dichos dividendos están exentos, en relación con lo dispuesto en el art. 23 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Brasil.

La discrepancia entre la actora y la Inspección radica en la calificación de los beneficios repartidos, pues la Inspección los califica como "intereses" y además considera que no se ha producido la doble imposición, a la que se reserva la exención prevista en el citado art. 21. Alegaba la demandante que los JSCP son considerados en

Brasil como participaciones en beneficios, es decir, en el resultado social que proceden exclusivamente de la titularidad de las acciones de la sociedad, no respondiendo a remuneración de las cantidades dadas a crédito, origen del pago de los intereses; siendo devengados los JSCP por el Acta de la Junta de Accionistas o el Consejo de Administración, bien como dividendos, bien como JSCP. Manifiesta que, si bien limitadamente, los JSCP son considerados como un gasto deducible, como así se recoge en el art. 9º, de la Ley Federal 9.249, de 26 de diciembre de 1995, su naturaleza jurídica es la de rendimientos procedentes de la titularidad de las acciones, aunque a nivel tributario su deducibilidad es parcial, pese a no ser gasto contable.

2) Errónea calificación de los JSCP como intereses por parte de la resolución impugnada. En este sentido mostraba su disconformidad con los criterios de la resolución recurrida al interpretar la tributación de los JSCP a la luz del art. 21 del TRLIS. Invocaba criterios doctrinales en apoyo de este argumento, al entender que no cabe conjugar el Convenio España-Brasil y la norma interna, pues hacer depender la calificación de una renta de la actividad parlamentaria de otro país, de la resolución de un órgano jurisdiccional extranjero o incluso de la posición mantenida por una Administración fiscal diferente a la española, suponía la vulneración de principios constitucionales básicos, de forma que, si los JSCP son intereses o dividendos de acuerdo con la normativa fiscal brasileña, a los efectos de aplicar el CDI España-Brasil, dicha calificación viene determinada por la normativa brasileña, no la española.

3) Ausencia de suficiente motivación del cambio de criterio mantenido en otros expedientes coetáneos, con quiebra del principio de igualdad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

4) Aplicación directa de la exención prevista en el art. 21 TRLIS, pues no se podía cambiar la calificación de dicha renta, conforme a la normativa brasileña, por parte de la Administración española, además de que, el art. 11.5 del Convenio sólo excluye de la definición de dividendos los "derechos de crédito", y los JSCP no son intereses derivados de un derecho de crédito, sino rendimientos derivados de la participación en un capital social, incluso, desde la normativa europea, e interpretación de las normas de los CDI.

5) Falta de prueba de que, en su caso, se puedan considerar los JSCP en la legislación fiscal brasileña como intereses.

6) Naturaleza jurídica de los JSCP como una participación en beneficios, siendo aplicable el art. 21 TRLIS.

7) Las rentas percibidas en concepto de JSCP han estado sometidas efectivamente a una doble imposición, de acuerdo con los requisitos, de naturaleza subjetiva en cuanto al gravamen de las participadas, y la presunción "iuris et de iure" establecida en el art. 21.1.b), del TRLIS.

La sentencia de instancia, después de considerar la soberanía fiscal, los Convenios para evitar la doble imposición, el tratamiento contable, mercantil y fiscal de los JSCP en la legislación brasileña, el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Brasil, el tratamiento de los JSCP desde la perspectiva nacional (artículo 21 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y los pronunciamientos judiciales de la Unión Europea, llega a un pronunciamiento estimatorio de la pretensión actora.

Segundo.

La referida sentencia es objeto del presente recurso de casación, en el que el Abogado del Estado, por el cauce del artículo 88.1.d) LJCA , alega un solo motivo: "infracción del artículo 21 del R.D. legislativo 4/04, en relación con los arts. 3 , 10 , 11 y 23 del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa de Brasil de 14 de noviembre de 1974 . Asimismo, en relación con el art. 9 de la Ley Federal brasileña de 26 de diciembre de 1995".

La representación procesal de la Administración del Estado afirma que la sentencia dio una respuesta no acorde con las normas que cita por considerar dividendos y, por ello acogibles a la exención del artículo 21 del TRLIS, aquellos "intereses remuneratorios de capital propio" (juros sobre capital propio), percibidos por la recurrente [recurrida, en casación] de sus filiales brasileñas y que fueron introducidos como tal figura por la Ley federal [brasileña] de 26 de diciembre de 1995.

Sus argumentos son los siguientes:

1º) El artículo 9 de la Ley Federal que los crea los denomina intereses.

2º) El juro no es dividendo por los perfiles con los que se crea: un tipo de rendimiento de capital mobiliario invertido por un accionista y que solo se puede satisfacer bajo determinado presupuesto y sólo con cargo a reservas. Se pretende con ello fortalecer la solvencia de la sociedad, sin necesidad de acudir al endeudamiento; y precisamente por ello su tratamiento fiscal es distinto del que tiene el dividendo: está sujeto a retención en la fuente, como el dividendo, en cuanto que rendimiento de capital mobiliario, pero en sede de la sociedad, el interés del juro es partida fiscalmente deducible.

3º) El dividendo se paga con cargo a beneficios o reservas, y no tiene otras limitaciones (artículo 213 LSA) que el respeto a las reservas legales y estatutarias y que el patrimonio neto no sea inferior al capital. Por el contrario, el juro tiene otras limitaciones que no afectan al dividendo, así como un régimen contable y fiscal

distinto. Su pago efectivo queda condicionado a la existencia de beneficios o reservas acumuladas en montante igual o superior a dos veces los intereses que sean pagados o acreditados.

4º) Cosa distinta es que se aplique el artículo 31 que regula la doble imposición jurídica internacional, que se produce cuando una misma renta, perteneciente a un mismo contribuyente es gravada en España y en el extranjero, en la medida en que se produce una retención del 15% de los intereses remuneratorios.

Tercero.

Con carácter previo al eventual análisis del motivo de casación formulado, debemos pronunciarnos sobre la inadmisibilidad que opone la representación procesal de ACELORMITTAL SPAIN HODING, S.L. En síntesis sostiene que es apreciable una defectuosa formulación del motivo en cuanto supone una disconformidad de la parte recurrente respecto de la calificación de las rentas percibidas de las filiales brasileñas, de manera que centra el debate en un estadio previo a la propia aplicación del artículo 21 TRLIS que cita como infringido.

La oposición formal así formulada no puede, sin embargo, ser acogida, porque el motivo merecerá o no ser estimado porque tenga o no fundamento, pero resulta indiscutible que, en tesis de la Administración recurrente, la correcta aplicación de la exención contemplada, para evitar la doble imposición, en el reiterado artículo 21 TRLIS depende, precisamente, de la calificación de dichas rentas como dividendos o como intereses.

Cuarto.

El motivo aducido en su recurso por el Abogado del Estado no puede ser compartido por las siguientes razones.

En primer lugar la denominación "juros [o intereses] sobre el capital propio" es contradictoria. Terminología que, posiblemente, encuentre su explicación en la finalidad fiscal de la norma brasileña que los crea (Ley Federal nº 9.249, de 26 de diciembre de 1959): fomentar la capitalización de las empresas brasileñas otorgando un tratamiento fiscal similar a las vías de financiación de las sociedades, ya sea la de la ampliación de capital o por la de préstamos. Y, así, otorga una ventaja fiscal a dicha capitalización, concediendo una reducción de impuestos a pagar hasta un límite establecido en proporción a los fondos propios de las sociedades brasileñas.

En todo caso, lo decisivo es determinar su naturaleza jurídica, desde la perspectiva del artículo 21 del TRLIS.

Y, a estos efectos, los JSCP equivalen a una distribución de beneficios, sin que puedan considerarse intereses, en la medida en que no remuneran cantidades en préstamos ni se calculan sobre el principal pendiente de un crédito. Por el contrario, proceden de la existencia de beneficios de la filial brasileña y el título que da derecho a su percepción es la participación de socio en el capital social mediante la tenencia de acciones.

Además, la deducibilidad fiscal de los JSCP está sujeta a unos condicionamientos que no rigen para los intereses: existencia de resultados del ejercicio o reservas acumuladas suficientes. De esta manera las sociedades con pérdidas o con resultados negativos no pueden deducir cantidades en concepto de JSCP, y sí, en cambio, las cantidades en concepto de intereses. Dicho en otros términos, la legislación fiscal brasileña admite la deducibilidad de los JSCP, pero no equipara el régimen fiscal de éstos al de los intereses.

Por consiguiente, resulta acertado el criterio de la Sala de instancia cuando entiende que, como distribución de beneficios, resultan incluíbles en el concepto de dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el mencionado artículo 21 TRLIS.

En segundo lugar, como sostiene la parte recurrida, las rentas percibidas en concepto de JSCP han estado sometidas efectivamente a imposición en Brasil en sede de las filiales brasileñas en los ejercicios en que se obtuvieron los beneficios distribuidos, o, en todo caso, se cumple con el requisito- de naturaleza subjetiva- en cuanto al gravamen de las participadas exigido por el artículo 21 TRLIS, siendo de aplicación la presunción establecida en el apartado 1.b) de dicho precepto.

En efecto, de acuerdo con dicha norma, para los supuestos en los que, como en el caso de Brasil, haya convenio para evitar la doble imposición debe presumirse que se ha producido el gravamen por impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, en cuanto a si la parte de beneficios con cargo a los cuales se repartieron los JSCP ha estado sometida a tributación efectiva en sede de las filiales, de tener que hacerse tal análisis, habría que atender a la presión fiscal del impuesto a que estaban sometidas las filiales brasileñas.

Quinto.

Los razonamientos expuestos justifican el rechazo del único motivo de casación formulado, y la desestimación del recurso interpuesto por el Abogado del Estado.

De conformidad con el artículo 139 LJCA , procede la imposición de las costas a la Administración recurrente, sin que su cuantía máxima pueda exceder de 8.000 euros.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución esta sala ha decidido

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia, de fecha 27 de febrero de 2014, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 232/2011; sentencia que confirmamos. Asimismo, imponemos las costas a la Administración recurrente, sin que su cuantía máxima pueda exceder de 8.000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso.

Insértese en la colección legislativa,

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, 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.