

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia:NFJ078427

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 902/2020, de 2 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3503/2017

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición internacional. Deducción por doble imposición de dividendos. Políticas y principios del Derecho Comunitario. Libertad de establecimiento. Libre circulación de capitales. El objeto de este recurso de casación consiste en dilucidar si la sentencia de instancia es acertada o no en el enjuiciamiento del asunto, consistente en esencia, en la diferencia de trato, constatada jurisprudencialmente, entre el régimen de la deducción de dividendos obtenidos según la residencia de la entidad que los distribuye, esto es, la vulneración del régimen español del derecho de la Unión europea, concurrente en los arts. 30 y 32 del derogado TR Ley IS de 2004. Una cuestión sustancialmente idéntica a la aquí debatida ha sido ya resuelta la STS de 16 de febrero de 2017, recurso n.º 255/2016 (NFJ067278). La sentencia de instancia pone de manifiesto, con fundamento en la mencionada sentencia de esta Sala que hay una diferencia de trato contraria al derecho de la Unión Europea entre la tributación de los dividendos percibidos de fuente española y la de los dividendos obtenidos de una entidad no residente, aunque fuera dentro de la Unión Europea, en este caso Holanda. En este caso, además, la sociedad holandesa está participada. En el recurso de casación se viene a cuestionar la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia, afirmando erróneamente que ésta no ha efectuado el juicio comparativo necesario para llegar a la conclusión de que en el caso debatido el resultado final fue perjudicial para la recurrente. Pues bien, sí se ha hecho el indicado juicio, sustancialmente similar al que consta en nuestra sentencia antes citada, siendo evidente que hay una discriminación puesto que, al estar exentos los dividendos obtenidos por la sociedad holandesa, el sistema de imputación del artículo 32 TRLIS los impedía trasladar a la deducción por doble imposición. La contravención reconocida por el propio legislador, y el trato discriminatorio evidente que, respecto de los dividendos percibidos por sociedades españolas, a efectos de la deducción por doble imposición llevan a la necesaria conclusión de que el art. 32 del TRLIS supone un trato discriminatorio para el régimen fiscal de la deducción de los dividendos percibidos por empresas que tributan por el impuesto sobre sociedades, cuando son percibidos por entidades no residentes -sean éstas de Estados miembros o no-, en relación con el que recibirían de ser residente en España la entidad que los reparte, todo ello al margen de que la sociedad residentes en los Países Bajos, a su vez, tuviera su capital constituido, preponderantemente, por empresas españolas, dato que desconocemos en su cuantificación, pero que no ha sido desmentido. La pregunta hace referencia a una cuestión que no ha sido abordada explícitamente en el debate de instancia ni en la casación, relativa a la posibilidad de inaplicar el art. 32 TRLIS como medio de superar la contravención del Derecho de la Unión. Ante la presencia de un acto claro y aclarado, al mismo tiempo, que pone de manifiesto una diferencia de trato, limitativa del derecho a la deducción contenida en tal precepto, en relación con el que se habría recibido de aplicarse el art.30, no resulta incorrecta tal inaplicación, a la luz de la reiterada doctrina del Derecho de la Unión Europea. Lo que no tenemos es la certeza de que tal haya sido el proceder de la Sala de instancia, que no se singulariza de ese modo tan explícito como recoge el auto de admisión, salvo por la dicción contenida en el párrafo último del fundamento tercero, cuando indica -en uno de los escasos textos propios de la sentencia, no transcritos de sentencias o documentos distintos-: "A la actora le asiste el derecho a la devolución del Impuesto de Sociedades indebidamente recaudado en la medida en que éste exceda el incremento del Impuesto sobre Sociedades que el Estado miembro de que se trate podía exigir para compensar el tipo impositivo nominal inferior que se aplicó a los beneficios subyacentes a los dividendos de origen extranjero respecto del tipo impositivo nominal aplicable a los beneficios de la sociedad matriz residente" [Vid. ATS de 31 de octubre de 2017, recurso n.º 3503/2017 (NFJ069059) que plantea el recurso de casación contra la SAN, de 4 de abril de 2017, recurso n.º 185/2015 (NFJ067288), que se confirma].

PRECEPTOS:

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

PONENTE:

Don Francisco Jose Navarro Sanchis.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 902/2020

Fecha de sentencia: 02/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3503/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/05/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3503/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 902/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 2 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación nº 3503/2017, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia 4 de abril de 2017, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso nº 85/2015. Ha sido parte recurrida la sociedad mercantil MEDIACABLE SERVICIOS DE PRODUCCIÓN, S.L. -Mediacable, en adelante-, representada por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación.

La Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional decidió el recurso contencioso-administrativo en la sentencia de 4 de abril de 2017, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por Mediacable Servicios de Producción S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D. Francisco Velasco Muñoz Cuellar, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2014, debemos declarar y declaramos no se ajustada a Derecho la Resolución impugnada en relación al régimen aplicado para evitar la doble imposición por dividendos y en relación a la sanción impuesta como consecuencia de tal regularización, y, en consecuencia, debemos anularla y la anulamos en tales extremos y con ella los actos de que trae causa respecto de tales aspectos, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin imposición especial de costas, debiendo cada parte abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad [...]".

Segundo.

Preparación del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito fechado el 14 de junio de 2017 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 4 de abril de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 185/2015.

1.1. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 30 y 32 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) -TRLIS-, porque los dividendos percibidos por Mediacable no cumplían los requisitos exigidos por el primero de los preceptos, mientras que sí cumplían los requisitos exigidos por el segundo, al proceder de una entidad residente en los Países Bajos y permitir el método para evitar la doble imposición previsto en el artículo 32 TRLIS, pero no el contemplado en el artículo 30 TRLIS, el artículo 25 del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971 (Instrumento de ratificación en el BOE de 16 de octubre 1972) (CDI España/Países Bajos), precepto este último que por lo expuesto, la sentencia recurrida también vulnera.

1.2. Acepta que no se puede desconocer que, el 20 de junio de 2013, la Comisión Europea hizo público el dictamen motivado 2010/4111, en el que pidió al Reino de España que modificase la regulación fiscal discriminatoria que aplicaba a los dividendos distribuidos por una sociedad no residente a una empresa española, porque su tratamiento fiscal resulta más gravoso que el de los dividendos distribuidos por una sociedad residente en España, lo que es incompatible con el derecho de establecimiento, la libre prestación de servicios, el suministro transfronterizo de mercancías y la libre circulación de capitales que figuran en los Tratados de la Unión Europea. Dicho dictamen de la Comisión Europea motivó la modificación del régimen fiscal de los dividendos para evitar la doble imposición en la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) -LIS/2014-.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de junio de 2017, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La Administración General del Estado, parte recurrente, ha comparecido el 11 de julio de 2017, y Mediacable, parte recurrida, lo ha hecho el 8 de septiembre, dentro ambas del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

La Sección primera de esta Sala, por auto de 31 de octubre de 2018, acordó la admisión de este recurso de casación, proponiendo como doctrina que ha de ser esclarecida, la siguiente:

"[...] Determinar si cabe inaplicar el artículo 32 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (previsto para evitar la doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios), a los dividendos percibidos por una entidad residente en España distribuidos por una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea en la que tiene un porcentaje de participación superior al cinco por ciento, por reputarlo contrario a las libertades fundamentales reconocidas en los artículos 49 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , limitándose a afirmar que produce un trato discriminatorio en comparación con el artículo 30 del dicho texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (previsto para evitar la doble imposición interna de dividendos y plusvalías de fuente interna), porque este último precepto permite trasladar los beneficios fiscales de tales dividendos al corregir la doble imposición mientras que no ocurre lo propio con el primero.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 32 y 30 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [...]."

Cuarto.

El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 20 de diciembre de 2017, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando que, en virtud de lo expuesto en su escrito, se case la sentencia de la Audiencia Nacional y se considere conformes a Derecho los actos administrativos de liquidación y revisión impugnados en el recurso de instancia.

Quinto.

Oposición del recurso de casación.

El procurador Sr. Araque Almendros, en nombre y representación de Mediacable, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 12 de marzo de 2018, en el que solicita se dicte sentencia desestimatoria del presente recurso, por la que se confirme la sentencia impugnada, que le es favorable.

Sexto.

Vista pública y deliberación, votación y fallo.

Esta Sala no ha considerado necesaria la celebración de vista pública, por lo que señaló para la deliberación de este recurso, originariamente, el día 5 de mayo de 2020, fecha en la que no se pudo llevar a efecto tal trámite procesal, como consecuencia de la suspensión de los plazos judiciales ordenada en la disposición adicional segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 -RDAE-. Por tal razón, se pospuso la celebración de tales actos procesales hasta el día 26 de junio de 2020, en que este Tribunal pudo al fin contar con los medios telemáticos

suficientes al efecto para la deliberación, fecha en la que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Planteamiento del asunto y objeto de la impugnación.

El objeto de este recurso de casación consiste en dilucidar si la sentencia de instancia es acertada o no en el enjuiciamiento del asunto, consistente en esencia, en la diferencia de trato, constatada jurisprudencialmente, entre el régimen de la deducción de dividendos obtenidos según la residencia de la entidad que los distribuye, esto es, la vulneración del régimen español del derecho de la Unión europea, en los términos que luego se precisarán, concurrente en los artículos 30 y 32 del derogado TRLIS de 2004.

Segundo.

Consideraciones jurídicas.

1.- Normas derogadas. La doctrina que se formule para casos aún pendientes de decisión. Debe señalarse, por su relevancia, que la doctrina que nos propone el auto de admisión se proyecta sobre normas ya derogadas, afirmación que resulta totalmente consciente, no ya de la falta de vigencia, sino de que el régimen legal que le sustituye en la vigente ley ha sido estatuido, de forma directa y causal, para reparar la discriminación que aquél producía. Es criterio común de esta Sala, manifestado en abundantísimas resoluciones de inadmisión, que por regla general no cabe la interpretación de normas ya no vigentes como fundamento del interés casacional, a menos que la norma que la sustituye sea sustancialmente igual que aquella, que es el caso antagónico de lo que aquí sucede.

Es cierto que también se admite la posibilidad de exégesis de normas derogadas, para localizar en tal exégesis el interés casacional objetivo, en presencia de la multiplicidad probada de asuntos pendientes de decisión administrativa o judicial, a fin de que éstos puedan disponer de una doctrina jurisprudencial que permita resolver esos asuntos, pero tal exigencia requiere un razonamiento mínimo, por el recurrente, acerca de la situación dependencia de asuntos, si son más o son menos, para lo que un factor decisivo es el tiempo transcurrido desde la derogación.

No obstante ello, no nos es dado considerar carente de interés casacional lo que el auto de admisión, suscrito por otro órgano judicial de la Sala, ha considerado en virtud de una competencia que le es propia. Con ese condicionante, cabe establecer doctrina sobre los artículos 30 y 32 del TRLIS, pero en el bien entendido de que en su interpretación deben tenerse en cuenta todas las razones jurídicas disponibles, incluidos los motivos que determinaron su desaparición, por discriminatorios, de nuestra imposición sobre sociedades.

2.- Otras consideraciones.

2.1. Una cuestión sustancialmente idéntica a la aquí debatida ha sido ya resuelta en nuestra sentencia de 16 de febrero de 2017 (recurso de casación nº 255/2016), en que se abordaba la misma cuestión en relación con otra sentencia de la Audiencia Nacional. Su fundamento tercero, que reproducimos, es esclarecedor al respecto:

"[...] TERCERO.- Ciertamente resulta contradictoria la impugnación que realiza el Abogado del Estado, por las razones que aduce la parte recurrida, aunque no puede aceptarse la incorrección de la vía utilizada para denunciar que la valoración de la prueba fue irracional y arbitraria, ya que debe articularse por el cauce del art. 88.1.d), según reiterada jurisprudencia, como hizo el Abogado del Estado.

Sentado lo anterior, si bien es cierto también que la sentencia no menciona expresamente que el tipo medio efectivo del Impuesto sobre Sociedades fuese inferior al tipo nominal, de su fundamentación se deduce de forma patente que la Sala realizó la comparativa requerida por el TJUE entre el tipo efectivo y el tipo nominal, llegando a la conclusión postulada por la parte actora, en cuanto rechaza los razonamientos de la representación de la demandada en cuanto a que no existía identidad de supuestos, para sostener la legalidad de la actuación administrativa.

Es más, en la fase administrativa se aceptó que la filial holandesa estaba sometida en su país de residencia a un tipo impositivo muy inferior al tipo al que habría estado sometida si hubiera sido residente en España, habiéndose clarificado en el proceso que la normativa española para eliminar la doble imposición internacional otorgaba una mejor condición a los dividendos distribuidos por sociedades residentes en España que a los dividendos distribuidos por sociedades residentes en la Unión Europea, siempre partiendo de que el nivel efectivo de tributación y el tipo nominal aplicable en España a las sociedades residentes cumplía con los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 13 de noviembre de 2012.

En efecto, hay que reconocer que nuestro régimen de deducción difería si los dividendos provenían de una entidad residente en España o, por el contrario, se percibían de una entidad no residente en territorio español, pues en el primer caso, la deducción era del 50 % o el 100% según la participación en la entidad de la que se percibían

los dividendos, de la cuota íntegra correspondiente a la base imponible derivada de los dividendos; y en el segundo, la deducción alcanzaba al impuesto efectivamente pagado.

Así las cosas, en el supuesto de deducción por doble imposición interna, art. 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004, cuando la entidad perceptora de los dividendos participaba al 5% o mayor porcentaje en el capital de la entidad de la que se obtuvieron, de facto se aplicaba un régimen de exención, al ser la deducción del 100% de la cuota íntegra. En cambio, en el caso de deducción por doble imposición internacional, art. 32, se seguía un régimen de imputación en la entidad que percibía el dividendo cuando ostentaba esa misma participación en el capital de la entidad que los distribuía, con la consecuencia de que en este caso el beneficio fiscal dependía del tipo efectivo del gravamen, no del nominal, excluyendo, con ello, de la deducción las bonificaciones, desgravaciones y ventajas fiscales de que hubiese disfrutado la entidad generadora del beneficio que daba origen a los dividendos distribuidos, efecto éste que no se producía en el supuesto del art. 30.

Esta situación determinó que la Comisión Europea denunciase el trato fiscal discriminatorio que se aplicaba a las inversiones en sociedades no residentes, lo que se corrigió en la reforma fiscal operada en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 27/2014, que vino a equiparar el tratamiento fiscal de participaciones de entidades residentes y no residentes.

Por otra parte, la afirmación del Abogado del Estado de que la valoración de los datos aportados a las actuaciones ha sido arbitraria e irrazonable carece de fundamento, máxime cuando no se aportan las razones que permitan al Tribunal llegar a la convicción de que todo ello fue así.

Por todo lo expuesto procede desestimar el motivo aducido [...]"

2.2. La sentencia de instancia pone de manifiesto, con fundamento en la mencionada sentencia de esta Sala, recaída en el recurso de casación nº 255/2016, regido por la ley procesal anterior, que hay una diferencia de trato contraria al derecho de la Unión Europea entre la tributación de los dividendos percibidos de fuente española (art. 30 TRLIS de 2004, ya derogado) y la de los dividendos obtenidos de una entidad no residente, aunque fuera dentro de la Unión Europea, en este caso Holanda (art. 32 TRLIS). En este caso, además, la sociedad holandesa está participada.

2.3. Mediacapital BV es una entidad residente en los Países Bajos, en la que la mercantil aquí recurrente tenía una participación del 33,33%. En el ejercicio 2006, Mediacapital percibió dividendos de Mediacapital BV por un importe de 3.513.135,33 euros. Los dividendos procedían, a su vez, principalmente de dividendos satisfechos por sociedades españolas sujetas al Impuesto sobre Sociedades español, participadas por Mediacapital BV.

2.4. En el 2006, ejercicio regularizado por la AEAT, ahora examinado, una sociedad que percibía dividendos de fuente española tenía derecho a aplicar una deducción por doble imposición del 100% cuando su participación era igual o superior al 5%, método por el que se evitaba totalmente la doble imposición económica (art. 30 TRLIS), lo que no sucedía en los casos en que los dividendos provinieran de sociedad no residente.

2.5. La norma aquí aplicada ha sido derogada por la LIS de 2014 vigente. Es significativo y clamoroso lo que en el preámbulo de ésta se señala:

" d) Adaptación de la norma al derecho comunitario. El entorno comunitario constituye, hoy en día, un elemento indispensable a tener en cuenta en cualquier reforma del sistema tributario español. En este sentido, dentro de las medidas que buscan esta adaptación, requiere una especial consideración el tratamiento del sistema de eliminación de la doble imposición establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que había sido cuestionado por la Comisión Europea, de manera que esta Ley pretende dar cumplimiento al ordenamiento comunitario, equiparando el tratamiento de las rentas internas e internacionales [...]"

[...] 2. Uno de los aspectos más novedosos de esta Ley es el tratamiento de la doble imposición. Tras el dictamen motivado de la Comisión Europea n.º 2010/4111, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos, resulta completamente necesaria una revisión del mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en el Impuesto sobre Sociedades, con dos objetivos fundamentales: (i) equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas, y (ii) establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes [...]"

2.6. Los artículos 31 y 32 de la LIS vigente reparan esa discriminación, por tanto, según prevé el preámbulo, con aplicación para los ejercicios posteriores a su entrada en vigor, con arreglo a las disposiciones sobre aplicación de las normas en el tiempo.

2.7. La sentencia del TJUE de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (II)*, asunto C-35/11 (ECLI: EU:C:2012:707), señala, en lo que aquí importa, en su parte dispositiva:

"1.- Los artículos 49 TFUE y 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación de un Estado miembro que aplica el método de exención a los dividendos de origen nacional y el método de imputación a los dividendos de origen extranjero, si se acredita, por un lado, que el crédito fiscal de que disfruta la sociedad beneficiaria de los dividendos en el marco del método de imputación es equivalente a la cuantía del impuesto efectivamente pagado por los beneficios subyacentes a los dividendos repartidos y, por otro, que el nivel

efectivo de tributación de los beneficios de las sociedades en el Estado miembro de que se trate es generalmente inferior al tipo impositivo nominal establecido...".

2.8. El Abogado del Estado, en su escrito de interposición, manifiesta su criterio de que la Sala de la Audiencia Nacional no ha efectuado el análisis comparativo del resultado a que se llegaría, en este concreto caso, con la aplicación del 32 TRLIS, pero tal afirmación no puede ser compartida, porque la sentencia señala al respecto:

"[...] Según se recoge en la Resolución impugnada, los dividendos obtenidos por las entidades holandesas se beneficiaron de una exención, por lo que el sistema de imputación impide trasladar las ventajas fiscales reconocidas en el país de residencia de la entidad de la que se obtienen los beneficios (la exención), mientras que tales ventajas fiscales integran la deducción en el caso en que los dividendos se perciban de una entidad residente en España. Así las cosas, debe concluirse que concurren los requisitos señalados por el TJUE para entender que el sistema de imputación internacional de doble imposición de dividendos (cuota tributaria efectivamente satisfecha), es discriminatorio respecto del sistema de doble imposición interna en cuanto, esta última, traslada los beneficios fiscales de tales dividendos al corregir la doble imposición [...]"

2.9. Por tanto, en el recurso de casación se viene a cuestionar la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia, afirmando erróneamente que ésta no ha efectuado el juicio comparativo necesario para llegar a la conclusión de que en el caso debatido el resultado final fue perjudicial para la recurrente. Pues bien, sí se ha hecho el indicado juicio, sustancialmente similar al que consta en nuestra sentencia antes citada, siendo evidente que hay una discriminación puesto que, al estar exentos los dividendos obtenidos por la sociedad holandesa, el sistema de imputación del artículo 32 TRLIS los impedía trasladar a la deducción por doble imposición.

Esa comparación, por lo demás, es fácil de deducir del sistema fiscal de los Países Bajos y del muy favorable régimen de tributación de los residentes, por lo que no es preciso un análisis exhaustivo para concluir que el régimen de imputación siempre será más desfavorable que el de exención.

Tercero.

Contenido interpretativo de esta sentencia.

Los antecedentes que hemos expuesto, la contravención reconocida por el propio legislador, el trato discriminatorio evidente que, respecto de los dividendos percibidos por sociedades españolas, a efectos de la deducción por doble imposición, ya hemos declarado en nuestra precedente sentencia 16 de febrero de 2017 (recurso de casación nº 255/2016), llevan a la necesaria conclusión de que el artículo 32 del TRLIS supone un trato discriminatorio para el régimen fiscal de la deducción de los dividendos percibidos por empresas que tributan por el impuesto sobre sociedades, cuando son percibidos por entidades no residentes -sean éstas de Estados miembros o no-, en relación con el que recibirían de ser residente en España la entidad que los reparte, todo ello al margen de que la sociedad residentes en los Países Bajos, a su vez, tuviera su capital constituido, preponderantemente, por empresas españolas, dato que desconocemos en su cuantificación, pero que no ha sido desmentido.

Por lo demás, la pregunta hace referencia a una cuestión que no ha sido abordada explícitamente en el debate de instancia ni en la casación, relativa a la posibilidad de inaplicar el artículo 32 TRLIS como medio de superar la contravención del Derecho de la Unión. Ante la presencia de un acto claro y aclarado, al mismo tiempo, que pone de manifiesto una diferencia de trato, limitativa del derecho a la deducción contenida en tal precepto, en relación con el que se habría recibido de aplicarse el artículo 30, no resulta incorrecta tal inaplicación, a la luz de la reiterada doctrina del Derecho de la Unión Europea. Lo que no tenemos es la certeza de que tal haya sido el proceder de la Sala de instancia, que no se singulariza de ese modo tan explícito como recoge el auto de admisión, salvo por la dicción contenida en el párrafo último del fundamento tercero, cuando indica -en uno de los escasos textos propios de la sentencia, no transcritos de sentencias o documentos distintos-:

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

Cuarto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La conclusión de la doctrina que ha sido precisada, en relación con el caso concreto, es que debe declararse no haber lugar al recurso de casación promovido por la Administración del Estado.

Quinto.

Pronunciamiento sobre costas.

En orden a la determinación de las costas de esta casación, han de imponerse a la Administración del Estado, puesto que se ha interpuesto un recurso que es, al menos, temerario, al fundarse esencialmente en que no son discriminatorias -aplicadas a este caso, al parecer- unas normas del TRLIS, los artículos 30 y 32, atinentes a la deducción por doble imposición, que fueron derogadas en la LIS de 2014, de forma clara, explícita y reconocida, por su contravención del Derecho de la Unión, siendo así, además, que hay jurisprudencia de esta Sala, fundada en la del TJUE, que declara que la diferencia de trato entre un sistema de exención y otro de esa imputación, como es el caso, resulta contraria a los artículos 49 TFUE y 63 TFUE y causante de discriminación (artículo 93.4 LJCA). A tal respecto, procede limitar la condena a la cantidad de 8.000 euros, misma suma establecida en la sentencia de 16 de febrero de 2017, dictada en el recurso de casación nº 255/2016, para un caso sustancialmente igual.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) No haber lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 4 de abril de 2017, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en el recurso nº 85/2015.

3º) Imponer las costas a la Administración del Estado, con el límite establecido en fundamento de derecho quinto.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguillo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que 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.