

Referencia: NFJ079142

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1170/2020, de 17 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1103/2019

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. 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 habíamos declarado en la STS, de 16 de febrero de 2017, recurso n.º 255/2015 (NFJ067278) 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 residente 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 planteada en el auto de casación 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 TRLIS no resulta incorrecta tal inaplicación, a la luz de la reiterada doctrina del Derecho de la Unión Europea. La sentencia recurrida ha llevado a cabo una valoración sobre el tratamiento efectivo más favorable a los dividendos procedentes de fuente no residente, que no puede ser discutida en casación. Por otro lado, considera el Tribunal 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 arts. 30 y 32, atinentes a la deducción por doble imposición, que fueron derogadas en la Ley 27/2014, 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 arts. 49 TFUE y 63 TFUE y causante de discriminación. [Vid. ATS, de 18 de julio de 2019, recurso n.º 1103/2019 (NFJ074244) que admite el recurso de casación que se desestima, contra la SAN de 25 de octubre de 2018, recurso n.º 383/2015 (NFJ072359) que se confirma].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 21, 30 y 32.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 49 y 63.

PONENTE:

Don Francisco José 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

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.170/2020

Fecha de sentencia: 17/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1103/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/09/2020

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.: 1103/2019

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. 1170/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo 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 17 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 1103/2019, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 25 de octubre de 2018, dictada por la Sección Segunda de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 383/2015 (ES:AN:2018:4273) en materia de Impuesto de Sociedades. Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en nombre y representación de la entidad mercantil MEDIAVIDEO, S.L.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 25 de octubre de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de esta jurisdicción de la Audiencia Nacional, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Antonio Miguel Araque Almendros en nombre y representación de MEDIAVIDEO SL, contra Resolución de del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de abril de 2015 (RG 2015/12, 2035/12, 2053/12 y 2034/12);, la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho tercero y cuarto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas [...]"

En el litigio sustanciado en la instancia se había impugnado la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- de 9 de abril de 2015, estimatoria en parte de la reclamación entablada contra las liquidaciones giradas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Barcelona de la AEAT, de 16 de febrero de 2012, relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005-2006 y 2007-2008, así como las sanciones asociadas a tales incumplimientos.

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito de 20 de diciembre de 2018, por el que preparó recurso de casación contra aquella.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas los artículos 30 y 32 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), porque los dividendos percibidos por Mediavideo, S.L. no cumplían los requisitos exigidos por el segundo de los preceptos, pero sí los exigidos por el primero, 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; y 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 (CDI España/Países Bajos), precepto este último que por lo expuesto la sentencia recurrida también vulnera.

3. 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 por auto de 4 de febrero de 2019, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, parte recurrente, ha comparecido el 28 de febrero de 2019 y MEDIAVIDEO, S.L., recurrida, el 20 de marzo de 2019, dentro ambas partes del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La Sección primera de esta Sala, admitió el recurso de casación en auto de 18 de julio de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] determinar si cabe seleccionar las normas aplicables al caso, cediendo en principio la aplicación del artículo 32 TRLIS (previsto para evitar la doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios) en relación con los dividendos percibidos, como es el caso, por una entidad residente en España, pero 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 TFUE , toda vez que tal aplicación podría producir un trato discriminatorio en comparación con el artículo 30 TRLIS (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 [...]".

2. La Administración General del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 26 de septiembre de 2019, 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.

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en nombre y representación de la sociedad MEDIAVIDEO, S.L., emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 5 de noviembre de 2019, en el que solicita se dicte sentencia desestimatoria del presente recurso, que confirme la sentencia impugnada, que le es favorable, e imponiendo a la Administración recurrente las costas del presente proceso.

Quinto. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 8 de septiembre de 2020, si bien se produjo dicho acto procesal el siguiente día 9, en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

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

Más concretamente, en armonía con la cuestión jurídica suscitada en el auto de admisión, a efectos de esclarecimiento de la cuestión litigiosa con miras a formar doctrina, el recurso de casación debe determinar si cabe seleccionar las normas aplicables al caso, cediendo en principio la aplicación del artículo 32 TRLIS (previsto para evitar la doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios en relación con los dividendos percibidos, como es el caso, por una entidad residente en España, pero 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 TFUE), toda vez que tal aplicación podría producir un trato discriminatorio en comparación con el artículo 30 TRLIS (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.

En vista de la cuestión planteada, el asunto reviste idénticos caracteres que el decidido por esta Sala en nuestra sentencia de 2 de julio pasado, pronunciada en el recurso de casación nº 3503/2017, que interpuso también la Administración del Estado por medio de su representación legal, siendo exponente claro de esa identidad la circunstancia de que la sociedad domiciliada en los Países Bajos de cuyos dividendos se trata, a efectos de su imposición, es la misma que los distribuyó a la sociedad regularizada en el proceso de que dimana la casación indicada, de la que posee el mismo porcentaje, siendo sustancialmente iguales los demás datos relevantes para resolver el presente recurso.

Es exigible, pues, una remisión íntegra a lo resuelto en dicho asunto y en la doctrina que, en la parte dispositiva, por remisión a su fundamentación jurídica, se establece.

Segundo. Remisión al criterio de la sentencia citada.

La citada sentencia de 2 de julio de 2020 -recurso de casación nº 3503/2017 fundamenta así su fallo desestimatorio:

"[...] SEGUNDO. *Consideraciones jurídicas.*

1. Normas derogadas. 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 habíamos 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 residente 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.

En lo referido a la determinación de las costas devengadas en 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.

Hemos de recordar, al respecto, que el asunto es igual al mencionado, recientemente fallado el 2 de julio último -numerado como 3503/2017-, donde también se le impusieron las costas a la Administración por las razones expuestas, teniendo en cuenta, además, que se sostiene un recurso igual a otros precedentes fallados en contra de la pretensión casacional.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 25 de octubre de 2018, dictada por la Sección Segunda de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 383/2015 (ES:AN:2018:4273).

3º) Imponer las costas a la Administración del Estado, con el límite establecido en el fundamento jurídico último.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado
Ángel Aguallo 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.