BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ079583

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 24 de septiembre de 2020
Sala 1.ª
R.G. 3966/2018

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición internacional. *Diferencia de trato entre el régimen de la deducción de dividendos obtenidos según la residencia de la entidad que los distribuye. Vulneración de la normativa comunitaria.* Conforme al criterio del Tribunal Supremo -véase STS, de 2 de julio de 2020, recurso nº 3503/2017 (NFJ078427)-, el art. 32 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) supone un trato discriminatorio para el régimen fiscal de la deducción de los dividendos percibidos por empresas que tributan por el IS, cuando son percibidos de 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.
Obviamente, el Tribunal Central no puede más que asumir el criterio expresado por el Alto Tribunal, lo que supone que deba anularse el acto administrativo impugnado de acuerdo con los fundamentos expresados en la Sentencia destacada, habida cuenta de la improcedencia de aplicar lo dispuesto en el art. 32 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) y no lo establecido en el art. 30 del mismo RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). **(Criterios 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 21, 30, 31 y 32.
Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 189 y 226.
Ley 27/2014 (Ley IS), disp. trans. vigésimo tercera.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el siguiente acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid:

- Acuerdo de Liquidación, nº de referencia A23 - ...20, por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, de fecha 20 de junio de 2018, del que resulta una deuda a ingresar por importe de 2.000.165,01 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.-

El día 19/07/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 17/07/2018 contra el acuerdo de liquidación identificado en el encabezamiento.

Segundo.-

Con fecha 24 de mayo de 2017 se iniciaron, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid, actuaciones inspectoras de carácter general con el objeto de la comprobación e investigación de la situación de la entidad YWX, SL por su IS, periodos 2012, 2013 y 2014.

El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras era de 18 meses, conforme al apartado 1.a) del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT).

Como consecuencia de tales actuaciones desarrolladas por la Inspección se formalizó, con fecha 7 de mayo de 2018, acta de disconformidad, modelo A02, con número de referencia ...20, por el concepto y periodos señalados.

Presentadas alegaciones por la interesada, el Inspector Coordinador dictó en 20 de junio de 2018, notificado en el mismo día de 20 de junio de 2018, el correspondiente acuerdo de liquidación, ratificando la propuesta inspectora, practicando liquidación definitiva por el concepto y ejercicio referidos, de la que resultaba una deuda total a ingresar por importe de 2.000.165,01 euros, de los que 1.701.538,13 euros corresponden a la cuota y 298.626,88 euros a intereses de demora.

El detalle de la liquidación es el siguiente (en euros):

	EJERCICIO 12	EJERCICIO 13	EJERCICIO 14
CUOTA	1.128.206,53	0,00	573.331,60
INTERESES	234.768,93	0,00	63.857,95
TOTAL	1.362.975,46	0,00	637.189,55

Tercero.

Los hechos que han dado lugar a la regularización descrita son, en síntesis, los siguientes, según manifiesta la Inspección en el acuerdo de liquidación:

La ACTIVIDAD (principal) del obligado en los ejercicios comprobados, clasificada en el epígrafe de I.A.E.(Empresario) 842, fue SERVICIOS FINANCIEROS Y CONTABLES.

En sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto de Sociedades (IS) de los ejercicios 2012 y 2014, y para la determinación de las bases imponibles correspondientes, el obligado practicó correcciones negativas al resultado contable por importe de 7.753.283,04 y 3.999.871,68 euros, respectivamente, correspondientes a la exención por doble imposición internacional (la prevista en el artículo 21 RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS).

Las correcciones practicadas traen causa, concretamente, en los dividendos percibidos de la entidad luxemburguesa IZT AG (en adelante IZT), en la que el obligado tributario tenía una participación del 99,99%. El importe de los dividendos registrados en su contabilidad coincide exactamente con las correcciones negativas practicadas para cada ejercicio.

En relación con el dividendo percibido en 2012 de 7.753.594,86 euros, la cantidad de 7.003.313,20 euros se materializa en especie, mediante una cesión de créditos.

La Inspección, una vez desarrolladas las actuaciones de comprobación, regulariza los referidos ajustes extracontables al entender que la entidad no ha acreditado, durante el procedimiento, el cumplimiento del requisito previsto en el apartado 1.c) del referido artículo 21 del TRLIS, que exige, para admitir la aplicación del beneficio fiscal, que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

La Inspección manifiesta, en este sentido, que IZT, la entidad que ha repartido los dividendos percibidos por el obligado tributario y por los que éste pretendía el beneficio, es una sociedad luxemburguesa que no tiene actividad económica propia, sino que es una sociedad holding. Así, los ingresos que obtiene, y que determinan el beneficio a cargo del que se distribuyen los dividendos, provienen, a su vez, de los dividendos distribuidos por las entidades en las que participa y, esencialmente, de K - se destaca, además, que, mayoritariamente, el resultado positivo obtenido por IZT procede del beneficio obtenido de la venta de dicha participación en K. En este sentido, se destaca que K es una sociedad residente en España, que realiza aquí una actividad económica de prestación de servicios informáticos. Por tanto, a modo de conclusión, se destaca que, en última instancia, los dividendos percibidos por el obligado tributario de IZT provienen de una actividad económica realizada en el territorio español, por lo que no se cumple el requisito del artículo 21.1c) del TRLIS, resultando improcedente la deducción.

La inspección entiende que no cabe, tampoco, la aplicación, sobre estas rentas, de la deducción para evitar la doble imposición interna recogida en el artículo 30 del TRLIS, al haberse percibido el dividendo de una entidad no residente. La Inspección sí entiende aplicable, en cambio, la deducción para evitar la doble imposición internacional establecida en el artículo 32 del TRLIS, en relación al impuesto efectivamente pagado en España.

Cuarto.-

Frente al referido acuerdo de liquidación se ha interpuesto, el día de 17 de julio de 2018, reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, que ha sido referenciada con el número 00/03966/2018.

Tras la preceptiva puesta de manifiesto del expediente, se ha presentado escrito de alegaciones en base a los siguientes argumentos:

- El requisito de la realización de actividades empresariales en el extranjero, establecido en el artículo 21 del TRLIS, es incompatible con la Directiva Matriz-Filial, Directiva 2011/96/UE, de 30 de noviembre de 2011, del Consejo, sobre sociedades matrices y filiales, modificada por la Directiva 2014/86/UE, de 8 de julio de 2014.
- El requisito de la realización de actividades empresariales en el extranjero también resulta incompatible con las libertades fundamentales establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ("TFUE"), a la

luz de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE"). En ese sentido, se destaca por la entidad reclamante que el artículo 21 del TRLIS vulnera la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales comunitaria.

- Los poderes públicos deben aplicar la normativa interna a la luz de las disposición del Derecho Comunitario y, especialmente, de la interpretación que de éstas realiza el TJUE; sostiene la entidad que esta primacía del Derecho Comunitario ha sido vulnerada claramente en este caso por la Inspección, pues ésta, conocedora de la incompatibilidad de los artículos 21 y 32 del TRLIS con las libertades fundamentes establecidas en el TFUE, ha optado por obviar la interpretación del TJUE (así como el criterio de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo) y aplicar los referidos artículos de forma literal, negando la exención al caso del que trae causa este escrito y permitiendo tan sólo la deducción del impuesto efectivamente pagado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho del acuerdo impugnado.

Tercero.-

Para contestar a las alegaciones del obligado sobre este expediente, hay que empezar recordando que los dividendos percibidos por el obligado tributario proceden de la entidad IZT, sociedad luxemburguesa que no realiza una actividad económica propia, sino que es una sociedad holding. Por ello, como ya se ha recogido en los anteriores Antecedentes de Hecho, los ingresos de la entidad, que determinan el beneficio a cargo del que se distribuyen los dividendos, provienen, a su vez, de dividendos obtenidos por IZT distribuidos por las entidades en las que participa y, esencialmente, de K, destacándose, además, que, en este caso, el principal componente del resultado de IZT ha sido el beneficio obtenido de la venta de un porcentaje de participación en K producida el año 2005. K es una sociedad residente en España que realiza actividad económica de prestación de servicios informáticos en España.

El artículo 21 del TRLIS, vigente en los ejercicios objeto de comprobación, establece:

"Artículo 21. *Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.*

1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del cinco por ciento.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades.

b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla.

Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Sólo se considerará cumplido este requisito cuando al menos el 85 por ciento de los ingresos del ejercicio correspondan a:

1.º Rentas que se hayan obtenido en el extranjero y que no estén comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refiere el apartado 2 del artículo 107 como susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional. En cualquier caso, las rentas derivadas de la participación en los beneficios de otras entidades, o de la transmisión de los valores o participaciones correspondientes, habrán de cumplir los requisitos del párrafo 2.º siguiente.

En particular, a estos efectos, se considerarán obtenidas en el extranjero las rentas procedentes de las siguientes actividades:

1.ª Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

2.ªServicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

3.ª Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

4.ª Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que aquéllas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

2.º Dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades no residentes respecto de las cuales el sujeto pasivo tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad previstos en el párrafo a), cuando los referidos beneficios y entidades cumplan a su vez, los requisitos establecidos en los demás párrafos de este apartado. Asimismo, rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades no residentes, cuando se cumplan los requisitos del apartado siguiente.

Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas."

Pues bien, este Tribunal Central entiende, como la Inspección, que, en este caso, no resultaba procedente aplicar la exención del referido artículo 21 del TRLIS sobre los dividendos percibidos por la entidad reclamante de la sociedad luxemburguesa ya que, si bien el obligado ha acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en las letras a) y b) de dicho artículo, no sucede lo mismo con el requisito de la letra c), ya que los beneficios de la sociedad luxemburguesa, con cargo a los que ésta reparte los dividendos obtenidos por el obligado no proceden de la realización de actividades empresariales en el extranjero, dado que se trata de una sociedad holding cuyos resultados/beneficios provienen, a su vez, de los dividendos distribuidos a esta por K y, mayoritariamente, del beneficio obtenido de la venta de la participación en K, que es, además, una entidad que realiza una actividad económica en España, por lo que, como señala la Inspección:

"En última instancia los dividendos percibidos provienen de una actividad económica realizada en el territorio español, por ello no se cumple el requisito del artículo 21.1c) del TRLIS."

Una vez determinada la no aplicación del artículo 21 del TRLIS al presente caso, la Inspección analiza la posible aplicación de la deducción para evitar la doble imposición interna del artículo 30 del TRLIS que establece:

"Artículo 30. *Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna.*

1. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50 por ciento de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.(...)"

Siendo por tanto claro que, como señala la Inspección, no cabe aplicar dicho artículo 30 del TRLIS al presente caso, ya que el dividendo computado por el obligado se ha percibido de una entidad no residente.

Hay que confirmar, asimismo, que, en el presente caso, no se produce una situación equivalente a la situación en que el dividendo hubiera sido distribuido directamente por una entidad española, en la que sí hubiera resultado aplicable la deducción del artículo 30 TRLIS, ya que en el supuesto de que IZT fuera una entidad española entonces tendría que haber tributado en España por la totalidad de las rentas obtenidas, entre las que se incluye la plusvalía por la venta de K (64.129.518,95 euros), y sólo habría podido aplicar deducción por doble imposición interna por la parte de plusvalía que incorpora beneficios no distribuidos obtenidos durante el periodo de tenencia de la participación, mientras que en Luxemburgo no ha tributado.

Por ello, procede ratificar asimismo las conclusiones de la Inspección sobre cuál sería, en todo caso, la doble imposición que se produce en el presente caso.

Así, la Inspección procede a analizar qué parte del beneficio obtenido por la entidad IZT en el ejercicio 2005 (que es el origen del dividendo percibido por el obligado en 2012 y 2014), por importe de 67.145.452,34 euros, ha tributado en España, determinándose que únicamente ha tributado en España el importe de 14.025.864,64 euros, que se corresponde con:

Dividendos percibidos de K_____ 1.150.356,00 euros

Incremento neto de beneficios no distribuidos durante el periodo de tenencia de la participación en K, subsumidos en la plusvalía obtenida_____12.875.508,64 euros

Importes que no son cuestionados por el obligado.

Concluyendo la Inspección:

Como quiera que dichos ingresos representan el 20,82% de los ingresos totales (14.025.864,64 /67.360.360,84 euros), el beneficio del ejercicio 2005 que ha tributado en España asciende a 13.979.683,18 euros (20,82% s/ 67.145.452,34 euros), mientras que el resto, 53.165.769,16 euros, no ha tributado en España.

La cuantía de beneficio obtenido por IZT en 2005, que no ha tributado en España, se corresponde, en su práctica totalidad, con la plusvalía obtenida con la venta de la participación poseída en K, neta de las reservas acumuladas durante el periodo de tenencia de la participación.

Puesto que, con cargo al beneficio global del ejercicio 2005, ha percibido la cantidad de 7.753.283,04 y 3.999.871,68 euros, en los ejercicios 2012 y 2014, respectivamente, la parte que ha tributado en España es el 20,82% de dichas cantidades.

(...)

En resumen, la cuantía de las cantidades percibidas en los ejercicios 2012 y 2014, que han tributado en España, ascienden a 1.614.233,53 y 832.773,28 euros, respectivamente."

Por último la Inspección analiza, sobre la base de las referidas cantidades que han tributado en España, la posible aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional del artículo 32 del TRLIS, que establece:

"Artículo 32. *Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios.*

1. Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo.

Para la aplicación de esta deducción será necesario que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del cinco por ciento, y que aquélla se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2. Tendrá también la consideración de impuesto efectivamente pagado el impuesto satisfecho por las entidades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que, a su vez, estén participadas directamente por aquellas, y así sucesivamente, en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos siempre que dichas participaciones no sean inferiores al cinco por ciento y cumplan el requisito a que se refiere el apartado anterior en lo concerniente al tiempo de tenencia de la participación."

La Inspección concluye que no cabe aplicar al presente caso lo establecido en el apartado 1 al no constar que la entidad IZT haya satisfecho ningún impuesto por los beneficios repartidos; sin embargo sí que entiende aplicable el apartado 2 del artículo 32 al presente caso, expresándose en los términos siguientes:

"...que tendrá también la consideración de impuesto efectivamente pagado el impuesto satisfecho por las entidades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que, a su vez, estén participadas directamente por aquellas, y así sucesivamente, en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos siempre que dichas participaciones no sean inferiores al cinco por ciento y cumplan el requisito a que se refiere el apartado anterior en lo concerniente al tiempo de tenencia de la participación.

Con respecto al dividendo percibido por IZT por importe de 2.074.073,40 euros, procedente de la entidad británica FQG LTD, no se ha aportado documentación acreditativa del impuesto efectivamente pagado correspondiente a la referida cuantía, información que fue solicitada en diligencia de fecha 28/02/2018.

La entidad participada por IZT, de la que procede la práctica totalidad del beneficio obtenido por IZT en 2005, es K la cual ha tributado en España.

No es obstáculo para la aplicación del artículo 32.2 del TRLIS el hecho de que K sea residente en España, ya que el TRLIS se refiere a entidades participadas por la sociedad que reparte el dividendo, sin especificar si éstas han de ser no residentes, por lo que cabe considerar el impuesto satisfecho por la participada en España, en este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, que en Consulta Vinculante V2095/2010 de fecha 21-09-2010, ha señalado:

(...)

Por tanto, del impuesto pagado por K, que se entiende efectivamente satisfecho por IZT, la cuantía correspondiente a los dividendos es la siguiente:

Impuesto correspondiente al dividendo repartido en 2012 (7.043.623,27 x 0,1155) 813.538,49
Impuesto correspondiente al dividendo repartido en 2014 (7.043.623,27 x 0,0596) 419.799,94

Por ello procede aumentar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 en 813.538,49 euros y la del ejercicio 2014 en 419.799,94 euros, y deducir en la cuota del Impuesto de cada ejercicio 813.538,49 euros y 419.799,94 euros, respectivamente."

Aplicación del artículo 32.2 del TRLIS al presente caso y su cuantificación que este TEAC comparte plenamente.

Cuarto.-

Una vez confirmada la inaplicación, al presente caso, de los artículos 21 y 30 TRLIS por el incumplimiento de los requisitos establecidos en dichos artículos y la correcta aplicación del artículo 32, procede entrar a analizar las alegaciones del obligado relativas a que el artículo 21 del TRLIS, al exigir la realización de actividades económicas como condición o requisito para admitir la exención, supone el incumplimiento de la Directiva Matriz-Filial del Consejo europeo, así como que el sistema establecido en el TRLIS para eliminar la doble imposición en un supuesto como éste, al tener que aplicar el artículo 32 en lugar del artículo 21 por el hecho de que la actividad se realice, en última instancia, en España, supone la vulneración de las libertades fundamentales de la Unión Europea, tales como la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales comunitaria, mientras que debería imponerse la aplicación de la normativa interna según las disposiciones comunitarias especialmente de la interpretación que de estas realiza el TJUE.

Pues bien, no cabe aceptar las alegaciones del obligado al haberse pronunciado ya este TEAC en anteriores ocasiones, como en las resoluciones de 4 de diciembre de 2014 (RG 409/2012) y 5 de marzo de 2015 (RG 864/2012), en el sentido de que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre recoge un régimen transitorio para periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 que mantiene la plena vigencia de los artículos cuestionados por el obligado.

Tal y como señalábamos en nuestra resolución de 4 de diciembre de 2014 (RG 409/2012):

"...debe señalarse que es criterio reiterado (se cita por todas la Resolución de 24/04/2013 R.G-.3376/11) que:

"Este Tribunal Económico Administrativo Central no es competente para entrar a enjuiciar si una norma legal vulnera un Principio establecido por el Derecho Comunitario. Respecto de las competencias de este Tribunal Central y en aplicación del artículo 213 de la LGT le corresponde la revisión de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de las sanciones tributarias así como aquellos otros a los que se refiere la Disposición Adicional Undécima de la misma Ley General Tributaria. No le compete por lo mismo enjuiciar la legalidad de una disposición de carácter general, la constitucionalidad de una Ley o la adecuación de una norma interna al Derecho Comunitario

(...)

Es cierto que con fecha 20/06/2013, la Comisión Europea ha hecho público el Dictamen motivado no 2010/4111, señalando:

<<MEMO/13/583, 20/06/2013, Case N0 2010/4111 "Impuestos: la Comisión pide a España que acabe con los tributos discriminatorios que aplica a las sociedades no residentes.

La Comisión Europea ha pedido a España que modifique la normativa fiscal discriminatoria que aplica a los dividendos extranjeros.

Se trata de dividendos distribuidos por una sociedad no residente a una empresa española. El tratamiento fiscal a los dividendos extranjeros es más gravoso que el de los dividendos nacionales (es decir, los distribuidos por empresas residentes en España). Por ejemplo, una empresa española que invierta en una sociedad no residente debe cumplir más condiciones (por ejemplo, relacionadas con el volumen de ingresos y el nivel de participación de los accionistas) que en el caso de una inversión nacional si desea beneficiarse de la reducción de impuestos. En otros casos, el beneficio fiscal previsto para los dividendos nacionales no se prevé para los dividendos extranjeros.

La Comisión considera que este régimen es incompatible con el derecho de establecimiento, libre prestación de servicios, suministro transfronterizo de mercancías y libre circulación de capitales que figura en los Tratados de la UE.

La petición adopta la forma de un dictamen motivado. En ausencia de una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podrá remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE>>

Y dicho Dictamen ha motivado la modificación del tratamiento de la doble imposición, actualmente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, (BOE 28-11- 2014) cuya Exposición de motivos señala:

"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 no 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".

No obstante lo anterior, y por lo que se refiere al periodo 2006 objeto de esta reclamación, debe señalarse que conforme a lo previsto en el artículo 189 del Tratado de la Comunidad Europea, las recomendaciones y dictámenes no son vinculantes para los Estados miembros destinatarios de los mismos; y conforme al artículo 226 del referido Tratado, el dictamen de la Comisión no produce ningún efecto sobre la vigencia y eficacia de las normas dictadas por los Estados miembros, ni sobre los actos que se han producido en aplicación de las mismas, no constando que la Comisión, transcurridos ya los dos meses concedidos, haya remitido el asunto al TSJUE, ni que ningún Tribunal haya declarado la nulidad de la norma.

Es más, la citada Ley 27/2014 confirma lo anterior en cuanto que prevé un nuevo régimen pero con efectos 01-01-2015 y establece un régimen transitorio según el cual:

Disposición transitoria vigésima tercera. *Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición.*

4.Las deducciones por doble imposición establecidas en los artículos 30, 31 y 32 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, pendientes de aplicar a la entrada en vigor de esta Ley, así como aquellas deducciones generadas por aplicación de esta Disposición no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

El importe de las deducciones establecidas en esta Disposición transitoria y en los artículos 30, 31.1.b) y 32.3 del citado Texto Refundido se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que esta se aplique.

Es decir, mantiene la plena vigencia del artículo 32 del TRLIS en su redacción de cada período.

En definitiva que se estima ajustada a derecho la liquidación inspectora en cuanto niega la aplicación del artículo 30 del TRLIS y reconoce la de la existencia de subfiliales españolas (...)"

La referida resolución 409/2012 fue objeto de recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional, siendo estimado mediante sentencia de fecha ... de abril de 2017, nº .../2017, rec. .../2015, y contra esta última se interpuso recurso de casación que fue admitido, mediante Auto de TS, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, ... de octubre de 2017, en el que se acordaba:

"Admitir el recurso de casación RCA/.../2017, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el ... de abril de 2017 por la sección segunda de la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso .../2015.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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.

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.

Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto."

Mas recientemente, el Tribunal Supremo ha dictado auto de admisión del recurso de casación 1103/2019, sobre la misma cuestión, en el que se señala:

"1º) Admitir el recurso de casación RCA 1103/2019, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 25 de octubre de 2018 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional en el recurso número 383/2015 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en: 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.

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 , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto."

Pues bien, lo cierto es que este Tribunal Central tiene constancia que el Tribunal Supremo ha resuelto el referido recurso de casación .../2017 en el que se analizaba la SAN de ... de abril de 2017 (Rec. .../2015) que, a su vez, anulaba nuestra resolución 409/2012 de diciembre de 2014; y lo ha hecho mediante la Sentencia de ... de julio de 2020 en la que determina no haber lugar al Recurso de Casación contra la SAN que queda, por tanto, confirmada; sirva recordar que el objeto de este recurso de casación era dilucidar si la sentencia de instancia era acertada, o no, en su criterio sobre la diferencia de trato entre el régimen de la deducción de dividendos obtenidos según la residencia de la entidad que los distribuye, concurrente en los artículos 30 y 32 del derogado TRLIS de 2004, con la consiguiente la vulneración del régimen español del derecho de la Unión europea que de ello se deriva.

Así se expresa el Tribunal Supremo (el subrayado es nuestro):

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 integra 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. (...)

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 os 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, (...)

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.*

(...)

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 (...)

Obviamente, este Tribunal Central no puede más que asumir el criterio expresado por el Alto Tribunal, lo que supone que deba anularse el acto administrativo impugnado de acuerdo con los fundamentos expresados en la Sentencia destacada, habida cuenta de la improcedencia de aplicar lo dispuesto en el artículo 32 TRLIS y no lo establecido en el artículo 30 TRLIS, debiendo proceder la Inspección en consecuencia.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.