

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087846

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 2838/2022, de 18 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 248/2021

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Exención de rentas obtenidas en el extranjero. Convenio con Brasil.
Dividendos. En el presente caso, El recurrente presentó una solicitud de rectificación de su autoliquidación del IRPF, en la que alegó que había incluido en la base imponible del ahorro unos dividendos procedentes de unas participaciones en una sociedad sita en Brasil que deben quedar exentos de tributación, de conformidad con lo señalado en el art. 23.3 Convenio con Brasil, solicitando la devolución de 8.912,79 euros. La oficina gestora desestimó la solicitud de rectificación porque no se había aportado la certificación de la autoridad tributaria brasileña de lo tributado en Brasil, es decir, que los dividendos percibidos de la sociedad brasileña hubieran sido sometidos a tributación en Brasil. La parte actora considera que la Administración tributaria no debía exigir el pago de impuestos al recurrente, ni la prueba de la tributación en el Estado de la fuente, sino que lo relevante era verificar si la renta que distribuye la sociedad brasileña pudiera haber estado sometida a tributación en Brasil en el momento de su generación. A juicio de la Sala, el método de la exención con progresividad prevista en el Convenio con Brasil, supone que España considere exentas las rentas obtenidas en Brasil, aunque se permita su integración en la base imponible a los solos efectos de calcular el tipo de gravamen; una vez obtenido éste se aplica sin tener en cuenta las ganancias realizadas en el extranjero, solución que alcanza todo el sentido en los impuestos progresivos. Los dividendos obtenidos en Brasil por un residente español se consideran exentos en España, por lo que no se requiere acreditar su efectiva tributación en el país de la fuente para gozar de la exención prevista en la Convención. Se anula la resolución del TEAR impugnada, procede el reconocimiento de la situación jurídica individualizada del recurrente a la obtención de la rectificación de su autoliquidación del IRPF del 2014 y devolución de ingresos indebidos en los términos solicitados.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 7

Convenio de 14 de noviembre de 1974 (NFL000191) (Convenio con Brasil), arts. 10 y 23.

PONENTE:

Don Javier Aguayo Mejia.

Magistrados:

Don JAVIER AGUAYO MEJIA

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don EMILIA GIMENEZ YUSTE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (SECCIÓN PRIMERA)

RECURSO ORDINARIO NÚM. SALA 248/2021 (recurso sección 97/2021)

Partes: Faustino

ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO (TEAR CATALUÑA)

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

SENTENCIA Nº 2838

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

JAVIER AGUAYO MEJIA

MAGISTRADOS:

MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

EMILIA GIMENEZ YUSTE

En la ciudad de Barcelona, a dieciocho de julio de dos mil veintidós.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 53/2021, interpuesto por Faustino, representado por la Procuradora de los Tribunales Emma Nel-lo Jover y defendido por la Letrado Nuria Nicolau Reig, contra la Administración General del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado Javier Aguayo Mejía, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la citada representación se interpuso recurso contencioso administrativo contra la Resolución del TEAR de Cataluña que desestimó la reclamación económico-administrativa NUM000.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción.

La parte actora presentó demanda en la que solicitaba fuera dictada sentencia que declare que la resolución del TEAR y el acto administrativo de la que trae causa no son ajustados a Derecho, y la rectificación de la autoliquidación correspondiente al IRPF de 2014 en los términos solicitados, así como la devolución de la cantidad de 8.912,79 euros, junto con los intereses de demora.

El Abogado del Estado formuló escrito de contestación a la demanda, en el que solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo e imposición de costas a la contraria.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

1.- Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la Resolución del TEAR de Cataluña de 10 de septiembre de 2020, que acordó desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por Faustino contra acuerdo de la AEAT que desestimó la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF del 2014.

2.- El ahora recurrente presentó una solicitud de rectificación de la referida autoliquidación, en la que alegó que había incluido en la base imponible del ahorro unos dividendos procedentes de unas participaciones en una sociedad sita en Brasil que deben quedar exentos de tributación, de conformidad con lo señalado en el art. 23.3 del CDI suscrito entre España y Brasil, procediendo por ello la devolución solicitada de 8.912,79 euros.

La solicitud de rectificación fue desestimada por la oficina gestora aludiendo que no se había aportado certificación de la autoridad tributaria brasileña de lo tributado en Brasil por los dividendos percibidos. Por ello, entendía que no se había acreditado que los dividendos percibidos de la sociedad brasileña hayan sido sometidos a tributación en Brasil, ni, por consiguiente, la existencia de una doble imposición.

Y el TEAR, tras atender que de la documentación aportada se acredita que el solicitante percibió unos dividendos pero no la tributación de los mismos en Brasil, declara que " para que el contribuyente tenga derecho a gozar de la exención (con progresividad) por doble imposición debe haber tributado efectivamente en Brasil ya que el artículo 23 tal y como su título indica es un artículo de aplicación para evitar la doble imposición por ello para que sea de aplicación tiene que existir tal doble tributación, los dividendos percibidos de la sociedad brasileña tienen que haber sido sometidos a tributación en Brasil". En consecuencia, la Resolución desestima la reclamación económico-administrativa, que es lo que, como vimos, constituye el objeto de este proceso.

Segundo.

1.- La demanda razona que los diferentes países, para evitar el fenómeno de la doble imposición internacional, firman convenios de doble imposición bilaterales o multilaterales cuya finalidad es determinar a qué país corresponde el gravamen cuando son varios los que inicialmente tienen derecho a su exacción. Cuando se trata de evitar la doble imposición internacional se debe acudir a lo que establecen los Convenios firmados entre los países contratantes, esto es así en el orden tributario interno por cuanto el art. 7 LGT dispone que los tributos se regirán "b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución", y en términos similares el art. 5 LIRPF.

Refiere que de entre los métodos que se utilizan en los Convenios para paliar o corregir la doble imposición se encuentra, como uno de los más comunes, el método de exención que supone declarar exenta la renta obtenida fuera del territorio, por lo que se renuncia a gravarla. Exención que a su vez puede ser exención plena o la exención con progresividad, tal como recoge el art. 23 del CDI entre España y Brasil, lo que significa que los dividendos obtenidos por el contribuyente residente en España pagados por una sociedad residente en Brasil, deberán ser eximidos de gravamen en sede del IRPF español, y únicamente deberán ser tenidos en cuenta para determinar el tipo de gravamen aplicable al resto de rentas de la base del ahorro, sin que sea preciso para que opere el mecanismo de la exención que el perceptor de la misma tribute efectivamente en el Estado de la fuente .

Por lo tanto, sigue exponiendo, la Administración tributaria no debía exigir el pago de impuestos al recurrente, ni la prueba de la tributación en el Estado de la fuente, sino que lo relevante era verificar si la renta que distribuye la sociedad brasileña pudiera haber estado sometida a tributación en Brasil en el momento de su generación en sede de ésta. En atención a lo expuesto, habiendo acreditado que la sociedad ha tributado efectivamente en Brasil por un impuesto análogo al interno de Sociedades, debe admitirse que los dividendos repartidos al socio están exentos de tributación en España, por aplicación del CDI.

De hecho, los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE relativos a los métodos para eliminar la doble imposición, establece que la referida exención rige con independencia de que la potestad tributaria haya sido o no efectivamente ejercida por el otro Estado. Y así ha sido reconocido en consultas ante la DGT.

En definitiva, el recurrente no tendría que haber tributado por los dividendos percibidos de una sociedad residente en Brasil de conformidad con lo dispuesto en el art. 23.3 CDI cuyo objetivo es evitar la doble imposición económica y que no requiere de tributación efectiva por el perceptor de los dividendos en Brasil.

2.- El escrito de contestación del Abogado del Estado, tras citar los art. 10 y 23 CDI, sienta que para que un contribuyente tenga derecho a gozar de la exención de la doble imposición debe haber tributado efectivamente en Brasil.

Sentado lo anterior, la Administración Tributaria requirió de manera adecuada la aportación del certificado de la autoridad tributaria brasileña de lo tributado en Brasil por los dividendos percibidos, sin que el contribuyente justificase que dichos rendimientos hubiesen tributado en Brasil, por lo que, a su juicio, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo.

Tercero.

1.- La cuestión que debemos resolver se ciñe a si los dividendos percibidos por un residente en España de una sociedad residente en Brasil están o no sujetos pero exentos en el IRPF, lo que exige analizar el convenio de doble imposición que sea de aplicación.

2.- El convenio de doble imposición de aplicación es el Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974, cuyo Instrumento de Ratificación se publicó en el BOE del 31 de diciembre de 1975 ("CDI", en adelante), que refiere

El CDI contiene dos preceptos que son de aplicación en lo que nos ocupa:

El artículo 10 del CDI contempla que " 1. Los dividendos pagados por una sociedad residente en un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado. 2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que resida la sociedad que pague los dividendos, y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos. Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos. (...)".

Y el artículo 23.3 CDI, bajo la rúbrica "Métodos para evitar la doble imposición", ordena que " 3. Cuando un residente en España obtenga dividendos que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en Brasil, España eximirá del impuesto estos dividendos; pero para calcular el impuesto correspondiente a las demás rentas de este residente, puede aplicar el mismo tipo impositivo que correspondería si los dividendos citados no hubieren sido eximidos."

3.- De la aplicación del criterio meramente gramatical de aquellos preceptos se desprende que el CDI recoge un método para evitar la doble imposición de una misma renta a una misma persona; esto es, la denominada doble imposición jurídica. No la "doble imposición económica", como por error propone la demanda, que trata de evitar que dos personas diferentes puedan ser gravadas por la misma renta, y en lo que nos ocupa refiere que la sociedad brasileña tributó los beneficios por un impuesto similar al de Sociedades, pero no que la distribución de dividendos tributase por un impuesto similar al IRPF.

Como que este método para evitar la doble imposición jurídica se resume en: i) contemplar que la distribución de dividendos por una sociedad brasileña a un residente en España puede someterse a imposición en Brasil, y; ii) que cuando la renta puede ser sometida a tributación en Brasil queda exenta de tributación en España. Esto es, se trata del método de exención con progresividad, por el que España no puede someter a tributación la renta que pueden someterse a tributación en Brasil, pero sí a tenerla en cuenta para fijar el impuesto a percibir sobre el resto de la renta sujeta y no exenta.

Y que, tratándose de un supuesto de exención convencional, el contribuyente queda eximido del cumplimiento de la obligación principal a pesar de realizarse el hecho imponible previsto con carácter general en la Ley del IRPF, como es la tributación de los rendimientos del capital mobiliario.

Cuarto.

1.- Por otra parte, no puede desconocerse que, si bien Brasil no forma parte de la Organización Europea de Cooperación Económica, el contenido del CDI entre Brasil y España es reproducción del Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio contenido desde el año 1955 en las Recomendaciones de la OCDE, para que los países adopten soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición jurídica.

La extensión del modelo del CDI de la OCDE fuera de su ámbito es un fenómeno generalizado, y, como pone de manifiesto la propia Organización en su Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (de la que es ejemplo su versión abreviada de julio de 2010, publicada para el edición española por el Instituto de Estudios Fiscales), el reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales han contribuido a convertir los Comentarios a las disposiciones del Convenio Modelo en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes. Esto ha facilitado la interpretación y la aplicación uniforme de los convenios bilaterales.

2.- Pues bien, los Comentarios a las disposiciones del Convenio Modelo contempla de manera explícita que el método de exención con progresividad va dirigido al Estado de residencia, sin determinar de qué forma debe proceder el otro Estado contratante.

Esto implica, en términos de estos Comentarios, que "el Estado de residencia debe acordar la exención de las rentas y del patrimonio, susceptibles de imposición en el otro Estado, de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio, con independencia de que la potestad tributaria sea o no ejercida de hecho por ese otro Estado. Parece que este método es el más práctico, ya que libera al Estado de residencia de efectuar investigaciones relativas a la posición fiscal efectivamente adoptada en el otro Estado."

Esta no es una regla absoluta, pues los Estados contratantes pueden evitar los supuestos de doble imposición a que pueda conducir el método de exención con progresividad mediante reservas o estipulación expresa en el CDI, o en su modificación. Así se desprende igualmente de los Comentarios, al expresar que "los Estados contratantes pueden considerar oportuno, para evitar una doble imposición de impuesto, derogar la obligación absoluta que incumbe al Estado de residencia de otorgar la exención (...) Tal puede ser el caso cuando, en virtud de la legislación interna del Estado de la fuente, no está previsto ningún impuesto sobre determinados elementos

de renta o de patrimonio, o cuando el impuesto no se percibe debido a circunstancias particulares, tales como la compensación de pérdidas, un error o la expiración del plazo de prescripción. Para evitar una doble imposición de determinados elementos de renta, los Estados contratantes pueden convenir modificar el propio artículo".

3.- Por consiguiente, no es únicamente que el sentido propio de aquellos preceptos del vigente CDI conduce al reconocimiento de la exención en el IRPF de las rentas percibidas por la recurrente de una sociedad residente en Brasil, sino que de los antecedentes y del contexto de su adopción igualmente se desprende la no necesidad de acreditar la efectiva tributación de estos dividendos en el país de la fuente.

En estas circunstancias se trata de una renta exenta, lo que significa que la Administración tributaria no puede ejercer sus potestades para la comprobación de este sólo elemento tributario más allá de la consideración de la progresividad; en particular, la Administración tributaria española no puede gravar esta renta en contra del concepto que de la exención tributaria se desprende del art. 22 LGT.

4.- Este es el sentido que igualmente se desprende de la Sentencia de 16 de abril de 2009 TS3ª (recurso 477/2006) sobre el método de exención para evitar la doble imposición del Modelo de convenio de la OCDE, en contraposición al método de imputación, en el que sí procede determinar el importe efectivamente tributado en el país de la fuente, que reseña:

<< Pues bien, para resolver el motivo debemos partir de que, como señala la doctrina, los convenios para eliminar la doble imposición previstos en el Modelo de Convenio de la OCDE funcionan en una doble fase: en la primera se establecen las reglas de reparto de la potestad tributaria y se deciden las rentas que puede gravar cada Estado; pero como con ello no se atribuye el derecho exclusivo de gravamen a uno de los dos Estados, sino que se opta por una tributación compartida, en la segunda fase se elimina la posibilidad de doble imposición, aplicando el método de exención o el de imputación.

El método de exención simple establece que el Estado de residencia debe abstenerse de gravar la renta ya gravada en el país de la fuente, lo cual supone, según señalan los Comentarios al Modelo de Convenio, que se "libera al Estado de residencia de efectuar investigaciones relativas al régimen fiscal aplicado efectivamente en el otro Estado"; en cambio, en el método de exención con progresividad se permite al Estado de residencia tomar en cuenta los elementos de renta exentos en este Estado para calcular el tipo de gravamen del impuesto sobre la renta o el patrimonio aplicable a los demás elementos exentos.

Frente al método de exención, el de imputación permite deducir el impuesto efectivamente pagado en el otro Estado de acuerdo con el Convenio. Por regla general, la deducción del impuesto extranjero tiene como límite "la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, que sea imputable, en su caso, a la renta o al patrimonio que puede gravarse en el otro Estado". Esta deducción máxima, según establecen los Comentarios al Modelo de Convenio, "debe calcularse, bien repartiendo proporcionalmente el impuesto total de acuerdo con el ratio entre la renta a la que se concede el crédito fiscal y la renta total, o bien aplicando el tipo de gravamen correspondiente a la renta total a la renta con derecho al crédito fiscal".>>.

Lo que reitera en la Sentencia de 17 de octubre de 2011 (recurso 2356/2009), al declarar que:

<< A la vista de la anterior ordenación, no está de más recordar, tal y como ha subrayado la doctrina, la existencia de tres sistemas para paliar la doble imposición internacional:

1º) El método de imputación, que permite la deducción de los impuestos pagados en el extranjero, contemplando, a su vez, dos modalidades: (a) la imputación íntegra, en la que puede deducirse todo el impuesto pagado en la fuente, y (b) la imputación ordinaria, mediante la que le cabe al contribuyente deducirse, como máximo, el impuesto que hubiera pagado de haber obtenido en rendimiento en el estado de residencia.

2º) El mecanismo de exención, por el que la renta obtenida en el extranjero se declara exenta, que admite dos variantes: (a) la exención íntegra, en virtud de la que esa renta simplemente no se incorpora a la base imponible, y (b) la exención con progresividad, en la que se integra en la base imponible a los solos efectos de calcular el tipo de gravamen; una vez obtenido éste se aplica sin tener en cuenta las ganancias realizadas en el extranjero, solución que alcanza todo el sentido en los impuestos progresivos. (...)>>.

5.- La aplicación de la anterior doctrina determina la improcedencia de tener que acreditar la efectiva tributación de los dividendos percibidos por el recurrente de una sociedad residente en Brasil, al efecto del goce de la exención que de dicha renta prevé el CDI.

Y, por consiguiente, con anulación de la Resolución del TEAR impugnada y de la actuación de la que trae causa, el reconocimiento de la situación jurídica individualizada del recurrente a la obtención de la rectificación de su autoliquidación del IRPF del 2014 en los términos solicitados.

Quinto.

En atención la desestimación íntegra que de las pretensiones de la contestación de la demanda que conducen los anteriores fundamentos, procederá imponer a la demandada el pago de las costas, conforme dispone el artículo 139 LRJCA, si bien hasta la cifra máxima de 2.000 euros por todos los conceptos e impuestos incluidos.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad el Rey,

FALLAMOS

1º.- Estimar el presente recurso contencioso-administrativo, en los términos del último número del fundamento jurídico cuarto.

2º.- Imponer a la demandada el pago de las costas del proceso, hasta el límite de 2.000 euros por todos los conceptos e impuestos incluidos.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme, contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado Presidente. Doy fe.

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.