

EXPEDIENTE 282/2012

En la ciudad de Pamplona a 25 de septiembre de 2013, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito presentado por don AAA, con N.I.F. XXX y domicilio en (...), en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2009.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El ahora reclamante presentó su reglamentaria declaración-liquidación por el Impuesto y año arriba referidos el 14 de junio de 2010, resultando de la misma una cantidad a devolver por importe de 1.131,33 euros.

SEGUNDO.- Con fecha 26 de enero de 2012 los órganos gestores del Impuesto dictaron propuesta de liquidación provisional, modificativa de la citada autoliquidación, en la que procedieron a eliminarle al interesado la minoración de la cuota líquida del Impuesto correspondiente a las retenciones que le habían sido practicadas en el extranjero (en el Estado de la fuente) respecto de unos determinados dividendos a él abonados por dos sociedades no residentes en España.

TERCERO.- Con posterioridad, el 27 de febrero de 2012, el recurrente presentó escrito conteniendo sus alegaciones a la mencionada propuesta, con la pretensión, de que se le admitiese la “deducción” de las retenciones arriba citadas, siendo las mismas desestimadas mediante el dictado de la pertinente liquidación provisional.

CUARTO.- Y frente a dicho acto liquidatorio viene ahora el interesado a interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Foral mediante escrito con fecha de entrada en el Departamento de Economía y Hacienda el 27 de abril de 2012, insistiendo en su pretensión y aduciendo para ello las razones que entiende convenir a su logro.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ha de declararse la competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Foral para el conocimiento y resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta, dada la naturaleza del acto administrativo impugnado, en virtud de lo que disponen los artículos 154 y 155 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y los artículos 18 y 19 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, habiendo sido formulada la misma dentro de plazo y por persona debidamente legitimada al efecto.

SEGUNDO.- En la propuesta de liquidación girada al reclamante se procedió a eliminarle una parte de las retenciones por él aplicadas en su autoliquidación, sin explicarle las razones de dicha actuación. Posteriormente, el recurrente formuló sus alegaciones, dictándose finalmente liquidación provisional, en la cual, la sección gestora del Impuesto, manteniendo la no admisión de las retenciones practicadas en origen (en el Estado de la fuente) sobre los dividendos percibidos por el interesado por las acciones que poseía de las sociedades “DDD” y “EEE” (ambas con sede situada fuera de España), se limitaba a aseverar que “*en su caso la deducción por doble imposición es cero ya que su tipo medio efectivo es cero*” y a transcribir el artículo 67 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto que regula la deducción por doble imposición internacional, sin indicación alguna acerca de las razones o causas que habían provocado la no admisión de las citadas retenciones en origen, y por ende justificaban la modificación operada en la autoliquidación por él presentada.

TERCERO.- Adelanta este Tribunal que, visto el escrito que contiene la presente reclamación y la documentación a él adjunta, se puede extraer que el recurrente confunde deducción por doble imposición internacional con una supuesta deducción por la doble retención practicada sobre los dividendos arriba referidos, haciendo una interpretación errónea de lo establecido en la normativa interna y en los dos Convenios para evitar la doble imposición a que hace mención.

Dicho esto y entrando ya en el análisis del fondo de la cuestión controvertida, ha de ponerse de manifiesto, en primer lugar, y con el fin de aclarar la confusión que parece vislumbrarse de los argumentos y razonamientos esgrimidos por el interesado, que las retenciones que le fueron practicadas en el extranjero (en el Estado de la fuente o de origen) sobre determinados dividendos por él percibidos no tienen el mismo tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que las retenciones soportadas en territorio español, pues estas últimas pueden ser objeto de minoración directa, como tales, de la cuota líquida de dicho Impuesto a efectos del cálculo de la cuota diferencial, ya que tienen la consideración de pagos a cuenta del referido Impuesto, y además (y lo que es más importante), pueden ser objeto de devolución, en todo o en parte, mientras que las segundas no, al tratarse de un importe satisfecho en el extranjero por razón o a cuenta de un impuesto o gravamen extranjero, y sólo podrían tenerse en cuenta, en su caso, a efectos de aplicar la medida o medidas correspondientes previstas para evitar la doble imposición internacional, bien en la legislación interna o bien en algún Convenio o Tratado Internacional ratificado por España, pero nunca le podrían ser devueltas al reclamante, ni total ni parcialmente, como él pretende. No cabe, pues, atender a su pretensión de que se permita la minoración de la cuota líquida en el importe de las retenciones practicadas en el extranjero (en origen), ya que las mismas no constituyen un pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, ni fueron, por tanto, ingresadas en el Estado de residencia del sujeto pasivo (en este caso, en España).

Aclarado lo anterior, vamos a exponer los motivos por los que tampoco procede que aplique cantidad alguna en concepto de deducción por doble imposición internacional en su autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2009, como así se lo puso de manifiesto, acertadamente aunque de forma concisa, la sección gestora del Impuesto.

Para ello debemos comenzar por apuntar que, con carácter general, los sujetos pasivos del Impuesto residentes en España son gravados por la totalidad de su renta mundial y ello puede determinar que una misma renta pueda estar sujeta a gravamen en ambos Estados, en el de residencia (que es España en nuestro caso), y en el de la fuente u origen de la renta (que son FFF y GGG en el supuesto aquí analizado), dando lugar, en el caso de que así lo sea, a una doble imposición internacional. Y una vez que se determina que sí se ha producido ésta, pueden ser varios los mecanismos o medidas que los Estados pueden utilizar para corregir o eliminar, en todo o en parte, esa doble imposición internacional, los cuales pueden ser adoptados de manera unilateral (a través de la legislación nacional, como sucede con el artículo 67 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al que luego nos referiremos) o de forma bilateral o multilateral, mediante los Convenios Internacionales para evitar esa doble imposición (en lo sucesivo, CDI), que, una vez que pasan a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico interno, ocupan en él un rango superior normativo o supralegal, por lo que tienen una aplicación preferente, prevalencia o primacía frente a éste. Y dos son los métodos principales conducentes a evitar esa doble imposición: el de exención (en este caso, la renta se gravaría exclusivamente en uno de los Estados, o en el de residencia o en el de la fuente, quedando exenta en el otro) y el método de imputación o de crédito fiscal (por el que el Estado de residencia grava las rentas obtenidas en el Estado de la fuente por el sujeto pasivo permitiendo la deducción total o parcial en la cuota de los impuestos pagados en el extranjero).

CUARTO.- Centrándonos ya en el caso que nos ocupa, y de acuerdo con la normativa interna, nos encontramos con que los dividendos están sujetos al Impuesto, con arreglo a lo dispuesto en la letra a) del artículo 28 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto, pero pueden quedar exentos, ya que la letra v) del artículo 7 de esa misma norma los declara exentos, con ciertas limitaciones (que no afectan al supuesto que nos ocupa), y con un límite total de 1.500 euros anuales. Y en nuestro caso, al haber percibido el interesado un importe total de 4.372,03 euros en concepto de dividendos y de ellos corresponder 1.946,77 euros a los obtenidos y gravados en el extranjero, resultaría que una parte de estos últimos estaría también sometida a gravamen en España, por lo que podría producirse una doble imposición internacional (al haberse realizado los hechos imponibles de dos impuestos, el español y el extranjero).

Y por otra parte, el Estado español tiene suscrito CDI con FFF y GGG (Estados de origen de dichos dividendos), y hallamos que en ambos CDI, en su respectivo artículo 10, relativo a los dividendos, se recogen, entre otras cuestiones, por un lado, que no sólo puede someter a imposición los dividendos el Estado de residencia del perceptor de los mismos sino también el de la fuente o de origen, y por otro, que, en supuestos como el presente, de dividendos abonados a una persona física, si el Estado de la fuente sujeta a tributación los dividendos, el límite (o tope máximo) de tributación en la fuente o límite de retención aplicable en dicho Estado (FFF y GGG, en nuestro caso) a los dividendos pagados por una sociedad residente en el mismo a un accionista residente en España (Estado de residencia, en nuestro supuesto) es del 15 por 100 del importe bruto de los mencionados dividendos. Y, como resulta evidente, a la vista de los documentos bancarios aportados, las retenciones practicadas en el Estado de la fuente ascienden a un 15 por 100 del importe bruto de los dividendos abonados en el caso de las acciones de la sociedad "DDD" (con sede en FFF) y a un 28 por 100 en el de las acciones de la sociedad "EEE" (con sede en GGG), por lo que en este segundo caso la retención

excede de lo permitido por el CDI firmado entre España y GGG y por tanto el reclamante podría solicitar de este último la devolución del exceso de retención practicado.

En ambos CDI se regulan también los métodos para evitar esa doble imposición; en el suscrito con FFF, en su artículo 24, y en el firmado con GGG, en su artículo 23. Y en relación con los dividendos, tanto el artículo 23.2, en el caso de GGG, como el 24.2.a), en el caso de FFF, contemplan el método de imputación ordinaria o con deducción limitada. En dicho método, al igual que en el método de imputación íntegra, el Estado de residencia del sujeto pasivo perceptor imputa en el Impuesto correspondiente las rentas obtenidas en el Estado de la fuente o de origen de las mismas, pero, a diferencia de éste (en el que el Estado de residencia permite la deducción íntegra del impuesto satisfecho en el Estado de la fuente), el Estado de residencia sólo permite la deducción del impuesto pagado en el Estado de la fuente con el límite del impuesto a pagar en dicho Estado, esto es, hasta el límite de lo que hubiera correspondido pagar en el Estado de residencia si las rentas se hubieran obtenido en el mismo.

Y junto a esas medidas bilaterales para corregir la doble imposición internacional contenidas en los dos CDI citados, debemos hacer mención a la medida unilateral establecida por el Estado español en su normativa interna en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que no es otra sino la que contempla la deducción por doble imposición internacional, la cual se encuentra regulada en Navarra (como uno de los importes a minorar de la cuota líquida del Impuesto, al igual que las retenciones, a los efectos de determinar la cuota diferencial) en el artículo 67 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto, que dispone, en sus apartados 1 y 2, lo siguiente:

“1. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo figuren rendimientos, o incrementos de patrimonio obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá de la cuota líquida la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o incrementos de patrimonio.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable calculada por aplicación de la pertinente normativa interna y correspondiente a las rentas gravadas en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida por la base liquidable. A tal fin se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la parte general de la base liquidable del periodo impositivo y el que corresponda a las rentas a integrarse en la parte especial del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales”.

En este artículo, el legislador opta, a efectos de evitar la doble imposición internacional, por el método de imputación ordinaria o con deducción limitada, que, como se puede comprobar, es asimismo el recogido en los CDI mencionados para el caso de percibirse dividendos, por lo que dicha medida interna se ajusta plenamente a lo dispuesto en los señalados CDI. Y conforme a dicho precepto únicamente se permite deducir de la cuota líquida la menor de estas dos cantidades: o bien, el impuesto efectivamente pagado en el Estado de origen de las rentas, o bien, el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen del Estado de residencia a la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas gravadas en el Estado de origen de las mismas. Y trasladando esta regulación al caso que nos ocupa, nos encontramos con que no resultaría de aplicación cantidad alguna en concepto de deducción por doble imposición internacional, ya que al ser la cuota líquida cero, el tipo medio efectivo de gravamen sería cero, y al aplicar ese tipo a la parte de base liquidable correspondiente a los dividendos gravados en FFF y GGG, el resultado nos volvería a dar cero (cantidad resultante de lo dispuesto en la letra b) del antedicho precepto). Y si comparamos cero con lo pagado (o el importe efectivo de lo satisfecho) en el extranjero (cantidad a que se refiere la letra a) del citado precepto), que ascendería a 292,00 euros (pues aunque lo satisfecho asciende a 344,00 euros, en realidad serían 292,00 euros, debido al límite de tributación o de retención del 15 por 100, al que más arriba hemos hecho referencia), la cantidad menor sería cero. Y ello es así, porque realmente esos dividendos, aunque se han integrado en la base imponible, finalmente no han soportado una tributación efectiva en el Estado de residencia (en este supuesto, en España, y más concretamente, en Navarra), y, por tanto, no existiendo una doble tributación (Estado de residencia y Estado de la fuente), no tiene sentido alguno aplicar esta deducción cuyo fin es evitar la misma.

Todo lo hasta ahora expuesto nos lleva a rechazar las alegaciones y la pretensión del interesado y por ende a declarar la conformidad a Derecho de la liquidación provisional aquí recurrida.

Y, en consecuencia, este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por don AAA contra liquidación provisional girada en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2009, confirmándose dicho acto administrativo en los términos que resultan de la fundamentación del presente Acuerdo.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 9 de octubre de 2013.