

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ067390

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 11 de mayo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 315/2015

**SUMARIO:**

**Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia.** Cuando así lo establezca la normativa tributaria. **IRNR. Gestión del impuesto. Devoluciones.** Naturaleza jurídica del procedimiento pertinente para que un no residente solicite la devolución de la retención que se le ha practicado por error, sobre una renta no sometida a la misma. No estamos ante una autoliquidación en la que se solicita la devolución por exceso de retención, sino ante la solicitud de corrección de un error padecido al practicar una retención. Acierta la recurrente al señalar que se ha aplicado un procedimiento que no es el previsto para sustanciar su solicitud y ello es así, aun cuando la actora presentó, por indicación de la Administración, el Modelo 215, sino que estamos ante una verdadera solicitud de devolución de ingresos indebidos por lo que la acreditación de la condición de contribuyente del IRNR se hará conforme a lo establecido Disposición Adicional Primera de la Orden de 9 de diciembre de 1999 -mediante una declaración del interesado en la que se manifieste que es residente fiscal en otro Estado- y no mediante un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades del país de residencia, previsto para la solicitud de devolución por exceso de retención, que es un supuesto de hecho diferente al que analizamos.

**PRECEPTOS:**

Orden de 9 de diciembre de 1999 (Modelos 216 y 296), Disposición Adicional Primera.

Orden HAC/3626/2003 (Modelos 210, 215, 212, 211 y 213), apdo 6.2.

Ley 41/1998 (Ley IRNR), arts. 5 y 13.1.a).

Ley 58/2003 (LGT), art. 221.d).

RD 1776/2004 (Rgto. IRNR), art. 16.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

**PONENTE:***Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Doña SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

## SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000315 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05213/2014

Demandante: BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA S.A

Procurador: D.º JOSÉ MANUEL VILLASANTE GARCÍA,

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a once de mayo de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Banco Bilbao Vizcaya Argentaria S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D.º José Manuel Villasante García, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de julio de 2014, relativa a IRNR obtenidas por contribuyentes sin establecimiento permanente, ejercicio julio 2005, siendo la cuantía del presente recurso de 26.497,59 euros.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Banco Bilbao Vizcaya Argentaria S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D.º José Manuel Villasante García, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de julio de 2014, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que estime el recurso interpuesto, anulando la Resolución impugnada y los actos de los que trae causa.

##### Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, imponiendo las costas al actor.

#### **Tercero.**

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veintisiete de abril de dos mil diecisiete, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

#### **Cuarto.**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de julio de 2014 que desestima la reclamación interpuesta frente a la liquidación provisional dictada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

En la liquidación provisional podemos leer:

"Con fecha 14 de julio 2008, la entidad arriba indicada presentó declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no residente sin establecimiento permanente modelo 215, correspondiente a la renta con devengo 2T 2005, solicitud de devolución de 26.497,59 euros, la base imponible declarada en los distintos registros está constituida por intereses procedentes de cuentas de no residentes, aplicación de exención por la normativa interna española.

Con la declaración se adjuntan las declaraciones de residencia fiscal firmada por los inversores no residentes donde declaran cuál es su país de residencia (se trata de la declaración de residencia fiscal firmada por el contribuyente, que deben presentar los titulares de cuentas de no residentes a la entidad bancaria, de conformidad con la Disposición Adicional primera de la Orden de 9 de diciembre de 1999).

Con fecha 26 de diciembre de 2008, fue notificado un requerimiento en el que se solicitaba los certificados de residencia expedido por las autoridades fiscales del país de residencia de todos los perceptores, referido al año de devengo de las rentas declaradas.

Con fecha 22 de junio de 2010, la entidad aporta la declaración de residencia fiscal firmada por el contribuyente, que deben presentar los titulares de cuentas de no residentes a la entidad bancaria, de conformidad con la Disposición Adicional primera de la Orden de 9 de diciembre de 1999. (...)

Por tanto, hay que distinguir:

1. De una parte, la acreditación que un contribuyente hace ante la entidad financiera, de su condición de no residente, que se basa en la declaración que realiza el propio contribuyente, según modelo aprobado por la Orden de 9 de diciembre de 1999 y que tiene por finalidad exclusiva evitar la retención sobre los rendimientos de las cuentas de no residentes abiertas en dicha entidad con base a que los mismos están exentos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que en ningún caso acredita la procedencia de la exención, por lo que no excluye la responsabilidad que pudiera recaer sobre dicha entidad en el caso de que, con posterioridad se determinara la improcedencia de la exención.

2. De otra parte, cuando se trata de devoluciones que se solicitan a través de la declaración modelo 215 que a tal efecto se ha de presentar para solicitar la devolución; en cuyo caso, el contribuyente se mueve no en el ámbito de la exceptuación de retención sino en el de acreditación de la exención que justifique la devolución

solicitada, en cuyo caso, deberá adjuntar un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del país de residencia que justifique esos derechos."

Por todo ello, la Administración concluye que, al no aportar los certificados de residencia fiscal emitido por la autoridad fiscal del país de residencia de todos los contribuyentes, procede desestimar su petición de devolución.

### **Segundo.**

Según se narra en la demanda, la recurrente incluyó, por error, en el Modelo 216 de la declaración de ingreso de retenciones en ingresos a cuenta sobre determinadas rentas sujetas al IRNR, correspondiente al mes de junio de 2005, el importe de 26.497,59 euros de retenciones indebidamente realizadas.

Según relata, ello fue debido a que, en relación con tres cuentas de no residentes, abiertas conforme a la Circular 1/1994 del Banco de España, la actora practicó retenciones por error, sin advertir que contaba con la declaración de residencia fiscal a la que se refiere la Disposición Adicional Primera de la Orden de 9 de diciembre de 1999.

Así las cosas, la recurrente solicitó la corrección del error padecido, exigiendo la Administración la presentación del Modelo 215 para obtener la correspondiente devolución, siéndole denegada, como resulta de la liquidación provisional, porque no se aportaron los certificados de residencia expedido por las autoridades fiscales del país de residencia.

La cuestión consiste en determinar la naturaleza de la petición de la actora, a fin de establecer los requisitos necesarios para su éxito.

Veamos las normas de aplicación.

El artículo 16.1 del el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, establece:

"1. Cuando se haya soportado una retención o ingreso a cuenta superior a la cuota del Impuesto, se podrá solicitar a la Administración tributaria la devolución del exceso sobre la citada cuota.

A tal efecto, se practicará la autoliquidación del Impuesto en el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda."

Por su parte la disposición Primera 6.2 de la Orden HAC/3626/2003, de 23 diciembre, establece:

"2. Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones de la normativa interna española, por razón de la residencia del contribuyente, se adjuntará un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, que justifique esos derechos. (...)"

Y, la Orden de 9 de diciembre de 1999, en su Disposición Adicional Primera, determina:

"Acreditación de la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a efectos de las cuentas de no residentes.

A los exclusivos efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener correspondiente a los rendimientos de las cuentas de no residentes a que se refiere el artículo 13.1.e) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, los contribuyentes no residentes, definidos en el artículo 5 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, que obtengan, sin mediación de establecimiento permanente, rentas exentas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en concepto de rendimientos de cuentas de no residentes satisfechos por el Banco de España y demás entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior, acreditarán su condición de no residentes ante dichas entidades con la aportación de una declaración en la que manifiesten que son residentes fiscales en otro Estado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 de la citada Ley y que no disponen de establecimiento permanente en España y asuman el compromiso de poner en conocimiento de las citadas entidades cualquier alteración de dichas circunstancias.

La declaración a que se refiere el párrafo anterior se ajustará al modelo de declaración que figura en el anexo VI de esta Orden y habrá de presentarse ante la entidad correspondiente en el plazo de un mes desde la apertura de la cuenta. Dicho modelo de declaración se utilizará también para poner en conocimiento de las referidas entidades la alteración de cualquier circunstancia previamente declarada.

La declaración a que se refiere esta disposición tendrá un plazo de validez de dos años salvo que, con anterioridad a la finalización del referido plazo, se produzca alguna alteración de las circunstancias declaradas y se comunique a la entidad correspondiente, en cuyo caso, y a partir de ese momento, la declaración dejará de tener validez.

Las entidades a que se refiere el párrafo primero anterior deberán conservar a disposición de la Administración tributaria las referidas declaraciones y los documentos que sirven de soporte a la misma, durante el período de prescripción a que se refiere el artículo 64 de la Ley 230/1963, del 28 de diciembre, General Tributaria .

Sin perjuicio de lo anterior, la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes podrá acreditarse, ante la entidad que corresponda, mediante certificación expedida por las autoridades fiscales del país de residencia."

Si observamos las argumentaciones de las partes, la controversia se centra en la calificación jurídica de la petición actora. Para la Administración, se trata de una solicitud de devolución del artículo 16.1 del Real Decreto 1776/2004, y, por tanto, sujeta a los requisitos de la Orden HAC/3626/2003. Mientras que para la recurrente se trata de error, que debe ser corregido, en la retención prevista en la Orden de 9 de diciembre de 1999, y, por ello, sujeta a los requisitos que justifican la exención de retener.

La diferencia entre los requisitos de una y otra figura jurídica radica en que, en el caso del procedimiento de devolución se requiere certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia; mientras que, respecto de la exención de retener, es necesaria declaración de no ser residente en España y no disponer de establecimiento permanente por parte del sujeto pasivo.

Y precisamente la denegación de la pretensión de la actora, la justifica la Administración en la falta de presentación de certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, exigida en el procedimiento de devolución.

Pues bien, si atendemos al contenido del artículo 16.1 antes señalado, observamos, sin dificultad, que regula la devolución en los casos en haya soportado una retención o ingreso a cuenta superior a la cuota del Impuesto. Y, desde esta premisa, se regula el Modelo 215, partiendo de la presentación de una autoliquidación aplicando las exenciones de la normativa interna española.

Pero este supuesto (autoliquidación en la que se solicita la devolución por ser las retenciones superiores a la cuota), no es el que plantea la actora, ni responde a la naturaleza jurídica de su pretensión.

Efectivamente, la actora se encuentra inmersa en el ámbito de la Disposición Adicional Primera de la Orden de 9 de diciembre de 1999. El supuesto de hecho de esta norma, es la excepción a la obligación de retener correspondiente a los rendimientos de las cuentas de no residentes. El fundamento legal de esta excepción, lo encontramos en el artículo Ley 41/1998, cuyo artículo 13.1.e ), que dispone:

"1. Estarán exentas las siguientes rentas:

e) Los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a contribuyentes por este impuesto, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en territorio español, por el Banco de España, o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior."

No estamos ante una autoliquidación en la que se solicita la devolución por exceso de retención, sino ante la solicitud de una corrección de un error padecido al practicar una retención. Y, ya podemos afirmar, que la recurrente acierta al señalar que se ha aplicado un procedimiento que no es el previsto para sustanciar su solicitud. Y ello es así, aun cuando la actora presentó, por indicación de la Administración, el Modelo 215.

Pues bien, desde esta perspectiva, los requisitos exigibles para exceptuar la retención, son los establecidos en la Disposición Adicional Primera de la Orden de 9 de diciembre de 1999: acreditarán su condición de no residentes ante dichas entidades con la aportación de una declaración en la que manifiesten que son residentes fiscales en otro Estado.

La declaración habrá de presentarse ante la entidad correspondiente en el plazo de un mes desde la apertura de la cuenta.

Subsidiariamente, se admite la acreditación de la condición de no residente mediante certificación expedida por las autoridades fiscales del país de residencia.

Son estos los requisitos de acreditación exigibles para determinar la excepción a la retención, nunca los previstos para la solicitud de devolución por exceso de retención, que es un supuesto de hecho diferente al que analizamos.

En realidad, la recurrente lo que solicita es la devolución de un ingreso indebido, derivado de un error en la práctica de la retención.

Este supuesto responde a la regulación contenida en el artículo 221 de la Ley 58/2003, interpretada conforme a lo dispuesto en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, que establece:

"1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros. (...)

2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros. (...)"

En realidad, lo que afirma el recurrente es que ha realizado el ingreso de una retención no debida, como consecuencia de un error material (pues señala que se debió a una operativa mecánica), y que se ha visto obligada a su abono a los retenidos.

Se trataría de un pago no debido por aplicación de las normas reguladoras de la Renta de No Residente y el sistema de retención que antes hemos analizado, lo que nos llevaría a subsumir el supuesto que nos ocupa en el artículo 221 d) de la Ley 58/2003 .

De lo expuesto resulta que el requisito exigido por la Administración (certificado de las autoridades fiscales del Estado de residencia), no es exigible en la mecánica de excepción de la retención solicitada por la recurrente, lo que nos lleva a la estimación de las pretensiones actoras.

### **Tercero.**

Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Banco Bilbao Vizcaya Argentaria S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D.º José Manuel Villasante García, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de julio de 2014, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, así como los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.