

BASE DE DATOS DE Norma

Referencia: NFJ071424

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de septiembre de 2018

Vocalía 6.^a

R.G. 4667/2015

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Intereses. *Acreditación de la realidad de las retenciones cuya devolución se solicita.* La cuestión a resolver se centra en el acomodo a derecho de la resolución impugnada de la Oficina Gestora, que desestima la solicitud de devolución planteada en atención, en síntesis, a un único motivo: no haber quedado acreditado el importe de las retenciones soportadas en España por el obligado, puesto que no ha aportado los certificados de retenciones emitidos por las entidades pagadoras, retenedoras o depositarias con domicilio fiscal en España. En el presente caso el reclamante no hizo uso del procedimiento fijado en el art. 44.3 del RD 1065/2007 (RGAT), por lo que la entidad emisora ingresó la retención en la Hacienda Pública. No obstante, la falta de utilización de dicho procedimiento, previsto para evitar que la entidad emisora de los títulos practique una retención sobre los intereses que considera improcedente o excesiva, no puede impedir que posteriormente se puedan solicitar a la Administración, a través de los mecanismos generales previstos para ello, como se ha hecho, la devolución de las cantidades que considere retenidas en exceso. Ahora bien, es claro que la prueba de haber soportado las retenciones cuya devolución se reclama corresponde a los reclamantes, prueba que deberá valorarse según los criterios de «normalidad», «disponibilidad» y «facilidad probatoria», por lo que es ajustado a derecho que la Oficina Gestora exija a los reclamantes que acrediten la realidad de las retenciones que en las declaraciones presentadas dicen haber soportado.

La normativa española, establece los cauces formales adecuados para que las entidades no residentes que canalicen su inversión en títulos de entidades residentes en España a través de entidades depositarias de los mismos puedan justificar adecuadamente los importes que se les ha retenido, satisfaciendo también las necesidades de control de la Hacienda Pública española. En el presente caso, no obstante, la documentación aportada, además de no contener la información mínima para poder calificar dichos documentos como un certificado de retenciones, no cumple lo previsto por el art. 15 del RD 1776/2004 (Rgto. IRNR), puesto que en ninguno de los documentos aportados se hace constar, ni aparezca así indicado en el expediente, que se trate de entidades «(...) domiciliadas, residentes o representadas en España (...)» de las que, según las normas citadas, puedan certificar válidamente frente a la Hacienda Española que un concreto contribuyente ha soportado retenciones. La falta de la mencionada documentación que, a la vista de la citada normativa, es considerada suficiente para tener por acreditado que quien solicita la devolución de las retenciones es quien verdaderamente las soportó, no deja inermes a los no residentes, ya que podrán utilizar otros medios de prueba que acrediten la titularidad de los productos financieros sobre cuyos rendimientos se practicó retención y cuya devolución se solicita, sin que, a juicio del TEAC, sea suficiente la mera afirmación de tal titularidad no acompañada de ninguna acreditación adicional, por parte de la entidad no residente que había canalizado la inversión en España. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 13/1985 (Coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros), disp. adic. 2.^a.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 44.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Código Civil, art. 1.214.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

RD 1776/2004 (Rgto. IRNR), art. 15.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 66.

Orden EHA/3290/2008 (Modelo 216 «IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y el modelo 296 «IRNR. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta»).

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la reclamación económico administrativa en única instancia interpuesta ante este Tribunal Económico Administrativo Central por **BANCO X... SA**, con número de identificación fiscal español ..., actuando en su nombre y representación D. **Ax...**, con NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la Resolución con liquidación provisional, referencia ..., por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente (Modelo 210), fecha de devengo 04/11/2009, dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, negando la devolución solicitada de 6.305,72 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Los hechos previos a la presente reclamación han sido los siguientes:

1º. En fecha 29/04/2014 la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó Resolución con liquidación provisional por el concepto tributario IRNR sin establecimiento permanente, sobre el Modelo 210 presentado por la entidad **BANCO X... SA** en su condición de representante de la entidad no residente **Z BANK AG**.

En dicha resolución se denegaba la devolución solicitada de 6.305,72 euros al no haber quedado acreditado el importe de las retenciones soportadas en España por **Z BANK AG**. A este respecto, señala el órgano gestor que requerida la entidad **BANCO X... SA** a ello, no ha aportado los certificados de retenciones emitidos por las entidades pagadoras, retenedoras o depositarias con domicilio fiscal en España.

2º. En fecha 14/05/2014 **BANCO X... SA** interpuso recurso de reposición frente al acuerdo anterior. En fecha 05/09/2014 la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes notificó acuerdo denegatorio del recurso de reposición interpuesto.

Segundo.

Frente a dicho acuerdo denegatorio de fecha 04/09/2014 del recurso de reposición interpuesto, **BANCO X... SA** interpuso en fecha 24/09/2014 la reclamación económico administrativa que nos ocupa, mediante escrito en el que en el que expresa su disconformidad con la denegación de la devolución de las retenciones soportadas en España por su representada no residente, **Z BANK AG**, solicitada de conformidad con el artículo 16 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio de 2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RIRNR) manifestando, en síntesis, lo siguiente:

- **Z BANK AG** tiene la consideración de no residente sin establecimiento permanente en España a los efectos del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR).

- Los intereses y otros rendimientos percibidos por dicho contribuyente fueron satisfechos por una entidad emisora con residencia fiscal en España (**L... SAU**), siéndole aplicable a la emisión la DA 2ª de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios. Según dicha norma, los citados rendimientos estaban exentos de retención en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) siempre que cumplieran con las obligaciones de información establecidas en el artículo 44 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los Tributos (RGGI). Conforme a dicho artículo 44 RGGI (en su redacción vigente en el ejercicio 2009), el requisito de información a la Administración Tributaria era cumplido por la entidad emisora.

- La denegación de la devolución solicitada se fundamenta en la falta de justificación, por parte de **Z BANK AG**, de las retenciones soportadas mediante los oportunos certificados de retenciones emitidos por los retenedores. No obstante, y si bien entiende que el requisito de aportación de los certificados de retenciones debería darse por cumplido con la información remitida por las entidades emisoras a la Administración tributaria, consta en el expediente administrativo las certificaciones emitidas por **K**, entidad depositaria, así como de los distintos intermediarios:

- Copia de certificado de pago de dividendos expedido por la entidad pagadora **K BANKING AG**, de la emisión código ISIN ... de fecha 04/11/2009, por un importe bruto de 51.710,25 USD y una retención de 9.307,84 USD, constando como propietario beneficiario de dicho pago **W BANK DEUTSCHLAND GMBH**.

- Copia de documento en alemán, sin acompañar traducción del mismo, emitido por la entidad **W INVESTOR SERVICES**.

- Copia de documento emitido por la entidad **Q**, LOCALIZADA EN ... (USA), en el que dicha entidad depositaria hace constar un pago de dividendos de la emisión código ISIN ... de fecha 04/11/2009, por un importe bruto de 101.482,656 dólares americanos y una retención de 18.266,89 dólares americanos, constando como nombre de la cuenta del cliente **K BANKING SA**.

- Copia del certificado expedido por la entidad **X...**, conforme al cual, afirma el reclamante, se hace constar que en el pago del cupón del 04/11/2009 de los valores con código ISIN ... se ha efectuado retención por un importe de 6.305,72 euros, sobre un importe bruto de 33.188,00 euros, siendo el beneficiario del pago la entidad alemana **Z BANK AG** y la entidad depositaria **K BANKING**.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo.

La cuestión a resolver se centra en el acomodo a derecho de la resolución impugnada de la Oficina Gestora, que desestima la solicitud de devolución planteada en atención, en síntesis, a un único motivo: no haber quedado acreditado el importe de las retenciones soportadas en España por **Z BANK AG**, puesto que no ha aportado los certificados de retenciones emitidos por las entidades pagadoras, retenedoras o depositarias con domicilio fiscal en España.

El contenido de la presente resolución se limitará a determinar si concurre, o no, el motivo por el que la oficina Gestora deniega la solicitud de devolución formulada, esto es, la ausencia de acreditación suficiente por parte de la solicitante de haber soportado las retenciones cuya devolución solicita.

Alega el reclamante que las retenciones soportadas se corresponden con el pago de los cupones de las participaciones de la entidad española **L... SAU**, cupones a los que es aplicable la exención prevista en la DA 2ª de la Ley 13/1985, según la redacción dada a la misma por la DA 3ª de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales. El apartado 2 de dicha DA dispone la exención de los rendimientos obtenidos por los titulares de los valores no residentes en territorio español en los siguientes términos:

"2. El régimen fiscal de las participaciones preferentes emitidas en las condiciones establecidas en el apartado anterior será el siguiente:

(...)

d) Las rentas derivadas de las participaciones preferentes obtenidas por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente estarán exentas de dicho impuesto en los mismos

términos establecidos para los rendimientos derivados de la deuda pública en el artículo 13 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.”

El artículo 44.3 RGGI (en su redacción vigente hasta el 31 julio 2011) establece el procedimiento para hacer efectiva tal exención:

“3. Para hacer efectiva la exención prevista en el apartado 2.d) de la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros se seguirá el procedimiento siguiente:

a) En la fecha de vencimiento de cada cupón, la entidad emisora transferirá a las entidades citadas en los párrafos a), b) y c) del apartado anterior el importe líquido que resulte de la aplicación del tipo general de retención a la totalidad de los intereses.

b) Posteriormente, si con anterioridad al vencimiento del plazo de ingreso de las retenciones la entidad obligada al suministro de información recibe los certificados mencionados, la entidad emisora abonará las cantidades retenidas en exceso.”

Es decir, la aplicación de la exención se articulaba del siguiente modo:

1. En la fecha de vencimiento de cada cupón, la entidad emisora transfería a la entidad financiera que actuaba como depositaria de los valores el importe líquido de los intereses, una vez aplicado el tipo general de retención.

2. Posteriormente, y siempre con anterioridad al vencimiento del plazo de ingreso de las retenciones, si la entidad depositaria remitía a la entidad emisora certificación del nombre y residencia fiscal de cada titular de los valores no residente, acreditando su exención la entidad emisora le devuelve a la depositaria las cantidades retenidas en exceso, que aún no había ingresado en la Hacienda Pública.

3. En el presente caso el reclamante no hizo uso del procedimiento fijado en el citado artículo, por lo que la entidad emisora ingresó la retención en la Hacienda Pública. No obstante, la falta de utilización de dicho procedimiento, previsto para evitar que la entidad emisora de los títulos practique una retención sobre los intereses que considera improcedente o excesiva, no puede impedir que posteriormente se puedan solicitar a la Administración, a través de los mecanismos generales previstos para ello, como se ha hecho, la devolución de las cantidades que considere retenidas en exceso.

El artículo 105 LGT establece que *“en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*, puntualizando que *“los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria”*, precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil.

Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 o de 22 de Enero de 2000, 19 de marzo de 2007 y 14 de enero de 2010 entre otras), de modo que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de *“normalidad”*, *“disponibilidad”* y *“facilidad probatoria”*. Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, *“para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”*.

En consecuencia con lo expuesto, en el caso que nos ocupa es claro que la prueba de haber soportado las retenciones cuya devolución se reclama corresponde a los reclamantes, prueba que deberá valorarse según los criterios expuestos, por lo que es ajustado a derecho que la Oficina Gestora exija a los reclamantes que acrediten la realidad de las retenciones que en las declaraciones presentadas dicen haber soportado.

El artículo 15 RIRNR regula la mecánica a seguir en la práctica de retenciones, contemplando en su apartado 2 la declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas que estarán obligados a presentar los retenedores o los obligados a ingresar a cuenta (el subrayado es de este TEAC):

“2. El retenedor y el obligado a ingresar a cuenta deberán presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. En esta declaración, además de sus datos de identificación, deberá constar una relación nominativa de los perceptores de las rentas sujetas al Impuesto satisfechas o abonadas por el retenedor u obligado a ingresar a cuenta, incluyendo aquellos a los que se hubiesen satisfecho rentas respecto de las que no se hubiera practicado retención en virtud de lo establecido en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto. La relación de perceptores deberá contener los datos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

(...)

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores están sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

(...).”

En el párrafo 3 se regulan las certificaciones de las que deberá disponer el retenido para poder justificar las retenciones que ha soportado (el subrayado es de este TEAC):

“3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir a favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas, o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deban incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior.

A las mismas obligaciones establecidas en el párrafo anterior están sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.”

Los datos que, por tanto, quien emite los certificados de retenciones debe incluir en el mismo, y debe haber incluido también en el resumen anual de retenciones que habrá presentado en la Administración, son los que “determine el Ministro de Economía y Hacienda”, según prescribe el artículo 15.2 RIRNR anteriormente transcrito.

Estos datos son los contemplados en la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 216 y el modelo 296 de la Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta.

En dicha declaración modelo 296 se harán constar, según instrucciones para cumplimentar el modelo, los siguientes datos relativos a los perceptores: NIF de los mismos o de sus representantes si son menores de 14 años; si es persona física o jurídica; fecha de devengo; naturaleza de la renta; en la casilla “clave” el tipo de renta; en la casilla “subclave” se consignará la retención en función de las circunstancias tenidas en cuenta para el cálculo de la misma; la base de las retenciones, el porcentaje de la retención y el resultado de aplicar a dicha base el tipo de la retención. Asimismo, se consignarán los datos identificativos y domicilio de los perceptores.

Por tanto, en los apartados 2 y 3 del artículo 15 RIRNR cabe situar los requisitos concretos que ha de cumplir la necesaria acreditación por el retenido de las retenciones soportadas, de manera que acierta la Oficina Gestora al centrar en el artículo 15.3 RIRNR los requisitos que debe cumplir la documentación aportada por el reclamante.

A la vista de la documentación aportada durante el procedimiento, y ya enumerada en el apartado de hechos, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

A la vista de la documentación aportada pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- En primer lugar, carece de valor probatorio, a los efectos que ahora nos ocupan, el certificado emitido por la entidad **BANCO X... SA**, puesto que la actuación de dicha entidad se limita únicamente a su papel de representante de la entidad no residente que solicita la devolución de las retenciones.

- En segundo lugar, no se ha aportado ningún certificado expedido por la entidad española que ha repartido los dividendos y practicado las retenciones (**L... SAU**) en el que se haga referencia a la entidad no residente que solicita la devolución de las retenciones soportadas (**Z BANK AG**), lo cual es de esperar, ya que la inversión no se ha realizado de modo directo, sino a través de intermediarios, actuando como entidad depositaria la entidad residente en Luxemburgo **K BANKING**.

- No obstante, como se ha visto, el segundo párrafo del artículo 15.3 del RIRNR también considera válida la certificación emitida por *"(...) las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores"*. En paralelo, el tercer párrafo del artículo 15.2 RIRNR, también obliga a estas entidades a presentar la declaración anual de retenciones, a través del modelo 296.

La normativa española, por tanto, establece los cauces formales adecuados para que las entidades no residentes que canalicen su inversión en títulos de entidades residentes en España a través de entidades depositarias de los mismos puedan justificar adecuadamente los importes que se les ha retenido, satisfaciendo también las necesidades de control de la Hacienda Pública española.

En el presente caso, no obstante, la documentación aportada (documentos de **Q, K BANKING AG y W INVESTOR SERVICES**), además de no contener la información mínima para poder calificar dichos documentos como un certificado de retenciones, no cumple lo previsto por el artículo 15 RIRNR, puesto que en ninguno de los documentos aportados se hace constar, ni aparezca así indicado en el expediente, que se trate de entidades *"(...) domiciliadas, residentes o representadas en España (...) "* de las que, según las normas citadas, puedan certificar válidamente frente a la Hacienda Española que un concreto contribuyente ha soportado retenciones.

Por lo tanto, debe confirmarse el criterio de la Oficina gestora, y negar la devolución de las retenciones, ante la insuficiente acreditación de las mismas.

Al mismo criterio llegó este Tribunal Central, en Resoluciones de 25 de julio de 2013 (R.G.749-12), o en la de 5 de febrero de 2015 (R.G. 5688-13 y 1035-14), relativas al Impuesto sobre Sociedades, cuyo Reglamento contiene, en su artículo 66, una regulación análoga a la del artículo 15.3 del Reglamento del IRNR, y en la de 9 de abril de 2015 (RG.7085/2012), que, como en el presente caso, consideró no suficientemente acreditada las retenciones cuya devolución solicitaba una entidad no residente al no venir acreditadas por certificaciones de entidades depositarias domiciliada, residente o representadas en España, desestimación que no fue objeto de recurso contencioso administrativo.

Por otro lado, este TEAC conoce las sentencias de 19 de noviembre (nº recurso 318/2011) y de 21 de noviembre de 2013 (nº recurso 321/2011), de 8 de enero (nº recurso 324/2011), y de 13 de enero de 2014 (nº recurso 324/2011), del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que para casos análogos, sí consideró acreditado el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 15.3 del Reglamento del IRNR de 2004, pero ante certificaciones emitidas por entidades depositarias sí domiciliadas en España.

La falta de la mencionada documentación que, a la vista de la citada normativa, es considerada suficiente para tener por acreditado que quien solicita la devolución de las retenciones es quien verdaderamente las soportó, no deja inermes a los no residentes, ya que podrán utilizar otros medios de prueba que acrediten la titularidad de los productos financieros sobre cuyos rendimientos se practicó retención y cuya devolución se solicita, sin que, a juicio de este TEAC, sea suficiente la mera afirmación de tal titularidad no acompañada de ninguna acreditación adicional, por parte de la entidad no residente que había canalizado la inversión en España.

POR LO EXPUESTO:

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en las referida reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

su desestimación.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.