

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084129

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de octubre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 595/2019

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Solicitud de devolución de retenciones sobre dividendos. Justificación de las retenciones soportadas. El Tribunal debe pronunciarse respecto a la validez de los certificados de retenciones aportados, a los efectos de acreditar que dichas retenciones fueron efectivamente soportadas por la entidad y, en consecuencia, la procedencia de la devolución solicitada. Por lo que respecta a la acreditación de las retenciones, por un lado, la AEAT sostiene que es necesaria la aportación de los certificados expedidos por el banco subcustodio español, en este caso, figuran tales certificados, pero no a nombre de la entidad sino del intermediario financiero. La entidad afirma en las alegaciones formuladas ante el Tribunal Central que, con la documentación aportada, queda acreditada la cadena de retenciones al permitir realizar un seguimiento del pago de los dividendos, desde la fuente hasta la percepción por la entidad.

Cabe situar los requisitos concretos que ha de cumplir la necesaria acreditación por el retenido de las retenciones soportadas, en los apdos. 2 y 3 del art. 15 del RD 1776/2004 (Rgto. IRNR), de manera que acierta la Oficina Gestora al centrar en el art. 15.3 del RD 1776/2004 (Rgto. IRNR), los requisitos que debe cumplir la documentación aportada por la entidad. Pues bien, la entidad aporta certificados de retenciones que cumplen con lo dispuesto en el art. 15.3 del RD 1776/2004 (Rgto. IRNR), esto es, emitidos por una entidad domiciliada, residente o representada en España, si bien, en dichos certificados no figura como beneficiaria la entidad, circunstancia que explica en las alegaciones efectuadas ante el Tribunal. Lo relevante en el caso que nos atañe, a diferencia de otros resueltos por el Tribunal Central en relación con la cuestión planteada, es que los certificados cumplen el requisito previsto en el art. 15.3 del RD 1776/2004 (Rgto. IRNR) -no se pretende hacer valer el derecho a la devolución mediante la aportación, únicamente, de certificados expedidos por el custodio extranjero- y, además, el resto de la documentación aportada, unida a las alegaciones de la entidad, son suficientes para acreditar la cadena de retenciones permitiendo la trazabilidad del dividendo, desde su abono hasta su percepción por parte de la entidad interesada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 14.

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 29, 32 y 105.

Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios).

Orden EHA/3290/2008 (Modelo 216 «IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y modelo 296 «IRNR.

No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta»).

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 han visto las presentes reclamaciones contra:

RG 00-00595-2019: las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición, con nº de referencia ..., interpuestos contra las resoluciones con liquidación provisional dictadas por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la AEAT, concepto Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), ejercicio 2013.

RG 00-01852-2019: las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición, con nº de referencia ..., interpuestos contra las resoluciones con liquidación provisional dictadas por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la AEAT, concepto Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), ejercicio 2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	F. INTER.	F. ENTRA.
00-00595-2019	11/12/2018	01/02/2019
00-01852-2019	04/03/2019	04/04/2019

Segundo.

La entidad **XZ**, con NIF ..., presentó autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no residentes sin establecimiento permanente, modelo 210, en el que solicita la devolución de las siguientes cantidades retenidas por los dividendos obtenidos en España satisfechos por diferentes entidades (una declaración por cada una de ellas):

RG 00-00595-2019: 2.336,02, 18.509,49, 1.158,40, 10.900,00, 10.856,61 y 7.875,24.

RG 00-01852-2019: 5.148,86, 3.243,01, 5.276,99, 11.821,44, 33.424,00, 7.951,15, 8.659,25, 35.105,40 y 5.600,00.

Después de iniciar la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la AEAT sendos procedimientos de comprobación limitada, las devoluciones fueron denegadas con la siguiente motivación contenida en las liquidaciones dictadas:

*"La entidad **XZ** con NIF: ... presentó autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no residentes sin establecimiento permanente modelo 210, por medio del cual solicita la devolución de las cantidades retenidas por los dividendos obtenidos de sociedades residentes en España.*

*Para justificar las retenciones ha aportado, copia de los certificados de retenciones emitidos por la entidad **TW** con NIF ... en los que consta como titular de los rendimientos **XQ**.*

En relación a la documentación que debe adjuntarse a las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente, la Orden EHA/3316/2010, de 17 diciembre, (BOE del 23), por la que se aprueba, el modelo 210 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no residentes sin establecimiento permanente, en el artículo 7 apartado 2 dispone que 'Cuando se deduzcan de la cuota retenciones o ingresos a cuenta, se adjuntarán, en todo caso, los documentos justificativos de los mismos'.

*En el presente expediente consta como contribuyente **XZ** con NIF ..., en los certificados de retenciones aportados no consta como titular de la renta dicho contribuyente, por lo que no ha quedado acreditado que el contribuyente haya soportado las retenciones cuya devolución solicita, por lo cual procede desestimar la solicitud de devolución. "*

Tercero.

Contra las liquidaciones dictadas fueron interpuestos los respectivos recursos de reposición, que fueron desestimados mediante resoluciones notificadas fechas 16-11-2018 y 26-11-2018 (RG 00-00595-2019) y 11/02/2019 (RG 00-01852-2019), en base a que no ha sido acreditado que **XZ** haya soportado las retenciones cuya devolución solicita.

Cuarto.

En fecha 11-12-2018 (RG 00-00595-2019) y 04/03/2019 (RG 00-01852-2019), la entidad interpuso reclamación económico-administrativa contra las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición, presentando las alegaciones que son analizadas seguidamente.

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.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Procedencia de las devoluciones solicitadas.

Cuarto.

La AEAT niega las devoluciones solicitadas en base a que en los certificados de retenciones aportados no consta como titular de la renta la entidad solicitante, por lo que no ha quedado acreditado que el contribuyente haya soportado las retenciones cuya devolución solicita.

Alega la reclamante que el fondo **XZ** es una institución de inversión colectiva sin establecimiento permanente en España, establecida y con residencia fiscal en Italia y armonizada conforme a la Directiva 2009/65/CE, de 13 de julio de 2009. La sociedad gestora del fondo es **XQ GmbH**, constituida bajo la legislación alemana. Aporta certificación del órgano regulador alemán BAFIN concediendo a **XQ GMBH** licencia para el ejercicio de la actividad como sociedad gestora de capitales, de acuerdo con los artículos 20 y 22 del Código alemán de Inversión de Capitales (KAGB).

Considera la entidad que se justifica sobradamente tanto los dividendos obtenidos como la retención practicada sobre ellos y ello referido al fondo reclamante **XZ**.

Pues bien, el análisis de la cuestión debe comenzar por recordar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 24 de octubre de 2018 (asunto C-202/17), señaló que:

"34. En efecto, en primer lugar, es inherente al principio de autonomía fiscal de los Estados miembros el hecho de que estos determinen las pruebas exigidas y los requisitos materiales y formales que deben respetarse para poder beneficiarse de una ventaja fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de junio de 2011 (TJCE 2011, 204), M. y otros C-262/09 y, de 9 de octubre de 2014 (TJCE 2014, 379), Van C. C-326/12).

35. Así pues, las autoridades tributarias de los Estados miembros están facultadas para exigir al contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de una ventaja fiscal prevista por el régimen fiscal de que se trate y, por consiguiente, si procede conceder o no dicha ventaja".

En nuestro derecho interno, en materia de prueba, debe traerse a colación, en primer lugar, el artículo 105 de la Ley 58/2003, el cual señala: "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.", matizando en su apartado segundo "Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.", pudiendo considerarse que este precepto obliga tanto al contribuyente como a la Administración.

La distribución de la carga de la prueba entre las partes, debe atender, según resumía este TEAC en resolución de 18 de septiembre de 2018, atendiendo a jurisprudencia constante:

"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 (RCL 2000, 34), 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.

No desconocemos, por otra parte, que los valores negociables se encuentran generalmente depositados en una entidad financiera, por lo que el emisor de los valores, obligado a retener, abona los rendimientos a las entidades depositarias y son estas las que los abonan a los titulares de los valores, lo que lleva a que el retenedor no conozca la identidad de los beneficiarios últimos. Pero por ello la norma establece la obligación de aportar información por parte de los depositarios y gestores de las rentas. En el caso del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, es el artículo 15, apartados 2 y 3, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes aprobado por Real Decreto 1176/2004, el que regula la mecánica a seguir en la práctica y documentación de retenciones, contemplando en su apartado 2 la declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas al indicar lo siguiente:

"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."

Por su parte, el apartado 3 del artículo 15 RD 1776/2004 regula las certificaciones de que deberá disponer el retenido para poder justificar las retenciones que ha soportado (suponiendo la concreción para el IRNR de la obligación de expedición de certificados de retenciones contemplada en el artículo 29.2.h) de la Ley 58/2003):

"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", en función de lo dispuesto en el apartado 2 anterior .

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.

Así las cosas, una vez expuesta la importancia del certificado emitido por la entidad domiciliada, residente o representada en España con el cumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 15.3 RIRNR, es posible que la información contenida en este certificado no permita conocer el inversor y destinatario final de la renta sujeta a retención. Se trata de supuestos en los que la entidad española identifica como cliente al intermediario financiero extranjero, siendo necesario también el examen de los certificados emitidos por las entidades extranjeras intervinientes en los distintos contratos de custodia acordados, para determinar así quién es el inversor de los títulos y beneficiario final de la renta. Así lo hemos dicho en nuestra Resolución de fecha 16/01/2020 (RG 5404/2016):

<<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", en función de lo dispuesto en el apartado 2 anterior .

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.

La reclamante, por tanto, aporta certificados de retenciones que cumplen con lo dispuesto en el artículo 15.3 RIRNR, esto es, emitidos por una entidad domiciliada, residente o representada en España (**NP SA**), si bien, en dichos certificados no figura como beneficiaria la reclamante, circunstancia que explica en las alegaciones efectuadas ante este TEAC, pudiendo extraerse las siguientes conclusiones:

- La entidad española abona el correspondiente dividendo, lo hace a través del **NP** que, abona la cantidad correspondiente a la cuenta omnibus de la entidad que actúa como intermediario financiero (**LM SA**), entidad residente en Luxemburgo. Las cuentas omnibus o cuentas globales, como la que en esta operativa se utiliza, son cuentas de valores en las que las acciones y demás valores pertenecientes a varios clientes se agrupan en la misma cuenta de una entidad depositaria o gestora, en aras de incrementar la eficiencia financiera de la operación, reduciendo costes. El certificado expedido por **NP** identifica como cliente a **LM SA** (el intermediario financiero), asimismo figura la posición global de la cuenta, es decir, el número de acciones gestionadas por el intermediario en dicha cuenta, el dividendo asociado a la posición reclamada, la retención practicada y el dividendo neto.

- Se aporta también certificado expedido por **LM SA** en el que se identifica como cliente a **JK SA** y se contiene: la fecha de cobro del dividendo, la posición concreta de la reclamante, el dividendo bruto, el porcentaje de retención y el dividendo neto, entre otras menciones.

- Por último, figura un certificado del custodio extranjero, **JK SA**, en el que se identifica como cliente a la entidad reclamante **GH** y, figuran, datos similares a los del certificado anterior (fecha, posición, porcentaje de retención, dividendo bruto, dividendo neto...).

Lo relevante en el caso que nos atañe, a diferencia de otros resueltos por este Tribunal en relación con la cuestión planteada, es que los certificados cumplen el requisito previsto en el 15.3 RIRNR (no se pretende hacer valer el derecho a la devolución mediante la aportación, únicamente, de certificados expedidos por el custodio extranjero) y, además, el resto de la documentación aportada, unida a las alegaciones de la reclamante, son suficientes para acreditar la cadena de retenciones permitiendo la trazabilidad del dividendo, desde su abono hasta su percepción por parte de la entidad interesada.>>

A la vista de la documentación aportada durante el procedimiento, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

Se han aportado los certificados de retenciones emitidos por el banco subcustodio español **TW**. Si bien en ellos figura como entidad beneficiaria de los rendimientos satisfechos **XQ**, la entidad ha aportado un certificado expedido por el banco custodio **TW** en Italia con detalle de los dividendos y retenciones recogidos en los certificados anteriores, esta vez **indicando como titular a XZ**. Certifica además esta entidad en otro documento la existencia en el subcustodio español de una cuenta de valores a nombre de la gestora **XQ**, la cual tiene a su vez otra cuenta titularidad de **XZ**, cuyo número coincide con el que figura en el certificado anterior.

Entendemos, pues, que ha quedado probado que la entidad española ha satisfecho los dividendos sobre los que se ha practicado retención a la gestora **XQ**, siendo la beneficiaria de los mismos el fondo **XZ**, por lo que procede anular los acuerdos impugnados y ordenar las devoluciones solicitadas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.