

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087867

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de julio de 2022

Sala 1.^a

R.G. 1021/2020

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. *Competencia para la devolución de las retenciones practicadas sobre los dividendos percibidos de una entidad con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma del País Vasco a una entidad no residente.* Las normas en particular aplicables al caso lo constituyen los arts. 22. Dos.e) y 22.Cuatro de la Ley 12/2002 (Concierto Económico con País Vasco).

Puede apreciarse de la lectura del art. 22, combinando el apdo. Dos y el Cuatro, que en el caso de dividendos, la totalidad de los percibidos por un no residente se consideran obtenidos en el País Vasco, y en consecuencia la exacción corresponde en exclusiva a la Diputación Foral competente de dicha Comunidad Autónoma, cuando la entidad que satisface los dividendos tribute exclusivamente al País Vasco. Así se desprende sin ningún género de dudas de la letra a) de dicho apdo. Cuatro. Por consiguiente, el punto de conexión diseñado por el legislador es claro: atiende a que el pagador de los rendimientos tribute exclusivamente en el País Vasco para disponer en consecuencia la tributación también exclusiva en el País Vasco de los dividendos percibidos por el no residente, a lo que se anuda la competencia para la exacción y, en su caso, las devoluciones procedentes.

Cierto que en el párrafo b) establece otro criterio para el caso de que la entidad distribuidora de los dividendos tribute, no como en la letra a) exclusivamente en País Vasco, sino conjuntamente a ambas Administraciones. En este caso, prevé que se entenderán obtenidos en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco. En ese caso, se establece la regla de competencia para la exacción de los rendimientos obtenidos por el no residente (es decir, en este caso, los dividendos) de forma distinta: la competencia será de la Administración del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación. Y correlativamente con ello, se prevé para ese caso la misma regla para las devoluciones.

Pues bien, aquí radica, a juicio del TEAC, el meollo de la cuestión y que lleva a rechazar la interpretación de la reclamante: no cabe entender que esta especialidad es de aplicación tanto al supuesto de la letra b) (dividendos distribuidos por entidades que tributan conjuntamente a ambas Administraciones) como al supuesto de la letra a) (dividendos distribuidos por entidades que tributen exclusivamente en País Vasco).

La norma no autoriza a considerar que en ambos casos la exacción corresponde a la Administración del domicilio del representante del no residente que ha de tributar por los rendimientos ni, por ende, se puede entender que en ambos casos juega el mecanismo de la compensación; lo que, aplicándolo al caso aquí planteado, impide afirmar, como concluye la interesada, que es en la Administración del Estado a quien corresponde la devolución pretendida por la no residente, al hallarse en Barcelona el domicilio de su representante en España.

En conclusión, la competencia para la devolución de las retenciones derivadas de los dividendos satisfechos por una entidad que tributa exclusivamente en el País Vasco a entidades no residentes, no corresponde a la AEAT de la Administración del Estado sino a la Diputación Foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco. En el caso planteado, en que la entidad pagadora de los dividendos tributa exclusivamente en el País Vasco, determina que la competencia para la exacción y, en su caso, la devolución que corresponda practicar a los no residentes es exclusiva de la Diputación Foral competente de dicha Comunidad Autónoma, ante quien procede solicitar la correspondiente devolución a través del modelo «ad hoc» articulado en su normativa. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 12/2002 (Concierto Económico con País Vasco), arts. 12, 21, 22, 23 y 23.bis.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 2.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 2.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 17/02/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 13/02/2020 contra resolución de recurso de reposición, de 20 de diciembre de 2019, notificado el 13 de enero de 2020.

A su vez el recurso de interposición había sido interpuesto contra resolución de devolución improcedente, dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, como consecuencia de la solicitud de devolución del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente, periodos 3T 2015-2T 2018, con número de referencia ...80.

Segundo.

La entidad, TW, institución de inversión colectiva no armonizada residente en PAÍS_1_UE y gestionada por la sociedad gestora XZ, solicitó, a la AEAT, el 15/7/2019, solicitud de rectificación de autoliquidación, la devolución de las cantidades que le fueron retenidas a cuenta del IRNR sobre los dividendos obtenidos de sus inversiones en acciones españolas de la entidad cotizada QR SA en los ejercicios de referencia y por las cuantías que se reseñan en el acuerdo.

Tercero.

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de Madrid, notificó a la interesada, el día 12 de noviembre de 2019 la resolución de devolución improcedente resolviendo que no procedía la devolución de los importes solicitados, en atención a que la entidad pagadora de la renta tributaba exclusivamente en el País Vasco, por lo que no correspondía a la Administración del Estado la práctica de la devolución solicitada.

Cuarto.

Con fecha 13 de febrero de 2020, presentó reclamación económico administrativa (REA) contra la referida resolución del recurso de reposición, alegando, en síntesis, acerca de la competencia de la AEAT para la devolución de las cantidades, la aplicación del principio de colaboración del artículo 4 de la LCE, junto con el principio de buena Administración, que suponen que la devolución deba ser practicada por la AEAT, la infracción del Derecho de la UE por la existencia de una restricción a la libertad de circulación de capitales que carece de causa de justificación, la comparabilidad entre de las IICs comunitarias no armonizadas y las IICs españolas, la improcedencia de los parámetros de comparabilidad que viene utilizando la Administración, y subsidiariamente, acreditación de la comparabilidad con las IICs españolas.

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.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si se ajusta a derecho el acto impugnado.

Ha de advertirse que la resolución de devolución improcedente resolviendo que no procedía la devolución de los importes solicitados se fundamentaba como único motivo en que no correspondía a la Administración del Estado la práctica de la devolución solicitada; y ello en atención a que la entidad pagadora de la renta tributaba exclusivamente en el País Vasco. Lo que se confirma en el recurso de reposición.

Como se ha expuesto en los antecedentes de hecho, la entidad alega no solo en contra de la razón en que la resolución se asentaba sino que también esgrime las razones por las que considera procedente la cuestión de fondo de la procedencia de la devolución solicitada.

Dado pues el prius lógico que constituye la cuestión de si la AEAT es o no competente para proceder o no a la devolución solicitada, este órgano revisor procede a abordarlo con carácter prioritario, pues solo en el caso de que la la competencia correspondiese a la AEAT, cabría entrar en el análisis de las demás pretensiones de la reclamante.

Tercero. Competencia para la devolución de las retenciones practicadas sobre los dividendos percibidos de la entidad QR SA

La AEAT considera que, dado que la entidad pagadora de los rendimientos, QR SA, tributaba de forma exclusiva, por el Impuesto Sobre Sociedades en el País Vasco,

Por el contrario, la reclamante competente a la AEAT, sosteniendo, en síntesis, que la representación en España a los efectos de las solicitudes de devolución del IRNR en los períodos de liquidación concernidos la ha ostentado D. Axy, con domicilio a estos efectos en ... Y en la medida en que la Administración competente de D. Axy es precisamente la AEAT, es ésta también competente para resolver acerca de dichas solicitudes de devolución.

Aduce en fundamento que el artículo 22. cuatro de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece la siguiente distinción en cuanto al IRNR sobre dividendos:

-Los dividendos se consideran obtenidos de forma exclusiva en el País Vasco cuando la entidad que los distribuye tributa exclusivamente en dicho territorio por el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) por la totalidad de las rentas que obtiene.

-Los dividendos se consideran obtenidos sólo en parte en el País Vasco cuando la entidad que los distribuye tributa conjuntamente por el IS en Territorio Común y en el País Vasco en atención al volumen de operaciones de tributación en este último territorio (tributación en volumen de operaciones). Y que en este segundo caso, la Administración competente para la exacción de la totalidad del IRNR ya no será la Administración del Territorio Foral, sino aquella en la que tenga su residencia habitual o domicilio fiscal las personas o entidades que presenten la liquidación del no residente.

Ahora bien, entiende que en el presente caso no le es posible conocer de antemano si la entidad pagadora tributa en exclusiva o parcialmente en el País Vasco ,es por lo que considera que debería aplicarse esa misma solución de que sea competente aquella en la que tenga su residencia habitual o domicilio fiscal las personas o entidades que presenten la liquidación del no residente.

Interpreta que el análisis de la normativa concertada con los Territorios Forales apunta en la misma dirección y que ese espíritu proteccionista frente al contribuyente no residente se recoge por el legislador en la propia Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Apela asimismo al principio de colaboración entre las Administraciones.

Cuarto.

Este TEAC se ha pronunciado sobre esta cuestión en diversas resoluciones, entre otras, de 22 de abril de 2021 (RG 6022/18 y acumuladas), por lo que, por razón de congruencia y seguridad jurídica, se va a resolver en los mismos términos.

El fundamento del acuerdo denegatorio aquí recurrido radica, en síntesis, en la aplicación de las disposiciones del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo que constituyen una norma de rango legal de nuestro ordenamiento jurídico que regula las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la que la Administración del Estado se encuentra sometida plenamente y que con arreglo a las cuales, es dicha Comunidad Autónoma la que tiene competencia para la devolución solicitada.

En este sentido, lo primero que debe exponerse es la normativa de referencia en torno a esta cuestión.

Tal como expresa la Exposición de Motivos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, es ésta la que regula las relaciones de orden tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco. El marco jurídico-positivo de este Concierto tiene su elemento fundamental en la disposición adicional primera de la Constitución, en virtud de la cual se amparan y respetan los derechos históricos de los territorios Forales, a la vez que se ordena la actualización general de dicho régimen foral en el marco de la propia Constitución y del Estatuto de Autonomía. En cumplimiento del mandato constitucional referido, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco aprobado por Ley

Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, establece el principio esencial en esta materia, conforme al cual las instituciones competentes de los territorios históricos del País Vasco pueden mantener, establecer y regular su propio sistema tributario.

Dicha capacidad de producción normativa quedaría estéril sin la apelación a un concepto nuclear de la organización de los poderes públicos, cual es el concepto de competencia y la distribución de potestades. Ello lleva como consecuencia asimismo ineludible la necesidad de atender al haz de facultades y atribuciones públicas que cada órgano debe ejercer con carácter irrenunciable.

Ello requiere para la seguridad jurídica de todos los implicados -Administraciones públicas en liza y contribuyentes que han de relacionarse con unas y otras- un marco dotado de certidumbre que minimice los conflictos que, sin duda, pese a ello, pueden generarse.

A ello responde la regulación contenida en el referido Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, dentro del cual se diseñan, entre otros muchos aspectos, los puntos de conexión en relación con los diversos tributos así como, en lo que aquí interesa, las competencias en materia de retenciones, devoluciones etc. Concierto Económico, se insiste, que constituye una norma de rango legal de nuestro ordenamiento jurídico, que regula las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y a la que la Administración del Estado se encuentra sometida.

Y a ello responde también la existencia de unas previsiones legales acerca del ámbito de aplicación espacial de los impuestos concernidos (artículos 2 del TRLIS y del TRLIRN, por lo que aquí interesa), que no dejan lugar a dudas:

En sendos preceptos se establece en el apartado 1. el principio general de que "el impuesto se aplicará en todo el territorio español", para prescribir en el apartado 3. la observancia de la normativa aplicable en País Vasco y Navarra:

"3. Lo dispuesto en el apartado 1 se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra."

Así pues, la coexistencia en el marco jurídico del territorio español de los ordenamientos tributarios en cuestión es premisa ineludible.

Tras este marco general, las normas en particular aplicables al caso lo constituyen los artículos 22. Dos. letra e) y 22.4. del referido Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Como hemos descrito anteriormente, también la interesada cita el referido Concierto, vertiendo su particular interpretación del artículo 22.

Procede pues abordar el examen del conjunto normativo implicado, en su redacción vigente *ratione temporis*.

En la Sección 4 del Capítulo I, bajo el Título "Impuesto sobre la Renta de No residentes" (que contiene cuatro artículos, 21, 22, 23 y 23 bis), el artículo 22, "Exacción del Impuesto", dispone en su apartado Dos :

"Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios:

(...)

e) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades públicas vascas, así como los derivados de la participación en fondos propios de entidades privadas en la cuantía prevista en el apartado cuatro de este artículo."

Y en el apartado Cuatro, al cual se remite dicha letra e), previene:

"Cuatro. En los supuestos a que se refieren la letra c') de la letra c) y las letras e), f) e i) del apartado Dos anterior, así como en el supuesto previsto en el apartado Tres, las rentas satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio vasco en la cuantía siguiente:

a) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco la totalidad de las rentas que satisfagan.

b) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones la parte de las rentas que satisfagan, en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco.

No obstante, en los supuestos a que se refiere esta letra, la Administración competente para la exacción de la totalidad de los rendimientos será la del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de esta última.

Asimismo, las devoluciones que proceda practicar a los no residentes serán a cargo de la Administración del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente al volumen de operaciones de la entidad pagadora realizado en el territorio de esta última."

Como puede apreciarse de la lectura del artículo 22, combinando el apartado Dos y el Cuatro, en el caso de dividendos, la totalidad de los percibidos por un no residente se consideran obtenidas en el País Vasco, y en consecuencia la exacción corresponde en exclusiva a la Diputación Foral competente de dicha Comunidad Autónoma, cuando la entidad que satisface los dividendos tribute exclusivamente al País Vasco.

Así se desprende sin ningún género de dudas de la letra a) de dicho apartado Cuatro. Por consiguiente el punto de conexión diseñado por el legislador es claro: atiende a que el pagador de los rendimientos tribute exclusivamente en el País Vasco para disponer en consecuencia la tributación también exclusiva en el País Vasco de los dividendos percibidos por el no residente, a lo que se anuda la competencia para la exacción y, en su caso, las devoluciones procedentes.

Cierto que en el párrafo b) establece otro criterio para el caso de que la entidad distribuidora de los dividendos tribute, no como en la letra a) exclusivamente en País Vasco, sino conjuntamente a ambas Administraciones. En este caso, prevé que se entenderán obtenidas en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco. En ese caso, se establece la regla de competencia para la exacción de los rendimientos obtenidos por el no residente (es decir, en este caso, los dividendos) de forma distinta: la competencia será de la Administración del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación. Y correlativamente con ello, se prevé para ese caso la misma regla para las devoluciones.

Pues bien, aquí radica, a juicio de este órgano revisor, el meollo de la cuestión y que lleva a rechazar la interpretación de la reclamante: no cabe entender que esta especialidad es de aplicación tanto al supuesto de la letra b) (dividendos distribuidos por entidades que tributan conjuntamente a ambas Administraciones) como al supuesto de la letra a) (dividendos distribuidos por entidades que tributen exclusivamente en P. Vasco).

La norma no autoriza a considerar que en ambos casos la exacción corresponde a la Administración del domicilio del representante del no residente que ha de tributar por los rendimientos ni, por ende, se puede entender que en ambos casos juega el mecanismo de la compensación; lo que, aplicándolo al caso, aquí planteado impide afirmar, como concluye la reclamante que es en la Administración del Estado a quien corresponde la devolución pretendida por la no residente, al hallarse en Barcelona el domicilio de su representante en España.

Así pues, en contra de la opinión de la reclamante, este TEAC reputa que la interpretación correcta es que la excepción o especialidad que se prevé a continuación del párrafo b) afecta exclusivamente al supuesto contemplado en esta letra pero no al contenido en la letra a).

Obsérvese que la frase en que se establece esta excepción, inmediatamente después del párrafo encabezado por la letra b), comienza indicando "No obstante, en los supuestos a que se refiere esta letra...". Y esta letra no es otra que la b). Por lo que no cabe entender incluida la mención a la a).

Ello tiene toda la lógica pues dado que en el caso de la letra b) hay tributación conjunta a ambas Administraciones y los rendimientos se entienden producidos en el territorio de una y otra en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio, lo cual introduce una indudable complejidad, se simplifica la gestión previendo la regla especial de que se ingresen en (se exaccione por) y correlativamente se devuelvan, en su caso, por la Administración del domicilio del representante y posteriormente se proceda a la compensación entre las Administraciones implicadas. Es decir, que la distinción tiene sentido en atención a la mayor dificultad de establecer la exacción de los ingresos y correlativas devoluciones en virtud del volumen de operaciones, mientras que la tributación exclusiva de la pagadora de los dividendos en una u otra Administración simplifica la cuestión y está dotada de certeza.

Por ello este TEAC entiende que desde un punto de vista tanto literal -según el tenor de las palabras-, como lógico y sistemático, la interpretación conforme a la voluntad del legislador es la expuesta y la norma legal es clara: en el caso de la letra a) la exacción y la correlativa devolución corresponde en exclusiva a la Administración en la que tribute en exclusiva la entidad pagadora; mientras que en los de la letra b) (las entidades tributan conjuntamente a ambas Administraciones en función del volumen de operaciones) exacción y devolución corresponden a la Administración del domicilio del representante del no residente, siendo solo aquí donde han de operar las compensaciones pertinentes inter Administraciones.

Aplicando lo expuesto al caso aquí planteado, en que la entidad pagadora de los dividendos, QR SA, tributa exclusivamente en el País Vasco, significa que la competencia para la exacción y, en su caso, la devolución que corresponda practicar a los no residentes es exclusiva de dicha Comunidad Autónoma, ante quien procede solicitar la correspondiente devolución a través del modelo "ad hoc" articulado en su normativa. Cabe añadir que en el ámbito de las competencias de las Diputaciones forales se ha previsto y aprobado su correspondiente modelo 210.

En este sentido cabe citar en relación con la Diputación foral de Guipuzkoa, la Orden Foral 29/2011, de 14 de enero, que aprobó los modelos 210, 211 y 213 de declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y estableció determinadas normas relativas a la tributación de no residentes. Posteriormente modificada por la Orden Foral 270/2015, de 1 de junio. O, en relación con la Administración foral del Territorio Histórico de Bizkaia, la Orden Foral 2735/2011, de 14 de diciembre, por la que se aprobaron los modelos de declaración 210 y 215 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente; posteriormente modificada por la Orden Foral 1561/2015, de 29 de julio.

Quinto.

Tampoco cabe admitir para estimar una pretensión de devolución, la apelación genérica y etérea de que la AEAT haya de asumir el liderazgo y coordinación de la adecuación fiscal de la situación de los no residentes, pues la AEAT se encuentra plenamente sometida a las normas legales expuestas.

En contra del cumplimiento de la normativa no puede oponerse, pues ello supondría vaciarla totalmente de contenido, que el representante del no residente no puede conocer ese punto de conexión, y que no tiene el deber de conocer la residencia fiscal (común o foral) del emisor del título valor ni el lugar en el que tributa e ingresa las retenciones.

Como fundamento de ello se ha de partir de que es la propia norma legal la que hace pivotar la competencia exclusiva para la exacción y correlativa devolución en el caso que nos ocupa (dividendos satisfechos a no residentes) en el dato de que la entidad pagadora de las rentas tribute exclusivamente en el País Vasco. Es pues una circunstancia legalmente definida y que, como tal, ha de poder ser determinada y puesta en conocimiento de quien depende de ella para el cumplimiento de sus obligaciones y derechos. Así pues, el tributar exclusivamente en el País Vasco y hacer ahí el ingreso de las retenciones es un dato que sin ninguna dificultad puede comunicar de forma natural la pagadora al depositario o representante, junto al importe de la renta satisfecha y retenciones practicadas a los no residentes en cuya representación actúa el depositario.

Obsérvese que siguiendo la tesis de la reclamante (que no la nuestra), tan neurálgica, o más, podría ser la comunicación de la residencia del perceptor que el depositario ha de hacer a la entidad que reparte el dividendo, que prevé la antes comentada Orden de 13 de abril de 2000 como condición para que esta aplique la exención o el tipo reducido de retención y no el tipo general, procediendo a devolver la diferencia al depositario del no residente. Pues bien, al objeto de que el representante y/o depositario presente el correspondiente modelo solicitando la devolución a la Hacienda competente según la ley, es evidente que la entidad pagadora habrá de proporcionar al depositario este dato.

Tampoco cabría oponer que no se pudiera obtener este dato en atención a un supuesto carácter reservado en el ámbito de la organización de la empresa, al punto de poder llegar a resultar confidencial, siendo así que la entidad cotiza en bolsa y no hay mas que buscar en internet (portal de la ... <https://www...>; o de la propia entidad <https:...>) para hallar una pluralidad de datos financieros bastante mas significativos para la entidad que el de la Hacienda en que ingresa las retenciones.

Sexto.

Finalmente, tampoco cabe apelar en sustento de la tesis de la reclamante a que el artículo 23.3 del Concierto establece que será de aplicación respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración, el artículo 12 que recoge que "A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichos pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado."

No cabe entender, como la interesada pretende, que el Concierto proteja al emisor retenedor, que puede y debe conocer ante qué Hacienda tributa y por tanto ingresa las retenciones correspondientes, estableciendo que éstas serán válidas aunque se efectúen ante la Administración no competente, y que no se dirija esta protección al contribuyente no residente, que no puede ni debe conocer lo anterior, respecto de la validez de las devoluciones solicitadas, puesto que se le estaría causando un perjuicio que no tiene respaldo jurídico en la normativa nacional y mucho menos en la normativa comunitaria.

Antes bien, parece que la interesada no ha interpretado correctamente ni el supuesto para el que se ha previsto la norma ni su finalidad, que no es otra que proteger la posición del contribuyente que ha de aplicar las retenciones en su autoliquidación cuando el retenedor incurre en error acerca de la Hacienda en la que había de

ingresare las retenciones. Pero ello en nada obsta a lo que aquí se esta razonando acerca de la competencia para proceder a la devolución, como a continuación se razona.

En el apartado 3 del artículo 23 se hace extensivo a los no residentes lo que respecto del IRPF se recoge en el artículo 12, que reza así:

"Artículo 12. *Eficacia de los pagos a cuenta.*

A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichos pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado."

Pues bien, en contra de lo que parece significar la reclamante, esta norma no pretende proteger al emisor retenedor sino, al contrario, al perceptor, de modo que a efectos de la liquidación del IRPF de éste, él puede incluir y deducir en su autoliquidación los importes retenidos con independencia del eventual error cometido por el retenedor. Igualmente, en el caso de no residentes, y tratándose de retenciones que debieran ingresarse por el pagador en ambas administraciones, no puede perjudicarle que aquel haya calculado e ingresado mal las retenciones en una u otra Administración. Pero ello no altera la competencia regulada ni altera el punto de conexión previsto para el no residente perceptor de la renta, que sigue siendo la contemplada en el artículo 22, según ya se ha expuesto. De modo que el no residente solicitará la devolución de acuerdo con el criterio de competencia previsto y no le afectará si el retenedor se equivocó e ingresó parte o todo en la Hacienda no competente; cada Hacienda deberá devolver lo que en atención a la ley le corresponde y posteriormente arreglar entre ellas la equivocación causada por el retenedor.

Pero como venimos diciendo y reiteramos, en el caso aquí contemplado, la exacción y devolución corresponde a una única Administración, en nuestro expediente, la Diputación Foral competente del País Vasco, y es ante esta ante quien, según dispone la ley, ha de solicitarse la devolución y es ésta quien está obligada, caso de resultar procedente, a devolver. En el eventual supuesto de que la pagadora hubiera errónea e incorrectamente ingresado sus retenciones no en aquella sino en otra, dicho precepto no da la solución. Ahora bien, la norma sobre la competencia de la devolución de retenciones en tales casos está muy clara: corresponde a la Diputación Foral competente por razón del territorio, y el no residente cumple la ley solicitándolo a quien corresponde la competencia, de manera que ante un eventual error del retenedor aun así la Administración de la Diputación Foral correspondiente seguiría siendo la competente para proceder a la devolución, sin perjuicio de su derecho a reclamar de la Administración en que se hubieran ingresado indebidamente.

Séptimo.

En conclusión, este TEAC considera que la competencia para el pago de la devolución solicitada, en relación a los excesos de retención soportados en los dividendos satisfechos por QR SA, corresponde a la Diputación Foral competente por razón del territorio y no corresponde a la AEAT de la Administración del Estado, por lo que ha de confirmarse la denegación de la devolución por la AEAT en los acuerdos impugnados, desestimando la pretensión actora.

Confirmada en el sentido expuesto la cuestión relativa a la competencia suscitada en el Acuerdo de devolución improcedente, no procede pronunciarse sobre el resto de alegaciones formuladas al corresponder la competencia para efectuar la eventual devolución en caso de que procediera, a tenor de todo lo expuesto, a la Diputación Foral competente por razón del territorio.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.