

AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia de 28 de julio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 2486/2021

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Políticas y principios del Derecho comunitario. Principio de no discriminación. Libre circulación de capitales. La pretensión actora consiste en la anulación de la resolución del TEAC y de las previas liquidaciones y, en consecuencia, solicita la devolución de las cantidades retenidas sobre los dividendos cobrados en España, con los intereses de demora que correspondan, al suponer un trato discriminatorio en su contra el hecho de que a una entidad residente en España que haya tenido pérdidas por importe superior a los dividendos se le devuelvan en su declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS) las retenciones practicadas por estos dividendos, mientras que en el IRNR no se devuelven a una sociedad, como la recurrente, no residente en España, residente en Reino Unido (UK), en la misma situación de pérdidas, y sin que puede deducir en su país de residencia las retenciones practicadas en España por presentar en UK una base imponible negativa, como consecuencia de las pérdidas. La verdadera controversia es si la norma del IRNR que no posibilita la devolución de las retenciones practicadas es o no contraria al derecho de la UE. Tramitado el procedimiento se puso de relieve por la parte recurrente la existencia de un conflicto idéntico al presente ante la Sala homónima del TSJ del País Vasco, que había planteado ante el TJUE cuestión prejudicial, que fue resuelta por la STJUE de 19 de diciembre de 2024, asunto C-601/23, en la que se determinó que la normativa del territorio histórico de Bizkaia, que no permite la devolución a las sociedades no residentes en caso de pérdidas, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, contraria al derecho de la Unión, ya que puede disuadir la inversión en sociedades del territorio de que se trate (en el caso de esta sentencia el País Vasco) por parte de sociedades no residentes que se encuentren en la situación de la sociedad residente. La parte recurrente entiende que esta sentencia resuelve un conflicto que es el mismo que el que originó la cuestión prejudicial, por cuanto la legislación aplicada (NF 12/2013 de Bizkaia del IRNR) y la aplicable por la AEAT, Ley IRNR, es la misma, la parte recurrente es la misma, y es idéntica la pretensión de devolución de las retenciones practicadas por la misma empresa, residente en España, con la única diferencia del ejercicio en el que se practicaron las retenciones. La Abogacía del Estado aduce que la sentencia de la Sala del País Vasco no es aplicable a este caso pues se trata de un proceso que es ajeno a la AEAT, sin que las legislaciones aplicables en uno y otro caso sean equiparables, y que la sentencia del TJUE se refiere a ejercicios distintos y al sistema tributario foral de Vizcaya, que no es coincidente con la aplicada por la resolución del TEAC. En fin, no se sabe muy bien si referido a una u otra sentencia, sostiene que no se pondera debidamente que la no recuperación de la cantidad retenida en España no se debe a la normativa española ni al Convenio de doble imposición con UK, sino a que la normativa británica impide las devoluciones si la entidad residente en UK está en pérdidas, de donde se concluye que el problema jurídico de la no devolución lo estaría creando la norma británica y no la española, por lo que el caso de autos no sería propiamente una cuestión de libertad de circulación de capitales. Ninguna duda existe que la jurisprudencia del TJUE que interpreta el art. 63 TFUE tiene primacía y efecto directo en el ordenamiento jurídico español; las sentencias del TJUE que lo reconocen son innumerables, por lo que se nos excusará su cita, y en el ordenamiento español el art. 4 bis LOJP lo consagra, y también la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Por tanto, la interpretación del TJUE es extensible a la norma española del IRNR que ha de considerarse que vulnera la libre circulación de capitales, por las mismas razones. El argumento defensivo de que no se ha probado la existencia de pérdidas de la empresa recurrente, ni que por ellas tuviera una base imponible negativa en su país queda en entredicho cuando esta falta de acreditación no fue ninguna de las razones de las liquidaciones impugnadas, sino que se introdujo en el debate por

Síguenos en...

la resolución del TEAC, y, como afirma la recurrente, sin perjuicio de la documentación aportada para satisfacer la carga de la prueba, si de ella la AEAT considera que no está suficientemente acreditada esta circunstancia, dispone de mecanismos de intercambio de información entre ambos países, derivados de la aplicación del Convenio CDI España-Reino Unido, o bien de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, o del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal del que forman parte tanto España como UK, y así lo corrobora esta sentencia del TJUE, al afirmar que "los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados Miembros son suficientes para permitir que el Estado miembro de la fuente efectúe un control de la veracidad de los elementos aportados por las sociedades no residentes que pretendan beneficiarse de la devolución de la retención en origen".

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0002486/2021

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 16344/2021

Demandante: Credit Suisse Securities (europe) Limited,

Procurador: SRA. ROBLEDO MACHUCA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

SENTENCIA Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO

Madrid, a veintiocho de julio de dos mil veinticinco.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº. 2486/2021, promovido por la Procuradora Sra. Robledo Machuca, en nombre y representación de la entidad Credit Suisse Securities (europe) Limited, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22 de julio de 2021, (reclamaciones 2070/17 y acumuladas), por la que se desestimó la reclamación interpuesta frente a las liquidaciones provisionales, referidas a las solicitudes de devolución de las retenciones practicadas por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), ejercicios 2012 a 2015.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22 de julio de 2021, (reclamaciones 2070/17 y acumuladas), por la que se desestimó la reclamación interpuesta frente a las liquidaciones provisionales referidas a las solicitudes de devolución de las retenciones practicadas por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), ejercicios 2012 a 2015.

SEGUNDO.-Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, mediante escrito presentado en tiempo y forma en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión

Síguenos en...



del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

TERCERO.-Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Robledo Machuca, presentó escrito de demanda el 1 de diciembre de 2021, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que anule la resolución del TEAC y las liquidaciones provisionales de las que trae causa y acuerde la devolución de las cantidades solicitadas, junto con los intereses de demora.

CUARTO.-El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 10 de enero de 2022, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso formulado de contrario, confirmando la resolución impugnada; con imposición de costas a la parte actora.

QUINTO.-Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

SEXTO.-Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día 9 de julio de 2025, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso. Pretensión actora y motivos impugnatorios.

1.Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22 de julio de 2021, (reclamaciones 2070/17 y acumuladas), por la que se desestimó la reclamación interpuesta frente a las liquidaciones provisionales referidas a las solicitudes de devolución de las retenciones practicadas por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), ejercicios 2012 a 2015.

2.La pretensión actora consiste en la anulación de la resolución del TEAC y de las previas liquidaciones y, en consecuencia, solicita la devolución de las cantidades retenidas sobre los dividendos cobrados en España, con los intereses de demora que correspondan, al suponer un trato discriminatorio en su contra el hecho de que a una entidad residente en España que haya tenido pérdidas por importe superior a los dividendos se le devuelvan en su declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS) las retenciones practicadas por estos dividendos, mientras que en el IRNR no se devuelven a una sociedad, como la recurrente, no residente en España, residente en Reino Unido (UK), en la misma situación de pérdidas, y sin que puede deducir en su país de residencia las retenciones practicadas en España por presentar en UK una base imponible negativa, como consecuencia de las pérdidas.

3.Se fundamenta, por tanto, en que en la tributación de la entidad recurrente (a través de las retenciones practicadas a cuenta del IRNR) por los dividendos percibidos por su participación en determinadas empresas residentes en España se ha producido una vulneración del derecho de la Unión Europea, por infracción del artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), y del principio de la libre circulación de capitales que se consagra en el mismo, toda vez que mientras a las entidades con la misma naturaleza jurídica con residencia en España, que se encuentren en pérdidas, se les devuelve la retención practicada por los dividendos, la entidad recurrente, residente en UK, equivalente a una entidad financiera española, sujeta a las normas de ordenación y supervisión aplicables al sector financiero español a través de la "Financial Conduct Authority" y la "Prudent Regulation Authority", instituciones del sistema británico, a la que se le practicaron las retenciones del 10% o 15% (según los periodos) por el percibo del dividendo, se ha visto gravada por esta retención, que se ha convertido en la deuda definitiva, al no existir en la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (LIRNR) ningún mecanismo en virtud del cual su situación tributaria fuera la misma que la de las entidades residentes en España.

Aduce en apoyo de esta argumentación numerosa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de la Sala Tercera del Tribunal Supremo y sentencias de esta Sala de la Audiencia Nacional.

SEGUNDO.- Contenido de la resolución del TEAC. La controversia.

4.Vaya por delante que, en este caso, no existe una real controversia ni en las liquidaciones recurridas, ni en la resolución del TEAC, ni en la contestación a la demanda, en cuanto a la naturaleza jurídica de la entidad recurrente, ni en cuanto a los dividendos percibidos de diferentes entidades españolas, por los cuales se le practicó la retención de las cantidades que son objeto de reclamación, que no han sido puestas en cuestión por la Administración tributaria, aunque la resolución del TEAC ha considerado que no se ha probado la situación de pérdidas de la recurrente en UK, ni la existencia (inexistencia) de bases imponibles positivas, y la contestación a la demanda ha opuesto tacha a la acreditación de las mismas.

5.La resolución del TEAC rechaza la reclamación y, por ende, la devolución de las cantidades retenidas aduciendo e interpretando diversas sentencias del TJUE, que le permiten concluir que es la aplicación del principio de territorialidad y el de la exigencia de coherencia del sistema tributario, o simetría lógica, la que descarta por completo la solicitud del reclamante.

6.Por tanto, la verdadera controversia es si la norma del IRNR que no posibilita la devolución de las retenciones practicadas es o no contraria al derecho de la UE.

TERCERO.- La sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2024, Asunto C-601/23 .

7.Tramitado el procedimiento se puso de relieve por la parte recurrente la existencia de un conflicto idéntico al presente ante la Sala homónima del TSJ del País Vasco, que había planteado ante el TJUE cuestión prejudicial, que fue resuelta por la sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2024, Asunto C-601/23, respondiendo a la cuestión prejudicial planteada en el recurso 354/2022.

8.En ella se determinó que la normativa del territorio histórico de Bizkaia, que no permite la devolución a las sociedades no residentes en caso de pérdidas, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, contraria al derecho de la Unión, ya que puede disuadir la inversión en sociedades del territorio de que se trate (en el caso de esta sentencia el País Vasco) por parte de sociedades no residentes que se encuentren en la situación de la sociedad residente.

9.La declaración final de esta sentencia fue la siguiente: "El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa aplicable en un Estado miembro en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en un territorio fiscalmente autónomo de ese Estado miembro son objeto de una retención en origen que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad residente sujeta al impuesto sobre sociedades en ese territorio fiscalmente autónomo, equivale a un pago a cuenta del citado impuesto y se devuelve íntegramente si la referida sociedad cierra el correspondiente ejercicio fiscal con un resultado de pérdidas, mientras que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad no residente en igual situación, no se contempla devolución alguna". Esta restricción a la libre circulación de capitales entiende esta sentencia no puede justificarse por ninguna de las excepciones previstas en el artículo 65 del TFUE.

10.Con base en la misma, en el procedimiento del que surgió se dictó sentencia del TSJ del País Vasco de 12 de mayo de 2025 que estima idéntica pretensión a la que aquí resolvemos, referida al ejercicio 2017.

11.La parte recurrente entiende que esta sentencia resuelve un conflicto que es el mismo que el que originó la cuestión prejudicial, por cuanto la legislación del País Vasco (Norma Foral 12/2013, de 5/12, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes) y la aplicable por la AEAT, LIRNR, es la misma, la parte recurrente en el recurso ante la Sala de Bilbao es la misma, y es idéntica la pretensión de devolución de las retenciones practicadas por la misma empresa, residente en España, Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A., con la única diferencia del ejercicio en el que se practicaron las retenciones.

A tal efecto, aduce que el artículo 21 de la Ley 12/2002, de 23/5, por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (concerto) dispone que el Impuesto sobre la Renta de No Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

12.La Abogacía del Estado aduce que la sentencia de la Sala del País Vasco no es aplicable a este caso pues se trata de un proceso que es ajeno a la AEAT, sin que las legislaciones aplicables en uno y otro caso sean equiparables, y que la sentencia del TJUE se refiere a ejercicios distintos y al sistema tributario foral de Vizcaya, que no es coincidente con la aplicada

por la resolución del TEAC. En fin, no se sabe muy bien si referido a una u otra sentencia, sostiene que no se pondera debidamente que la no recuperación de la cantidad retenida en España no se debe a la normativa española ni al Convenio de doble imposición con UK, sino a que la normativa británica impide las devoluciones si la entidad residente en UK está en pérdidas, de donde se concluye que el problema jurídico de la no devolución lo estaría creando la norma británica y no la española, por lo que el caso de autos no sería propiamente una cuestión de libertad de circulación de capitales.

13. Así las cosas, ninguna duda existe que la jurisprudencia del TJUE que interpreta el artículo 63 TFUE tiene primacía y efecto directo en el ordenamiento jurídico español; las sentencias del TJUE que lo reconocen son innumerables, por lo que se nos excusará su cita, y en el ordenamiento español el artículo 4 bis LOPJ lo consagra, y también la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

14. Por esta razón, la decisión del Tribunal no puede ser otra que la que ha dado la Sala del País Vasco, por cuanto no se ha desacreditado que la legislación aplicable sea la misma, como aduce la parte recurrente con cita de las normas que así lo establecen, y, por tanto, la interpretación del TJUE es extensible a la norma española del IRNR que ha de considerarse que vulnera la libre circulación de capitales, por las mismas razones, a las que nos remitimos.

15. En fin, el argumento defensivo de que no se ha probado la existencia de pérdidas de la empresa recurrente, ni que por ellas tuviera una base imponible negativa en su país queda en entredicho cuando esta falta de acreditación no fue ninguna de las razones de las liquidaciones impugnadas, sino que se introdujo en el debate por la resolución del TEAC, y, como afirma la recurrente, sin perjuicio de la documentación aportada para satisfacer la carga de la prueba, si de ella la AEAT considera que no está suficientemente acreditada esta circunstancia, dispone de mecanismos de intercambio de información entre ambos países, derivados de la aplicación del Convenio CDI España-Reino Unido, o bien de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, o del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, Estrasburgo 25/1/1998, del que forman parte tanto España como UK, y así lo corrobora el apartado 65 de la citada sentencia del TJUE, al afirmar que "los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados Miembros son suficientes para permitir que el Estado miembro de la fuente efectúe un control de la veracidad de los elementos aportados por las sociedades no residentes que pretendan beneficiarse de la devolución de la retención en origen (véase, por analogía, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:9843, apartado 73)".

16. Por todo lo expuesto, procede la íntegra estimación de la pretensión actora, incluyendo los intereses de demora desde la fecha del ingreso en el Tesoro de la retención.

CUARTO.- En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que *"En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho"*.

En el caso que nos ocupa, se aprecia la concurrencia de dudas de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, que ha merecido su resolución a través del diálogo con el TJUE, por lo que la Sala entiende procedente que no se condene a la Administración demandada en las costas causadas en este proceso, pese a resultar vencida en juicio.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso-administrativo número nº. 2486/2021, promovido por la Procuradora Sra. Robledo Machuca, en nombre y representación de la entidad Credit Suisse Securities (europe) Limited, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22 de julio de 2021, (reclamaciones 2070/17 y acumuladas), y contra las liquidaciones de las que trae causa, que anulamos por no ser ajustada a derecho, y en su lugar condenamos a la AEAT a la devolución de las cantidades retenidas, solicitadas, más los intereses de demora de las mismas devengados desde la fecha que se realizó la retención, sin hacer expresa condena en costas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el *artículo 104 de la L.J.C.A.* ,para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer **recurso de casación** cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de **treinta días** contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

