

ANUARIOS

# 2022 Práctica Fiscal para abogados

Los casos más relevantes en 2021 de los grandes despachos

*Allen & Overy • Araoz y Rueda • Barrilero • Clifford Chance • CMS Albiñana • Cuatrecasas • Deloitte • Dentons • Durán Sindreu • Ernst & Young • Freshfields • Garrigues • Gómez-Acebo & Pombo • KPMG • Landwell-PwC • Linklaters • Montero Aramburu • Pérez Llorca • Ramón y Cajal • Uría Menéndez*

■ LA LEY



ANUARIOS

■ LA LEY

# 2022 Práctica Fiscal para abogados

Los casos más relevantes en 2021 de los grandes despachos

© Autores Varios, 2022  
© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

**Wolters Kluwer Legal & Regulatory España**

C/ Collado Mediano, 9  
28231 Las Rozas (Madrid)  
Tel: 91 602 01 82  
e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es  
http://www.wolterskluwer.es

**Primera edición:** Junio 2022

**Depósito Legal:** M-15107-2022  
**ISBN versión impresa:** 978-84-19032-41-6  
**ISBN versión electrónica:** 978-84-19032-42-3

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.  
*Printed in Spain*

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

**Nota de la Editorial:** El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

## **1. ANTECEDENTES DE HECHO**

El origen de la controversia reside en la desestimación (mediante liquidaciones provisionales) de las solicitudes de devolución instadas por la recurrente en concepto de ingresos indebidos de las retenciones practicadas a cuenta del IRNR (15% según el Convenio de Doble Imposición aplicable) sobre los dividendos de fuente española percibidos por una fundación residente fiscal en Alemania.

La Administración tributaria rechazó la devolución por entender que (i) no se acreditó por la fundación no residente cumplir los requisitos impuestos a las fundaciones españolas sin ánimo de lucro por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo y (ii) la fundación no estaba inscrita en registro alguno. Por ello entendió que no había discriminación ni vulneración de los principios comunitarios.

Dichas conclusiones fueron confirmadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM) mediante Resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por la recurrente frente a las liquidaciones provisionales dictadas en el sentido anteriormente expuesto.

## **2. RESOLUCIÓN JURÍDICA**

### **2.1. Breve explicación de los argumentos esgrimidos por el recurrente**

El recurrente se opuso al criterio sostenido por la Administración, confirmado por el TEARM, esgrimiendo los siguientes motivos de oposición:

— La correcta interpretación del artículo 63 del TFUE, que consagra la libre circulación de capitales debe conducir a realizar un juicio de comparabilidad en términos no de identidad, sino de equivalencia, ya

que en caso contrario sería imposible la aplicación de la exención a las fundaciones no lucrativas no residentes en España. En este sentido se expuso que dar un trato fiscal diferente a las fundaciones no lucrativas residentes y las residentes de otros estados de la UE solo estaría justificado si no fuesen objetivamente comparables (no necesariamente idénticas) o por razones de interés general, como la coherencia del régimen tributario y la eficacia de los controles fiscales, y en este caso ni el TEARM ni la Administración habían hecho esfuerzo alguno para probar tales circunstancias.

— El Convenio Hispano Alemán para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio establece un tipo reducido del 5% o del 15% sin referirse a las fundaciones sin fines lucrativos, mientras que la legislación española establece para estas últimas la exención en el Impuesto sobre Sociedades, sin estar sus rentas sujetas a retenciones ni ingresos a cuenta cuando las fundaciones cumplen los requisitos establecidos por la Ley 49/2002. De esta forma se está dando un tratamiento fiscal más favorable a las fundaciones no lucrativas residentes en España que perciben dividendos de fuente española que a las fundaciones no lucrativas no residentes que perciben ese mismo tipo de rentas.

— España integra la UE y la no discriminación pasa necesariamente por interpretar la norma de manera que la exención en el Impuesto sobre Sociedades resulte aplicable tanto a las fundaciones no lucrativas residentes en España como a las residentes en otros estados miembros de la UE.

— La interpretación que sostiene la Administración atenta contra las libertades comunitarias, y es contraria a diversos pronunciamientos del TJUE, del Tribunal Supremo y del propio el propio Tribunal Superior de Justicia de Madrid (órgano judicial que debía resolver el recurso). Los precedentes citados por la recurrente fueron los siguientes:

- Las sentencias dictadas por el TJUE en los asuntos C 170-05 Denkavit, C 386-04 Stauffer, C318-07 Hein Persche, C303-07 Aberdeen y C-487/08, todas ellas referidas al principio de no discriminación en el ámbito fiscal.

- Las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de noviembre de 2013, 18 de marzo de 2015, 17 de febrero de 2015 y 26 de febrero de 2015, y resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 4 de julio de 2011, sentencias que reconocieron a la fundación sueca Riksbankens Jubileumsfond accio-

nista de sociedades españolas el mismo tratamiento que a las españolas con devolución de las retenciones al tipo del 15% practicadas a cuenta del IRNR por aplicación del Convenio Hispano Sueco.

○ La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019 (número de recurso 3023/2018, ECLI:ES:TS:2019:3675) la cual reconoció el derecho de una entidad de inversión colectiva norteamericana a que le fuera de directa aplicación la normativa comunitaria y no el derecho español para realizar el juicio de comparabilidad.

— Finalmente, la recurrente aportó prueba acreditando que la fundación no lucrativa recurrente presentaba múltiples coincidencias con los requisitos que la legislación española impone a las fundaciones no lucrativas residentes para gozar de exención en el Impuesto sobre Sociedades y no quedar sus rentas sujetas a retención ni ingreso a cuenta.

## **2.2. *Ratio decidendi* de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Fijados los términos del debate según la descripción efectuada, el Tribunal Superior de Justicia alcanza las siguientes conclusiones:

— Admite, como punto de partida, que no es necesaria una absoluta identidad de circunstancias entre las fundaciones sin ánimo de lucro residentes y no residentes, bastando con que exista una situación objetivamente comparable.

— Tras realizar la tarea comparativa —de la cual destacamos la pormenorizada y expresa valoración que a tal efecto realiza el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de la prueba aportada en el procedimiento— considera que la fundación alemana reúne los requisitos necesarios para poder gozar de la exención fiscal sobre los dividendos obtenidos en España, lo que comporta la inaplicación de la Ley del IRNR y del Convenio suscrito entre España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio, pues reconocida la exención por la supremacía del Derecho comunitario no resulta aplicable el mecanismo previsto en dicho Convenio para reducir el nivel de imposición para el no residente. Ampara su conclusión en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 14 de diciembre de 2006 (asunto C-170/05, Denkavit International BV)

— Sostiene asimismo que carece de relevancia jurídica en este procedimiento el hecho de que la modificación operada en la Ley del IRNR por la Ley 2/2010 no haya reconocido el derecho a la exención fiscal de las fundaciones residentes en otros Estados miembros, por cuanto el Derecho de la Unión debe prevalecer sobre el Derecho nacional de cada Estado, correspondiendo a los jueces nacionales salvaguardar la efectividad del Derecho de la Unión.

En definitiva, concluye que la denegación de la exención reclamada por la fundación recurrente vulnera la libertad de circulación de capitales dentro de la Unión Europea, al no concurrir ninguna circunstancia que justifique la existencia de un trato desigual por razón del Estado de residencia de las fundaciones. Como lógica consecuencia, reconoce a la fundación el derecho a obtener la devolución de las retenciones que le fueron practicadas, junto con los intereses de demora calculados conforme al artículo 32 LGT, al tratarse de un ingreso indebido.

### **3. COMENTARIO**

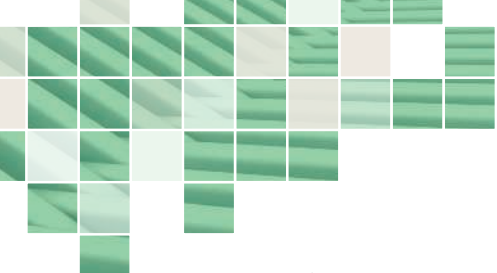
Como ya hemos señalado, la Sentencia objeto del presente comentario recoge una interpretación que hace extensivo el reconocimiento de la discriminación en la tributación de no residentes a las fundaciones extranjeras.

Es preciso recordar, al menos brevemente, que el reconocimiento de tal discriminación y la controversia al efecto ha seguido un largo recorrido en el que, conforme se han ido sucediendo los litigios al respecto, se han ampliado los supuestos en los que nuestros Tribunales de Justicia han reconocido la existencia de situaciones de discriminación contrarias a la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE) que habrían dado lugar a situaciones de ingresos indebidos.

Efectivamente, fue la Ley 2/2010, la que introdujo la letra l) del artículo 14.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo 19 (TRLIRNR o LIRNR, en adelante), para dejar exentos los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por las instituciones de inversión colectiva (IIC) armonizadas residentes en otros Estados Miembros de la UE y que operasen en España sin mediación de establecimiento permanente, con el límite de que la dispensa no diera lugar a una tributación inferior a la que están sometidas las IIC residentes en territorio español. Con esta modificación legal se







**P**ráctica Fiscal para Abogados 2022 da continuidad a esta obra que nació con el objetivo de compartir con los profesionales dedicados al Derecho Tributario los casos de mayor relevancia e interés para la práctica por parte de un conjunto de despachos colectivos. En esta ocasión, han sido 20 los despachos que han colaborado en la tarea de analizar y comentar los 31 casos seleccionados, que permiten al lector acercarse a sus principales claves interpretativas que los autores exponen con la riqueza y la calidad que les confiere su intervención o conocimiento cercano de los casos comentados.

La homogeneidad del formato de esta obra contrasta con la variedad de temas analizados tal y como se refleja en el índice temático:

- Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Ley General Tributaria y procedimiento tributario
- Otros Impuestos y tasas

Práctica Fiscal para Abogados supone una magnífica oportunidad de poder estar al tanto de las más recientes sentencias y resoluciones, así como de la doctrina administrativa sobre los temas que han resultado de mayor interés durante 2021.

Su enfoque práctico basado en el análisis de los casos presentados, le convierte en un material de estudio de gran utilidad no sólo para los abogados especializados en Derecho Tributario, sino que resulta una obra accesible para otros profesionales del Derecho.

