



# Cuestión prejudicial ante el TJUE sobre retenciones en IRNR

Tax Alert



Noviembre 2023

[kpmgabogados.es](http://kpmgabogados.es)  
[kpmg.es](http://kpmg.es)

# El TSJ del País Vasco plantea una cuestión prejudicial ante el TJUE en materia de IRNR

**El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acaba de elevar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) por la posible incompatibilidad de la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) de Vizcaya cuando se lleva a cabo una distribución de dividendos a una sociedad no residente.**

El TSJ considera que el sistema de retención que se articula en la normativa del IRNR puede acarrear una diferencia de trato no justificada respecto de la regulación que aplica a los perceptores residentes.

La retención aplicable en la distribución de un dividendo a una sociedad residente -sujeta a la normativa del Impuesto sobre sociedades (IS)- se articula como un pago a cuenta de la liquidación final por IS, que podrá resultar incluso a devolver.

Sin embargo, en el caso de que el dividendo se distribuya a una entidad no residente la retención se convierte en el impuesto final, con independencia de que la entidad que recibe el dividendo genere beneficios o pérdidas en dicho periodo impositivo.

La elevación de la cuestión prejudicial se incluye en este [Auto](#) que el TSJ del País Vasco ha dictado el 19 de septiembre de 2023.

## Circunstancias del caso

La cuestión prejudicial se suscita tras haber instado una solicitud de devolución de ingresos indebidos por la retención practicada a una entidad residente en Reino Unido que recibió dividendos por su participación en una entidad vizcaína. La retención practicada ascendió al 10% de los dividendos por concepto de IRNR.

El tipo de retención previsto en la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en la Diputación foral de Bizkaia -NF 12/2013- asciende al 19% cuando el perceptor del dividendo es residente en la UE y no aplica la exención prevista en el art. 14.1 g) de la NF 12/2013.

El porcentaje de retención puede ser inferior al 19% -tal como aquí sucede-, de resultar de aplicación un Convenio para evitar la doble imposición que establezca un tratamiento más favorable. En este caso, aplicaba el CDI suscrito entre España y Reino Unido que fija una retención máxima para dividendos del 10%.

El perceptor del dividendo al que le han practicado una retención del 10%, tendría, en principio, la posibilidad de “recuperar” la retención a través de la aplicación de

un crédito fiscal en Reino Unido en el ejercicio en que se hubiera generado dicho crédito.

Sin embargo, lo que se pone de manifiesto con las circunstancias que concurren en este caso es que **esa recuperación no se produce en un escenario en el que el perceptor del dividendo se encuentra en una situación global de pérdidas fiscales o base imponible negativa en su país de residencia fiscal**. En ese caso, la ausencia de cuota por impuesto en la referida jurisdicción impediría aplicar el crédito fiscal con el consiguiente perjuicio que le ocasionaría un efecto financiero o incluso si la retención se convierte en un impuesto final no recuperable.

## El TSJ del País Vasco considera que se produce una diferencia de trato no justificada entre el perceptor del dividendo no residente vs. el perceptor residente

La diferencia de trato entre un perceptor del dividendo residente y un perceptor no residente no se produce en este caso porque el legislador hubiera contemplado un tipo de retención distinto en uno y otro caso. El tipo que se recoge en la normativa del IS así como el que se recoge en la normativa reguladora del IRNR para residentes en la UE asciende al 19%.

La diferencia de trato se produce en el mecanismo que se regula para obtener la devolución / restitución de la retención practicada en el caso en que el perceptor del dividendo es residente frente al que se regula cuando el perceptor es un no residente:

- Si el que obtiene el dividendo es un residente en España y obtiene pérdidas fiscales (base imponible negativa) en el ejercicio en que se practica la retención, obtendrá la devolución del importe de la retención con ocasión de la presentación de su autoliquidación anual por el Impuesto sobre Sociedades.
- Sin embargo, esto no ocurre así cuando el receptor del dividendo es un no residente. En este caso, la retención le podría generar el derecho a la aplicación de un crédito fiscal en su país de residencia, pero nunca una devolución del importe satisfecho.

En efecto, la “devolución” o restitución del importe retenido se materializaría en el caso del no residente a través de la aplicación de una deducción por doble imposición que le permitiría minorar el IS extranjero en el importe satisfecho en España, lo que requiere de la obtención de beneficios. Si el no residente obtuviese pérdidas no podrá aplicar el crédito fiscal.

### Planteamiento de la cuestión prejudicial

Sobre la base de lo anterior, el TSJ del País Vasco eleva al TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

“Si el artículo 63 del TFUE, relativo a la **libre circulación de capitales**, debe interpretarse en el sentido de que resulta contrario al mismo que el Reino de España y, en particular, el territorio histórico fiscalmente autónomo de Bizkaia, pese a que les aplique el mismo porcentaje a los residentes, sin embargo, no devuelva a los no residentes la retención en la fuente practicada con motivo del pago de dividendos a cargo de una entidad residente -y que no consigan neutralizar en base al Convenio para eliminar la doble imposición- mientras que a los residentes que tengan asimismo pérdidas en el ejercicio, les es devuelta dicha retención en su integridad.”

Ante la cuestión que plantea el TSJ del País Vasco, el TJUE tendrá que llevar a cabo el siguiente análisis -que exponemos a continuación de forma resumida-:

- En primer lugar, analizar si realmente se dispensa un tratamiento fiscal diferente por razón de la condición de ser residente o no en España.
- En segundo lugar, para el caso de existir ese diferente trato fiscal deberá analizar si con ello se vulnera la libre circulación de capitales que proclama el art. 63 TFUE.

Procede recordar que la libre circulación de capitales es una de las cuatro libertades fundamentales del Derecho de la Unión, junto con la libertad de circulación de personas y trabajadores, la libertad de establecimiento y prestación de servicios y la libre circulación de mercancías.

Esta libre de circulación de capitales, se encuentra reconocida en el art. 63 del TFUE que dispone:

*“En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”.*

Las medidas que constituyen limitaciones a la libertad de circulación de capitales, aunque pueden ser legítimas bajo determinadas condiciones, deberán ser interpretadas restrictivamente, ex art. 65 TFUE.

Y para que una normativa fiscal doméstica pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es necesario que la diferencia de trato resultante afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o bien que resulte justificada por razones imperiosas de interés general.

### Trascendencia del planteamiento de la cuestión prejudicial

El planteamiento de la cuestión prejudicial por parte del TSJ del País Vasco plantea una posible vulneración de la normativa comunitaria por parte de la norma foral que además es equivalente a la redacción de la normativa estatal en materia de IRNR, que se recoge en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el RD-legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR).

En efecto, el TRLIRNR recoge en su artículo 31 la obligación de practicar retención a un tipo del 19% (artículo 25.1.f del TRLIRNR) para el caso de distribución de dividendos a un no residente en España.

Esta retención del 19% será, por tanto, la aplicable para el caso de distribución de dividendos a una sociedad no residente en España, incluidas las residentes en otro Estado miembro de la UE para aquellos casos en que no se cumplan los requisitos para aplicar la exención prevista en el art. 14.1. h) del TRLIRNR, y salvo el tipo más reducido que resulte de la aplicación de un CDI.

Por tanto, las dudas de compatibilidad con el Derecho comunitario del mecanismo de devolución de retenciones que se regula en la norma foral de Vizcaya se podrían plantear también en el marco del TRLIRNR.

Debe valorarse que la posible vulneración de la normativa comunitaria podría también ser extensible a otro tipo de rentas diferentes de las del caso enjuiciado por el TSJ del País Vasco (e.g. intereses y cánones).

# Contactos

**Julio Cesar García**  
Socio  
KPMG Abogados  
Tel. 91 456 34 00  
[juliocesargarcia@kpmg.es](mailto:juliocesargarcia@kpmg.es)

**Arturo Morando**  
Socio  
KPMG Abogados  
Tel. 91 456 34 00  
[amorando@kpmg.es](mailto:amorando@kpmg.es)

**Pedro Ruiz**  
Socio  
KPMG Abogados  
Tel. 91 456 34 00  
[pedroruiz@kpmg.es](mailto:pedroruiz@kpmg.es)

**Cristina Fernández**  
Directora  
KPMG Abogados  
Tel. 91 456 34 00  
[cfernandez6@kpmg.es](mailto:cfernandez6@kpmg.es)

# Oficinas de KPMG en España

## A Coruña

Calle de la Fama, 1  
15001 A Coruña  
T: 981 21 8241  
Fax: 981 20 02 03

## Alicante

Edificio Oficentro  
Avda. Maisonnave, 19  
03003 Alicante  
T: 965 92 07 22  
Fax: 965 22 75 00

## Barcelona

Torre Realia  
Plaça de Europa, 41  
08908 L'Hospitalet de Llobregat  
Barcelona  
T: 932 53 2900  
Fax: 932 80 49 16

## Bilbao

Torre Iberdrola  
Plaza Euskadi, 5  
48009 Bilbao  
T: 944 79 7300  
Fax: 944 15 29 67

## Girona

Edifici Sèquia  
Sèquia, 11  
17001 Girona  
T: 972 22 0120  
Fax: 972 22 22 45

## Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir  
C/Triana, 116 – 2º  
35002 Las Palmas de Gran Canaria  
T: 928 33 23 04  
Fax: 928 31 91 92

## Madrid

Torre de Cristal  
Paseo de la Castellana, 259 C  
28046 Madrid  
T: 91 456 34 00  
Fax: 91 456 59 39

## Málaga

Marqués de Larios, 3  
29005 Málaga  
T: 952 61 14 00  
Fax: 952 30 53 42

## Oviedo

Ventura Rodríguez, 2  
33004 Oviedo  
T: 985 27 69 28  
Fax: 985 27 49 54

## Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza  
Calle de Porto Pi, 8  
07015 Palma de Mallorca  
T: 971 72 16 01  
Fax: 971 72 58 09

## Pamplona

Edificio Iruña Park  
Arcadio M. Larraona, 1  
31008 Pamplona  
T: 948 17 14 08  
Fax: 948 17 35 31

## San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19  
20004 San Sebastián  
T: 943 42 22 50  
Fax: 943 42 42 62

## Sevilla

Avda. de la Palmera, 28  
41012 Sevilla  
T: 954 93 46 46  
Fax: 954 64 70 78

## Valencia

Edificio Mapfre  
Paseo de la Alameda, 35, planta 2  
46023 Valencia  
T: 963 53 40 92  
Fax: 963 51 27 29

## Vigo

Arenal, 18  
36201 Vigo  
T: 986 22 85 05  
Fax: 986 43 85 65

## Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón  
Avda. Gómez Laguna, 25  
50009 Zaragoza  
T: 976 45 81 33  
Fax: 976 75 48 96