

## El TJUE aclara el tratamiento fiscal de las entidades no residentes con pérdidas



Enero 2025

### ¿Hablamos?

#### Adal Salamanca

Socio del área de Procedimientos Tributarios en PwC Tax & Legal  
adal.salamanca.cabrera@pwc.com

#### Pablo Casillas

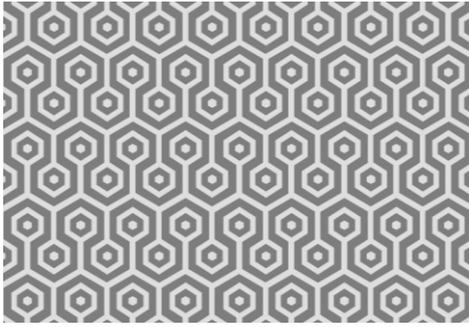
Fiscalista en PwC Tax & Legal  
pablo.casillas.vazquez@pwc.com

El pasado 19 de diciembre de 2024, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dictó una relevante sentencia sobre la tributación de no residentes en el territorio histórico de Vizcaya, sentando un criterio extensible al resto del Estado español.

Se trata de la sentencia en el asunto C-601/23 de una sociedad británica contra Diputación Foral de Vizcaya. En dicha sentencia, el TJUE declaró que la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) del territorio histórico de Vizcaya vulnera el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), al no permitir la devolución de las retenciones practicadas sobre los dividendos percibidos por entidades no residentes en situación de pérdidas. Por el contrario, la normativa del Impuesto sobre Sociedades (IS) de Vizcaya reconoce el derecho a obtener la devolución de las retenciones soportadas por las entidades residentes en la misma situación de pérdidas. El caso afectaba a una sociedad británica que no tenía establecimiento permanente en España y que recibió dividendos de una sociedad domiciliada en Vizcaya.

Los dividendos estuvieron sujetos a una retención del 19% sobre el importe bruto, que se redujo al 10% en virtud del convenio para evitar la doble imposición entre España y el Reino Unido. Sin embargo, la sociedad británica no pudo acreditar la retención de Vizcaya en el Reino Unido, al tener pérdidas en el año de percepción de los dividendos y no tener renta imponible, de forma que solicitó la devolución de la retención en Vizcaya, alegando que estaba sometida a un tratamiento diferente y menos favorable que un contribuyente residente.

Pues bien, para el caso de que la sociedad británica hubiera sido residente de Vizcaya, habría tributado por el IS sobre una base imponible de cero, en tanto en cuanto se encontraba en pérdidas contables en el ejercicio en el que obtuvo los dividendos y soportó las retenciones. Además, la retención practicada habría sido totalmente compensable con el impuesto sobre sociedades a pagar o devuelta en caso de pérdidas. Tanto la Diputación Foral de Vizcaya como como el Tribunal Económico-Administrativo



Foral de Vizcaya desestimaron las solicitudes de devolución y la reclamación económico-administrativa, respectivamente. Frente a esa última resolución, la sociedad británica interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV), que planteó una cuestión prejudicial al TJUE sobre la interpretación del artículo 63 TFUE sobre la libre circulación de capitales. El TJUE estimó que la normativa del Territorio Histórico de Vizcaya, que no permite la devolución a las sociedades no residentes en casos de pérdidas, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, contraria al Derecho de la UE, por los siguientes motivos:

- Tratamiento fiscal diferente: El TJUE consideró que la diferencia de tratamiento entre las sociedades residentes en Vizcaya y las no residentes suponía una desventaja para las sociedades no residentes, que podía disuadirlas de invertir en el País Vasco (y, por extensión, en España) o viceversa, y que, por tanto, constituía una restricción a la libre circulación de capitales.
- La garantía de la recaudación tributaria no justifica la discriminación: El TJUE también rechazó las justificaciones alegadas por la Diputación Foral de Vizcaya, que invocaba la necesidad de garantizar la recaudación efectiva de los impuestos, la preservación de la distribución equilibrada de las competencias tributarias entre los Estados miembros y la prevención del uso doble de las pérdidas.

- Las autoridades tributarias competentes están obligadas a utilizar los mecanismos de asistencia mutua: El TJUE señaló que las sociedades no residentes podían aportar las pruebas pertinentes para acreditar sus pérdidas y que los mecanismos existentes de asistencia mutua entre las autoridades tributarias de los Estados miembros eran suficientes para permitir la verificación de dichas pruebas.
- Los tipos reducidos del convenio no neutralizan la discriminación: El TJUE también subrayó que el tipo impositivo inferior aplicado en virtud del convenio para evitar la doble imposición no compensaba la desventaja derivada de la retención.

Si bien este criterio del TJUE no es novedoso, el Tribunal ha venido a confirmar su jurisprudencia anterior sobre el tratamiento fiscal igualitario de los dividendos pagados a sociedades residentes y no residentes en situación de pérdidas, especialmente las sentencias Sofina y otros (C-575/17) y ACC Silicones (C-572/20).

A nuestro juicio, el impacto de esta sentencia se extiende también a “territorio común”, en tanto que la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes tampoco permite la recuperación de la totalidad de las retenciones soportadas por no residentes que se encuentran en situación de pérdidas, de ahí la relevancia de esta sentencia.