



Roj: **STSJ M 753/2026 - ECLI:ES:TSJM:2026:753**

Id Cendoj: **28079330042026100024**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **26/01/2026**

Nº de Recurso: **456/2023**

Nº de Resolución: **30/2026**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ASUNCION MERINO JIMENEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009730

NIG:28.079.00.3-2023/0032200

Procedimiento Ordinario 456/2023 TRIBUTARIO

Demandante:D. Oscar

PROCURADOR Dña. MARIA DEL CARMEN HIJOSA MARTINEZ

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N° 30/2026

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ

DOÑA MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO

En Madrid, a veintiséis de enero de dos mil veintiséis

Visto por la Sala el **procedimiento ordinario n° 456/2023** promovido ante este Tribunal por doña María del Carmen Hijosa Martínez, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de **DON Oscar** , bajo la dirección letrada de don Alberto Espa Clivillés, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de 28 de marzo de 2023 por la cual se estiman en parte las reclamaciones económico administrativas n° NUM000 y NUM001 interpuestas contra acuerdos de liquidación y de sanción dictados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), **ejercicio 2020**, siendo la cuantía de la reclamación de 3.856,53 euros y 3.431,16 euros, respectivamente.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica que se dicte sentencia por la que se « *estime íntegramente la presente demanda, declarando que la resolución impugnada no es ajustada a derecho y se proceda a la anulación de la liquidación más los intereses devengados desde el momento de su ingreso*».

SEGUNDO. -La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO. -Por Decreto de 13 de noviembre de 2023 se fijó la cuantía del recurso en 8.382,72 euros y quedaron las actuaciones concluidas, señalándose para el acto de votación y fallo el día 13 de enero de 2026, en cuya fecha ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Actuaciones impugnadas.

En el presente recurso se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 28 de marzo de 2023 por la cual se estiman en parte las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 y NUM001 interpuestas contra acuerdos de liquidación y de sanción dictados por la AEAT en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2020, siendo la cuantía de la reclamación de 3.856,53 euros y 3.431,16 euros, respectivamente.

A) El **acuerdo de liquidación** impugnado, tras un procedimiento de comprobación limitada que se inicia en 2021, rechazó la deducción por doble imposición internacional por las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero aplicada en la autoliquidación del recurrente.

Según esta resolución, *«este importe no es correcto, debido a que el interesado no ha tenido en cuenta que, en los casos en los que existe convenio de doble imposición con el país en el que se obtienen los rendimientos, el impuesto satisfecho en el extranjero reflejado no puede exceder del importe máximo deducible previsto en dicho convenio.*

[...]

De acuerdo con los convenios de doble imposición firmados entre España y los países mencionados con anterioridad, el importe máximo deducible previsto en los mismos, no puede exceder del 15% del importe bruto de los dividendos».

B) Asociado a la anterior liquidación se tramitó **expediente sancionador** que finalizó con la notificación de acuerdo de imposición de sanción tipificada en el artículo 191 de la LGT y la tipificada en el artículo 194 del mismo texto legal.

C) La **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid** inmediatamente impugnada estimó la reclamación interpuesta frente al anterior acuerdo sancionador por falta de motivación suficiente de la culpabilidad.

Dicha resolución, por otra parte, confirma el acuerdo de liquidación y, tras reproducir los preceptos legales aplicables, razona lo siguiente en su fundamento jurídico sexto:

«todos los convenios internacionales tienen la finalidad de evitar la doble imposición pero distribuyen las competencias para someter a imposición las diversas rentas en función de la naturaleza de las mismas. Para un tipo de rentas prevé una tributación compartida señalando un límite de imposición en el Estado de la fuente. Para otros tipos de renta establece una tributación exclusiva, generalmente en el país de la residencia y excepcionalmente en el país de la fuente. El país encargado de corregir la doble imposición, en los casos en que se produzca, es normalmente el país de la residencia. Pero por doble imposición debe entenderse la imposición conforme a Derecho, porque si el país de la fuente grava rentas para las que el Convenio prevé la tributación exclusiva en el país de residencia o por importe superior al establecido en el Convenio estará obligado a devolver el importe directamente al interesado sin intervención del país de la residencia. Pero por doble imposición debe entenderse la imposición conforme a Derecho, porque si el país de la fuente grava rentas para las que el Convenio prevé la tributación exclusiva en el país de residencia o por importe superior al establecido en el Convenio estará obligado a devolver el importe directamente al interesado sin intervención del país de la residencia.



[...]

...para los dividendos se prevé una tributación compartida señalando un límite de imposición en el Estado de la fuente, por lo que este Tribunal considera que la actuación administrativa es correcta, ya que con independencia de lo retenido sobre los dividendos brutos por el resto de países, el residente en España que soporta la retención en ambos países puede deducir en concepto de doble imposición internacional el 15% (máximo señalado en los Convenios citados) y el restante, debe solicitarlo directamente a los países de la fuente de los rendimientos, acreditando la residencia en España con mención a la diferencia entre el tributo pagado y el límite señalado en el Convenio para los dividendos».

SEGUNDO. - Posición de las partes.

A) La **demandante** insiste en la procedencia deducir el recurrente en su renta nacional el importe efectivamente retenido, sin sujeción al límite del 15% del convenio para evitar la doble imposición (CDI). Alega que ni la Ley interna ni el Convenio establecen que la deducción internacional será el importe del límite máximo del convenio cuando se haya retenido más del 15%, y que el artículo 80 de la LIRPF lo que permite es deducir el importe efectivamente satisfecho o el tipo medio de gravamen de la retención practicada, con independencia de que el porcentaje de retención aplicada en cada país de fuente sea superior al 15%.

B) Por el **Abogado del Estado** se interesa la desestimación del recurso, reproduciendo lo dicho por el TEARM. Destaca que del artículo 80, aplicable al caso en virtud de lo dispuesto en el artículo 5 de la propia LIRPF, y de lo dispuesto en los CDI aplicables al caso, lo máximo que se puede deducir por renta generada en el extranjero es precisamente lo pagado en el extranjero en materia de ingreso tributario. En todos los CDI que menciona el demandante, el tipo máximo de retención en la fuente (withholding tax), previsto para el Estado donde se genera la renta gravable en España (país de residencia del demandante) es del 15%. Por lo tanto, lo máximo que puede desgravarse en España es precisamente tal cantidad abonada en concepto de retención en la fuente o "withholding tax", que es lo que sostienen tanto la AEAT como el TEAR.

TERCERO. - Normativa de aplicación. Posición de la Sala sobre la liquidación.

1. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), en su artículo 80, regula la deducción por doble imposición internacional en los siguientes términos:

«1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

3. Cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo, y en ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ».

Por su parte, el artículo 5 de la misma Ley, relativo a Tratados y Convenios, señala que *«lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española ».*

El contribuyente aporta al expediente administrativo información fiscal de los dividendos obtenidos en el ejercicio 2020, que corresponden a los valores depositados en las entidades Lombard Odier y Mediación Bursátil Sociedad de Valores y Bolsa S.A. y sometidos a doble imposición.

De conformidad con lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición signados entre España y los países de los que provienen los dividendos (Estados Unidos, Alemania, Suiza, Países Bajos, Francia, etc.) el importe máximo deducible previsto en los mismos no puede exceder del 15% del importe bruto de los dividendos.



Por ejemplo, el artículo 10 del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 establece:

«Artículo 10. Dividendos.

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. a) Los dividendos mencionados en el apartado 1 pueden también someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.[...].».

2. Pues bien, de acuerdo con esta normativa, la cuestión debatida debe resolverse conforme al criterio expresado por la Administración tributaria, lo que ya se anticipa.

La Administración sostiene que no hay normativa que impida a España que sea de aplicación lo dispuesto en el citado Convenio y, por tanto, considera que se puede deducir en concepto de doble imposición internacional únicamente el 15% (máximo señalado en el citado Convenio para dividendos) y el importe de retención restante soportada en origen (Francia) debe solicitarlo el recurrente directamente al país de la fuente de los rendimientos (Francia), con el resultado que se obtenga de las normativas aplicables en el país de la fuente.

Y lo mismo respecto de las retenciones practicadas en los restantes países antes mencionados.

Sobre esta controversia esta misma Sala y Sección 4 ha reconsiderado el tema debatido, sobre el cálculo de la deducción por doble imposición internacional por los dividendos obtenidos en el extranjero, y señalado en sentencia de 19 de enero de 2026, recurso 503/2023, lo que sigue:

«Como dijimos en la sentencia de esta Sala y Sección, n.º 775/2024, de 25 de noviembre, recurso 1162/2022, reiterado en la de 20 de noviembre de 2025, recurso 258/2023, la razón de ser de la deducción por doble imposición internacional no es otra que evitar la duplicidad de tributos, es decir, impedir que una misma renta obtenida en el extranjero por un contribuyente del IRPF sea gravada dos veces, en España y en el otro Estado, por un impuesto similar al IRPF y, del tenor literal del art. 80 LIRPF sólo se exige, para aplicar la deducción, la existencia de rentas obtenidas y gravadas en el extranjero.

Por ello, como decíamos en la última sentencia citada, la diferencia de criterios entre las autoridades fiscales de los distintos Estados a la hora de determinar dónde deben ser gravadas determinadas rentas no debería recaer sobre el contribuyente, ajeno a dicha controversia, sino que la disputa habrá de ser resuelta entre los Estados. En el mismo sentido, la sentencia de esta Sala y Sección 4ª, de 10 de junio de 2024, recurso 823/2022, en que argumentábamos que «no es razonable imponer al contribuyente, jubilado y residente en España, la carga de solicitar la devolución en Italia con fundamento en el citado Convenio».

Es claro que el importe al que hace referencia el apartado a) del artículo 80.1 LIRPF, "el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero" no se determina de acuerdo con la ley española, sino que es la normativa de cada país la que establece su propia fiscalidad.

No cabe plantear la prelación entre el Convenio para evitar la doble imposición y el artículo 80 LIRPF, entre los que no cabe apreciar conflicto o contradicción alguna.

El artículo 10 del Convenio contiene un mandato dirigido al Estado en que se obtengan los dividendos pagados por una sociedad residente en el mismo a un residente del otro Estado contratante en el sentido de que no tratándose de una sociedad el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento del importe bruto de los dividendos.

Por su parte, el artículo 22.1 del Convenio contiene reglas para la eliminación o corrección de la doble imposición, al decir que en España se aplicarán las disposiciones de su legislación interna, es decir, el artículo 80 LIRPF, o, de conformidad con las mismas disposiciones, cuando un residente de España obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones del Convenio, puedan someterse a imposición en Alemania, se permitirá la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Alemania.

Como vimos, la regla de cálculo establecida por el artículo 80 LIRPF, es que la deducción será la cantidad menor entre el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza análoga sobre los rendimientos, o bien el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.



De conformidad con ello, podía deducirse el actor la totalidad de los impuestos satisfechos en el extranjero por los dividendos obtenidos sin limitación alguna».

En razón a todo ello procede estimar el recurso contencioso-administrativo, anular las resoluciones administrativas impugnadas y reconocer la situación jurídica individualizada que se demanda.

CUARTO. - Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional procede imponer a la demandada las costas del recurso, que se fijan en un máximo de 2.000 €, más el IVA que corresponda, según su número cuatro.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación.

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña María del Carmen Hijosa Martínez, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de Don Oscar , contra las resoluciones administrativas a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, que anulamos y dejamos sin efecto, con las consecuencias inherentes de devolución de la cantidad indebidamente ingresada con sus intereses correspondientes.

Todo ello, con imposición de las costas a la Administración demandada en los términos expuestos.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. 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.

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