

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ059876

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 99/2015, de 23 de julio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 630/2013

SUMARIO:

IRNR. Gestión del impuesto. Devoluciones. *Procedimiento para que un no residente sin EP solicite la devolución de la retención que, aun siendo correcta según la normativa interna española, se considere excesiva por ser superior a la que se hubiera debido soportar.* En el caso de las entidades residentes en España, el art. 57.2 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) establece un crédito fiscal a favor de las entidades a las que se refiere la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva a las que sea de aplicación el tipo de gravamen especial del 1 por ciento, consistente en la devolución del exceso del tipo general de retención vigente (15 o 18 por ciento) respecto del 1 por ciento al que correspondería tributar, con el fin de evitar distorsiones en el tratamiento fiscal favorable previsto para este tipo de entidades. Sin embargo, cada uno de los pagos de dividendos percibidos por la actora -institución de inversión colectiva no residente- quedó sujeto al IRNR, vía retención, a unos tipos que varían entre el 15 y el 18 por ciento, según el ejercicio considerado, no resultándole de aplicación un crédito fiscal de la naturaleza expresada, por lo que la retención soportada coincidirá con la cuota del IRNR, sin que pueda obtenerse una devolución equiparable a la que perciben a los OICVM residentes en España. Por tanto, no se puede compartir el criterio del TEAC según el cual la discriminación debe valorarse por un lado en el momento de la retención, y por otro, en el momento de la determinación de la cuota, ya que ambos momentos coinciden. En consecuencia, el procedimiento a utilizar para recuperar el exceso de impuesto soportado en este caso será el previsto para las devoluciones de ingresos indebidos y no el aplicable a las devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Políticas y principios del Derecho Comunitario. Principio de no discriminación. Libre circulación de capitales. *Tributación de los dividendos obtenidos por instituciones de inversión colectiva residentes en otros Estados de la UE.* Por el simple hecho de su residencia fiscal, la reclamante ha sufrido un tratamiento discriminatorio sobre sus inversiones en acciones de sociedades españolas, ya que el rendimiento que obtenga siempre será un 14 por ciento inferior hasta el 31/12/2006 y un 17 por ciento inferior desde el 01/01/2007 al rendimiento que podría conseguir una OICVM domiciliada en España que invierta en idénticos activos. Y esa discriminación por razones de la residencia fiscal, a juicio de este Tribunal, supone una limitación a la libre circulación de capitales y una restricción a la libertad de establecimiento prohibida por el Tratado de la UE, tal y como ha señalado la jurisprudencia del TJUE. [Vid., STJUE, de 10 de mayo de 2012, asuntos núms. C-338/11 a C-347/11 (acumulados) (NFJ046753)]. Procede la devolución del Impuesto soportado en exceso -el que excede del 1 por ciento- con intereses de demora. No procede el planteamiento de cuestión prejudicial. [Vid., SSAN, de 31 de marzo de 2010, recursos núms. 15/2007 (NFJ037861) y 17/2007 (NFJ037865)].

PRECEPTOS:

Directiva 85/611/CEE del Consejo (Coordina las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios -OICVM-), art. 1.3.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), arts. 18 y 63.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 31, 32, 124 y 221.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 14 y 15.

Orden HAC/3626/2003 (Modelos 210, 215, 212, 211 y 213).

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 28.5 y 57 a 60.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 64.

RD 1776/2004 (Rgto. IRNR), art. 16.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 14, 25.1 f), 28.3 y 31.

Ley 35/2003 (Instituciones de Inversión Colectiva), arts. 29 y 34.

PONENTE:

Don Jesús María Calderón González.

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000630 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05583/2013

Demandante: F&C INSTITUCIONAL INVESTMENT FUNDS ICVC

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintitres de julio de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 630/2013 se tramita a instancia de la entidad mercantil residente en el Reino Unido de Gran Bretaña F&C. INSTITUCIONAL INVESTMENTS FUNDS ICVC, entidad representada por el Procurador don Antonio Miguel Araque Almendros, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de septiembre de 2013, relativa a inadmisión de solicitud de devolución del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicios 2004 a 2007 y 2008 ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 1.146.605,85 euros, sin que ninguna de las cantidades retenidas supere los 600.000 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

- La parte indicada interpuso, en fecha 9 de diciembre de 2013, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"Suplico; que teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito junto con los documentos que al mismo se acompañan y sus preceptivas copias, así como por devuelto el expediente administrativo, se sirva admitirlo y, en méritos a los manifestado en el cuerpo del mismo, tenga por formulada demanda en el recurso contencioso-administrativo nº 630/2013 y, tras los trámites legales oportunos, en su día dicte Sentencia por la que, estimando íntegramente el presente recurso, se acuerde:

1. Anular la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de septiembre de 2013, desestimatoria de la reclamación económica administrativa interpuesta por F&C INSTITUCIONAL INVESTMENTS FUNDS ICVC (reclamaciones número 4052/2011 y 4053/2011, acumuladas); por no ser conforme a Derecho.

2. Anular los acuerdos dictados el 26 de mayo y 17 de junio de 2011 por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la AEAT, por los que se inadmite las solicitudes de devolución de ingresos indebidos formuladas por esta parte en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicios 2004 a 2008, por no ser conformes a Derecho.

3. Declarar procedente la rectificación de las declaraciones-liquidaciones, modelo 216, de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, correspondientes a los períodos de liquidación comprendidos entre el 1 de julio de 2004 y el 1 de noviembre de 2007, ambos inclusive, y el 10 de enero de 2008 y el 29 de diciembre de 2008, ambas inclusive, que afectan a mi representada.

4. Ordenar la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en el Tesoro Público, que ascienden a 1.146.605,5 euros, junto con los intereses de demora correspondientes devengados desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido hasta que se ordene el plazo de la devolución solicitada.

5. Condenar en costas a la Administración demandada."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"SUPPLCO A LA SLA que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas la parte recurrente."

Tercero.

Recibido el pleito a prueba con el resultado obrante en autos, siguió el trámite de Conclusiones en que las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, quedando los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 6 de febrero de 2015, y, finalmente, mediante providencia de fecha 13 de julio de 2015 se señaló para votación y fallo el día 16 de julio de 2015, fecha en la que definitivamente se deliberó y falló.

Cuarto.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la mercantil residente en el Reino Unido de Gran Bretaña F&C INSTITUCIONAL INVESTMENT FUNDS ICVC, contra la resolución del Tribunal Económico

Administrativo Central de fecha 5 de septiembre de 2013, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas formuladas contra acuerdos dictados el 17 de junio de 2011 y el 26 de mayo de 2011, por los que se inadmite la solicitud de devolución correspondiente a los periodos comprendidos entre el 2 de enero de 2008 al 29 de diciembre de 2008 y el 1 de julio de 2004 a 1 de noviembre de 2007 y el 2 de enero de 2008 al 29 de diciembre de ese año.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan el expediente administrativo, tal como reseña la resolución recurrida, los siguientes

PRIMERO. Mediante sendos escritos presentados con fechas 25 de mayo de 2011 y 1 de agosto de 2008 ante el AEAT, la entidad interesada, residente a efectos fiscales en Reino Unido, solicitó la devolución de las cantidades que le fueron retenidas por los dividendos obtenidos de sociedades residentes solicitando la rectificación de las declaraciones liquidaciones modelo 216 presentadas por las entidades especificadas en relación que se adjunta con petición expresa de devolución de lo indebidamente ingresado por importes respectivos de 312.854,72€ y, 833.750,78€. Señala el solicitante que a pesar de que entiende que procedimiento establecido por la ley para la impugnación de las retenciones practicadas con ocasión del pago de dividendos es la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, siguiendo un criterio administrativo que no comparte, procederá en breve a la presentación de declaraciones, modelo 215, correspondientes a las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente que le afectan. Apoya su petición en los siguientes argumentos:

- La solicitante afirma ser una compañía de inversión que se constituye como una institución de capital abierto y OICVM, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva del Consejo 85/611/CEE y que tiene por objeto invertir en mercados financieros.

-Es o ha sido propietaria de participaciones en el capital de sociedades cotizadas españolas, las cuales, al distribuir dividendos, han practicado unas retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes del 15% y 18%, éste último en 2007, por lo que ha soportado una carga tributaria en España muy superior al que soporta una institución a que se refiere la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva que tributa por el Impuesto sobre Sociedades español a un tipo impositivo del 1%.

- Ello supone una discriminación por razón de nacionalidad del artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y del artículo 63 por razón de la libre circulación de capitales (art. 56 del TCE), afirmación que sustenta con cita de jurisprudencia del TJCE.

- Por tanto, se solicita la devolución de estas cantidades que le habían sido indebidamente retenidas por las sociedades cotizadas españolas. La solicitud se realiza al amparo de lo dispuesto en los artículos 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 14 del Real Decreto 520/2003, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa. Asimismo, se solicitó que se practicara la liquidación de intereses de demora, desde el momento respectivo en que dichas cantidades fueron ingresadas indebidamente hasta que se ordene la devolución.

SEGUNDO. La Administración de Gestión de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria dictó sendo acuerdos el 17 de junio de 2011 y 26 de mayo de 2011 declarando que no procede admitir a trámite dicha solicitud debido a que no se ajusta al procedimiento establecido por la normativa, ya que no consta la presentación de declaraciones del IRNR (mod. 210 y 215) y que deberá presentar declaraciones modelo 210, una para cada ejercicio (215 agrupando en una misma declaración varias rentas del mismo año), del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en el plazo, lugar y forma previsto en la Orden HAC/3626/2003 de 23 de diciembre de 2003 por la que se aprueba los modelos de declaración. Además se indicó que deberán adjuntar al modelo que presenten para solicitar la devolución, el original del certificado de residencia fiscal del ejercicio correspondiente y el original del certificado de retenciones de la entidad pagadora. Hizo constar entre las normas aplicables, entre otras, el artículo 124 de la LGT y la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 215, 212, 211 y 213. Dichos acuerdos fueron notificados tal y como resulta del expediente con fecha 1 de julio y 9 de junio de 2011 respectivamente.

Disconforme la entidad interesada con dichos acuerdos promovió contra los mismo el 6 de julio de 2011 reclamaciones económico administrativas número R.G. 4052 y 4053 de 2011 ante este Tribunal Central en las que tras la puesta de manifiesto del expediente, manifestó, entre otras consideraciones, que la AEAT ha indicado erróneamente el procedimiento a seguir para proceder a impugnar las retenciones practicadas sobre los dividendos percibidos por la interesada. La presentación de los modelos 215 no es conforme a derecho para este caso concreto, si bien el reclamante ha procedido a aportarlos. Considera que el procedimiento aplicable en este caso es el artículo 14 del Reglamento de Revisión en vía administrativa pues no nos encontramos ante una solicitud de devolución del exceso de retenciones practicadas en aplicación respecto a lo establecido por la normativa comunitaria.

TERCERO. La Abogada del Estado-Secretaria del Tribunal Central haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de Diciembre, decretó con fecha 30 de enero de 2013 la acumulación de las reclamaciones a las que se refiere la presente resolución.

CUARTO. El Tribunal Económico Administrativo Central, en adelante TEAC, en resolución de 5 de septiembre de 2013 desestimó las reclamaciones, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente en la demanda aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Cauce Procedimental adecuado para hacer efectiva la devolución solicitada: admisibilidad de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos debidos.

El procedimiento para hacer ejecutiva la devolución de un tributo recaudado con infracción del Derecho de la Unión Europea es el de rectificación de autoliquidaciones con solicitud de devolución de ingresos indebidos y no la presentación de los formularios de autoliquidación del tributo pretendida por la Administración puesto que con anterioridad al 1 de enero de 2010 no estábamos ante una devolución derivada de la normativa del tributo, ni dichos formularios permitían solicitar la devolución de la tributación discriminatoria soportada por su representada.

Expone, frente a las resoluciones administrativas, que no estamos ante una devolución en la normativa del tributo porque la normativa del mismo para los ejercicios 2004 a 2008 no amparaba dicha devolución sino porque el derecho de la misma derivaba, directamente, de las disposiciones del Derecho de la Unión Europea vulneradas durante los citados periodos por nuestra legislación nacional vigente con anterioridad a la aprobación de la Ley 2/2010, de 1 de marzo. Solo a partir de esta norma estaremos ante una devolución derivada de la normativa del IRNR, puesto que a través de la misma se modificó el artículo 14 de TRLINR para establecer una exención respecto de los dividendos percibidos por los Organismos de Inversión Colectiva de Valores Mobiliarios (OICVM) residentes en otros Estados miembros que cumplan con las disposiciones de la Directiva 2009/65/CE. En concreto en su artículo 14.1 I).

El hecho de señalar -se entiende por la Administración- como vía procedimental la <<devolución derivada de la normativa del tributo>>, supone afirmar, implícitamente, que no hubo infracción en la normativa comunitaria, dado que esta devolución <<de oficio>> se produce por la propia mecánica de las retenciones y la liquidación del tributo y esto no fue así hasta la Ley 2/2010.

Manifiesta que no existía obligación de autoliquidación del impuesto, constituyéndose la retención en cuota tributaria, pues en cada uno de los pagos de dividendos percibidos por su representada se practicaron las retenciones a cuenta del TRINR. Se cita el artículo 31.2 del TRINR, no teniendo la recurrente establecimiento permanente en España.

Alega que la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas se fundamenta en la patente vulneración de la normativa comunitaria e invoca la STS de 18 de septiembre de 2012, RCU 357/2010, a propósito de la distinción entre "devolución de ingresos indebidos" y "devoluciones de oficio".

Asimismo, añade, que hasta la entrada en vigor de la Ley 2/2010, las autoliquidaciones modelo 210 y 215 no contemplaban la posibilidad de solicitar la devolución de un tributo recaudado en contravención del Derecho de la Unión Europea.

Pero eso, señala que la interpretación sostenida por la AEAT y el TEAC, supone una patente vulneración de los principios de equivalencia y efectividad garantizados por el Derecho Comunitario.

De esta manera concluye que el procedimiento para hacer efectiva la devolución de un tributo recaudado con infracción del Derecho de la U.E. es el previsto en el artículo 221.4 de la L.G.T en relación con el artículo 120.3 del mismo texto legal. Y además el principio "pro actione" impide que la normativa procedimental sea interpretada de forma rigorista, tal como ha sucedido en el caso de autos.

- Procedencia de la devolución solicitada. Discriminación de la OICVM No Residentes. Vulneración de la libre circulación de capitales.

Solicita de la Sala, en primer lugar, que en virtud del principio de economía procesal y del carácter revisor de esta jurisdicción entre a resolver sobre la procedencia de la devolución de su representada sin necesidad de acordar una retroacción de actuaciones que incluso podría conducir a una futura reapertura del procedimiento judicial, lo cual supondría un evidente perjuicio para la recurrente.

Después precisa que su representada, constituida como Sociedad de Inversión de Capital Variable, cumple los requisitos de la Directiva 2009/65/CE, es un OICVM de carácter armonizado y, en consecuencia, puede actuar en todo el ámbito de la Unión Europea y resulta comparable a los OICVM españoles, estando en una situación idéntica a los mismos.

Y de acuerdo con la finalidad de la Directiva 2009/65/CE y con los principios de la no discriminación por razón de la nacionalidad y de igualdad de trato, dichas entidades han de recibir el mismo tratamiento fiscal.

De esta manera indica que los OICVM No Residentes en España tributan -mediante la retención- del 15% al 18% (según el ejercicio considerado) respecto de los dividendos percibidos, esos mismos dividendos si son percibidos por una OICVM tributarían al 1%, constituyendo esa discriminación una restricción a la libre circulación de capitales.

Y el propio legislador así lo ha reconocido en la Exposición de Motivos de la Ley 2/2010, de 1 de marzo. Se cita diversa Jurisprudencia del TJUE y las sentencias de esta Sala y Sección dictadas en los recursos números 14/2007, 15/2007 y 17/2007, que estiman casos prácticamente idénticos, según la parte, siendo la única diferencia entre estos casos y el de autos que se refieren a Planes de Pensiones holandeses, y las resoluciones del TEAR de Madrid (incorporadas al anexo nº 4 de la demanda), sobre la misma cuestión hoy planteada. Concluye que, además, le deben ser reembolsados los correspondientes intereses de demora.

- Solicitud de planteamiento de Cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Considera la parte que en caso de que esta Sala albergara alguna duda sobre la interpretación del Derecho de la Unión Europea aplicable en el presente recurso, debería elevar cuestión prejudicial al TJUE.

Tercero.

Respecto del primero de los motivos del recurso en el que se defiende la procedencia de la rectificación de autoliquidaciones en solicitud de devolución de ingresos indebidos, se pronuncia la resolución del TEAC, en Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero (por error material se le enumera como quinto), en los siguientes términos:

"SEGUNDO. En las presentes reclamaciones se suscitan, en síntesis, dos cuestiones, una de índole formal, consistente en determinar si la vía procedimental elegida por el contribuyente para solicitar la devolución de unas retenciones que considera excesivas es la adecuada, y otra de fondo, que exigiría resolver si, tal y como afirma el reclamante, las retenciones a las que se refiere fueron superiores a las que en derecho hubiera debido soportar.

La resolución impugnada no entró a analizar la cuestión de fondo, remitiendo al solicitante al cauce procedimental de la presentación de los modelos de declaración 210 y 215, debiéndose hacer constar que aunque en los escritos de solicitud de devolución manifestó que procederá en breve a la presentación de las declaraciones, modelo 215, correspondientes a las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente que le afectan, sin embargo, examinado el expediente, no consta su presentación ante la oficina gestora, siendo esta cuestión formal la que, obviamente, ha de analizarse en primer lugar, que consiste en determinar si, tal y como mantiene el reclamante, la solicitud de la devolución de ingresos indebidos mediante la impugnación de las autoliquidaciones de los retenedores es cauce procesal adecuado para que un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente pueda solicitar que se le devuelva el importe de la retención que, aún siendo correcta según la normativa interna española aplicable, la entidad solicitante considera excesiva por ser superior a la que, si se hubiera tenido en cuenta la normativa comunitaria que impide el trato desigual entre residentes de la Unión Europea, hubiera debido soportar.

Este Tribunal ha declarado, en numerosas resoluciones, como la de 3 de noviembre de 2011 (R.G. 4981-10), entre otras consideraciones, lo siguiente:

"(...) Si bien la norma fiscal no contiene una definición cerrada del término, si es claro por un lado, que no son indebidos todos los ingresos realizados en la Hacienda Pública que después han de devolverse, como ya aclarada el Real Decreto 1163/90, de 21 de septiembre, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, en su Disposición Adicional Quinta 3, al distinguir "las devoluciones de naturaleza tributaria, distintas de las devoluciones de ingresos indebidos, previstas en la normativa específica de los distintos tributos o en régimen jurídico común del sistema tributario, continuarán rigiéndose por sus disposiciones propias"

La norma vigente mantiene esta separación, ya que, junto al transcrito artículo 32.1 de la LGT encontramos el artículo 31 de la misma Ley, que, bajo la rúbrica "Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo", establece que:

"1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2.- Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución."

La norma legal contempla, por tanto, que puede haber cantidades ingresadas con arreglo a derecho que, no obstante, a tenor de la normativa de cada tributo, deban ser posteriormente devueltas, debiendo utilizarse, en estos casos, el procedimiento previsto en cada una de las normas aplicables. Se trata de identificarlas como devoluciones de oficio, solicitadas a través de la declaración del impuesto que corresponda.

En ese sentido, el artículo 124 de la misma Ley dispone:

"Según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad de devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución mediante la presentación de una comunicación de datos."

En el caso de Impuesto sobre la Renta de No Residentes su normativa específica contempla también este mecanismo de devolución de oficio, en concreto en el artículo 16 del Reglamento de Impuesto sobre la Renta de No Residentes aprobado por R.D. 1776/2004, de 30 de julio (en adelante RIRNR) modificado por el R.D. 1576/2006, de 22 de diciembre, que dispone al respecto lo siguiente:

"1.- Cuando se haya soportado una retención o ingreso a cuenta superior a la cuota del Impuesto, se podrá solicitar a la Administración tributaria la devolución del exceso sobre la citada cuota.

A tal efecto, se practicará la autoliquidación del Impuesto en el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

2. Conforme a lo previsto en el artículo 3º de la Ley del Impuesto, la Administración tributaria efectuará estas devoluciones en los términos establecidos en el artículo 105 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Además de los contribuyentes, podrán presentar declaraciones con solicitud de devolución los responsables solidarios y los sujetos obligados a retener.

4. Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a la que se deriven de aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, dentro del plazo de cuatro años, contando desde la fecha de ingreso o del término del período de declaración e ingreso de la retención.

El Ministro de Economía y Hacienda, en el supuesto de falta de reciprocidad, podrá establecer un plazo distinto."

De lo dicho hasta aquí resulta que si la retención cuya devolución solicita la entidad reclamante fue indebida, esto es, superior a la que resulta de la adecuada aplicación de ordenamiento jurídico vigente en el momento de realizar las retenciones, es correcta la vía procedimental utilizada para canalizar su petición. Por el contrario, si la retención era ajustada a derecho aplicable, la vía adecuada para solicitar su devolución es, como apreció la Administración, la prestación de la declaración del impuesto, al tratarse de una devolución de oficio. (...)"

En aquellas resoluciones se concluyó que no había discriminación en el momento de la retención, por lo que esta no era un ingreso indebido, sin perjuicio de que pudiera haberla (asunto que no se analizó en aquellas resoluciones, como consecuencia de que por ser distinto el tipo de gravamen de unas y otras la mecánica devolutiva del impuesto determinase resultados distintos). Tal conclusión se alcanzó tras analizar la posición en la que se encuentran, frente a la retención, las instituciones de inversión colectiva residentes en España y las residentes en otros países de la Unión Europea, y dado que:

"(...) Los fondos de Inversión residentes en el extranjero, sujetos pasivos del IRNR sin establecimiento permanente, estaban sometidos a idéntico tipo de retención por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25.1 f) 1ª del TRLIRNR, porcentaje de retención que ha ido aumentando con la misma cadencia temporal que lo hacía el

porcentaje aplicable a las IIC residentes en España: 15% hasta el 31 de diciembre de 2006, 18% a partir del 1 de enero de 2007, y 19% desde el 1 de enero de 2010.

Sin necesidad de mayor análisis puede ya afirmarse que no hay discriminación alguna en la retención que el pagador de los dividendos realiza a las IIC residentes en España y a las residentes en otros países de la CE, por que es del mismo importe para ambas. Por tanto, no se ha producido el vicio por el que la entidad reclamante considera indebidas las retenciones soportadas (...)

Esta igualdad de trato de la que parten ambos tipos de entidades en el momento de la retención podría no producirse después si no tuviesen las mismas posibilidades de obtener la devolución de las retenciones (...).

Las IIC españolas obtendrán la devolución de la mayor parte de las retenciones soportadas a través de la presentación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ya que al calcular su cuota íntegra aplicando el tipo impositivo del 1% y descontar de ella las retenciones soportadas, según dispone el artículo 139 del TRIS, le resultará una cuota líquida a devolver. Se trata de una devolución de oficio, una devolución de una retención debida de las contempladas en el artículo 31 de la LGT.

Por su parte, las IIC domiciliadas en otros países de la CE, tienen un mecanismo análogo al de la IIC españolas para solicitar una devolución equivalente a la que ellas haya podido obtener si consideran que la cantidad retenida es superior a la cuota tributaria que les correspona. Si bien el artículo 28.3 del TRLIRNR establece que "3. No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 31", esta general ausencia de obligación de declarar de los sujetos pasivos de IIRNR sin establecimiento permanente a los que se ha practicado retención no supone la prohibición de hacerlo, ya que no se impide que, como ocurre en los impuestos directos de los residentes, el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, se pueda presentar la declaración para solicitar la devolución de las retenciones que excedan de la cuota del Impuesto (...).

Así pues, la tributación de la IIC residente en otros países de la Unión Europea, que coincide con la de las IIC españolas en el momento de la retención, coincide también con ellas en la posibilidad de solicitar la devolución posterior del importe de la retención que consideren superior a la cuota del impuesto, lo que podrán hacer, además, en plazos más breves que las entidades españolas, que deberán esperar a la declaración anual (...)."

QUINTO. En conclusión, dado que en los casos de IIC no hay discriminación en el momento de la retención, y por tanto, la retención era ajustada al derecho, la vía adecuada para solicitar su devolución era, la presentación de la declaración del impuesto, al tratarse de una devolución de oficio.

Esta afirmación no supone desconocer la sentencia de 10 de mayo de 2012, del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante TSJ), en los asuntos acumulados C-338/11 a C-347/11, que analiza las consecuencias de la diferencia de trato que contiene la legislación francesa entre el gravamen que fija para los dividendos abonados a organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) residentes en Francia y los no residentes en Francia.

Pero el caso francés, la diferencia de trato establece que en el momento del pago del dividendo, sujeto a retención sólo para los fondos no residentes, mientras que la legislación española, como hemos visto, no establece diferencias en el momento de la retención, aunque sí en el tipo impositivo, lo que hace que las retenciones soportadas no se devuelvan en la misma medida.

Por tanto, las conclusiones de la citada sentencia del TSJ no afectan a la cuestión planteada en los presentes expedientes, ya que en el derecho español la retención afecta o se practica por igual a las IIC residentes y a las No Residentes, por lo que, por todo lo anteriormente expuesto, sigue vigente el carácter de ingreso debido de la retención en el caso de la IIC No Residentes y por tanto, la obligación de presentar la correspondientes declaraciones modelo 215 en relación con los periodos de liquidación comprendidos entre el 2 de enero de 2008 al 28 de diciembre de 2008, y, el 1 de julio de 2004 a 1 de noviembre de 2007, objeto de las reclamaciones ante este TEAC.

En consecuencia procede confirmar sin más pronunciamientos los acuerdos de inadmisibilidad dictadas por la Oficina Gestora>>.

Pues bien dichos pronunciamientos no pueden aceptarse en base a los siguientes razonamientos:

1) EL T.S. en sentencia de 18 de septiembre de 2012, RCU 357/2010, ha considerado que el ingreso que se produce en aplicación de una norma que el TJUE ha estimado como contraria al Derecho Comunitario ha de reputarse indebido

"Segundo.(...)

La referida controversia ha de resolverse a partir de la distinción, ya clásica en la jurisprudencia de esta Sala (por todas, Sentencias de 16 de diciembre de 2003 y 21 de marzo de 2007, entre "devolución de ingresos

indebidos" y "devolución de ingresos debidos que, posteriormente por razón de la técnica impositiva, devienen improcedentes" y que han venido llamándose "devoluciones de oficio".

En ocasiones anteriores, esta Sala ha señalado que la devolución de los "ingresos indebidos" se produce por alguno de los siguientes motivos:

1º.- Error material o de hecho en la liquidación practicada por la Administración o en las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones.

2º.- Error material o de hecho en el pago (duplicidad de pago, o pago excesivo, o pago que no se corresponde con su liquidación), en el entendimiento de que la liquidación es ajustada a Derecho.

3º.- Error "iuris" en que ha incurrido la Administración, al liquidar, o, el contribuyente al presentar su declaración-liquidación o autoliquidación.

En cambio, frente a los expuestos aparecen los ingresos en principio debidos, pero que la mecánica del impuesto (en este caso por el juego del IVA soportado t repercutido) se convierten en indebidos.

Actualmente, la Ley 58/2003, 17 de diciembre General Tributaria, distingue igualmente entre las "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo", reguladas en el artículo 31 y las "devoluciones de ingresos indebidos", a las que se refiere el artículo 32.

En efecto, el artículo 31.1, establece: "La Administración Tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa propia de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo". En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que por efecto de la "técnica impositiva", se convierten en improcedentes, no hablándose ahora de "devoluciones de oficio", para no incurrir en la contradicción con el hecho de que también se pueden solicitar por el interesado.

En cambio, el artículo 32.1 dispone: " La Administración Tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los infractores tributarios o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o de pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley". Y este último reconoce supuestos de devolución de ingresos indebidos, los siguientes: a) cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones; b) cuando la cantidad pagada ha sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación; c) cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción; y d) cuando así lo establezca la normativa tributaria.

El supuesto que ahora se plantea, el ingreso se produjo en aplicación de una norma que el TJUE ha estimado como contraria al Derecho Comunitario, por lo que debe reputarse como indebido (el subrayado es nuestro).

En efecto, en primer lugar, en la Sentencia de 2 de abril de 2008, (recurso de casación número 5682/2002) se dijo: " Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente".

No existe en este caso una limitación del derecho a la deducción derivada del mecanismo de repercusión-deducción propio del IVA, sino reducción del importe del derecho a deducir y a devolver como consecuencia de la aplicación estricta de una norma nacional que luego fue declarada contraria al Derecho Comunitario por la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 , teniendo efecto decisivo en este punto el carácter retroactivo que debe darse a la misma, pues como se dijo por la Dirección General de Tributos en la Resolución 2/2005, antes referida, "el mismo Tribunal de justicia viene afirmando, en aplicación del <<efecto directo>> y <<primacía>> del Derecho comunitario, que la sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado miembro tiene efectos <<ex tunc>>. Además, el Tribunal de Justicia ha señalado que la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las autoridades tanto judiciales como administrativas de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno Derecho de aplicar el régimen incompatible y, por otra, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario (sentencias de 22 de junio de 1989 Fratelli Constanzo 103/88 Rec.p. 1839, apartado 33 y de 19 de enero de 1993 , Comisión/Italia, C- 101/91 , Rec. P-I-191, apartado 24 ..."

Por otra parte, la calificación de "ingreso indebido" ha sido reconocida ya por nuestra Jurisprudencia.

En efecto, en la sentencia de 12 de marzo de 2009 , se desestimó el recurso de casación número 5253/2006 , interpuesto por el Abogado del Estado, confirmándose la estimación de la solicitud de ingresos

indebidos con inclusión de intereses de demora que en su día formulara FERROCARRIL METROPOLITANO DE BARCELONA S.A. bajo idéntica fundamentación y que había sido reconocido por la Sala de instancia.

En el mismo, sentido, la sentencia de 30 de marzo de 2011, dictada en el recurso de casación número 3143/2006 , en procedimiento que había sido iniciado por EMPRESA MUNICIPAL DE TRANSPORTES DE MADRID S.A.

Pues bien, la calificación de "indebido" arrastra la aplicación del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, sobre procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, cuyo artículo 2 establece:

"1. La cantidad a devolver a consecuencia de un ingreso indebido estará constituida esencialmente por el importe del ingreso indebidamente efectuado y reconocido a favor del obligado tributario.

2. También formarán parte de la cantidad a devolver:

a) El recargo, las costas y los intereses satisfechos durante el procedimiento cuando el ingreso indebido se hubiere realizado por vía de apremio.

b) El interés de demora regulado en el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas, por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la de ordenación del pago, salvo que dichas cantidades sean objeto de compensación con deudas tributarias, en cuyo caso se abonarán intereses de demora hasta la fecha en que se acuerde la compensación.

El tipo de interés de demora aplicable será vigente a lo largo del periodo en que dicho interés devengue."

Por su parte el artículo 8 regula el modo de proceder cuando el ingreso indebido se haya producido en declaraciones- liquidaciones, en cuyo caso, el interesado podrá solicitar la devolución del órgano competente de la Administración, tal como aconteció en el presente caso.

La conclusión que debemos de alcanzar es la de la estimación del motivo, pues el "dies a quo" de la generación de los mismos debe ser el de la fecha del ingreso en el Tesoro, que por el juego de la mecánica de compensaciones del IVA debe ser la de 31 de enero de 2001 a 31 de enero de 2003, para los saldos resultantes al 31 de 2000 y 31 de diciembre de 2002, respectivamente.

Debe por ello estimarse el recurso, si bien no procede hacer declaración en relación con la devolución de la tasa por el ejercicio jurisdiccional, al ser esta cuestión ajena al debate procesal, que requiere un previo acto administrativo."

Y claro, el hecho de señalar la resolución recurrida por la vía procedimental adecuada es la "derivada de la normativa del tributo"; implica, de suyo, que no existió aquella infracción de la normativa comunitaria.

2) Como reconoce la resolución del TEAC y establece el artículo 28.3 del TRLINR, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo . "No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiere practicado la retención o ejecutado el ingreso a cuenta que se refiere el artículo 31", regla general aplicable a los sujetos pasivos del impuesto sin establecimiento permanente. Es decir, la recurrente no esta obligada a la presentación de declaración, y por tanto, no se le puede exigir esa declaración para solicitar la devolución de las retenciones que excedan de la cuota del impuesto. Y todo ello porque la declaración ya la presenta el retenedor.

3) Solo a partir de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que modificó el artículo 14.1, l) TRLINR estamos en presencia de una normativa propia del tributo.

4) La recurrente afirma en el escrito rector y esta alegación no ha sido combatida por la contestación a la demanda, que los modelos 210 y 215 no contemplaba la posibilidad de solicitar la devolución de un tributo recaudado en contravención del Derecho Europeo.

5) La retención practicada a la recurrente constituye en realidad su cuota tributaria, tal como resulta el art. 31,2 TRLIRNR. "Los sujetos obligados deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 26 y 44".

En el caso de las entidades residentes en España, el apartado 2 del artículo 57 del Texto Refundido de la Ley de Impuesto de Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS, en adelante) establece un crédito fiscal a favor de las entidades a las que se refiere la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, a las que sea de aplicación el tipo de gravamen especial del 1%, establecido por el artículo 28.5 del TRILIS, consistente en la devolución del exceso del tipo general de retención vigente (15% o 18%), establecido por el artículo 64 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio , que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS, en lo sucesivo), respecto del 1% al que correspondería tributar.

La razón de ser de este crédito fiscal se basa en el hecho de evitar distorsiones en el tratamiento fiscal favorable previsto en el TRLIS para las instituciones de Inversión Colectiva antes mencionadas por el cual tributarán al tipo de gravamen del 1% motivo por el que el artículo 57.2 de TRLIS les concede un crédito fiscal por la diferencia entre el importe de las pretensiones practicadas y la cuota del impuesto que, finalmente, habrían de satisfacer en aplicación del régimen especial del Capítulo V del Título VII del TRLIS.

Sin embargo, como después reseñaremos al examinar, los certificados de retenciones incorporados al expediente, cada uno de los pagos de dividendos percibidos por la actora quedó sujeto al IRNR, vía retención, a unos tipos que varían entre el 15% y el 18%, según el ejercicio considerado. En este sentido, a la hora de presentar la correspondiente autoliquidación, a las OICVM No Residentes no les resulta de aplicación un crédito fiscal de la naturaleza antes expresada, por lo que la retención soportada coincidirá con la cuota del IRNR, sin que pueda obtenerse una devolución equiparable a la que perciben a los OICVM residentes en España.

Por tanto, no compartimos el criterio del TEAC según el cual la discriminación debe valorarse por un lado en el momento de la retención, y por otro, en el momento de la determinación de la cuota, ya que ambos momentos coinciden.

En consecuencia procede estimar este motivo del recurso, entendiendo que el procedimiento a utilizar en este caso será el de devolución de ingresos indebidos, previsto en los artículos 120.3 y 221.4 de la LGT de 2003, desarrollado en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo, lo que lleva aparejada la nulidad de la resolución recurrida.

CUARTO. - En consecuencia, procede entrar en el fondo de la solicitud de la devolución y en concreto, la alegada discriminación de los OICVM No Residentes y la posible vulneración de la libre circulación, cuestiones sobre las que se pronuncia la contestación a la demanda.

Se impone antes de analizar el thema debati del presente recurso exponer unas consideraciones generales sobre las Instituciones de Inversión Colectiva.

4.1.) El régimen jurídico básico de estas entidades se establece en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre de Inversión Colectiva, en el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio que aprueba el Reglamento de desarrollo y Orden EHA 1199/2006, de 25 de abril por la que se desarrollan las disposiciones del reglamento relativas a las instituciones de inversión colectiva de inversión libre y las instituciones de inversión colectiva de inversión libre.

Las disposiciones anteriores son también objeto de desarrollo a través de la Orden EHA/35/2008, de 14 de enero, por la que se desarrollan las normas relativas a la contabilidad de las referidas instituciones, la determinación del patrimonio, el cómputo de los coeficientes de diversificación del riesgo y determinados aspectos de las instituciones de inversión colectiva cuya política de inversión consiste en reproducir, replicar o tomar como referencia un índice bursátil o de renta fija, y por la que se habilita a la Comisión Nacional del Mercado de Valores a su desarrollo, así como de la Orden EHA/888/2008, de 27 de marzo, sobre operaciones de la IIC de carácter financiero con instrumentos financieros derivados y por la que se aclaran determinados conceptos del RIIC.

Las IIC se definen en Ley 25/2003 como aquellas que tiene por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público a gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos.

Las actividades cuyo objeto sea distinto del mencionado no tendrán el carácter de inversión colectiva. Asimismo, aquellas entidades que no satisfagan los requisitos establecidos en esta Ley no podrán constituirse como IIC.

Los IIC revestirán la forma de sociedad de inversión o fondo de inversión y podrán tener carácter de financiero o no financiero, en los términos establecidos en el título III de esta Ley. Las de carácter financiero (párrafo primero del art. 29) se caracterizan porque intervienen la mayor parte de su capital o patrimonio en activos financieros, tales como acciones, pagarés, instrumentos derivados, depósitos, etc. (como, por ejemplo, las SICAV); y las de carácter no financiero, por invertir en activos de otra naturaleza, como por ejemplo, inmuebles, obras de arte, etc. (vid. art.34 LIIC que contiene una definición de carácter residual, por oposición a la de las IIC de carácter financiero).

La primera nota pone de manifiesto el carácter abierto de este tipo de entidades, puesto que está pensadas para servir a una multitud de inversores.

La segunda implica que la gestión del patrimonio no pueda servir a intereses individuales sino colectivos, de forma que cuando el inversor aporta un bien a la entidad pasa a ser común, y por tanto, los resultados se consideran como colectivos.

Y el patrimonio debe gestionarse de forma activa; es decir, no se trata únicamente de tener los bienes, sino de obtener el máximo rendimiento de ellos.

Una cuarta característica es el principio de diversificación de la inversión.

Las IIC deberán tener una cifra de capital mínimo y un número mínimo de accionistas (100) de conformidad con lo establecido en la normativa.

En cuanto al régimen fiscal previsto en el IS, debe destacarse que el aspecto más importante no se regula en los arts. 57 a 60 TRLIS relativo al régimen especial de IIC, sino en el art. 28.5 TRLIS en el que se establece un tipo de gravamen del 1 por ciento para las IIC que se benefician en este régimen especial.

El art. 28.5 a), b), c) y d) TRILS (redacción disp.final 1ª Ley 11/2009, de 26 de octubre) prevé un tipo de gravamen especial de 1 por ciento para:

a) Las sociedades de inversión de capital variable (SICAVs) reguladas por la Ley 35/2003 de Instituciones e Inversión Colectiva, siempre que el número de accionistas requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 9.4 , es decir, 100, aunque reglamentariamente podrá disponerse un umbral distinto, atendiendo a los distintos tipos de activos en que la sociedad materialice sus inversiones, a la naturaleza de sus accionistas o la liquidez de la sociedad).

b) Los fondos de inversión de carácter financiero previsto en la citada Ley, siempre que el número de partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en art. 5.4 esto es, como mínimo 100 partícipes, aunque reglamentariamente podrá disponerse un umbral distinto, atendiendo a los distintos tipos de activos en los que la IIC materialice sus inversiones, a la naturaleza de los partícipes o la liquidez del fondo.

c) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria distintos de los previstos en la letra d) siguiente, siempre que el número de accionistas o partícipes requerido sea, como mínimo, 100 y que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento.

4.2) En segundo lugar, y como tanto al escrito rector como la contestación a la demanda, se refieren expresamente a ellas procede, por su practicada identidad con el caso de autos, reproducir la sentencia de esta Sala y Sección de 31 de marzo de 2012, recurso 14/2007 . (en esa misma fecha se dictaron sentencia en los recursos 15/2007, 17/2007, con igual problemática en todos ellos, referidas a la discriminación existente a raíz del distinto trato fiscal dado a los Fondos de Pensiones Holandeses, respecto del atribuido a los fondos de Pensiones Españoles.)

La cita de esta sentencia, firme, al no haber sido recurrida por la representación del Estado, al igual que las antes referidas, resulta sumamente relevante pues en la misma se consideraba que existía una discriminación por razón de la nacionalidad contraria al artículo 56 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, con cita expresa de la jurisprudencia del TJUE, en materia de imposición directa.

"

"PRIMERO .- El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación del fondo de pensiones holandés FONDO DE PENSIONES ABP STICHTING PENSIOENFONDS, en adelante ABP , contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de noviembre de 2006, desestimatoria de la reclamación económico administrativa formulada, en única instancia, contra acuerdos de liquidación provisional que, a su vez, desestiman la solicitud de devolución de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a los 4 trimestres del ejercicio 2001. Y cuantía la de mayor importe de las devoluciones solicitadas de 679.535,65 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

1.- La Entidad reclamante formula solicitudes de devolución de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a los cuatro trimestres del ejercicio 2001. Las cuatro solicitudes se basan en idénticos argumentos y pretensiones. La Entidad solicita la devolución de retenciones soportadas en exceso en los dividendos percibidos por la entidad, Fondo de Pensiones residente en Holanda, y satisfechos por entidades residentes en España. La Entidad solicitante se refiere a la aplicabilidad del Derecho Comunitario y en especial a los principios comunitarios de no discriminación y de libre circulación de capitales y a su primacía sobre la norma interna española. El Jefe de la Unidad Operativa de Gestión de la Delegación de Madrid de la AEAT dicta cuatro acuerdos, cada uno de ellos referido a un trimestre del ejercicio 2001, por los que, en base al artículo 133 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003) acuerda practicar liquidación provisional de acuerdo con los datos que fueron declarados por la propia Entidad en el modelo 215 de Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que reflejaban unas retenciones a ingresar de 273.772,01 € en el primer trimestre, 605.357,80 € en el segundo trimestre, 679.535,65 € en el tercer trimestre y 228.789,58 € en el último trimestre del ejercicio 2001. De dichas liquidaciones no resulta cuota a devolver en ningún ejercicio ya que confirmaban la retención practicada. El acuerdo se remite al artículo 11 de la Ley 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y al Convenio de Doble Imposición entre el Estado Español y los Países Bajos y concluye que en ninguna de estas normas se

establece la exención de los dividendos obtenidos por los Planes y Fondos de Pensiones localizados en los Países Bajos.

2.- Contra los anteriores acuerdos interpone la Entidad reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que se tramita con RG: 3653/2005 y en la que la Entidad impugna los cuatro acuerdos de liquidación provisional por las que se desestimaban las solicitudes de devolución de retenciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes referidas a los cuatro trimestres del ejercicio 2001. El reclamante solicita la tramitación y resolución acumulada de los mismos y manifiesta en síntesis que la Ley 41/98 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en su redacción vigente en el ejercicio 2001 establecía una retención del 18% a los dividendos satisfechos por entidades residentes; por otra parte el Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Holanda limita al 15% el gravamen máximo sobre los dividendos pagados por entidades españolas a residentes en los Países Bajos. En base a dicha normativa el fondo de pensiones holandés STILCHTING PENSIOENFONDS ABP soportó durante los cuatros trimestres del año 2001 retenciones, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, equivalentes al 15% de los dividendos recibidos de sus inversiones en acciones cotizadas españolas. Las retenciones soportadas alcanzaron los importes antes señalados (273.772,01 € en el primer trimestre, 605.357,80 € en el segundo trimestre, 679.535,65 € en el tercer trimestre y 228.789,58 € en el último trimestre del ejercicio 2001). ABP es un fondo de pensiones constituido de acuerdo con la legislación holandesa, un Estado Miembro de la Unión Europea y su naturaleza jurídica, finalidad y modalidades de actuación son idénticas a las de los fondos de pensiones españoles. Conforme a los Principios de Derecho Comunitario, la entidad reclamante considera que los dividendos procedentes de sus inversiones en empresas españolas no deben estar sujetos a imposición directa, pues así ocurre cuando el perceptor de los dividendos es un fondo de pensiones español. Se refiere el reclamante al artículo 26.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades Español, en virtud del cual los fondos de pensiones "regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones" tributan al 0%, lo que implica una exención total sobre los dividendos percibidos por estos fondos de entidades españolas. La aplicación de la normativa española en este caso discrimina a los perceptores por razón de su nacionalidad y vulnera la libre circulación de capitales comunitaria. El reclamante extracta algunos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas confirmando la primacía de la Libre Circulación de Capitales sobre las normas fiscales nacionales. Según la entidad reclamante, de los argumentos expuestos en la anterior alegación se extrae sin duda alguna, el derecho de ésta a la devolución de las retenciones solicitada inicialmente. La primacía del Derecho Comunitario exige ignorar cualquier norma impositiva nacional que se oponga al mismo, sin esperar a que el poder legislativo la derogue o a que el Tribunal de Justicia se pronuncie expresamente. No obstante, señala el reclamante que si el Tribunal Económico Administrativo Central albergase dudas sobre la compatibilidad de la norma denunciada con el derecho Comunitario, se proceda a elevar cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en base al artículo 234 del Tratado de la Unión Europea .

3.- El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 8 de noviembre de 2006 desestimó la reclamación, desestimación que constituye el objeto de este recurso.

SEGUNDO. La recurrente aduce como motivos de impugnación:

- Improcedencia de exigir un 15% del Impuesto sobre los dividendos percibidos por un Fondo de Pensiones residente en la Unión Europea, por mandato de la libre circulación de capitales prevista en el artículo 56 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, principio con eficacia directa y primacía sobre la legislación española.

- Aplicabilidad directa de algunas normas de Derecho Comunitario y postura del TEAC al respecto.
- El principio de libre circulación de capitales y el criterio de comparabilidad.

Al igual que los Fondos de Pensiones españoles conforme a la normativa española, ABP está exenta del Impuesto sobre Sociedades en Holanda. Por ello no tiene derecho a obtener como devolución en su país de residencia de los impuestos soportados en España que de esta forma se convierten en un impuesto definitivo al no poderse recuperar de ningún modo las cantidades pagadas.

- Jurisprudencia del TJCE.
- Modificaciones recientes en la legislación española para evitar restricciones a la libre circulación de capitales comunitaria. Se citan expresamente las Leyes 22/2005, de 18 de noviembre, que incorpora al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea; y 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.

TERCERO. El "thema debati" del presente recurso está perfectamente resumido en el fundamento segundo de la resolución recurrida en los siguientes términos:

"SEGUNDO: La cuestión principal que plantea el expediente y que resulta de los antecedentes expuestos es sí, de la aplicación del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del artículo 12 del Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y Holanda resulta una discriminación para los fondos de pensiones que perciben en España rentas pero que son residentes en otro Estado Miembro de la Unión Europea respecto a los Fondos de Pensiones que tienen su residencia en el Estado Español. El artículo 24 de la Ley 41/98 recoge el hecho imponible del impuesto y establece: " Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente" . Según el apartado a) del artículo 5 son contribuyentes por este Impuesto : "a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6.º de esta Ley , que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Y del artículo 12 de la misma norma se extrae que "1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (...) f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario: a') Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 131 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades ." Respecto de la deuda tributaria el artículo 24.1.g.a') en la redacción vigente en el ejercicio 2001 establecía un tipo de gravamen del 18% para los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una Entidad. Por su parte el Convenio Hispano- Holandés para evitar la Doble Imposición establece en su artículo 10 que los dividendos pagados por una Sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado, pueden someterse a imposición en el Estado en el que reside la Sociedad pagadora de los dividendos, pero el Impuesto no puede exceder del 15%. Los acuerdos ahora impugnados se adecuan a la normativa expuesta y confirman la procedencia de las retenciones a cuenta soportadas por la entidad reclamante, fondo de pensiones holandés, por los dividendos que ha percibido de otras entidades residentes en territorio español. Por su parte el artículo 26 de la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades respecto del tipo de gravamen del impuesto establece en su apartado 6 "Tributarán al tipo del 0 por 100 los fondos de pensiones regulados por la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones." La Entidad reclamante entiende que la aplicación de las normas expuestas vulnera el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad, ya que un fondo de pensiones español que percibe dividendos tributa al 0% mientras que si el que lo percibe, como en este caso, es un fondo de pensiones residente en otro estado miembro, tiene que soportar una retención del 15% "

CUARTO. Y entrando ya en el fondo del asunto, comenzaremos por indicar, aunque sea brevemente, la posición que en nuestro ordenamiento jurídico ocupa el derecho comunitario y sobre los efectos que las normas comunitarias despliegan en el ámbito interno.

Como el Tribunal de Justicia declaró en 1964, en la sentencia de 15 de julio Costa/ENEL (6/1964), a la que hacen referencia ambas partes, "a diferencia de los Tratados internacionales ordinarios el Tratado de la CEE ha creado un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros desde la entrada en vigor del tratado y que se impone a sus jurisdicciones. (...) Al instituir una Comunidad de duración ilimitada, dotada de instituciones propias (...) y particularmente de poderes reales nacidos de una limitación de competencia o de una transferencia de atribuciones de los Estados a la Comunidad, éstos han limitado, aunque en unos ámbitos restringidos, sus derechos soberanos y han creado así un cuerpo jurídico aplicable a sus ciudadanos y a ellos mismos."

La integración del ordenamiento de cada país miembro, con disposiciones de Derecho comunitario, plantea el problema de su articulación especialmente cuando se produce una contradicción entre ambas disposiciones.

Aunque nada se alega en los Tratados constitutivos sobre la preeminencia de uno u otro ordenamiento, el conflicto entre el Derecho Comunitario y el Derecho nacional no puede tener otra resolución que la del reconocimiento de la primacía del primero sobre el segundo tal y como reconoce el TEAC en su resolución, y afirma el Tribunal de Justicia en reiterada jurisprudencia, sentencias de 15 de julio de 1964 Costa/ENEL (6/1964), 9 de marzo de 1978 Administración des Finances de l'Etat/Simmenthal (106/1977), 19 de junio de 1990 Factortame (C/213/1989) y otras, entre las más conocidas.

Entre otros muchos pronunciamientos en el mismo sentido, la Sentencia de 4 de junio de 1992, "Debus" (C-13/1991 y C-113/1991), estableció que "basta con recordar la jurisprudencia reiterada según la cual el juez nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones de Derecho comunitario, tiene la obligación de velar por que dichas normas surtan pleno efecto, dejando de aplicar, si fuera preciso, por su propia autoridad, cualquier disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin que tenga que solicitar o que esperar la previa supresión de ésta por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional (sentencia de 9 de marzo de 1978, "Simmenthal" (106/1997).

Puede citarse también la Sentencia de 18 de septiembre de 2003 ("Morellato") (C-416/00); según la cual "los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a garantizar la plena eficacia del artículo 30 del Tratado [al que se refería el asunto] dejando inaplicadas, por propia iniciativa, las disposiciones internas incompatibles con dicho artículo".

Nuestro Tribunal Constitucional también se ha pronunciado sobre la cuestión en muchas ocasiones. Así, por ejemplo, en la Sentencia de 11 de septiembre de 1995 (nº 130): "España es Estado miembro de las Comunidades Europeas desde el 1 de enero de 1986, de conformidad con las previsiones del artículo 93 de la Constitución Española y, por tanto, sujeto a las normas del ordenamiento comunitario que poseen efecto directo para los ciudadanos y tienen primacía sobre las disposiciones internas". Matizando, además - Sentencia de 22 de marzo de 1991 (nº 64)- que "la tarea de garantizar la recta aplicación del Derecho comunitario europeo por los poderes públicos nacionales es, pues, una cuestión de carácter infraconstitucional".

Por su parte, el Tribunal Supremo ha destacado -así, por ejemplo, la Sentencia de 13 de julio de 2004 - que "el principio de primacía del Derecho comunitario implica la prevalencia del Derecho comunitario sobre el Derecho interno en caso de conflicto. El ordenamiento jurídico comunitario, surgido de una fuente autónoma distinta de las de los Estados miembros, se integra en los ordenamientos internos. En Derecho español esta operatividad comporta la nulidad de las disposiciones de carácter general que se opongan al ordenamiento comunitario".

En conclusión, dicho principio de primacía del Derecho comunitario vincula tanto al legislador nacional que debe desechar todo derecho interno opuesto al acervo comunitario y vincula a los órganos judiciales y administrativos, para los que debe prevalecer el ordenamiento comunitario en caso de conflicto con el ordenamiento nacional.

Junto al principio de primacía del Derecho comunitario, el efecto directo es otro punto esencial del acervo comunitario. Dicho principio pone de relieve su aplicabilidad para, sin intermediación estatal alguna, engendrar derechos que entran en el patrimonio jurídico de los particulares, la posibilidad de ser invocada por éstos ante sus jueces nacionales de sus estados miembros y la obligación de los tribunales nacionales de proteger dichos derechos. Este principio se reconocía por primera vez en la sentencia de 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos (26/1962).

La manifestación del principio de primacía ha motivado la elaboración de una constante jurisprudencia en la que se considera que la incompatibilidad de una legislación nacional no puede subsanarse exclusivamente mediante la aplicación directa de las disposiciones comunitarias afectadas y ello porque la "facultad de los justiciables de invocar disposiciones directamente aplicables del tratado ante las jurisdicciones nacionales, no constituye más que una garantía mínima y no suficiente para asegurar ella sola la aplicación plena y completa del tratado." Sentencia de 20 de marzo de 1986 Comisión/Países Bajos , 15 de octubre de 1986 (72/1985).

La formulación legal del principio comunitario de no discriminación se encuentra recogida en el artículo 12, apartado 1, del Tratado de la Comunidad Europea (en adelante, TCE), tras la adopción del Tratado de Amsterdam, al disponer que: «En el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de nacionalidad».

Originariamente este principio se encuentra recogido en el artículo 7 del Tratado de Roma que fue objeto de modificación por el Tratado de Maastrich, en virtud del cual pasó a ser el artículo 6,1, que a su vez pasó a ser el 12,1, tras el Tratado de Amsterdam. En la actualidad , artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea .

Es posible observar que tal precepto, teniendo en cuenta su ubicación (en la parte dispositiva dedicada a los principios de la Comunidad) y el análisis de la jurisprudencia, constituye la manifestación primordial del principio general de igualdad en el ámbito comunitario, hasta el punto de que ha venido a identificarse por parte de la doctrina científica con el principio de igualdad de trato.

No obstante, por lo que concierne a la materia tributaria, el citado principio ha encontrado una escasa plasmación en el ordenamiento comunitario desde el punto de vista positivo, de tal forma que, en su origen, su ámbito de aplicación resultó concretado únicamente en el plano de la imposición indirecta. Este hecho respondió a la limitada incidencia del Tratado de Roma sobre el poder tributario de los Estados, que sólo permitió precisar el contenido del principio de no discriminación respecto a la imposición relativa a la producción.

Así las cosas, mientras los artículos 90 a 93 del Tratado contribuyen a que la armonización fiscal sea ya una realidad en el marco de los impuestos indirectos, por el contrario, la ausencia de normas en este sentido en el campo de la imposición directa, unida a la soberanía fiscal de los Estados, ha imposibilitado hasta la fecha la consecución de un sistema armonizado.

Sin perjuicio de ello, se ha de destacar que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha ocupado en numerosas ocasiones del tema de la imposición directa, y lo ha hecho, precisamente, a través del principio de no discriminación.

Dicha jurisprudencia se ha proyectado, como no podía ser de otra forma, en el ejercicio del poder tributario de los Estados, lo que ha conducido a articular este último de acuerdo con las exigencias derivadas de la acción de la Corte comunitaria.

Cifándonos a las manifestaciones más relevantes del Alto Tribunal en la materia que nos ocupa, resulta imprescindible detenernos, si bien sucintamente, y conforme ha destacado la más avanzada doctrina, en algunos puntos que revisten carácter esencial a fin de poder abordar ulteriormente el análisis de la cuestión debatida.

En otros términos, la prohibición de tratamiento discriminatorio en el ámbito comunitario quedaría sin efecto en caso de que resultaran impunes al examen del Tribunal de Luxemburgo aquellos criterios de distinción diferentes de la nacionalidad, pero susceptibles de acarrear desde una perspectiva fáctica el mismo o similares resultados.

De otro lado, conviene subrayar que como de la interpretación literal del artículo 7 TR parecía desprenderse únicamente la existencia de una prohibición limitada de tratamiento discriminatorio por parte de la normativa de un Estado miembro, respecto de los nacionales de otros países miembros, en relación con los nacionales de ese mismo Estado, nada impedía entonces desde la óptica del Derecho Comunitario que el ordenamiento interno de los Estados otorgara un trato desfavorable a sus propios nacionales frente a los extranjeros.

Pese a que en un primer momento, tanto los autores como la jurisprudencia estimaron que la denominada «discriminación en sentido inverso» («reverse discrimination» o «discrimination au rebours») no se encontraba prohibida por el Derecho Comunitario, pues, atendían a una interpretación en sentido restrictivo de las cláusulas de no discriminación por razón de nacionalidad y, a la vez, consideraban que nos hallábamos ante una situación puramente interna que, por su naturaleza, quedaba excluida desde un punto de vista objetivo del ámbito de aplicación del TCE; sin embargo, con el paso del tiempo asistimos a una evolución jurisprudencial altamente interesante.

Así, en el Asunto Ingetraud Sholz contra Opera Univesitaria de Cagliari y Cinzia de 23 de febrero de 1994 (C-419/92), entre otros, se afirma que los derechos derivados de las libertades fundamentales benefician a cualquier nacional de los Estados miembros, con independencia de su lugar de residencia o de su nacionalidad, que haya ejercido el derecho a la libertad de movimiento a favor de los trabajadores y que haya sido empleado en otro Estado miembro. En el mismo sentido, la sentencia de 27 de junio de 1996 (C-107-94), Asunto Asscher.

En definitiva, se entiende que no estamos ante una situación puramente interna cuando el nacional se encuentra frente a su Estado de origen en una situación equiparable a aquella en la que se hallan los nacionales de otros Estados miembros, situación que concurre en principio cuando, como acabamos de reseñar, el nacional ha ejercido las libertades del Tratado. Con esta nueva formulación del principio de no discriminación, encaminada a proteger las libertades reconocidas por el Derecho Comunitario frente a prácticas estatales restrictivas no justificadas, que se aplican incluso en perjuicio de los propios nacionales, se consigue establecer asimismo la interdicción de los supuestos discriminatorios contra estos últimos y extender la aplicación del principio de no discriminación a cualquier persona que se encuentre en una situación regida por el derecho Comunitario.

En otro orden de cosas, y avanzando un paso más, fue la Sentencia Biehl (STJCE de 8 de mayo de 1990 Klaus Biehl v. Administration des Contributions) (C- 175/88) la que posibilitó, a través de la argumentación de la Corte Comunitaria, el examen de las diferencias de régimen jurídico existentes entre la obligación personal y la obligación real de contribuir a la luz del principio de no discriminación. La cuestión se polarizaba en torno a la admisibilidad o no de la residencia fiscal del sujeto como criterio que determinara la aplicación de regímenes jurídico-tributarios distintos. La residencia, si bien no como punto de conexión o criterio de sujeción al tributo, sino como requisito a efectos de obtener la devolución del exceso ingresado a cuenta, fue declarada por el Tribunal contraria a la libertad de establecimiento, ya que supone una discriminación de los nacionales de otros Estados miembros que, normalmente, carecen de una residencia permanente en dicho Estado.

A este respecto, la Sentencia Schumacker (STJCE de 14 de febrero de 1995, Finanzamt Köln-Altstadt contra Roland Schumacker. C-279/93) -seguramente la más conocida en el ámbito fiscal, no sólo porque en el Informe del Abogado General se analizan casi todas las cuestiones resueltas por el Tribunal en esta materia, sino también porque a través de la misma se procede a consagrar criterios novedosos que contrastan con los tradicionalmente mantenidos, tanto por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico como por las modernas legislaciones fiscales- viene a sentar una importante doctrina jurisprudencial en la medida en que constata, entre otras afirmaciones, que la discriminación basada en la residencia puede vulnerar el principio de igualdad de trato del artículo 7 TR, puesto que con frecuencia los no residentes son, precisamente, no nacionales.

En cambio, tal discriminación a efectos fiscales -esto es, el distinto régimen aplicable en la obligación real y en la obligación personal- queda justificada cuando el no residente obtiene la mayor parte de sus ingresos en el Estado de residencia. Lógicamente, en este supuesto, resulta admisible que en la obligación real se excluyan determinadas deducciones (como las ligadas a la situación personal o familiar del contribuyente), dando lugar a un régimen más riguroso que se verá compensado, sin embargo, cuando se tenga en cuenta tal situación en su país de residencia.

En suma, el TJCE entiende que el artículo 48 TCE (artículo 39 tras el Tratado de Amsterdam) -relativo a la libertad de circulación de los trabajadores-, se opone a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave a un trabajador nacional de otro Estado miembro, que reside en este último país y ejerce su actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, con mayor rigor que a un trabajador que resida en el territorio

del primer Estado y desempeñe en él el mismo empleo, cuando el nacional del segundo Estado obtiene sus ingresos total o casi exclusivamente de la actividad ejercida en el primer Estado y no tiene en el segundo ingresos suficientes para hallarse sujeto en él a un impuesto que permita tener en cuenta su situación personal y familiar.

De lo anteriormente expresado se deduce, «a sensu contrario», que un no residente que no obtiene ingresos significativos en el país de residencia no puede verse privado, en el Estado donde obtiene la renta de las deducciones y ventajas reconocidas en dicho Estado a los sujetos pasivos por obligación personal. Sobre estas nuevas premisas, el Alto órgano jurisdiccional comunitario opera de forma clara y tajante un cambio de criterio jurisprudencial respecto de la doctrina mantenida hasta la fecha y, especialmente, en el Asunto Werner, STJCE de 26 de enero de 1993 (C-112/91).

Esta línea jurisprudencial resulta confirmada plenamente con ocasión de la Sentencia de 11 de agosto de 1995, recaída en el Asunto Wielockx (STJCE de 11 de agosto de 1995, Wielockx contra Inspecteur der Directe Belastingen. C-80/94), en la que el Tribunal de Luxemburgo vuelve a precisar el alcance de este supraprincipio comunitario, susceptible de ser sintetizado en la expresión: a igualdad de situación, igualdad de trato.

Descendiendo a los razonamientos del Tribunal, cabe apreciar que el factor clave al objeto de determinar la existencia o no de discriminación contraria al ordenamiento comunitario se circunscribe al estudio de dos cuestiones entrelazadas, a saber: de una parte, si en el caso concreto planteado los residentes y los no residentes se hallan en circunstancias idénticas o comparables y, de otra, si está presente algún elemento objetivo que justifique la diferencia de trato, esto es, que excluya su carácter antijurídico.

La jurisprudencia vertida en los asuntos Schumacker y Wielockx viene a reforzar la necesidad de que, como consecuencia de la diferencia de trato, concurra la restricción u obstaculización para que la discriminación se juzgue contraria al Derecho Comunitario.

En este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2003 MilkMarque y National Farmers'Union (C-137/00), señala que el principio de discriminación exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente y que no se trate de manera idéntica situaciones diferentes, a no ser que tal diferenciación esté objetivamente justificada.

Recordar, por último, que según la Sentencia del Tribunal de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst Hohorst (C-324/00), si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercerla respetando el Derecho comunitario y, en particular, deben abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad.

QUINTO. Pues bien, y tal cuestión no es puesta en duda en ningún momento en la contestación a la demanda, son varias las circunstancias que acreditan la existencia de una situación comparable en ABP y los fondos de pensiones españoles.

Así, según sus estatutos, obrantes en el expediente administrativo y la certificación de la Administración de la entidad "Los objetos del fondo son, como fondo de pensiones sectorial en beneficio de órganos gubernamentales, educativos y asociados, asegurar pensiones de empleados y dependientes, supérstites de empleados y antiguos empleados" "tanto, en forma de capital como de rentas, por causa de retiro, invalidez y/o muerte a aquellas personas que trabajan o trabajaron como empleados en los sectores de la Administración, la educación y relacionados, así como a los familiares que les sobrevivan." "Es una entidad no lucrativa."

Dicho objeto coincide con las definiciones previstas en el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre de 2002 que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones

"Artículo 1. *Naturaleza de los planes de pensiones.*

1. Los planes de pensiones definen el derecho de las personas a cuyo favor se constituyen a percibir rentas o capitales por jubilación, supervivencia, viudedad, orfandad o invalidez, las obligaciones de contribución a los mismos y, en la medida permitida por la presente Ley, las reglas de constitución y funcionamiento del patrimonio que al cumplimiento de los derechos que reconoce ha de afectarse.

2. Constituidos voluntariamente, sus prestaciones no serán, en ningún caso, sustitutivas de las preceptivas en el régimen correspondiente de la Seguridad Social, teniendo, en consecuencia, carácter privado y complementario o no de aquéllas.

Artículo 2. *Naturaleza de los fondos de pensiones.*

Los fondos de pensiones son patrimonios creados al exclusivo objeto de dar cumplimiento a planes de pensiones, cuya gestión, custodia y control se realizarán de acuerdo con la presente Ley."

Con arreglo al artículo 4 de la citada Ley, ABP podría ser considerada un fondo de pensiones, sistema empleo.

"Artículo 4. *Modalidades de planes de pensiones.*

1. En razón de los sujetos constituyentes, los planes de pensiones sujetos a esta Ley se encuadrarán necesariamente en una de las siguientes modalidades:

a) Sistema de empleo: corresponde a los planes cuyo promotor sea cualquier entidad, corporación, sociedad o empresa y cuyos partícipes sean los empleados de los mismos."

Por su parte, la Ley 11/2006, de 16 de mayo de Adaptación de la legislación española al Régimen de Actividades Transfronterizas regulado en la Directiva 2003/41 CE del Patrimonio Europeo y del Consejo, de 3-6-2003, relativa a las actividades y supervisión de los fondos de pensiones de empleo, modifica el Real Decreto Legislativo 1/2002, añadiendo un nuevo capítulo X, con la siguiente redacción:

"Artículo 37 *Definiciones.*

A los efectos de lo previsto en este Capítulo, se entenderá por:

a) Fondo de pensiones de empleo: toda institución autorizada o registrada como tal por una autoridad competente de un Estado miembro al amparo de la directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo. En el caso de España, fondos de pensiones de empleo serán los regulados en el Capítulo IV de esta Ley destinados al desarrollo de planes de pensiones de empleo.

En segundo lugar, ambos están sujetos a supervisión administrativa.

La hoy recurrente está sujeta por mandato de la normativa holandesa a la supervisión del Nederlandsche Bank (autoridad Supervisora de Pensiones y Seguros de Países Bajos) en virtud de los artículos 4 y 20 de la Ley de Pensiones y de Ahorro holandesa, según certificado obrante en autos.

Por su parte, los fondos de pensiones están sujetos a la supervisión y control de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones del Ministerio de Economía y Hacienda (art. 24 del Real Decreto Legislativo 1/2002):

"Artículo 24. *Ordenación y supervisión administrativa.*

1. Corresponde al Ministerio de Economía la ordenación y supervisión administrativa del cumplimiento de las normas de la presente Ley, pudiendo recabar de las entidades gestoras y depositarias, de las comisiones de control y de los actuarios toda la información que sea precisa para comprobar el correcto cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

2. Será de aplicación a la inspección de entidades gestoras y de fondos de pensiones lo dispuesto sobre la inspección de entidades aseguradoras en el artículo 72 de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

A falta de mención expresa en contrario en las especificaciones de los planes de pensiones o en las normas de funcionamiento de los fondos de pensiones, todas las actuaciones derivadas de la Inspección se entenderán comunicadas cuando tal comunicación se efectúe ante la entidad gestora correspondiente.

3. Las entidades gestoras de fondos de pensiones deberán facilitar a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones información sobre su situación, la de los fondos de pensiones que gestionen y la de los planes de pensiones integrados en aquéllas, con la periodicidad y el contenido que reglamentariamente se establezcan.

4. Los datos, documentos e informaciones que obren en poder del Ministerio de Economía en el ejercicio de sus funciones de ordenación y supervisión de los fondos de pensiones, salvo los contenidos en los registros administrativos de carácter público, tendrán carácter reservado.

Todas las personas que ejerzan o hayan ejercido una actividad de ordenación y supervisión en materia de fondos de pensiones, así como aquellas a quienes el Ministerio de Economía haya encomendado funciones respecto de las mismas, están sometidas al deber de secreto profesional en los mismos términos y con las mismas responsabilidades y excepciones establecidas en el artículo 75 de la Ley 30/1 995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

5. El Ministerio de Economía y Hacienda tendrá facultades de supervisión de las relaciones entre los fondos de pensiones y sus entidades gestoras con otras personas, empresas o entidades en el caso de que se les

hayan transferido funciones que tengan incidencia en la situación financiera de la entidad gestora o del fondo de pensiones o que sean de importancia para su supervisión efectiva.

La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones podrá ordenar la inspección "in situ" de las funciones transferidas a un tercero externo, para comprobar si se desarrollan de conformidad con las normas de supervisión de los planes y fondos de pensiones y sus entidades gestoras, o solicitar la actuación o asistencia del ente u órgano administrativo al que, en su caso, corresponda el control y supervisión del prestador del servicio."

Además, sus principios de actuación, es decir los del ABP, y los de los fondos españoles son idénticos.

Según consta en el certificado firmado por el Director General de ABP, obrante en el expediente, el fondo obtiene sus ingresos de las aportaciones de los empleadores -promotores- las contribuciones de los empleados -partícipes- y rentas procedentes de inversiones de forma idéntica a los fondos de pensiones españoles (art. 4 del RD 1/92)

"Artículo 4. Modalidades de planes de pensiones.

1. En razón de los sujetos constituyentes, los planes de pensiones sujetos a esta Ley se encuadrarán necesariamente en una de las siguientes modalidades:

a) Sistema de empleo: corresponde a los planes cuyo promotor sea cualquier entidad, corporación, sociedad o empresa y cuyos partícipes sean los empleados de los mismos.

En los planes de este sistema el promotor sólo podrá serlo de uno, al que exclusivamente podrán adherirse como partícipes los empleados de la empresa promotora, incluido el personal con relación laboral de carácter especial independientemente del régimen de la Seguridad Social aplicable. La condición de partícipes también podrá extenderse a los socios trabajadores y de trabajo en los planes de empleo promovidos en el ámbito de las sociedades cooperativas y laborales, en los términos que reglamentariamente se prevean.

Asimismo, el empresario individual que emplee trabajadores en virtud de relación laboral podrá promover un plan de pensiones del sistema de empleo en interés de éstos, en el que también podrá figurar como partícipe.

Varias empresas o entidades podrán promover conjuntamente un plan de pensiones de empleo en el que podrán instrumentar los compromisos susceptibles de ser cubiertos por el mismo. Reglamentariamente se adaptará la normativa de los planes de pensiones a las características propias de estos planes promovidos de forma conjunta, respetando en todo caso los principios y características básicas establecidos en esta Ley.

Reglamentariamente se podrán establecer condiciones específicas para estos planes de pensiones de promoción conjunta cuando se constituyan por empresas de un mismo grupo, por pequeñas y medianas empresas, así como por varias empresas que tengan asumidos compromisos por pensiones en virtud de un acuerdo de negociación colectiva de ámbito superior al de empresa.

Dentro de un mismo plan de pensiones del sistema de empleo será admisible la existencia de subplanes, incluso si éstos son de diferentes modalidades o articulan en cada uno diferentes aportaciones y prestaciones. La integración del colectivo de trabajadores o empleados en cada subplan y la diversificación de las aportaciones del promotor se deberá realizar conforme a criterios establecidos mediante acuerdo colectivo o disposición equivalente o según lo previsto en las especificaciones del plan de pensiones.

Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo de la presente Ley, cuando en el convenio colectivo se haya establecido la incorporación de los trabajadores directamente al plan de pensiones, se entenderán adheridos al mismo, salvo que, en el plazo acordado a tal efecto, declaren expresamente por escrito a la comisión promotora o de control del plan que desean no ser incorporados al mismo. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de que, en su caso, el convenio condicione las obligaciones de la empresa con los trabajadores a la incorporación de éstos al plan de pensiones."

Por otra parte, la Administración de ABP certifica que el fondo opera con sujeción a los principios de no discriminación de partícipes, capitalización de inversiones mediante sistemas financieros y actuariales, no revocabilidad de las aportaciones, atribución de los derechos a los partícipes y supervisión administrativa, principios recogidos a su vez en el artículo 8 del Real Decreto Legislativo 1/92 .

"Artículo 8 Aportaciones y prestaciones.

1. Los planes de pensiones se instrumentarán mediante sistemas financieros y actuariales de capitalización que permitan establecer una equivalencia entre las aportaciones y las prestaciones futuras a los beneficiarios.

Dichos sistemas financieros y actuariales deberán implicar la formación de fondos de capitalización, provisiones matemáticas y otras provisiones técnicas suficientes para el conjunto de compromisos del plan de pensiones.

En todo caso deberá constituirse un margen de solvencia mediante las reservas patrimoniales necesarias para compensar las eventuales desviaciones que por cualquier causa pudieran presentarse.

Las normas de constitución y cálculo de los fondos de capitalización, provisiones técnicas y del margen de solvencia se establecerán en el Reglamento de esta Ley.

2. El plan podrá prever la contratación de seguros, avales y otras garantías con las correspondientes entidades financieras para la cobertura de riesgos determinados o el aseguramiento o garantía de las prestaciones.

3. Las contribuciones o aportaciones se realizarán por el promotor o promotores y por los partícipes, respectivamente, en los casos y forma que, de conformidad con la presente Ley, establezca el respectivo plan de pensiones, determinándose y efectuándose las prestaciones según las normas que el mismo contenga.

4. La titularidad de los recursos patrimoniales afectos a cada plan corresponderá a los partícipes y beneficiarios.

5. Las fechas y modalidades de percepción de las prestaciones serán fijadas libremente por partícipe o por el beneficiario, en los términos que reglamentariamente se determinen, y con las limitaciones que, en su caso, se establezcan en las especificaciones de los planes.

6. Las contingencias por las que se satisfarán las prestaciones anteriores podrán ser:

a) Jubilación: para la determinación de esta contingencia se estará a lo previsto en el Régimen de Seguridad Social correspondiente.

Cuando no sea posible el acceso de un partícipe a la jubilación, la contingencia se entenderá producida a partir de la edad ordinaria de jubilación en el Régimen General de la Seguridad Social, en el momento en que el partícipe no ejerza o haya cesado en la actividad laboral o profesional, y no se encuentre cotizando para la contingencia de jubilación para ningún Régimen de la Seguridad Social. No obstante, podrá anticiparse la percepción de la prestación correspondiente a partir de los sesenta años de edad, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Los planes de pensiones podrán prever el pago de la prestación correspondiente a la jubilación en caso de que el partícipe, cualquiera que sea su edad, extinga su relación laboral y pase a situación legal de desempleo a consecuencia de expediente de regulación de empleo aprobado por la autoridad laboral. Reglamentariamente podrán establecerse condiciones para el mantenimiento o reanudación de las aportaciones a planes de pensiones en este supuesto.

A partir del acceso a la jubilación, el partícipe podrá seguir realizando aportaciones al plan de pensiones. No obstante, una vez iniciado el cobro de la prestación de jubilación o el cobro anticipado de la prestación correspondiente a jubilación, las aportaciones sólo podrán destinarse a las contingencias de fallecimiento y dependencia. El mismo régimen se aplicará cuando no sea posible el acceso a la jubilación, a las aportaciones que se realicen a partir de la edad ordinaria de jubilación. Reglamentariamente podrán establecerse las condiciones bajo las cuales podrán reanudarse las aportaciones para jubilación con motivo del alta posterior en un Régimen de Seguridad Social por ejercicio o reanudación de actividad.

Lo dispuesto en este párrafo a) se entenderá sin perjuicio de las aportaciones a favor de beneficiarios que realicen los promotores de los planes de pensiones del sistema de empleo al amparo de lo previsto en el apartado 3 del artículo 5 de esta Ley.

b) Incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez, determinadas conforme al Régimen correspondiente de Seguridad Social.

Reglamentariamente podrá regularse el destino de las aportaciones para contingencias susceptibles de acaecer en las personas incurso en dichas situaciones.

c) Muerte del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas.

d) Dependencia severa o gran dependencia del partícipe regulada en la Ley de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia.

A efectos de lo previsto en la disposición adicional primera de esta Ley , las contingencias que deberán instrumentarse en las condiciones establecidas en la misma serán las de jubilación, incapacidad, fallecimiento y dependencia previstas respectivamente en los párrafos a), b), c) y d) anteriores.

Los compromisos asumidos por las empresas con los trabajadores que extingan su relación laboral con aquéllas y pasen a situación legal de desempleo a consecuencia de un expediente de regulación de empleo, que consistan en el pago de prestaciones con anterioridad a la jubilación, podrán ser objeto de instrumentación, con carácter voluntario, de acuerdo con el régimen previsto en la disposición adicional primera de esta Ley , en cuyo caso se someterán a la normativa financiera y fiscal derivada de ésta.

7. Constituyen derechos consolidados por los partícipes de un plan de pensiones los siguientes:

a) En los planes de pensiones de aportación definida, la cuota parte que corresponde al partícipe, determinada en función de las aportaciones, rendimientos y gastos.

b) En los planes de prestación definida, la reserva que le corresponda de acuerdo con el sistema actuarial utilizado.

8. Los partícipes sólo podrán hacer efectivos sus derechos consolidados en los supuestos de desempleo de larga duración o de enfermedad grave. Reglamentariamente se determinarán estas situaciones, así como las condiciones y términos en que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en tales supuestos. En todo caso, las cantidades percibidas en estas situaciones se sujetarán al régimen fiscal establecido por la Ley para las prestaciones de los planes de pensiones.

Los derechos consolidados en los planes de pensiones del sistema asociado e individual podrán movilizarse a otro plan o planes de pensiones por decisión unilateral del partícipe o por pérdida de la condición de asociado del promotor en un plan de pensiones del sistema asociado o por terminación del plan.

Los derechos económicos de los beneficiarios en los planes de pensiones del sistema individual y asociado también podrán movilizarse a otros planes de pensiones a petición del beneficiario, siempre y cuando las condiciones de garantía y aseguramiento de la prestación así lo permitan y en las condiciones previstas en las especificaciones de los planes de pensiones correspondientes. Esta movilización no modificará la modalidad y condiciones de cobro de las prestaciones.

No obstante, los derechos consolidados de los partícipes en los planes de pensiones del sistema de empleo no podrán movilizarse a otros planes de pensiones, salvo en el supuesto de extinción de la relación laboral y en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, y sólo si estuviese previsto en las especificaciones del plan, o por terminación del plan de pensiones. Los derechos económicos de los beneficiarios en los planes de empleo no podrán movilizarse, salvo por terminación del plan de pensiones.

Los derechos consolidados del partícipe en un plan de pensiones no podrán ser objeto de embargo, traba judicial o administrativa, hasta el momento en que se cause el derecho a la prestación o en que se hagan efectivos en los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración.

9. A instancia de los partícipes deberán expedirse certificados de pertenencia a los planes de pensiones que, en ningún caso, serán transmisibles.

10. Las prestaciones de los planes de pensiones deberán ser abonadas al beneficiario o beneficiarios previstos o designados, salvo que mediara embargo, traba judicial o administrativa, en cuyo caso se estará a lo que disponga el mandamiento correspondiente."

Finalmente destacar que ABP, y esta afirmación no resulta combatida por la Administración, está exento del Impuesto sobre Sociedades respecto de sus actividades relacionadas con el fondo de pensiones en Holanda, al igual que sucede con los fondos españoles en la normativa española. Exentos, en el Impuesto sobre Sociedades, con derecho a devolución de las retenciones soportadas, a diferencia de lo que ocurre con las entidades no residentes, a las que se practica una retención definitiva a cuenta del IRNR.

SEXTO. Expuestas las consideraciones anteriores, todas ellas acreditativas de la existencia de una situación comparable entre la recurrente y los fondos españoles, procede recordar que el artículo 56 CE (actual artículo 63) prohíbe las restricciones de los movimientos de capitales sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 58 CE . De los apartados 1 y 3 de este último artículo resulta que los Estados miembros pueden distinguir en su Derecho fiscal entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes siempre que esta distinción no constituya ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

A este respecto, ha de añadirse que el artículo 58 CE , apartado 1, que, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales debe ser objeto de una interpretación estricta, no puede

interpretarse en el sentido de que cualquier legislación fiscal que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar en que inviertan sus capitales sea automáticamente compatible con el Tratado (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2004, Lenz, C-315/02, Rec. p.I 7063, apartado 26).

Pues bien, en el caso de autos, no existe ni se aduce por la Administración causa objetiva que permita excluir ese carácter discriminatorio, situándose en ambos casos la fuente del ingreso en España, puesto que la normativa controvertida únicamente tiene por objeto los dividendos percibidos de las sociedades residentes en territorio español.

Además, nos encontramos con una tributación con arreglo a un tipo único que va ligado solamente a la condición de residente o no residente del contribuyente. En lo que respecta al CDI sólo neutraliza parcialmente la carga fiscal soportada en España por los no residentes. Es decir, la tributación de los fondos de pensiones hoy enjuiciada no responde a una diferencia de situación, en el sentido del artículo 58, apartado 1, derivada del lugar de residencia de los contribuyentes.

En definitiva, por el simple hecho de su residencia fiscal ABP sufre un tratamiento discriminatorio sobre la inversión de sus reservas en acciones de sociedades españolas, ya que el rendimiento que obtenga siempre será un 15% inferior al que podrá conseguir un fondo de pensiones español que invierta en idénticos activos.

Y esa discriminación por razones de residencia fiscal, a juicio de la Sala, supone una limitación a la libre circulación de capitales por nacionalidad prohibida por el Tratado, tal como ha señalado la jurisprudencia del TJCE.

En efecto, en orden a la fiscalidad aplicable a los dividendos, en el asunto C-35/98 VerKooijen de 6 de junio 2000, citado en la demanda, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, sentencia la incompatibilidad con el Tratado CE de una medida que preveía un tratamiento fiscal distinto para los dividendos nacionales y para los dividendos entrantes.

En la actualidad, el artículo 56 y por ende, el artículo 1 de la Directiva 88/361, tiene efecto directo (asuntos C-358-93 y C-416/93, Bordes y otros, Recurso 1995-I- 361; y asunto C-35/98 Verkooijen 2000) y valor orientativo, aunque no exhaustivo, las listas de los Anexos de la Directiva 83/361 (C-222/97, Trummer y Mayer Rec. 1999, P.I-1661 y C-35/98 Verkooijen)

En sentencia de 14 de diciembre de 2006, C-170/95, DenKavit, al que también se refiere el escrito rector, relativo a los dividendos salientes, el Tribunal confirma que la imposición de una mayor carga fiscal a los pagos salientes de dividendos e intereses que a los pagos nacionales por el mismo concepto es contraria a las libertades consagradas por el Tratado.

Por otra parte, no debe olvidarse la Directiva 88/361 del Consejo, de 24 de junio, en lo que se contienen normas de liberalización, se liberaliza de forma plena y total los movimientos de capitales, de manera incondicional, obligando a suprimir las restricciones a los movimientos de capitales. Y aunque en su Anexo 5 se contienen 13 apartados, ello no supone límite al concepto de movimientos de capitales.

En resumen esa discriminación por razón de la nacionalidad resulta contraria al artículo 56,1, del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, conforme al cual "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."

SÉPTIMO. Por último y en torno al planteamiento de la cuestión prejudicial prevista en el artículo 234 TCE debe recordarse la doctrina del Tribunal de Justicia, declarando que "la aplicación correcta del Derecho comunitario puede imponerse con tal evidencia que no deje lugar a ninguna duda razonable sobre la manera de resolver la cuestión planteada" y que antes de producirse una usurpación de las funciones que como intérprete supremo del derecho comunitario le corresponde "antes de llegar a la conclusión de la existencia de tal situación, la jurisdicción nacional debe estar convencida que la misma evidencia se impondría igualmente a las jurisdicciones de otros Estados miembros y al Tribunal de Justicia. Sólo si estas condiciones se cumplen, la jurisdicción nacional puede abstenerse de someter dicha cuestión al Tribunal de Justicia y resolverla bajo su propia responsabilidad (Sentencia 6 de octubre de 1982 Cilfit/Ministere de la Santé)", por lo que no se considera necesario plantear la cuestión prejudicial solicitada por la parte con carácter subsidiario a la pretensión principal suscitada en la demanda, a fin de obtener un fallo interpretativo que se impone con toda evidencia más aún cuando el cauce del artículo 234 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea únicamente resulta obligatorio para el órgano judicial que resuelve en última instancia.

Y para esta Sala, no existe ninguna duda razonable a la luz de las consideraciones expuestas y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada, asuntos Verkooijen C-35/98 y DenKavit C-170/05, conforme a la doctrina de "l'acte clair", de la referida discriminación.

Hay que señalar, además, en cuanto a la eficacia de las sentencias del TCE, que de su propia doctrina se deducen varios principios, entre ellos -tal como los recoge la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2004; recurso nº 52/2002), que cuando sus sentencias constaten "la incompatibilidad de una norma nacional con el Derecho comunitario, no están revestidas de una especie de eficacia supratemporal que permita hacer abstracción de las diversas situaciones jurídicas nacionales, de hecho y de derecho, a las que eventualmente resulten aplicables. Por el contrario, su eficacia debe ser referida a aquellas situaciones jurídicas que, según el

Derecho interno, sean aún susceptibles de controversia o de revisión y que, por ello, puedan someterse a la decisión de un órgano jurisdiccional".

En definitiva, se debe reconocer el derecho de la recurrente a recibir exentos de tributación española los dividendos procedentes de entidades que cotizan en nuestro país.

Ello implicará ignorar las previsiones de la Ley del IRNR y del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y los Países Bajos, pues aunque formalmente están en vigor a los efectos aquí controvertidos carecen de toda eficacia pues vulneran el principio de libre circulación de capitales consagrado en el artículo 56 del Tratado CE .

Además, el reconocimiento de la anterior exención determina la devolución de las cuotas tributarias soportadas por ABP vía retención, cuya denegación ha motivado el presente recurso, con los correspondientes intereses de demora.

Destacar al respecto que la Ley 2/2010, de 1 de marzo, norma que entró en vigor el 3 de marzo, y con efectos desde el 1 de enero de 2010, con algunas salvedades, ha modificado el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes , aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, añadiendo la letra K, al apartado 1, del artículo 14 , con la siguiente redacción:

«Artículo 14. *Rentas Exentas.*

1. Estarán exentas las siguientes rentas:

k) Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Se consideran fondos de pensiones equivalentes aquellas instituciones de previsión social que cumplan los siguientes requisitos:

- Que tengan por objeto exclusivo proporcionar una prestación complementaria en el momento de la jubilación, fallecimiento, incapacidad o dependencia en los mismos términos previstos en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones.

- Que las contribuciones empresariales que pudieran realizarse se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación, transmitiéndole de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.

- Que cuenten con un régimen fiscal preferencial de diferimiento impositivo tanto respecto de las aportaciones como de las contribuciones empresariales realizadas a los mismos. Dicho régimen debe caracterizarse por la tributación efectiva de todas las aportaciones y contribuciones así como de la rentabilidad obtenida en su gestión en el momento de la percepción de la prestación.»

que no viene sino a confirmar la discriminación apreciada por la Sala de la que se ha hecho eco el propio legislador para el futuro.

Cabe también añadir, por su importancia, la STCE de 6 de octubre de 2009 (Sala Primera C-562/07) en la que el citado Tribunal ha declarado "que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 56 CE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al tratar de forma diferente, hasta el 31 de diciembre de 2006, las ganancias patrimoniales obtenidas en España según que los sujetos pasivos fuesen residentes o no residentes." Y todo ello con relación a la situación anterior de los no residentes respecto de sus ganancias patrimoniales, reguladas por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, artículo 25,1, letra f .

En este mismo sentido ha de ser interpretado el auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 18 de enero de 2007, archivando el asunto C-47/05 , seguido por la Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de España, resolución aducida por la Abogacía del Estado en la impugnación del recurso de súplica formulado por la parte actora contra el auto de 16 de noviembre de 2009, si se tienen en cuenta las razones expuestas por la propia Comisión en su escrito de desistimiento:

"Durante la fase escrita del procedimiento, la legislación española objeto de litigio ha sido modificada mediante la Ley 22/2005 de 18 de noviembre de 2005. Con la nueva normativa, las ventajas fiscales controvertidas se extienden a las instituciones de jubilación profesional mencionadas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo (DO C 235 de 23.9.2003, p.10), resolviendo las objeciones formuladas por la Comisión

en lo referente a las instituciones establecidas en el territorio de la Comunidad. Por lo que respecta a las instituciones establecidas en los países miembros de la AELC, que lo son igualmente del EEE, las disposiciones de la directiva 2003/41 se han hecho extensivas al EEE mediante Decisión 88/2006 del Comité Mixto de 7 de julio de 2006 (DO L 289 de 19.10.2006, p.26). De este modo, la infracción al Derecho comunitario objeto de la demanda ha dejado de existir.

Por ello, la Comisión considera que ya no existe interés en que el Tribunal de Justicia declare que el Reino de España ha cometido la infracción de que se trata en el pasado. Por consiguiente, la Comisión tiene el honor de informar al Tribunal de Justicia que desea desistirse del recurso."

Es de recordar que la Comisión había solicitado del Tribunal:

"-Declare que el Reino de España, al haber adoptado y mantenido en vigor, en materia de seguros de vida y pensiones, un régimen por el que la desgravación fiscal (artículo 48 de la Ley 40/1998) se aplica exclusivamente a las contribuciones que se realizan en el marco de contratos celebrados con entidades establecidas en España y no, en cambio, a las realizadas en el marco de contratos celebrados con entidades constituidas en otros Estados miembros, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 39, 43, 49 y 56 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y de los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE;

-Condene en costas al Reino de España."

OCTAVO. De conformidad con el artículo 139,1, de la LRJCA de 13 de julio de 1998, no se aprecian circunstancias de mala fe o temeridad que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora D^a María José Bueno Ramírez, en nombre y representación del fondo de pensiones holandés FONDO DE PENSIONES ABP STICHTING PENSIOENFONDS (ABP), contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de noviembre de 2006, a que las presentes actuaciones se contraen, y consecuentemente, los acuerdos de liquidación de que trae causa, los cuales anulamos por no ser conformes a derecho, según los fundamentos de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración, incluida la práctica de las correspondientes devoluciones y de los pertinentes intereses de demora, sin expresa imposición de costas."

4.3) La Ley 2/2010, de 1 de marzo, transpone determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y modifica la Ley de Impuesto sobre la Renta de No Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se introducen modificaciones en el Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, referidas a los artículos 14 , 24 y 31 del mismo, que tienen por objeto favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario.

Y en su art. 4 dos, añade una nueva letra al artículo 14.1 del TRLIRN, en los siguientes términos:

"Estarán exentas las siguientes rentas:

1 Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios: no obstante en ningún caso la aplicación de esta exención podrá dar lugar a una tributación inferior a la que hubiera resultado de haberse aplicado a dichas rentas el mismo tipo de gravamen por el que tributan en el Impuesto sobre Sociedades las instituciones de inversión colectiva residente en territorio español.

Lo dispuesto en el apartado se aplicará igualmente a las instituciones de inversión colectiva residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito un convenio con

España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria."

4.4) La recurrente ha acreditado (doc. Nº 1 de los acompañados a la demanda) que es un OICVM constituida como Sociedad de Inversión de Capital Variable, que reúne los requisitos establecidos por la Directiva CEE 85/611 de 20 de diciembre, en versión, modificada por la Directiva OICVM 2009/65/CE de 13 de julio, por la que se armoniza la legislación de los Estados Miembros en materia de organismos de inversión colectiva de valores mobiliarios.

Asimismo ha acreditado (folio 160 del expediente) que es residente en Reino Unido, miembro de la U.E., cuestión que la Administración no pone en duda.

En realidad las objeciones contenidas en el escrito de contestación a la demanda, nos referimos principalmente a las páginas 4 a 9 ambas inclusive, como señala la parte en su escrito de conclusiones, se refieren propiamente a otro recurso, el 692/2010, interpuesto por la entidad Fidely Investments Funds, en el que se dictó sentencia por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, nº 1083/2012, el 5 de diciembre de 2012 . Es preciso, en este sentido reseñar que la citada contestación hace referencia, por ejemplo, en su pag. 5, "al el informe jurídico de unos abogados británicos..." que no existe en autos o que la demanda cita la C.D.G.T.V 2522-11 (pag. 10), lo que no resulta exacto.

4.5) El tipo de gravamen de las Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España está regulado en el artículo 28.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que establece: "5. Tributarán al tipo del 1 por 100: a) Las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que el número de accionistas requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 9.4 b) Los fondos de inversión de carácter financiero previstos en la citada Ley , siempre que el número de partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 5.4." El tipo de gravamen de los OICVM residentes en el extranjero estaba regulado en el periodo al que se refiere el recurso, en el artículo 25.1.f) del Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre la Renta de no Residentes que establece un tipo de gravamen del 15% hasta el 31 de diciembre de 2006, y del 18% a partir del 1 de enero de 2007. y eso que tanto unas como otras, son perfectamente comparables por estar amonizadas en la Directiva 2009/65/ CE, antigua Directiva 85/611/Ce, cumplen los mismos requisitos en cuanto a su creación y al desarrollo de su actividad, actuando además, en un mercado único y conforme a una regulación uniforme.

Y como decimos en la sentencia de esta Sala de 31 de marzo de 2010 , por el simple hecho de su residencia fiscal la reclamante ha sufrido un tratamiento discriminatorio sobre sus inversiones en acciones de sociedades españolas, ya que el rendimiento que obtenga siempre será un 14% inferior hasta el 31/12/2006 y un 17% inferior desde el 01/01/2007, al rendimiento que podría conseguir una OICVM domiciliada en España que invierta en idénticos activos. Y esa discriminación por razones de la residencia fiscal, a juicio de este Tribunal, supone una limitación a la libre circulación de capitales y una restricción a la libertad de establecimiento prohibida por el Tratado de la UE, tal y como ha señalado la Jurisprudencia del TJUE.

En efecto el artículo 18 del TFUE establece el principio de no discriminación en los siguientes términos: "En el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de nacionalidad".

Por su parte, el artículo 63 del TFUE garantiza la libre circulación de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros Estados:

"1.- 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(...)"

De esta manera interesa en este punto hacer referencia a lo razonado por el TJUE en su sentencia de Sentencia de 19 de noviembre de 2009 (asunto C- 540/07) en un caso en el que, como en el presente supuesto, la normativa interna del Estado miembro (Italia) establece un tratamiento fiscal más gravoso a los dividendos salientes satisfechos a entidades no residentes en comparación con el tratamiento que esos mismos dividendos recibirían en caso de distribuirse a sociedades residentes:

"31 Para las participaciones no comprendidas en la Directiva 90/435, corresponde a los Estados miembros determinar si debe evitarse, y en qué medida, la doble imposición económica de los beneficios distribuidos y establecer, a este efecto, de forma unilateral o mediante convenios celebrados con otros Estados miembros, mecanismos dirigidos a evitar a atenuar esta doble imposición económica. No obstante, este solo hecho no les permite aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado CE

(véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p.I-11673, apartado 54).

32. En el caso de autos, la normativa italiana exime de gravamen, hasta el límite del 95%, los dividendos distribuidos a sociedades residentes y grava el 5% restante con el tipo general del impuesto sobre sociedades, que es del 33%. Los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros están sujetos a una retención en origen con un tipo del 27%, y a instancias del interesado pueden devolverse, como máximo, 4/9 de tal importe. También puede aplicarse una retención en origen a un tipo reducido, según lo dispuesto en los distintos convenios para evitar la doble imposición cuando se cumplan determinados requisitos de participación y de duración de esta última, pero dicho tipo sigue siendo superior al que grava los dividendos distribuidos a sociedades residentes.

33. En definitiva, no se discute que la legislación italiana grava los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros a un tipo impositivo mayor que el aplicado a los dividendos distribuidos a sociedades residentes.

(...)

45. Ahora bien, tal diferencia de trato puede disuadir a las sociedades domiciliadas en otros Estados miembro de realizar inversiones en Italia. Constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 CE, apartado 1°.

En este sentido respecto a la discriminación por razón de residencia en la tributación de los dividendos salientes percibidos por OICVM armonizados a nivel comunitario, consideramos necesario reproducir lo declarado por el TJUE en su sentencia de 10 de mayo de 2012 (asunto C-338/11):

"13. Mediante sus cuestiones el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que somete a los dividendos de origen nacional repartidos a los OICVM a un trato fiscal diferente en función del lugar de residencia de la entidad beneficiaria. En particular, trata de averiguar si, en el caso de la imposición de los dividendos repartidos por sociedades residentes a OICVM no residentes, la comparación de situaciones para determinar si existe una diferencia de trato constitutiva de un obstáculo a la libre circulación de los capitales debe tener en cuenta únicamente la situación de la entidad de inversión o debe tener en cuenta además la situación de los titulares participantes.

(...)

15. De reiterada jurisprudencia resulta asimismo que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que puedan disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados / sentencias de 25 de enero de 2007, Festersen, C-370/05, Rec. p.I-1129, apartado 24; de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p I-1135, apartado 40, y de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, Re. P.I-0000, apartado 50).

16. En cuanto a si una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a los movimientos de capitales, debe recordarse que, en virtud de dicha normativa, los dividendos repartidos por una sociedad residente a un OICVM no residente, independientemente de que esté establecido en otro Estado miembro o en un tercer Estado, se gravan al tipo del 25%, a través de una retención en origen, mientras que esos dividendos no se gravan cuando se abonan a un OICVM residente.

17. Esa diferencia de trato fiscal de los dividendos entre OICVM en función del lugar de su residencia puede disuadir, por una parte, a los OICVM no residentes de realizar inversiones en sociedades establecidas en Francia y, por otra, a los inversores residentes en Francia de adquirir participaciones en OICVM no residentes.

18. En consecuencia, la referida normativa constituye una restricción de la libre circulación de capitales prohibida en principio por el artículo 63 TFUE."

Y es que una normativa como la que hoy enjuiciamos que somete a una tributación -aplicada vía retención- del 15% o 18% (según el ejercicio considerado) a los dividendos percibidos por OICVM no residentes, mientras que en el caso de que esos mismo dividendos fueran percibidos por un OICVM residente tributarían al tipo del 1%,

puede disuadir a los OICVM no residentes de realizar inversiones en sociedades establecidas en España. Consecuentemente, la tributación discriminatoria soportada por la actora en cada uno de los pagos de dividendos percibidos entre los ejercicios 2004 y 2008 constituye una restricción a la libre circulación de capitales. Tal como decimos en nuestra sentencia de 31 de marzo de 2010 .

Igualmente, consideramos que dicha restricción a la libre circulación de capitales no encuentra justificación en ninguna de las causas previstas en el art. 65.1 del TFUE , -por cuanto de acuerdo con el criterio del TJUE- esta disposición debe interpretarse en sentido estricto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, y además, tal y como establece el apartado 3 del mismo precepto "las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el art. 63."

En la citada sentencia de 10 de mayo de 2012 (asunto C-338/2011) el TJUE se pronunciaba en el sentido de considerar injustificada una restricción a la libre circulación de capitales como la que es objeto de la presente litis, sobre la base del siguiente razonamiento :

"23. Por lo tanto, las diferencias de trato permitidas por el artículo 65 TFUE , apartado 1 letra a) deben distinguirse de las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de este artículo. Según reiterada jurisprudencia, para que una normativa fiscal nacional como la contravenida en el caso de autos puede considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general (véanse la sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/97, Rc. P .I- 4071, apartado 43; de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rc. P . I.- 7477, apartado 29 y de 1 de diciembre de 2011, Comisión/Bélgica, C-250/08 , Rec. p.I-0000, apartado 51).

24. Para apreciar si las situaciones son comparables al órgano jurisdiccional remitente se pregunta, si además de la situación de los OICVM, debe tenerse en cuenta la de los partícipes de éstos.

25. A este respecto, el Gobierno francés insiste en el hecho de que los OICVM no son inversores en su propio nombre, sino entidades de inversión colectiva que actúan por cuenta de sus partícipes. Habida cuenta de que, desde el punto de vista discal, la intermediación de loa OICVM es neutra, los dividendos que perciben no están sujetos a gravamen. Por lo tanto, debe tomarse en consideración también la situación de los titulares de participaciones a efectos de determinar si la diferencia de trabajo de los dividendos abonados a los OICVM no residentes con respecto a los OICVM residentes se refiere a situaciones que nos objetivamente comparables.

26. Sin embargo, no puede acogerse esta obligación.

(...)

28. Además, únicamente deben tenerse en cuenta los criterios de distinción pertinentes establecidos por la normativa en cuestión para apreciar si la diferencia de trato que resulta de dicha normativa refleja una diferencia de situaciones objetiva. Por consiguiente, cuando un Estado miembro opta por ejercer su potestad tributaria sobre los dividendos abonados por sociedades residentes basándose únicamente en el lugar de residencia de los OICVM beneficiarios, la situación fiscal de los partícipes de éstos carecerá de pertinencia a efectos de apreciar si dicha normativa tiene carácter discriminatorio.

29. La normativa fiscal controvertida en el litigio principal establece un criterio de distinción basado en el lugar de residencia de loa OICVM al sujetar únicamente a los OICVM no residentes a una retención en origen de los dividendos que perciben.

(...)

42. Seguidamente como señala el órgano jurisdiccional remitente, en relación con una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que trata de evitar la imposición en cadena de dividendos repartidos por sociedades residentes, la situación de un OICVM beneficiario residente es comparable a la de un OICVM beneficiario no residente. (Véanse las sentencias, antes citadas, Aberdeen Property Fininvest Alpha, apartados 43 y 44 y Comisión/Alemania, apartado 58)"

Y como señala la parte, en realidad, la reforma producida con la Ley 2/2010, es consecuencia de un procedimiento de infracción que la Comisión Europea inició contra varios Estados miembros de la U.E., entre ellos España, por el régimen fiscal discriminatorio aplicable a los dividendos salientes como lo viene a acreditar la

enmienda nº 55 del Grupo Socialista en el Senado, acompañada por la actora a su demanda, anexo 3." Con dicha modificación pretende resolverse el expediente de infracción iniciado por la Comisión de la Unión Europea del mismo modo que sucede con los fondos de pensiones establecidos de la Unión Europea. Se trata de posibilitar que la retención práctica en territorio español sobre los dividendos percibidos por una ICC domiciliada en otro Estado miembro de la Unión Europea pueda aplicar una exención parcial y pueda obtener la devolución en similares términos a los que resuelta de aplicación a una IIC domiciliada en España"

4.6) Figuran en el expediente doc.º 5, 6 y Anexo 4 y folios 139 a 159 y 290 a 331, copia de los certificados de las retenciones practicadas a la actora, emitidas por la entidad financiera depositaria de los valores J.P. Morgan Bank National Chase. El importe de los dividendos percibidos por la actora son de 5.217.985 ¤uros entre el 1 de julio de 2004 y 1 de noviembre de 2007 y de 2.085.698,08 Euros entre el 10 de enero de 2008 y el 29 de diciembre de 2008, practicándose una retención de 833.750,78 y 312.854,72 euros, respectivamente, a un tipo de retención según los casos del 15% o del 18%

Pues bien, a la vista de los razonamientos expuestos procede acceder a la solicitud de devolución planteada por la actora, si bien, siempre limitada a las cantidades que supongan un tratamiento discriminatorio en cuanto a los OICVM extranjeros respecto de los españoles. (1%) y no al total de las retenciones que ascienden a 1.146.605,5 Euros, importe reclamado en el suplico de la demanda

4.7) Y naturalmente la devolución de las cantidades debidamente ingresadas debiera llevar consigo el abono de los correspondientes intereses de demora como declaraba la STS de 18 de septiembre de 2012 RUCD 357/2010 , antes citada y ratifica la STS de 7 de diciembre de 2012 . RUCD 2155/2011.

"Los intereses de demora viene a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de la acción de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de la acción de resarcimiento, al no compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas.

En este sentido la sentencia dictada en el recurso 3/2008 (dictada en el recurso de casación en interés de ley) realiza un examen detallado de la evolución de la devolución de ingresos indebidos a lo largo de los diversos preceptos que se le han aplicado y que en relación a la ley 58/2003 señala que: " En la nueva LGT 58/2003, de 17 de diciembre (...) se declara, en su artículo 32.2 que con la devolución de ingresos indebidos, la Administración abonará el interés de demora regulado en el art. 26 de la misma Ley (...) sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite", teniendo en cuenta que a "estos efectos, el interés de demora se devengara desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se orden el pago de la devolución", y, en su art. 221.2 que " cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido... en virtud de un acto administrativo o una resolución económica administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan".

Y en dicho Reglamento, que ha sido aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (regulador de la revisión en materia administrativa), se declara, en su arts. 15.1c) y 16.a) y c) que "el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos puede reconocer en virtud... de una resolución judicial firme", estando constituida la cantidad a devolver por la suma del importe del ingreso indebidamente efectuado, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el art. 32.2 de la Ley 58/2003 ".

Evidentemente, si el devengo de intereses se admitiera solo desde el momento de la regularización tributaria realizada con relación a los ejercicios 2002 y 2003 habría un periodo de tiempo (entre el pago y liquidación de dichos ejercicios y el momento de la regularización) en el que la administración dispondría de una cantidad que finalmente debe devolver al ahora recurrente lo que produciría un enriquecimiento injusto que proscriben tanto la norma como la jurisprudencia que acabamos de citar" (FJ 3º).

Si ello es así, resulta evidente que no es necesario el planteamiento de cuestión prejudicial alguna.

Procede por todo lo expuesto, estimar parcialmente este motivo y, por ende, parcialmente también el recurso interpuesto.

Cuarto.

Con arreglo al art. 139.1.2 de la LJCA de 29 de julio de 1998, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS EN PARTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad mercantil residente en el Reino Unido de Gran Bretaña F&C. INSTITUTIONAL INVESTMENTS FUNDS ICVC contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de septiembre de 2013, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos, así como los acuerdos de los que trae causa, por no ser conformes a derecho, declarando procedente la rectificación de las declaraciones-liquidaciones presentadas por la recurrente y ordenando la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por aquélla en el Tesoro, en los términos de esta sentencia, con los correspondientes intereses de demora de dichas sumas, desde que se realizó el ingreso indebido hasta que se ordene el pago de dicha devolución, sin imposición de costas a ninguna de las partes

Al notificarse la presente sentencia se hará indicación de recursos que prevé el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION

Leída y publicada la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de los Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.