

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064711

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 470/2016, de 28 de octubre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 13/2013

SUMARIO:

Políticas y principios del Derecho comunitario. Principio de no discriminación. Libre circulación de capitales. IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Gastos deducibles. Dividendos asociados a productos unit linked obtenidos por compañías de seguros no residentes. Las compañías de seguros dedicadas al producto *unit linked* tienen la obligación de dotar una provisión por el importe bruto de los dividendos percibidos que han invertido, gasto que regularizan en sus declaraciones por el IS, resultando que estos no tributan efectivamente. Sin embargo, las aseguradoras no residentes y sin establecimiento permanente no tienen la posibilidad de recuperar el crédito adelantado vía retención por los dividendos que perciben de fuente española, al no resultar deducible de los mismos ningún tipo de gasto ni dotación a provisiones, lo que supone una clara discriminación. **Gestión. Devoluciones. Procedimiento adecuado para la recuperación del impuesto soportado en exceso.** Dado que en los periodos 2002 a 2006 no existía ninguna disposición en el Convenio ni fuera de él que permitiese a los contribuyentes no residentes en territorio español reclamar la devolución de las retenciones soportadas con ocasión del pago de dividendos, la consecuencia era la de que ese coste que se convertía en definitivo al no existir mecanismo alguno en la regulación del Impuesto que permitiese su recuperación.

En cuanto al procedimiento para obtener la devolución del Impuesto indebido, hasta la reforma de 2010, la legislación española no permitía a las entidades no residentes sin establecimiento hacer efectivo el crédito fiscal en los mismos términos que a las entidades españolas; razonar que podía pedirse la devolución por la mecánica del art. 31 Ley 58/2003 (LGT) no es un argumento asumible, pues no puede hacerse una devolución con base a lo establecido «en la normativa de cada tributo» cuando la normativa del tributo no permite dicha devolución; por otro lado, ello supondría dar por hecho que no existió infracción de la normativa comunitaria, lo cual no puede ser compartido. Y es que este mecanismo estaba previsto para instar la devolución «cuando se haya soportado una retención o ingreso a cuenta superior a la cuota del impuesto», no para deducirse gastos, posibilidad que no existió hasta la reforma operada por la Ley 2/2010, por lo que esta vía no era la adecuada para instar una reclamación como la debatida. Procedía por tanto la iniciación de una solicitud de ingresos indebidos.

Interés de demora. Dies a quo. Cambio de criterio. Cuando se alega discriminación y se aprecia su existencia, como es el caso, la tutela que se concede debe traducirse en el otorgamiento de un tratamiento igual al del sujeto no discriminado. Pues bien, hasta ahora este Tribunal había señalado que la devolución de intereses relativa a la retención indebida procedía desde que se ingresó el importe de las retenciones. Sin embargo, procede matizar esta doctrina pues de no hacerlo resultaría que trataríamos en forma discriminatoria a las sociedades españolas que, en ningún caso perciben intereses desde la fecha de retención, al ser la retención debida. La situación de discriminación se produce cuando no se permite a la entidad no residente sin establecimiento permanente presentar una declaración-liquidación en términos equiparables a las empresas españolas. Por otro lado, dada la mecánica del impuesto, la Administración no puede conocer que existe una situación de discriminación hasta el momento en el que el contribuyente reclama la devolución de lo indebidamente retenido por lo que, la solución más razonable y que permite una reparación regida por los principios de equivalencia y efectividad es entender que cuando se presenta la declaración-liquidación o solicitud equivalente es cuando las retenciones y pagos fraccionados debidos en el momento en que se practicaron, meses antes, han dejado de serlo, pues es desde ese momento cuando se le niega al no residente la posibilidad de hacer efectivo el crédito fiscal a su favor. Voto particular. [Vid., en sentido contrario, SSAN, de 31 de marzo de 2010, recursos n.º 15/2007 (NFJ037861) y 17/2007 (NFJ037865)].

PRECEPTOS:

Ley 230/1963 (LGT), art. 58.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 13.
RD 2486/1998 (Rgto. Ordenación y Supervisión Seguros Privados), art. 37.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 32, 58, 132 y 133.
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 24.6.1º.a) y 28.
Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), art. 63.
RD 326/1999 (Rgto IRNR), arts. 16 y 20.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000013 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00060/2013

Demandante: BLACKROCK ASSET MANAGEMENT PENSIONS LIMITED

Procurador: ANTONIO MIGUEL ARAQUE ALMENDROS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA
D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintiocho de octubre de dos mil dieciséis.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional se ha tramitado el recurso nº 13/2013, seguido a instancia de BLACKROCK ASSET MANAGEMENT PENSIONS LIMITED, que comparece representada por el Procurador D. Antonio Miguel Araque Almendros y asistida por el Letrado D. Juan Sosa Pons-Sorolla, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de octubre de 2012 (RG 948, 949, 950, 851, 852, 953, 954, 955, 956, 957, 958, 959, 960, 961, 962, 963 y 4719/2011), siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. Cuantía indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 8 de enero de 2013 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 25 de octubre de 2012 (RG 948, 949, 950, 851, 852, 953, 954, 955, 956, 957, 958, 959, 960, 961, 962, 963 y 4719/2011).

Segundo.

Reclamado el expediente, se formalizó demanda el 24 de junio de 2013 solicitando la anulación de la Resolución recurrida y que se declarase el derecho de la recurrente a percibir intereses de demora desde la fecha en que fueron ingresadas las cantidades reclamadas y hasta su efectivo pago. Mediante escrito de 24 de septiembre de 2013, la Abogacía del Estado se opuso a la demanda.

Tercero.

Se presentaron conclusiones los días 10 y 18 de octubre de 2013. Inicialmente, el juicio se señaló para el día 8 de octubre de 2015. Pero la Sala acordó la práctica de diligencias finales. Practicadas y oídas las partes, ha sido señalado para votación y fallo el día 6 de octubre de 2016.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC de 25 de octubre de 2012 (RG 948, 949, 950, 851, 852, 953, 954, 955, 956, 957, 958, 959, 960, 961, 962, 963 y 4719/2011), por la que se estiman las reclamaciones administrativas anulando los actos administrativos impugnados en los términos indicados en la Resolución.

Son hechos relevantes los siguientes:

1.- La entidad BLACKROC LIFE LIMITED (antes denominadaBLACKROCK ASSET MANAGEMENT PENSION LIMITED) presentó diversos escritos, entre noviembre y diciembre de 2006 y el 14 de febrero de 2008, solicitando la devolución de cantidades que, en su opinión, le habían sido indebidamente retenidas sobre determinados dividendos obtenidos y solicitando la rectificación de las liquidaciones presentadas por las entidades pagadoras de los dividendos.

La recurrente entendía que el procedimiento adecuado para reclamar las cantidades indebidamente retenidas era la " solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de las entidades pagadoras de los dividendos". No obstante, pese a discrepar del criterio administrativo, presentó el modelo 215 correspondiente a rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente, indicando una cantidad negativa a devolver.

La entidad entendía que la retención había sido efectuada con violación del Derecho de la Unión Europea. Y pidió, además de la devolución, los intereses desde la fecha en que las cantidades reclamadas " fueron ingresadas indebidamente".

2.- La Dependencia Regional de Gestión emitió, el 5 de noviembre de 2009, varios requerimientos que, siendo varios, se notificaron en los días 7, 9 y 14 de diciembre. En los mismos se decía que " con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de verificación de datos, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional".

Tras la comprobación realizada, se dictaron liquidaciones provisionales en las que se indicaba que no procedía ninguna cantidad a devolver. Dichas liquidaciones fueron dictadas entre el 23 y 24 de noviembre de 2010, y notificadas el 13 de enero de 2011.

3.- El TEAC estimó el recurso en los siguientes términos:

a.- El plazo para girar las liquidaciones provisionales ha caducado. Para llegar a dicha conclusión, el TEAC parte de la idea de que estamos ante un procedimiento de verificación de datos. Se razona que, de conformidad con el art. 132.1 de la LGT , el procedimiento puede iniciarse mediante requerimiento de la Administración. Resaltando, acto seguido, que conforme a lo establecido en el art. 133.1.d), el procedimiento concluirá por " caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el art 104 de esta ley [seis meses] sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción".

Pues bien, como el procedimiento se inició con la notificación de los requerimientos en noviembre de 2009 y las liquidaciones se giraron en noviembre de 2010, siendo notificadas en enero de 2011. Es claro que el plazo de caducidad había transcurrido, lo que implica la anulación de las liquidaciones provisionales, todo ello sin perjuicio de que pudiera iniciarse un nuevo procedimiento de no haber prescrito el derecho de la Administración.

Anuladas las liquidaciones, el propio TEAC añade que es " innecesario analizar la cuestión de fondo discutida en ella, así como la procedencia del planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE".

b.- Acto seguido, se procede a examinar si procede o no la devolución solicitada a través de las declaraciones-liquidaciones, modelo 215, más los intereses de demora.

Se razona que, no existiendo prescripción, al presentar las autoliquidaciones antes referidas, se está solicitando una devolución derivada de la normativa de un tributo, en este caso el IRNR, estando obligada la Administración tributaria a realizar dicha devolución en los términos establecidos en la ley 40/1998

Esta norma, en su artículo 85, dispone que: " Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere el párrafo d) del artículo 65 de esta Ley y, en su caso, de la deducción prevista en el artículo 67 bis de esta Ley, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración. Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación".

Añadiendo que " si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior [seis meses], la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes ". Y que " transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58. 2 c) de la Ley 230/ 1963, de 28 de diciembre, General Tributaria , desde el día siguiente al del término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente así lo reclame ".

Partiendo de lo anterior, el TEAC sostiene que, habiendo transcurrido seis meses desde la fecha de la presentación de las autoliquidaciones de las que resultaba una cantidad a devolver y habiendo sido estas últimas presentadas fuera del plazo fijado por la norma del impuesto, procede devolver de oficio las cantidades indicadas, incurriendo la Administración en mora desde el transcurso de los seis meses siguientes a la fecha de la presentación del modelo 215.

Segundo.

La parte demandante no está conforme con la solución dictada y pide la anulación parcial, pues considera que deben serle abonados " los intereses de demora por las cantidades devueltas en concepto de retenciones sobre los dividendos obtenidos de sociedades residentes, desde la fecha en que se produjo el ingreso hasta la fecha reconocida como inicial por el TEAC en la citada Resolución, así como los intereses devengados por dicha cantidad desde la fecha en que debieron ser satisfechos a mi mandante hasta la fecha de su efectivo pago".

El debate se centra, por lo tanto, en los intereses, pues la recurrente entiende que deben serle abonados desde " la fecha en que se produjo el ingreso" , es decir, desde que se ingresó la cantidad retenida. De hecho, al folio 35 de la demanda, se rechaza que los intereses deban abonarse a partir del día siguiente a la fecha de la solicitud de la devolución.

El argumento de la demandante viene a ser el siguiente: No estamos ante un supuesto de devolución derivada de la normativa del tributo; sino ante un supuesto de ingresos indebidos, pues la retención efectuada es contraria al Derecho de la Unión Europea. Consecuencia de dicho argumento es que estamos ante un supuesto de ingresos indebidos y por lo tanto el dies a quo de los intereses, debe ser el de la " fecha de ingreso en el Tesoro".

Tercero.

Para Abogacía del Estado, el recurso debe ser inadmitido. Razona que el acto impugnado ha sido anulado por el TEAC y, por tanto, no hay actividad administrativa que anular o confirmar" añadiendo que en ningún momento solicita el reconocimiento de ingresos indebidos a partir de determinada fecha y que, en todo caso, nadie le impidió utilizar la vía que estimase correcta. En suma, en opinión de la Abogacía del Estado, el carácter revisor de esta jurisdicción impide entrar a conocer el fondo del asunto.

Pero esta argumentación no puede ser admitida por la Sala pues, a lo largo del procedimiento administrativo y de la vía económico-administrativa, la sociedad demandante ha dejado muy claro que entiende que los intereses deben serle abonados desde la fecha en que se hizo efectiva la retención y, por lo tanto, su pretensión no ha sido totalmente satisfecha. De aquí que en su demanda pida la anulación parcial de la Resolución impugnada. Por lo demás, la sociedad recurrente siempre ha indicado, desde el primer escrito, que presentaba el modelo 215 porque así se lo exigía la Administración, pero que pensaba que no era el procedimiento adecuado.

Cuarto.

Para resolver la cuestión enjuiciada, es preciso analizar la argumentación jurídica de la pretensión articulada por la demandante en vía administrativa, para luego determinar si es o no correcta su petición de intereses desde la fecha referida.

La solicitud de la sociedad demandante se basó en que la normativa española contenida en la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, de Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el posterior Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, eran contrarios al Derecho de la Unión Europea, hasta la modificación operada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo.

BLACKROCK ASSET MANAGEMENT PENSIONS LIMITED sostiene que es una compañía de seguros bajo la forma de " Limited Company" y la supervisión de las autoridades británicas. Afirma que, durante el periodo 2002-2006, " se encontraba dedicada casi exclusivamente al negocio de pensiones "unit-linked"". Razona que el CDI España-Reino Unido prevé un tipo de gravamen máximo del 15% a practicar sobre los dividendos pagados por una sociedad residente en España a la sociedad residente en el Reino Unido, cuando posea menos del 10% del derecho de voto en la sociedad que paga los dividendos. Y que el art. 13.2.e) de LIS establecía que serán deducibles: " Las dotaciones a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. La dotación a la provisión para primas o cuotas pendientes de cobro será incompatible, para los mismos saldos, con la dotación para la cobertura de posibles insolvencias de deudores" .

Añade que las provisiones técnicas relativas a los seguros de vida " unit linked" se encuentran reguladas en el art 37 RD 2486/1998 .Dicha norma regula la "provisión de seguros de vida cuando el tomador asume el riesgo de la inversión". Y establece que: " 1.- La provisión de los seguros de vida en los que contractualmente se haya estipulado que el riesgo de inversión será soportado íntegramente por el tomador se determinará en función de los

activos específicamente afectos o de los índices o activos que se hayan fijado como referencia para determinar el valor económico de sus derechos. No serán aplicables al cálculo de esta provisión las disposiciones establecidas en el artículo 33 de este Reglamento. 2.- Se efectuarán las dotaciones a la provisión de seguros de vida que procedan para reflejar los riesgos derivados de estas operaciones que no sean efectivamente asumidos por el tomador. En particular, podrán considerarse coberturas estáticas o dinámicas bajo escenarios prudentes de variación de las hipótesis involucradas, en los términos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda".

Y, con base a dicha normativa, mantiene que " el importe de la prestación [del seguro] vendrá determinado por el importe de las primas satisfechas por el tomador incrementado o disminuido en la rentabilidad generada por los activos subyacentes... todos los rendimientos en forma de dividendos son atribuidos al beneficiario del contrato de seguro, cuya posición es, en definitiva, la de un inversor final". Por ello, se continúa razonando: " los dividendos percibidos en cuyas acciones se han invertido las primas pagadas a la empresa aseguradora no tributan de forma efectiva, puesto que ha de dotarse una provisión técnica en la contabilidad de la empresa de seguros. Así, el ingreso generado por el dividendo percibido se compensa en la contabilidad de la empresa aseguradora con el importe de la dotación a la provisión de seguros de vida cuando el tomador asume el riesgo de la inversión". Lo que implica que " las empresas aseguradoras españolas pueden beneficiarse de un crédito fiscal, solicitando la devolución de las retenciones sufridas, incluidas en la declaración-liquidación efectuada por el pagador de los dividendos".

Dado que los periodos 2002 a 2006, no existía ninguna disposición en el CDI España-Reino Unido o en ninguna otra norma que permitiese a los contribuyentes no residentes en territorio español reclamar la devolución de las retenciones sufridas con ocasión del pago de dividendos, la consecuencia era que la sociedad demandante estaba sujeta a tributación en España por los dividendos pagados por sociedades residentes en España, " a través del mecanismo de la retención en la fuente, coste que se convertía en definitivo al no existir mecanismo alguno en la regulación del IRN, que permitiese la recuperación (vía devolución) del impuesto y ello, en definitiva, debido a que no eran empresas de seguros residentes en territorio español".

Todo ello supone, según la sociedad demandante, que está siendo sometida a un tratamiento desigual o discriminatorio. Consecuencia de lo expuesto es que estaríamos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos, en aplicación del art 32 de la Ley 58/2003, teniendo derecho la demandante a " obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el art. 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto".

Quinto.

Esta Sala, como diligencia final, solicitó al Ministerio de Economía y Competitividad (Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones) que informase sobre si una compañía de seguros española que comercializase los denominados seguros " unit linked", que invirtiese las primas de dichos seguros en acciones de sociedades residentes en España y que sufriese una retención en los dividendos pagados por estas últimas, estaba facultada/obligada a dotar las provisiones técnicas y cual era el criterio aplicado por la Administración en los periodos 2002 a 2006.

El Ministerio de Economía y Competitividad contestó que: " Las provisiones técnicas deben reflejar los compromisos del asegurador con el asegurado, lo que se determinará en función de los activos específicamente afectos o de los índices o activos que se hayan fijado como referencia para determinar el valor económico de sus derechos según el art 37 del Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, aprobado por el RD 2486/1998, de 20 de noviembre. Por tanto, la determinación del importe de la provisión técnica se realizará conforme al contrato suscrito con el tomador. Si del citado contrato se infiere que la valoración de los derechos económicos del tomador, incluye la variación de valor y los rendimientos económicos de las acciones, la compañía debe incluir el valor íntegro de dichos rendimientos en el valor de la provisión técnica".

Por lo tanto, según informa el Ministerio de Economía y Competitividad, el importe que se tiene en cuenta para dotar la provisión es el importe bruto del dividendo (incluyendo el importe de las retenciones).

Sexto.

Bajo la denominación " unit linked" se hace referencia a una pluralidad de contratos de seguros de vida caracterizados por una nota común: que el tomador del seguro asume el riesgo de la inversión en las provisiones

técnicas del contrato. Junto a esta nota principal suele concurrir otra y es que como el tomador asume el riesgo de la inversión, los contratos le suelen conceder la capacidad de elegir las inversiones en las que se materializan tales provisiones.

La posibilidad de que el tomador del seguro asuma el riesgo de la inversión se encuentra establecida, como hemos visto, en el art. 37 del RD 2486/1998, de 20 de noviembre, norma en la que se establece la posibilidad de estipular que " el riesgo de inversión será soportado íntegramente por el tomador". De aquí el contenido del informe que nos ha remitido la Subdirección General de Inspección del Ministerio de Economía y Competitividad.

En Resolución de 25 de junio de 2012 (Rec.28/09289/2011) el TEAR de Madrid ha analizado un supuesto idéntico al de autos, también en relación con una empresa Residente en el Reino Unido y, si bien es cierto que el Tribunal Económico-Administrativo rechaza que exista trato desigual o que el mismo no esté justificado, lo cierto es que el TEAR admite que la tributación de las empresas de seguros residentes en otros países de la Unión Europea coincide con las aseguradoras españolas en el momento de la retención, y 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, por otra parte, es consecuencia del juego de las Directivas 2002/83/CE del Parlamento Europeo y el Consejo de 5 de noviembre; el Reglamento 1606/2002 del Parlamento y del Consejo Europeo, de 19 de julio de 2002; y la Directiva 91/674/CEE, de 19 de diciembre. Normas comunitarias que dieron lugar al RD 2486/1998, al que hemos hecho referencia.

Lo que implica que las dotaciones a estas provisiones, en España, son deducibles en la medida en que se hayan cumplido los requisitos establecidos en la norma reglamentaria (RD 2486/1998), cumplimiento que podrá ser comprobado por la Administración tributaria a los efectos de admitir o no su deducibilidad. Mientras que la base imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente, estarán constituidas por su importe íntegro y, por tanto, no resultan deducibles de los mismos ningún tipo de gasto ni dotación a provisiones.

Séptimo.

Una vez que hemos llegado a la anterior conclusión lo que debemos analizar es si existe o no discriminación.

En la STJUE de 8 de noviembre de 2012 (asunto Comisión Europea/República de Finlandia C-342/10) -la doctrina sobre la discriminación se mantiene, entre otras, en la STJUE de 6 de octubre de 2015 (asunto Finanzamt Linz C-66/14) y la STJUE de 2 de junio de 2016 (asunto Pensioenfonds Metaal en Techniek C- 252/14)-, el Tribunal sienta una doctrina de especial relevancia para el caso enjuiciado.

La sentencia analiza un caso en el que los fondos de pensiones residentes, en lo que concierne a los dividendos, están sometidos a un tipo del 19,5 %. Estando autorizados a deducir fiscalmente los importes de las provisiones para hacer frente a sus compromisos en materia de pensiones lo que conduce, de hecho, a una exención de impuestos de dichos dividendos. Mientras que a los fondos de pensiones no residentes, a los que se aplican convenios para evitar la doble imposición, se les somete a un tipo inferior -el 15%-, pero no " se le brinda la posibilidad de deducir fiscalmente esos mismos importes de las provisiones, siendo así que la normativa de dicho Estado miembro los considera gastos directamente vinculados a los ingresos de que se trata".

Pues bien, para el TJUE existe un trato discriminatorio contrario al Derecho de la Unión Europea. Razonando el Tribunal que:

1.- " Como resulta de jurisprudencia reiterada, las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden 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 (véanse, en particular, las sentencias de 10 de febrero de 2011 [TJCE 2011, 19], Haribo Lakritzten Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, Rec. p. I-305, apartado 50, y de 6 de octubre de 2011 [TJCE 2011, 299], Comisión/Portugal, C-493/09, Rec. p. I-0000, apartado 28)".

2.- Que " dicho trato desfavorable en relación con los dividendos pagados a los fondos de pensiones no residentes, en comparación con el trato que se dispensa a los dividendos pagados a los fondos de pensiones residentes, puede disuadir a las sociedades establecidas en un Estado miembro distinto de la República de Finlandia de invertir en él y, por consiguiente, constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en

principio, por el artículo 63 TFUE (véase la sentencia de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05 , Rec. p. I-9569), apartado 28".

3.- Que " no cabe considerar que dicho trato desfavorable se neutralice por los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República de Finlandia. En efecto, para ello es necesario que la aplicación de un convenio de tal naturaleza permita compensar los efectos de la diferencia de trato a que da lugar la normativa nacional (sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09 , Rec. p. I-0000, apartado 63 y jurisprudencia citada). Ahora bien, como resulta de las explicaciones que la República de Finlandia dio sobre este extremo en la vista, dicho Estado miembro únicamente ha celebrado tres convenios que establecen un tipo impositivo del 0% para los dividendos, mientras que la mayoría de los convenios restantes establece un tipo del 15%".

4 .- "Para que tal trato desfavorable sea compatible con las disposiciones del TFUE relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificado por una razón imperiosa de interés general (véanse, en particular, las sentencias de 12 de diciembre de 2006 , Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04 , Rec. p. I-11753, apartado 167, y de 18 de diciembre de 2007 , Grønfeldt, C-436/06 , Rec. p. I-12357, apartado 16).....Por lo que respecta a la cuestión de si las situaciones de que se trata son objetivamente comparables, ha de recordarse que el carácter comparable entre una situación transfronteriza y una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida (véanse las sentencias de 25 de febrero de 2010 , X Holding, C-337/08 , Rec. p. I-1215, apartado 22, y de 6 de septiembre de 2012, Philips Electronics UK, C-18/11 , Rec. p. I-0000, apartado 17).....Además, según jurisprudencia consolidada, en relación con los gastos, como los gastos profesionales vinculados directamente a la actividad que ha generado rendimientos imponibles en un Estado miembro, los residentes y los no residentes en éste se encuentran en situaciones comparables, por lo que una normativa de dicho Estado que, en materia de impuestos, deniega a los no residentes la deducción de tales gastos que, en cambio, se concede a los residentes, puede ir en detrimento principalmente de los nacionales de otros Estados miembros, e implica, por ende, una discriminación indirecta según la nacionalidad (sentencia de 31 de marzo de 2011 , Schröder, C-450/09 , Rec. p. I-0000, apartado 40 y jurisprudencia citada)".

Pues bien, aplicando la precedente doctrina al caso, el Tribunal razona que " habida cuenta de que esta finalidad específica [que justifica la deducción fiscal de las provisiones por las entidades finlandesas] puede ser igualmente la de los fondos de pensiones no residentes que ejercen la misma actividad, éstos se encuentran en una situación objetivamente comparable a la de los fondos de pensiones residentes en lo que a los dividendos de origen finlandés se refiere".

5.- Que no cabe " considerar,....que los fondos de pensiones residentes y no residentes se encuentran en una situación diferente por la única razón de que los dividendos pagados a estos últimos están sometidos a retención en origen. En efecto, la normativa nacional controvertida no se limita a prever diferentes modalidades de percepción del impuesto en función del lugar de residencia del beneficiario de los dividendos de origen nacional, sino que, en realidad, establece que tales dividendos estarán sujetos a tributación sólo en el caso de los fondos de pensiones no residentes (véase, por analogía, la sentencia de 10 de mayo de 2012 , Santander Asset Management SGIC y otros, C-338/11 a C-347/11 , Rec. p. I-0000, apartado 43)".

6.- Por lo demás, la sentencia razona que las alegaciones basadas en el juego de " razones imperiosas de interés general" , son admisibles y "pueden prosperar", pero para ello es preciso que " se acredite la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de esa ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (véase, en particular, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11 , Rec. p. I- 0000, apartado 47 y jurisprudencia citada) ".

Octavo.

La aplicación de la precedente doctrina al caso de autos lleva a la conclusión de que, en el supuesto enjuiciado, existe una situación de discriminación contraria al Derecho de la Unión.

Así lo hemos entendido ante supuestos que guardan similitud con el enjuiciado - SAN (2ª) de 31 de marzo de 2010 (Rec. 14/2007 , 15/2007 y 17/2007); 23 de julio de 2015 (Rec. 630/2013); y 22 de octubre de 2015 (Rec. 12 y 14/2013); entre otras - . En estas sentencias razonamos que "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....En definitiva, por el simple hecho de su residencia fiscal....sufre un tratamiento discriminatorio sobre la inversión de sus reservas en acciones de sociedades españolas ,.... 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 ".

Y es que la Administración no expone razones que justifiquen el tratamiento diferenciado. Y lo cierto es que las sociedades españolas de seguros, que se encuentran en una situación comparable a las empresas de seguros no residentes, pueden deducirse las provisiones en los términos que hemos descrito, mientras que las empresas de seguros no residentes sin establecimiento, no pueden hacerlo. Por lo tanto, existe una situación de discriminación contraria al Derecho de la Unión Europea, como hemos venido sosteniendo en situaciones similares, debiendo inaplicarse la normativa española, en cuanto contraviene la normativa de la Unión Europea, tal y como hicimos, entre otras, en las SAN (2ª) de 31 de marzo de 2010 (Rec. 14/2007 , 15/2007 y 17/2007) , donde indicamos que, vista la existencia de discriminación, procedía inaplicar " las previsiones de la Ley del IRNR y del Convenio de Doble Imposición...pues aunque formalmente están en vigor a los efectos aquí controvertidos carecen de toda eficacia pues vulneran el principio de libre circulación de capitales ".

Un argumento más a favor de la existencia de la discriminación se extrae de la reforma operada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que traspone determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. Esta norma, en su artículo 4, modifica los arts. 14 , 24 y 31 y, en lo que a nosotros nos interesa, en el art. 26.4.a) establece que " Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales: 1º.- Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en 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, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España" .

La nueva regulación establece un tratamiento equiparable entre las sociedades de seguros españolas y las no residentes sin establecimiento permanente, en los términos pretendidos por la recurrente. Ciertamente, la norma no resulta de aplicación al caso de autos, pero sí es un argumento más a tener en cuenta a la hora de valorar la existencia de una situación de discriminación.

Noveno.

En la Resolución de 3 de noviembre de 2011 el TEAC sostuvo que nada impedía a la parte solicitante, si estimaba que existía discriminación, reclamar la devolución del exceso por la vía de los arts. 16 y 20 del RIRNR - RD 326/1999 - y 9 y 16 del RIRNIR -RD 1776/2004-. Conforme a dichas normas, " 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 Ministerio de Economía y Hacienda". En tal caso, " conforme a lo previsto en la Ley del Impuesto, la administración tributaria efectuará estas devoluciones en los términos establecidos en el art 105 del texto refundido de la Ley sobre la renta de las Personas Físicas". La consecuencia del uso de esta vía es que resultarían de aplicación, o bien el art 85 de la Ley 40/1998 , o el artículo 105 del Real Decreto Legislativo 3/2004 y que sólo procedería el abono de intereses del art 26.6 de la LGT cuando, presentada la solicitud de devolución, haya transcurrido el plazo de seis meses del " término del plazo establecido para la presentación de la declaración" si bien, "cuando la declaración hubiese sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de presentación".

Ahora bien, este mecanismo estaba previsto para instar la devolución " cuando se haya soportado una retención o ingreso a cuenta superior a la cuota del impuesto" , no para deducirse gastos. Sencillamente, porque dicha posibilidad no existía hasta la reforma operada por la Ley 2/2010. Por esta razón, hemos indicado que la vía de los arts. 16 y 20 del RIRNR no era la adecuada para instar una reclamación como la debatida.

Así, en nuestras SAN (2ª) de 31 (tres) de marzo de 2010 (Rec. 14/2007 , 15/2007 y 17/2007); 23 de julio de 2015 (Rec. 630/2013); y 22 (dos) de octubre de 2015 (Rec. 12 y 14/2013), hemos sostenido que no es correcta la vía procedimental pretendida por el TEAC pues sostener que " la vía procedimental adecuada es la "derivada de la

normativa del tributo"; implica, de suyo, que no existió aquella infracción de la normativa comunitaria ". La Sala entiende que sí existe dicha infracción de la normativa de la Unión Europea.

Décimo.

Una vez que hemos llegado a la conclusión de que existía un tratamiento discriminatorio contrario al Derecho de la Unión Europea y que no resulta de aplicación la vía procedimental pretendida por el TEAC, estamos en condiciones de analizar cuál es el momento desde el que - días a quo- deben abonarse los intereses.

Cuando se alega discriminación y se aprecia su existencia, la tutela que se concede debe traducirse en el otorgamiento de un tratamiento igual al del sujeto no discriminado.

Como se razona, entre otras, en la STJUE de 18 de abril de 2013 (asunto Mariana Irimie C-565/11) cuando " un Estado miembro ha percibido impuestos infringiendo el Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no sólo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a ese Estado o retenidas por éste en relación directa con tal impuesto". Lo que implica, entre otras cosas, el abono de los correspondiente intereses.

Esta sentencia continúa razonando que " corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben abonarse tales intereses, incluido lo referente a su tipo y modo de cálculo". Añadiendo, y este punto resulta de especial relevancia para nuestro caso, que " dichas condiciones deben respetar los principios de equivalencia y efectividad, es decir, no ser menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estar estructuradas de una forma que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión". Se trata en suma de " no privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por el pago indebido del impuesto".

Esta doctrina es constante en sede del TJUE. Así, en la STJUE de 10 de septiembre de 2002 (asunto Riccardo Prisco SRLC-216/1999 y C-222/1999) el Tribunal insiste en que debe respetarse el " principio de equivalencia siempre que se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho comunitario y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno, cuando se trata de un mismo tipo de tributos o exacciones, pero que, en cambio, este principio no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender a todas las acciones de reembolso de tributos o exacciones percibidos en contra de las disposiciones del Derecho comunitario su régimen de repetición interno más favorable ". Sin que, por supuesto, sea posible exigir al que ha sufrido las consecuencias de la normativa contraria al Derecho de la Unión " unos requisitos específicamente referidos a dicho tributo y que sean menos favorables que los que se habrían aplicado, de no existir éstos, a la devolución del mencionado tributo ". En el mismo sentido, la STJUE de 19 de julio de 2012 (asunto Littlewoods Retail Ltd y otros C-591/10), o la más reciente STJUE de 30 de junio de 2016 asunto Silvia Georgiana Câmpean (C-200/14), donde se insiste en que " la inexistencia de una normativa de la Unión en materia de devolución de impuestos nacionales recaudados indebidamente, corresponde a cada Estado miembro, en virtud del principio de autonomía procesal, designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los contribuyentes". Añadiendo que "la regulación procesal de las acciones destinadas a garantizar la tutela de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables no debe ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de Derecho interno (principio de equivalencia) ni hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) ".

Undécimo.

Esta doctrina nos debe llevar a preguntarnos cuál hubiese sido el tratamiento equivalente. Es decir, cual es el tratamiento que, en el Derecho interno, se da al elemento comparable con respecto al cual se sostiene que existe discriminación; pues la reparación debe traducirse en un tratamiento igual, ni mejor ni peor, respetándose los principios de equivalencia y efectividad. Lo esencial, con independencia del cauce procedimental utilizado, es que quien ha sufrido un tratamiento discriminatorio contrario al Derecho de la Unión reciba una reparación integral del daño y del perjuicio causado por tal incumplimiento.

De una lectura atenta de la demanda, folios 15 y 16, se infiere, que tanto las empresas españolas de seguros como las no residentes que operan con seguros " unit linked", sufren la misma retención. La diferencia de trato se produce posteriormente, pues como se razona al folio 16, " las empresas aseguradoras españolas pueden beneficiarse de un crédito fiscal, solicitando la devolución de las retenciones sufridas, incluidas en la declaración-liquidación efectuada por el pagador en los dividendos". Posibilidad que, sigue razonando, no estaba regulada en el Impuesto sobre la Renta de No residentes hasta la Ley 2/2010, de aquí que las sociedades de seguros no residentes, terminaran por superar un carga impositiva mayor, al no poder solicitar una devolución de las retenciones sufridas, como hacían las españolas.

Ahora bien, a las sociedades españolas, ciertamente, se les devuelve la cantidad retenida en exceso; pero no se les abonan intereses desde la retención, sencillamente porque la retención efectuada al abonar los dividendos es legal o debida. Y esta retención se aplica tanto a las sociedades españolas como a las no residentes.

Como razona el TEAC en su Resolución de 3 de noviembre de 2011 " no hay discriminación alguna en la retención que el pagador del dividendo realiza a las IIC residentes en España y a las residentes en otros países de la CE, porque es el mismo importe en ambas. Por lo tanto, no se ha producido el vicio por el que la entidad reclamante considera indebidas las cantidades soportadas..." Admitiendo el TEAC que " esta desigualdad de trato de la que parten ambos tipos de entidades en el momento de la retención podría producirse después si no tuviesen las mismas posibilidades de obtener la devolución de las retenciones".

Y es que, en efecto, cuando se produce el trato discriminatorio es cuando, como se dice al folio 17 de la demanda, " las empresas aseguradoras españolas pueden beneficiarse de un crédito fiscal, solicitando la devolución de las retenciones sufridas, incluidas en la declaración-liquidación efectuada por el pagador de dividendos". Es entonces cuando se materializa el trato discriminatorio, pues dicha posibilidad no se permite a las entidades no residentes sin establecimiento permanente. El beneficio derivado del crédito fiscal se produce en el momento de la declaración-liquidación, que, por el Impuesto sobre Sociedades, realizan las entidades aseguradoras y no antes, sin que, en ningún caso, se abonen intereses desde la fecha del ingreso de la retención, pues la retención era debida.

La Sala es consciente de que, en nuestra SAN (2ª) de 23 de julio de 2015 (Rec. 630/2013), hemos dicho que " no compartimos el criterio...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 ". Y, asimismo, que en la citada sentencia y en las de 22 (dos) de octubre de 2015 (Rec. 12 y 14/2013) hemos dicho que la devolución de intereses procede desde que " se ingresó el importe de las retenciones ".

Pero esta doctrina debe ser matizada, pues de no hacerlo resultaría que trataríamos en forma discriminatoria a las sociedades españolas que, en ningún caso perciben intereses desde la fecha de retención, pues la retención era debida. Por lo demás, no es necesario recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, podemos cambiar de doctrina siempre que lo hagamos de forma motivada, eliminando cualquier duda de arbitrariedad.

Duodécimo.

Una vez que hemos explicado que no es posible abonar los intereses tomando como dies a quo el día en que ingresó la retención, queda por dilucidar, cual es el momento a partir del cual deben abonarse intereses. Para resolver la cuestión objeto de debate la Sala debe partir de los siguientes datos:

1.- La presentación de una solicitud ante la Administración alegando la indebida retención ante la Administración es absolutamente necesaria para resolver si la retención ha sido o no debida. Repárese en que las entidades no residentes sin establecimiento permanente, conforme al art 28 del TRLIRNR, no están obligadas a presentar declaración "correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiera practicado la retención". La razón es que lo retenido y lo que se debe abonar por el impuesto pueden coincidir y, en tal caso, no tiene sentido realizar una declaración. De hecho, en el caso que enjuicamos, la Administración no podía conocer los presupuestos de hecho en los que consiste la discriminación hasta que fueron indicados por el contribuyente.

2.- La situación de discriminación, como hemos dicho, no se produce en el momento de la práctica de la retención, sino posteriormente, es decir, cuando la normativa no permitía al contribuyente presentar una declaración haciendo efectivo el crédito fiscal a su favor. Es entonces cuando la retención debida se convierte en indebida.

3.- En esta línea, como razona la STS de 30 de marzo de 2006 (Rec. 5690/2002), no estamos " ante la presencia de unos puros «intereses moratorios», que tienen su fundamento en el resarcimiento del daño causado por el deudor -en este caso, por la Administración- a su acreedor como consecuencia del retraso, culposo o no, en

la entrega de la cantidad debida, una vez reclamada la satisfacción de la misma,...sino de unos «intereses corresponsivos compensatorios», que tienen la función de restablecer el desequilibrio producido en el patrimonio del deudor como consecuencia de la indisponibilidad de una suma de dinero durante el tiempo en que la misma se encuentra en poder del acreedor (intereses, éstos últimos, que, a partir del día de la mora, se convierten en moratorios, sin acumularse a los mismos) ".

Por otra parte, la reciente STS de 5 de julio de 2015 (Rec. 2304/2015) sostiene que " en las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo los intereses tienen por objeto indemnizar el retraso o la mora de la Administración en el cumplimiento de su obligación ex lege; mientras los intereses de demora de los ingresos indebidos tienen, como dijimos antes, una naturaleza marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por el contribuyente, por lo que se devengan desde la fecha de su ingreso, sin necesidad de que haya existido ningún incumplimiento previo por parte de la Administración tributaria ".

Añadiendo que " tales retenciones y pagos fraccionados habrán sido debidos en el momento en que se practicaron, meses antes, pero han dejado de serlo en el momento de la declaración-liquidación del impuesto. En ese momento, para determinar la deuda, han de descontarse tales ingresos de la cuota por lo que, si el resultado es una cantidad a devolver, tal cantidad constituye un ingreso indebido. Los ingresos devienen indebidos a partir de ese momento que es cuando surge el derecho a su devolución. Y si la deuda no se devuelve a través de la mecánica del impuesto sino que se determina tiempo después, como es el caso, a través de un procedimiento inspector, el carácter indebido del ingreso ha de reconocerse desde que finalizó el periodo de liquidación" .

Décimo tercero.

Aplicando las anteriores premisas jurídicas, la Sala entiende que no podemos acceder a que se abonen los intereses desde la fecha en que se ingresó la retención, pues además de que, en tal momento, la retención era debida, no se producía discriminación alguna respecto de las empresas españolas a las que también se efectuaba la retención.

La situación de discriminación se produce cuando no se permite a la entidad no residente sin establecimiento permanente presentar una declaración-liquidación en términos equiparables a las empresas españolas. Es en ese momento cuando se produce la discriminación.

Dada la mecánica del impuesto, la Administración no puede conocer que existe una situación de discriminación hasta el momento en el que el contribuyente reclama la devolución de lo indebidamente retenido.

Por lo tanto, la solución más razonable y que permite una reparación regida por los principios de equivalencia y efectividad es entender que cuando se presenta la declaración-liquidación o solicitud equivalente es cuando " tales retenciones y pagos fraccionados habrán sido debidos en el momento en que se practicaron, meses antes, pero han dejado de serlo". Pues es desde ese momento cuando se le niega al no residente la posibilidad de hacer efectivo el crédito fiscal a su favor.

Repárese en que, como hemos venido razonado, la legislación española hasta la reforma de 2010, no permitía a las entidades no residentes sin establecimiento hacer efectivo el crédito fiscal en los mismos términos que a las entidades españolas. Razonar que podía pedirse la devolución por la mecánica del art 31 de la LGT no es un argumento asumible, pues no puede hacerse una devolución con base a lo establecido " en la normativa de cada tributo " , cuando la normativa del tributo no permite dicha devolución. Por lo tanto, el momento que se pide la devolución es el momento en que se materializa la lesión del ordenamiento comunitario y desde dicho instante se deben intereses.

De este modo, el no residente recibe un tratamiento equivalente, que es lo exigido por la normativa comunitaria. Por lo demás, como ya hemos indicado en nuestras SAN (2ª) 22 (dos) de octubre de 2015 (Rec. 12 y 14/2013), no proceden intereses sobre los intereses.

Décimo cuarto.

Al estimarse el recurso en parte, no procede realizar condena en costas, debiendo cada parte soportar las causas causadas a su instancia y las comunes por mitad -art 139 LCJA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLAMOS

Se rechaza la causa de inadmisión articulada por la Abogacía del Estado.

Se estima en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Antonio Miguel Araque Almendros, en nombre y representación de BLACKROCK ASSET MANAGEMENT PENSIONS LIMITED contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de octubre de 2012 (RG 948, 949, 950, 851, 852, 953, 954, 955, 956, 957, 958, 959, 960, 961, 962, 963 y 4719/2011), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se describen en el Fundamento de Derecho décimo cuarto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

VOTO PARTICULAR que emite el presidente de la sección segunda JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ a la sentencia de esta sala, de 28 de octubre de 2016, dictada en el recurso 13/2013.

Con todo respeto a mis compañeros disiento de la opinión mayoritaria de la Sala recogida en dicha sentencia, y considero que en el caso hoy enjuiciado debía haberse aplicado la doctrina expuesta en las sentencias de esta Sección de 23 de julio de 2015, recurso 630/2013 y sentencias de 20 de octubre de 2015, recursos 12 y 14 de 2013 .

Y mi discrepancia se basa en las siguientes consideraciones:

1) La primera cuestión a reseñar hace referencia a la existencia de una situación comparable entre la tributación de empresas de seguros residentes en España y las empresas de seguros residentes en otros países de la Unión Europea en el momento de la retención, así como en la posibilidad de solicitar la devolución posterior del importe de la retención que considere superior a la cuota del Impuesto.

Y es que la posible consideración de la discriminación parte de la existencia de dos situaciones comparables que reciben un tratamiento diferente.

Así, puede citarse la sentencia del TJUE de 10 de mayo de 2012 dictada en los asuntos C-338/11 y acumulados. Y la sentencia de la que discrepo reconoce esa situación de comparabilidad en su Fundamento de Derecho Cuarto, pág.8, párrafo 2:

"Dado que los periodos 2002 a 2006, no existía ninguna disposición en el CDI España-Reino Unido o en ninguna otra norma que permitiese a los contribuyentes no residentes en territorio español reclamar la devolución de las retenciones sufridas con ocasión del pago de dividendos, la consecuencia era que la sociedad demandante estaba sujeta a tributación en España por los dividendos pagados por sociedades residentes en España, " a través del mecanismo de la retención en la fuente, coste que se convertía en definitivo al no existir mecanismo alguno en la regulación del IRN, que permitiese la recuperación (vía devolución) del impuesto y ello, en definitiva debido a que no eran empresas de seguros residentes en territorio español ".

2) La segunda cuestión se refiere a la discriminación entre las sociedades de seguros residentes y no residentes, cuestión resuelta -como no podía ser menos, y acertadamente a mi juicio- en los Fundamentos de Derecho Octavo y Noveno de la sentencia, entendiéndose que existe la denunciada discriminación.

3) El problema viene después, cuando la sentencia en sus Fundamentos de Derecho Décimo a Decimotercero, ambos inclusive, aborda el thema debati del presente recurso, desde cuando deben abonarse los intereses o como dice la sentencia de la que disiento, el día a quo de los mismos.

La sentencia invoca los principios de equivalencia y efectividad y considera que no se vulneran, pues a las sociedades españolas no se les abonan intereses desde la retención, "sencillamente porque la retención efectuada al abonar los dividendos es legal o debida.

Y esa retención se aplica tanto a las sociedades españolas como a las no residentes."

Así en el último de los citados Fundamentos de Derecho de ésta resolución afirma:

"DÉCIMO TERCERO.- Aplicando las anteriores premisas jurídicas, la Sala entiende que no podemos acceder a que se abonen los intereses desde la fecha en que se ingresó la retención, pues además de que, en tal momento, la retención era debida, no se producía discriminación alguna respecto de las empresas españolas a las que también se efectuaba la retención.

La situación de discriminación se produce cuando no se permite a la entidad no residente sin establecimiento permanente presentar una declaración-liquidación en términos equiparables a las empresas españolas. Es en ese momento cuando se produce la discriminación.

Dada la mecánica del impuesto, la Administración no puede conocer que existe una situación de discriminación hasta el momento en el que el contribuyente reclama la devolución de lo indebidamente retenido.

Por lo tanto, la solución más razonable y que permite una reparación regida por los principios de equivalencia y efectividad es entender que cuando se presenta la declaración-liquidación o solicitud equivalente es cuando "tales retenciones y pagos fraccionados habrán sido debidos en el momento en que se practicaron, meses antes, pero han dejado de serlo". Pues es desde ese momento cuando se le niega al no residente la posibilidad de hacer efectivo el crédito fiscal a su favor.

Repárese en que, como hemos venido razonado, la legislación española hasta la reforma de 2010, no permitía a las entidades no residentes sin establecimiento hacer efectivo el crédito fiscal en los mismos términos que a las entidades españolas. Razonar que podía pedirse la devolución por la mecánica del art 31 de la LGT no es un argumento asumible, pues no puede hacerse una devolución con base a lo establecido "en la normativa de cada tributo", cuando la normativa del tributo no permite dicha devolución. Por lo tanto, el momento que se pide la devolución es el momento en que se materializa la lesión del ordenamiento comunitario y desde dicho instante se deben intereses.

De este modo, el no residente recibe un tratamiento equivalente, que es lo exigido por la normativa comunitaria. Por lo demás, como ya hemos indicado en nuestras SAN (2ª) 22 (dos) de octubre de 2015 (Rec. 12 y 14/2013), no proceden intereses sobre los intereses."

Pero la resolución judicial no tiene en cuenta que, como dijimos en la sentencia de 23 de julio de 2015, recurso 630/2013, págs. 17 y 18:

"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 TRLIS, 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."

4) Y si la retención se convierte en el caso de los no residentes en cuota y tal situación y sus consecuencias derivan, como reconoce la sentencia, de un tratamiento que vulnera el Derecho Comunitario, es evidente que estamos ante un ingreso indebido, tal como señalábamos en nuestra sentencia de 25 de julio de 2015, Fundamento de Derecho Tercero, punto 1, recurso 630/2013

En este mismo sentido se ha pronunciado el TEAC, en su resolución de fecha 24 de abril de 2013 (R.G.. 3752/2008), así como el Tribunal Supremo en sus STS de 20 de junio de 2013 (RC 5900/2011), y de 25 de octubre de 2013 (RC 1375/2011).

A mi juicio, dado que por el simple hecho de no ser residentes estas sociedades antes de la Ley 2/2010, no gozaban de un crédito fiscal para la devolución de las retenciones sufridas, pues ya en el momento del ingreso de la retención, y no después como señala la sentencia de la que discrepo, - los retenedores están obligados a ingresar en el Tesoro las retenciones en unidad de acto con la presentación de la liquidación y si no la presentan, ello no les exime del ingreso, artículo 140.2, de la TRLIS-, el ingreso de la retención tendría para ellos el carácter de cuota, es decir, tenía carácter definitivo, lo que no sucedía con las aseguradoras españolas, como reconoce la sentencia de la que discrepo en su Fundamento de Derecho Noveno, pág. 15.

5) La lesión respecto del ordenamiento jurídico comunitario se produce desde el ingreso de la referida retención, que tenía para aquellas entidades, al coincidir con la cuota, carácter definitivo, por lo que en contra de lo afirmado en la sentencia y como decíamos en la de 23 de julio de 2015 se produce una vulneración de los principios de equivalencia y efectividad al ordenamiento comunitario, en contra de no residentes.

Así, en STJUE de 18 de abril de 2013, C-565-11, se declara en su apartado 27:

"El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que limita los intereses abonados al proceder a la devolución de un impuesto percibido en infracción del Derecho de la Unión a los devengados a partir del día siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución de dicho impuesto".

Y ello esencialmente, porque, según señala el propio TJUE, una normativa que limita los intereses a los devengados a partir del día siguiente a la fecha de la solicitud de devolución del impuesto indebidamente percibido no responde a la exigencia de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por el pago indebido del impuesto. Según el TJUE esta pérdida depende, concretamente, de la duración de la indisponibilidad del importe indebidamente abonado en infracción del Derecho de la Unión, y de este modo, se produce, en principio, a lo largo del período comprendido entre la fecha del pago indebido del impuesto en cuestión y la fecha de devolución de éste (párrafo 28 de la Sentencia).

6) La jurisprudencia más reciente del TS, STS de 5 de julio de 2015, recurso 2304/2015 , reconoce el pago de los intereses desde el ingreso de la retención, recogiendo un criterio distinto al de la sentencia de esta Sala (nos remitimos a su parte dispositiva).

7) La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 17 de septiembre de 2015 , declara en su apartado 74:

"J.B.G.T. Miljoen (C-10/14 ,)
X (C-14/14),
Société Générale SA (C-17/14)

"De lo anterior se deduce que, cuando un impuesto sobre los dividendos es recaudado por un Estado miembro mediante retención en la fuente de los dividendos distribuidos por sociedades con domicilio social en dicho Estado, la comparación entre el tratamiento fiscal de un contribuyente no residente y el de un contribuyente residente debe efectuarse a la luz, por un lado, del impuesto sobre los dividendos adeudado por el contribuyente no residente y, por otro, del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades que grave al contribuyente residente e incluya en su base imponible la renta derivada de las acciones de las que resulten los dividendos."

Es decir, que la comparación entre residente y no residente no solo debe hacerse a la vista de la retención soportada, sino que hay que tener en cuenta el Impuesto sobre Sociedades de ambas.

8) La STS , Sala 5ª, Sección cuarta, de 22 de octubre de 2015, recursos acumulados 157/2013 y 861/2014, FJ6, declara al respecto:

"En el presente caso, los fondos de inversión no residentes han soportado una retención por los dividendos recibidos en España, equivalente al 15%, conforme a lo estipulado en el art. 25.1.g) del TRLIRNR, en su redacción vigente en la fecha de distribución del dividendo. Ahora bien, de acuerdo con la regulación española, todos los dividendos satisfechos a fondos de inversión, ya sean o no residentes, están sujetos a una retención. Una vez que se perciban tales dividendos, junto con las restantes rentas que puedan obtener los fondos de inversión, quedan gravados con el Impuesto sobre Sociedades al tipo impositivo que este establecido en su Estado de residencia. Por tanto, el tratamiento tributario por parte de la legislación española de los dividendos satisfechos a fondos de inversión, ya sean residentes o no residentes, es el mismo. El trato favorable de las IIC viene después, como sigue diciendo la resolución recurrida. "El régimen fiscal especial de determinadas categoría de IIC española -las famosas SICAV- siempre que cumplan determinados requisitos previstos por la norma, consiste en que dichas IIC tributan al 1 por 100 (tipo de gravamen de carácter mínimo, testimonial y de finalidad censal), difiriéndose la tributación al momento en que se transmiten las acciones o participaciones por parte del socio o partícipe, que aplica entonces el gravamen general que corresponda, bien en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto de Sociedades..." .

Pero esta decisión del Alto Tribunal, se refiere a un supuesto de responsabilidad patrimonial, cuestión ajena al recurso.

Por todo ello, creo que la sentencia debió estimar este motivo en los términos reseñados en este voto particular y, por consecuencia, la demanda.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo 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.