

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ070742

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 935/2018, de 5 de junio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 634/2017

**SUMARIO:****Políticas y principios del Derecho comunitario. Principio de no discriminación. Libre circulación de capitales. IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos.**

*Dividendos de sociedades españolas obtenidos por compañías de seguros no residentes.* Es un hecho compartido por todos el de que la sociedad recurrente fue sometida a una retención en el IRNR, practicada por las respectivas sociedades pagadoras de los dividendos en los periodos litigiosos -con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 2/2010-, y que tal retención, en la mecánica del Impuesto, es ya inamovible- esto es, supone en realidad la cuota tributaria- y que tal modo de gestionar el Impuesto implica la exigencia de un gravamen que, de un lado, supera al que sería finalmente procedente para la sociedad si fuera residente y, de otro, impide al sujeto pasivo promover, en el seno del impuesto, la devolución de esa diferencia. Y la vulneración del Derecho de la Unión Europea es en este caso de doble signo: de un lado, en su aspecto material, porque las sociedades no residentes perceptoras de dividendos de empresas residentes son discriminatoriamente tratadas en relación con esas mismas empresas si fueran residentes, como consecuencia de que la base imponible del impuesto real se calcula en las primeras sobre el importe íntegro -arts. 23 Ley 41/1998 y 24 RDLeg. 5/2004-, sin posibilidad alguna de deducir los gastos o provisiones y, además, por razón de que la ley española a que se someten por obligación real tales rendimientos no prevé mecanismos específicos de recuperación de los ingresos excesivos, pues los arts. 27.3 y 28.3 de ambas leyes sucesivas en el tiempo lo excluyen positivamente, si bien mediante el uso de una expresión equívoca y oblicua: señalando que no se exigirá a los contribuyentes por el impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado retención o efectuado el ingreso a cuenta correspondiente -en realidad, lo que significa el verbo nuclear de la proposición normativa «no se exigirá» es que «no se permitirá»-.

**Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia.** *Devolución de retenciones practicadas con vulneración del Derecho europeo.* **Gestión del impuesto. Devoluciones.** *Procedimiento adecuado para la recuperación del impuesto soportado en exceso.* Los mecanismos de reembolso de las cantidades satisfechas indebidamente se regulan en los arts. 31 y 32 Ley 58/2003 (LGT) y responden a finalidades bien distintas. Del régimen legal diferenciado entre ambas obligaciones que incumben a la Administración fiscal -y crean correlativos derechos del interesado, conforme al art. 34.1.b) LGT-, semejantes en parte, pero diferentes, resulta que la nota distintiva entre ambas es el carácter originariamente debido en el primer caso, en el de las denominadas devoluciones de oficio, pues sólo cuando se conoce el *quantum* de la obligación tributaria final puede determinarse que procede la devolución, en razón del exceso así verificado, lo que a su vez determina la lógica del régimen de los intereses, exigibles desde que el ingreso se torna indebido por razón de su desajuste económico con la obligación tributaria, de ahí que la Administración incurra en *mora debitoris* desde que no devuelve de oficio el exceso desde el momento señalado por la ley de cada tributo o, en su defecto, transcurridos seis meses desde la constancia del exceso. Sin embargo, si el ingreso tributario es originariamente indebido, lo pertinente es aplicar el régimen del art. 32 LGT -y, desde un punto de vista procedimental, del art. 221 de la misma Ley-. Pues bien, la infracción al Derecho de la Unión Europea es en este caso originaria, no sobrevenida, y obliga a una reparación íntegra por la pérdida de disponibilidad del dinero ocasionada por la exacción de un tributo contrario al Derecho de la Unión, que deje indemne al contribuyente y, a un tiempo, no provoque un enriquecimiento injusto de la Administración si sólo reconoce el pago de los intereses moratorios a partir de una fecha posterior a aquélla en que se satisfizo el tributo. Y partiendo de la inexistencia de mecanismos propios en la normativa del IRNR para proceder al reintegro de lo indebidamente retenido por las sociedades pagadoras a la entidad no residente recurrente -sin que la apelación a la Orden Ministerial HAC/3626/2003, que aprueba los modelos de declaración del IRNR, que parece ser la base sustentadora

del recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, sustituya válidamente, ni por su rango ni por su contenido, a previsión legal alguna en que se materialice, en el seno de la LIRNR, ese pretendido derecho a la devolución de oficio de lo ingresado en demasía, fundado en la mecánica propia del tributo que, lejos de permitirlo, lo impide al hacer coincidir la denominada retención con el impuesto final-, resulta aplicable el procedimiento general de ingresos indebidos. [Vid., en el mismo sentido, SSTS, de 18 de septiembre de 2012, recurso nº 357/2010 (NFJ048453) y, de 3 de noviembre de 2011, recurso nº 4098/2009 (NFJ045368)].

**Interés de demora.** *Dies a quo.* La infracción del TFUE no se localiza en la imposibilidad procedimental de hacer efectiva la devolución de lo excesivamente ingresado -en la medida en que tal saldo negativo o diferencia a devolver se manifestase en un momento posterior al ingreso o retención-, sino que ya está presente en la enunciación legal, por el solo hecho de que la retención prevista no es tal -como sucede para las sociedades residentes con el régimen acuñado por la Ley IS- sino que representa la cuota del impuesto. Pues bien, desde su ingreso ya es indebido y desde ese momento genera derecho al interés, solución con fundamento en el art. 32 LGT, con reconocimiento del derecho a percibir intereses desde la fecha en que se produjo la retención indebida hasta la del pago efectivo de tales intereses, que colma plenamente los principios basales de equivalencia y efectividad emanados del Derecho de la Unión y nuestros propios principios jurídicos generales, concordes con ellos, de indemnidad o *restitutio in integrum*. [Vid., ATS, de 17 de mayo de 2017, rec. n.º 634/2017 (NFJ068334), en el que se plantea el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia, y, SAN, de 28 de octubre de 2016, recurso n.º 13/2013 (NFJ064711), que se recurre].

#### PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 63.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 31, 32, 34, 106, 108 y 221.  
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 14, 24 y 31.  
Ley 41/1998 (Ley IRNR), art. 23.  
Ley 1/1998 (LDGC), arts. 10 y 11.

#### PONENTE:

*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 935/2018

Fecha de sentencia: 05/06/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 634/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/05/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 634/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

### SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente  
D. Jose Diaz Delgado  
D. Angel Aguallo Aviles  
D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco  
D. Francisco Jose Navarro Sanchis  
D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 5 de junio de 2018.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, los recursos de casación incoados bajo nº 634/2017 , interpuestos respectivamente por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le es propia de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO; y por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en nombre y representación de la entidad BLACKROCK LIFE LIMITED, contra la sentencia de 28 de octubre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional, dictada en su recurso nº 13/2013 (ES:AN:2016:4162), sobre solicitudes de devolución del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Han comparecido como partes recurridas las mismas citadas, oponiéndose recíprocamente a los recursos deducidos de contrario.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de 28 de octubre de 2016, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad BLACKROCK LIFE LIMITED (BLACKROCK en adelante) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- de 25 de octubre de 2012, que a su vez estimó las reclamaciones acumuladas deducidas contra las liquidaciones provisionales practicadas por la Dependencia Regional de Gestión correspondiente de la Agencia Tributaria -AEAT-, a través de las que se desestimaron las solicitudes de devolución del IRNR relativas a diversos períodos de 2002 a 2006.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) BLACKROCK solicitó a la AEAT la devolución de cantidades que le fueron retenidas sobre los dividendos obtenidos de distintas sociedades residentes, con rectificación de las liquidaciones presentadas por las entidades pagadoras. La Dependencia Regional de Gestión tramitó dichas las solicitudes en sendos procedimientos de verificación de datos, que concluyeron finalmente con acuerdos de liquidación provisional que implícitamente denegaban la devolución de tales cantidades.

b) Frente a los citados acuerdos se interpusieron las reclamaciones, estimadas por la resolución del TEAC mencionada, por concurrencia de caducidad, pese a lo cual se indica que se debe reconocer al reclamante el derecho a la devolución de los importes reflejados en su declaración modelo 215, con aplicación de los pertinentes intereses de demora, lo que afecta a la pretensión deducida en el fundamental extremo, que dio lugar a la controversia judicial, de la vía procedente para obtener la devolución reconocida y el momento de devengo de los intereses de demora.

c) Interpuesto recurso contencioso-administrativo, la Sala de instancia dictó sentencia de 28 de octubre de 2016, que lo estimó en parte y anuló la resolución impugnada. La estimación en parte viene referida al momento en que se entiende consumada la violación del Derecho de la Unión Europea, no con ocasión del ingreso, según lo pretendido en la demanda, sino en una fecha posterior, la de la desatendida solicitud de devolución de tales ingresos indebidos. La sentencia cuenta con un voto particular, que postula la estimación plena del recurso en ese punto.

La sentencia razona lo siguiente, en síntesis, en relación con la existencia de discriminación a las sociedades no residentes en la regulación del IRNR por la infracción del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (FJ 6º y siguientes):

"[...] 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 Lakritzen 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 T18 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 imposables 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 SGIIC 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) -la mención debe entenderse referida al artículo (24.6.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 [...].

La decisión de la sentencia impugnada de situar el dies a quo para el cómputo de los intereses derivados del ingreso que ha de devolverse se desarrolla argumentalmente en el fundamento jurídico 13º, en los términos que se reflejan a continuación:

"[...] DÉCIMOTERCERO.- 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 razonando, 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 [...].

### **Segundo.** *Preparación y admisión de los recursos de casación.*

1. El Abogado del Estado, en la representación que ostenta, presentó el 22 de diciembre de 2016 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas el artículo 25.1.f) 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 -LIRNR-, que imponía una retención del 15% hasta el 31 de diciembre de 2006 y 18% a partir del 1 de enero de 2007; artículos 19.6 y 28 de la citada LIRNR ; los artículos 31.2 , 36 , 120.3 y 221 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre -LGT-; el artículo 14 del Reglamento en Materia de Revisión en Vía Administrativa aprobado por R.D 520/2005, de 13 de mayo - RGRVA-; el artículo 105.4 del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por R.D. Legislativo 3/2004 -LIRPF-. El artículo 103 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre ; y la Orden Ministerial HAC 3626/2003, de 23 de diciembre, que aprueba los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3. El procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en representación de BLACKROCK, presentó el 29 de diciembre de 2016, escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

4. Tras justificar la observancia de los requisitos de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas el artículo 63.1 del TFUE por el que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países; el artículo 32.2 de la LGT conforme al cual "[...] con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley , sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución [...]" , así como los principios de cooperación leal, equivalencia y efectividad; los artículos 26 , 30 , 32.2 y 58 LGT y los principios jurídicos de la naturaleza compensatoria de los intereses de demora, igualdad, indemnidad y equilibrio de prestaciones.

5. La Sala de instancia acordó en auto de 10 de enero de 2017 tener por preparados los recursos de casación del Abogado del Estado y del procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros contra la sentencia de 28 de octubre de 2016 .

### **Tercero. Admisión e interposición de los recursos de casación.**

1. La Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 17 de mayo de 2017 , en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"...2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Primera. Determinar si el dies a quo para el devengo de los intereses de demora correspondientes a la devolución de las retenciones practicadas a entidades aseguradoras no residentes sin establecimiento permanente, sobre los dividendos percibidos de sociedades residentes en territorio español, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, se sitúa en el momento en que se practicaron esas retenciones, en el momento en que se presentó la declaración-liquidación o solicitud equivalente para obtener su devolución o transcurridos seis meses desde que se produjo la presentación.

Segunda. Determinar si con sustento en los artículos 31.2 y 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , cabe sostener o no el devengo de intereses de demora sobre los intereses de demora incluidos en la cantidad total a devolver reconocida, desde la fecha en se produzca ese reconocimiento hasta la fecha en la que se ordene el pago.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: en la primera cuestión, el artículo 28 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, aprobado por Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, en conexión con el artículo 63.1 del



Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y los principios de equivalencia, efectividad y cooperación leal que se plasman en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y en la segunda cuestión, los artículos 31.2 y 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ...".

2. El procurador Sr. Araque Almendros, en la representación expresada, interpuso recurso de casación mediante escrito de 30 de junio de 2017, en el que se menciona como norma jurídica infringida el artículo 63.1 del TFUE , pues con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, la ley española no preveía mecanismo alguno para que las entidades no residentes solicitaran -y obtuvieran- la devolución de las retenciones padecidas en exceso, derivadas del pago de dividendos de entidades residentes en España. Además, se mencionas como normas infringidas los artículos 31 y 32 de la Ley General Tributaria , que regulan respectivamente las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y la devolución de ingresos indebidos.

3. El Abogado del Estado formalizó su recurso de casación mediante escrito de 5 de julio de 2017, que observa los requisitos legales, en que se mencionan como normas jurídicas infringidas las ya reseñadas con anterioridad.

#### **Cuarto.** *Escritos de oposición recíproca a los recursos de casación.*

El procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en nombre y representación de BLACKROCK, emplazada como recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 14 de diciembre de 2017, en que suplica se anule la sentencia impugnada en la parte que no estimó las pretensiones de esta parte y resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate de instancia, estime el recurso contencioso administrativo interpuesto por esta parte conforme a lo solicitado en la demanda y, en consecuencia declare la obligación de la Administración de abonar los intereses de demora desde la fecha de ingreso de la retención y la obligación de la Administración tributaria de abonar intereses de demora por el pago tardío de los intereses, con imposición de costas a la parte recurrida.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición de 20 de noviembre de 2017, en el que solicita dictemos sentencia que desestime el recurso de casación de adverso, oponiéndose además al planteamiento de cuestión prejudicial.

#### **Quinto.** *Vista pública y deliberación.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, fijándose luego para tales actos procesales el 22 de mayo de 2018, día en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.** *Objeto de los presentes recursos de casación.*

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la Sala sentenciadora ha adoptado una decisión conforme o no a Derecho en la interpretación de las normas jurídicas sustantivas y adjetivas en que se regula la tributación de las personas y entidades no residentes en el IRNR; en la eventual infracción del Derecho de la Unión Europea por vulneración de la libertad de circulación de capitales ( artículo 63 TFUE ); y, sentado lo anterior, en la determinación del dies a quo al que deben referirse los intereses de demora por la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en tal concepto.

**Segundo.** *La devolución de ingresos tributarios basados en la aplicación de leyes fiscales contrarias al Derecho de la Unión Europea.*

No hay controversia en esta casación, ni la hubo en el litigio de instancia, en lo que respecta al hecho de que el régimen legal del IRNR vigente en los años a que se refieren las retenciones practicadas a BLACKROCK (diversos periodos entre 2002 y 2006) sobre los dividendos satisfechos por empresas residentes en España, resulta contrario al Derecho de la Unión Europea, afirmación que el propio TEAC reconoce en su resolución ya que, además de declarar la caducidad del procedimiento gestor que condujo a las liquidaciones impugnadas en vía económico-administrativa, abrió paso a la posibilidad de obtener el reembolso de las retenciones excesivas, si bien ofrece al efecto el cauce autorizado por el artículo 31 LGT, esto es, el de las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, con un efecto más favorable para la Hacienda Pública en la determinación del dies a quo de los intereses moratorios sobre el que aquí se polemiza.

El recurso de casación de la Administración del Estado parte de la aceptación, más o menos clara, de la procedencia de la devolución, pero sostiene también que ha de articularse a través de la devolución regulada en el mencionado artículo 31 LGT y por medio de alguno de los modelos aprobados por Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre.

1.- La infracción del Derecho de la Unión Europea es clara.

1.1. En primer lugar, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha señalado (STJUE de 6 de junio de 2000, Asunto C-35/98, Verkooijen (EU:C:2000:294); de 8 de noviembre de 2007, Asunto C-379/05, Amurta (EU:C:2007:655)) que los dividendos percibidos por un residente de un Estado miembro, procedentes de una sociedad residente en otro Estado de la UE están comprendidos en el objeto de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio, conocida como Directiva de liberalización de capitales, y por tanto, en el ámbito de la libre circulación de capitales del artículo 67 del Tratado constitutivo de las Comunidades Europeas, actual artículo 63 del Tratado FUE.

1.2. En la sentencia de 30 de junio de 2016 -asunto C-200/14, Silvia Georgiana Câmpean (EU:C:2016:494), declara en su fallo que:

"El principio de cooperación leal debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro adopte disposiciones que supediten la restitución de un tributo, que una sentencia del Tribunal de Justicia haya declarado contrario al Derecho de la Unión o cuya incompatibilidad con dicho Derecho se deduzca de dicha sentencia, a requisitos específicamente referidos a dicho tributo que sean menos favorables que los que, a falta de éstos, se aplicarían a la restitución del mencionado tributo, circunstancia que en el caso de autos incumbe verificar al tribunal remitente.

El principio de equivalencia debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca una regulación procesal para las solicitudes de restitución de un impuesto basadas en una violación del Derecho de la Unión menos favorable que la aplicable a los recursos similares fundados en una violación del Derecho interno. Incumbe al tribunal remitente proceder a las comprobaciones necesarias para garantizar el respeto de dicho principio por lo que respecta a la normativa aplicable al litigio pendiente ante él.

El principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a un sistema de restitución, con intereses, de los impuestos recaudados en contra de lo dispuesto por el Derecho de la Unión, cuyo importe haya sido declarado por resoluciones judiciales ejecutivas, como el sistema controvertido en el litigio principal, que establece un fraccionamiento en cinco años de la restitución de dichos impuestos y que supedita la ejecución de tales resoluciones a la disponibilidad de fondos recaudados en concepto de otro impuesto, sin que el justiciable disponga de la facultad de constreñir a las autoridades públicas a cumplir sus obligaciones si éstas no las satisfacen voluntariamente. Incumbe al tribunal remitente verificar si una normativa como la que, a falta de tal sistema de restitución, sería aplicable en el litigio principal responde a lo exigido por el principio de efectividad".

1.3. Por otra parte, la sentencia del propio TJUE de 17 de septiembre de 2015 aborda una cuestión directamente relacionada con la que ahora nos ocupa, en los asuntos acumulados C-10/14, C-14/14 y C-17/14 (Miljoen) (EU:C:2015:608), declarando que:

"Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación de un Estado miembro que obliga a practicar una retención en la fuente sobre los dividendos que una sociedad residente reparte tanto a los contribuyentes residentes como a los no residentes, estableciendo un mecanismo de deducción o devolución de las cantidades retenidas únicamente en el caso de los contribuyentes residentes, mientras que para los contribuyentes no residentes -personas físicas y sociedades- tal retención constituye un impuesto definitivo, en la medida en que la carga impositiva definitiva que los contribuyentes no residentes soporten en dicho Estado miembro en lo que respecta a los mismos dividendos sea mayor que la que soportan los contribuyentes residentes, extremo que incumbe verificar, en los litigios principales, al tribunal remitente...".

A tales sentencias cabe añadir las que menciona la sentencia de la Audiencia Nacional: la STJUE de 8 de noviembre de 2012 (asunto Comisión Europea/República de Finlandia, C-342/10 ) ( EU:C:2012:688 ); la de 6 de octubre de 2015 (asunto Finanzamt Linz, C-66/14 ) ( EU:C:2015:661 ); y la STJUE de 2 de junio de 2016 (asunto Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14 ) ( EU:C:2016:402 ). Además, puede ser mencionada la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 18 de abril de 2013 (asunto Mariana Irimie , C-565/11 ) ( EU:C:2013:250 ), que contiene una doctrina particularmente pertinente al caso, no sólo por la identidad sustancial de la situación analizada por el Tribunal de Justicia en relación con la legislación rumana, sino por el modo de afrontar la restitución del perjuicio ocasionado por el pago de un impuesto contrario al Derecho de la Unión. En su fallo se declara que "[e]l 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" , que es precisamente la decisión judicial adoptada por la Sala juzgadora y sobre la que ahora debemos mostrar nuestro parecer .

1.4. No es preciso ahondar, por consiguiente, en la existencia de una infracción del Derecho de la Unión Europea que luce con toda evidencia a resultas de la lectura de las sentencias que hemos reseñado, siendo de añadir que ni el TEAC la niega -ya que se limita a restringir el periodo de devengo de la deuda de intereses de demora asociados a la devolución que reputa procedente- ni tampoco el Abogado del Estado, cuyo recurso de casación adolece en buena medida de inconcreción en este punto.

Baste con considerar que la sociedad recurrente fue sometida a una retención en el IRNR, practicada por las respectivas sociedades pagadoras de los dividendos en los periodos consignados en los antecedentes de hecho, y que tal retención, en la mecánica del impuesto, es ya inamovible, esto es, supone en realidad la cuota tributaria. Tal modo de gestionar el impuesto implica la exigencia de un gravamen que, de un lado, supera al que sería finalmente procedente para la sociedad si fuera residente; y, de otro, impide al sujeto pasivo promover, en el seno del impuesto, la devolución de esa diferencia.

Cabe añadir que la existencia de este trato discriminatorio, por contravenir el principio de libre circulación de capitales del artículo 63 TFUE , ha sido concluyentemente admitida por el legislador en la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, que incluye un nuevo apartado 6 en el artículo 24 de la Ley del IRNR , como argumenta la sentencia de instancia. El artículo cuarto de la citada Ley se ocupa de la "modificación del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo". Puede sintetizarse la reforma llevada a término por la expresada ley afirmando que modifica tres artículos del Texto Refundido (14, 24 y 31). En lo que aquí interesa, las modificaciones relevantes son las siguientes:

"...Dos. Se añaden dos nuevas letras, k) y l), al apartado 1 del artículo 14 con la siguiente redacción:

(1. Estarán exentas las siguientes rentas):

...l) 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 domiciliadas en territorio español.

...Tres. Se añade un nuevo apartado 6 al artículo 24 con la siguiente redacción:

6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

...1.<sup>a</sup> 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.

...Cinco. Se modifica el apartado 4 del artículo 31, que queda redactado de la siguiente forma:

4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.

No obstante lo anterior, sí existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto de las rentas a las que se refieren las letras j), k) y l) del apartado 1 del artículo 14...".

Como culminación de cuanto hemos expuesto, debemos afirmar que la vulneración del Derecho de la Unión Europea es aquí de doble signo: de un lado, en su aspecto material, porque las sociedades no residentes receptoras de dividendos de empresas residentes son discriminatoriamente tratadas en relación con esas mismas empresas si fueran residentes, como consecuencia de que la base imponible del impuesto real se calcula en las primeras sobre el importe íntegro ( artículos 23 de la Ley 41/1998 y 24 del Texto Refundido de 2004), sin posibilidad alguna de deducir los gastos o provisiones y, además, por razón de que la ley española a que se someten por obligación real tales rendimientos no prevé mecanismos específicos de recuperación de los ingresos excesivos, pues los artículos 27.3 y 28.3 de ambas leyes sucesivas en el tiempo lo excluyen positivamente, si bien mediante el uso de una expresión equívoca y oblicua: Así, dice este último 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". En realidad, lo que significa el verbo nuclear de la proposición normativa no se exigirá es que no se permitirá .

2.- La Ley reguladora del IRNR no prevé mecanismos para el reintegro de los ingresos satisfechos en contravención del Derecho de la Unión Europea.

A este punto nos acabamos de referir en el anterior ordinal del fundamento jurídico. El asunto que nos ocupa viene referido a un periodo de tiempo en que se sucedieron en el tiempo la Ley 41/1998 de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, y el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004.

En efecto, como ya hemos señalado y no hay verdadera discusión al respecto en el proceso, ni la Ley 41/1998 ni el texto refundido de 2004, reguladoras del Impuesto aquí concernido, establecen mecanismos específicos para la recuperación de lo indebida o excesivamente ingresado por el no residente que ha sido sometido a retención en España, pues tanto una como otra hacen equivaler tal retención -así denominada por la ley, como si se tratase de un pago a cuenta de la deuda fiscal definitiva- a la cuota correspondiente, de suerte que no procede devolución alguna derivada de la mecánica del impuesto, toda vez que no cabe concebir un posible desajuste entre lo retenido y la deuda final (artículos 27.3, en relación con el artículo 30, ambos de la LIRNR de 1998, aplicable a una parte del periodo debatido; y artículos 28.3, en relación con el 31, del Texto Refundido de 2004).

La apelación por el Abogado del Estado, en su recurso de casación, a los modelos normalizados, aprobados por Orden ministerial, en que documentar las solicitudes a la Administración no pueden, ni por su rango, ni por su contenido -pues los modelos no atribuyen derechos subjetivos, sino regulan aspectos accesorios de procedimiento-, suplir esa omisión legal y habilitar ipso iure una facultad que la ley niega al contribuyente, siendo sintomático de la falta de consistencia del argumento empleado el hecho de que en tal recurso no se identifique, al menos, qué concreto modelo sería el indicado para hacer viable la devolución de un ingreso excesivo debido a la normativa del impuesto.

**Tercero.** *El cauce legal adecuado para la devolución de ingresos tributarios ilícitos es el establecido en el artículo 32 LGT .*



**3.1.** No cabe confundir los mecanismos de reembolso de las cantidades satisfechas indebidamente que regulan los artículos 31 y 32 LGT , pues responden a finalidades bien distintas.

**3.2.** La diferencia esencial entre ambas -y la razón de ser del distinto régimen previsto para la obligación de satisfacer intereses en una y otra- no radica en que la devolución tenga lugar en el seno de una relación tributaria trabada respecto de cualquier deuda tributaria, pues todas ellas vienen referidas necesariamente a un tributo singular. Antes bien, la figura del artículo 31 LGT está reservada para aquellos supuestos en que el derecho a la devolución se pone de manifiesto de forma sobrevenida, en un momento posterior al del pago o retención, de acuerdo con lo previsto en la normativa específica de cada tributo, por discordancia en favor del contribuyente entre la cantidad ingresada (por ejemplo, en concepto de retenciones, pagos a cuenta, etc.) y la resultante de la obligación tributaria finalmente establecida. Así, el artículo 31 de la LGT dispone:

"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 devolución de ingresos indebidos del artículo 32 LGT obedece a una finalidad distinta a la anterior, normativamente separada de ella, por la que se reconoce el derecho de los contribuyentes -obligados tributarios les llama la ley, presuponiendo que ya lo son- a obtener la devolución de ingresos indebidos que procedan y a ser compensados con los intereses de demora. Señala el precepto lo siguiente:

"Artículo 32. *Devolución de ingresos indebidos.*

1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores 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 del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.

2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución".

Del régimen legal diferenciado entre ambas obligaciones que incumben a la Administración fiscal -y crean correlativos derechos del interesado, conforme al artículo 34.1.b) LGT -, semejantes en parte, pero diferentes, resulta que la nota distintiva entre ambas es el carácter originariamente debido en el primer caso, en el de las denominadas devoluciones de oficio , pues sólo cuando se conoce el quantum de la obligación tributaria final puede determinarse que procede la devolución, en razón del exceso así verificado, lo que a su vez determina la lógica del régimen de los intereses, exigibles desde que el ingreso se torna indebido por razón de su desajuste económico con la obligación tributaria. De ahí que la Administración incurra en mora deudor desde que no devuelve de oficio el exceso desde el momento señalado por la ley de cada tributo o, en su defecto, transcurridos seis meses desde la constancia del exceso.

Sin embargo, si el ingreso tributario es originariamente indebido, lo pertinente es aplicar el régimen del artículo 32 LGT -y, desde un punto de vista procedimental, del artículo 221 de la misma Ley -.



**3.3.** No cabe que caiga en el olvido el hecho de que la añorada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, entronizó esta diferencia ontológica, al distinguir entre las devoluciones de ingresos indebidos (artículo 10 ) y las devoluciones de oficio ( artículo 11), asignando a una y otra un diferente tratamiento en cuanto a los efectos de la devolución. Tal dualidad se mantiene en la Ley General Tributaria , en similares términos, aunque abandonando la denominación de devoluciones de oficio que, sin embargo, conserva en lo sustancial sus características.

**3.4.** A propósito de esta cuestión, la sentencia de esta Sala y Sección de 18 de septiembre de 2012, pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 357/2010 (ES:TS :2012:5968), en que nos enfrentamos también al mismo problema aquí suscitado en relación con la determinación del dies a quo para el cómputo de los intereses de demora, que es el que se plantea en esta casación, en caso de ingresos efectuados en contra de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, hemos indicado lo siguiente por remisión a la sentencia de esta propia Sala de 3 de noviembre de 2011, dictada en el recurso de casación nº 4098 / 2009 (ES:TS :2011:7624):

"[...] Así pues, la controversia jurídica sobre la que se centra el presente recurso de casación se proyecta en la determinación del día inicial del cómputo de los intereses de demora por cantidades devueltas por IVA por parte de la Administración, por haber sido ingresadas de forma indebida en el Tesoro, como consecuencia de una solicitud de rectificación de sus declaraciones-liquidaciones por el IVA correspondientes a los períodos 2000 y 2002, sobre la base de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.

Se trata de resolver sobre la normativa que prevalece a fin de fijar la fecha inicial del cómputo de los intereses de demora, pues mientras la sentencia, confirmando el criterio de la Administración, se inclina por aplicar la normativa especial del Impuesto sobre el Valor Añadido en materia de devolución de ingresos indebidos artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA-, la parte recurrente entiende que debe aplicarse el régimen general de devolución de ingresos indebidos.

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 por la mecánica del impuesto (en este caso por el juego del IVA soportado y repercutido) se convierten en indebidos.

Actualmente, la Ley 58/2003, de 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 del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley". Y este último reconoce como 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 haya 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 nos 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.

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 5235/2006, 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 la 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 el vigente a lo largo del período en que dicho interés se 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 y 31 de enero de 2003, para los saldos resultantes al 31 de diciembre de 2000 y 31 de diciembre de 2002, respectivamente".

**3.5.** La doctrina contenida en las mencionadas sentencias de esta misma Sala es plenamente trasladable al presente asunto como fundamento de la doctrina que, por reiteración, debemos mantener, máxime cuando a los razonamientos de ambas pueden añadirse otros que refuerzan la procedencia de su tesis:

1) Que a diferencia del caso examinado en tales sentencias, en este asunto debemos partir de la inexistencia de mecanismos propios en la Ley del IRNR, en sus dos versiones sucesivamente aplicables al asunto debatido, para proceder al reintegro de lo indebidamente retenido por las sociedades pagadoras a la entidad no residente que recurrió en el litigio de instancia, sin que la apelación a la Orden Ministerial HAC 3626/2003, de 23 de diciembre, que aprueba los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que parece ser la base sustentadora del recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, sustituya válidamente, ni por su rango ni por su contenido, a previsión legal alguna en que se materialice, en el seno de la LIRNR, ese pretendido derecho a la devolución de oficio de lo ingresado en demasía, fundado en la mecánica propia del tributo que, lejos de permitirlo, lo impide al hacer coincidir la denominada retención con el impuesto final.

2) En realidad, si la Administración hubiera considerado procedente la devolución de lo que considera ingreso excesivo, por la aplicación de una supuesta norma que permitiera ese reembolso -como parece reconocer ahora-, habría procedido de oficio a la devolución, como impone el artículo 31.2 LGT, o habría identificado al menos la norma legal habilitante en la LIRNR de tal posibilidad, lo que no llega a hacer, pues la única sustentación del recurso de casación del Abogado del Estado apela a la existencia de diversos modelos de declaración del impuesto sobre la renta de no residentes, sin señalar cuál de tales modelos sería idóneo para instrumentar la petición de reintegro.

3) A tal efecto, el Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Londres el 21 de octubre de 1975 -y aplicable a los periodos 2002 a 2006 aquí concernidos-, lejos de suponer un mecanismo neutralizador de la discriminación o favorecedor de la recuperación de lo pagado en exceso, ahonda en esa discriminación, como se deduce indefectiblemente de su artículo 10, que diferencia en sus apartados 1 y 2 las situaciones recíprocas de los residentes en España y el Reino Unido, en materia de percepción de dividendos, dándoles un trato diferente a unos y otros.

4) Al margen de la anterior consideración, la infracción del Derecho de la Unión Europea, cuya existencia no pone la Administración en tela de juicio, obliga a una reparación íntegra por la pérdida de disponibilidad del dinero ocasionada por la exacción de un tributo contrario al Derecho de la Unión, que le deje indemne y, a un tiempo, no provoque un enriquecimiento injusto de la Administración si sólo reconoce el pago de los intereses moratorios a partir de una fecha posterior a aquélla en que se satisfizo el tributo (ver la sentencia TJUE en el asunto C-565/11, Mariana Irimie, arriba citada).

5) Finalmente, cabe añadir que la infracción al Derecho de la Unión Europea es en este caso originaria, no sobrevenida, tal como sostiene la sentencia de instancia como base de su estimación parcial y deriva de lo declarado por el TJUE de 17 de septiembre de 2015 en los asuntos acumulados C-10/14, C-14/14 y C-17/14 (Miljoen).

**Cuarto.** *La infracción del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es originaria, no sobrevenida.*

**4.1.** Decimos que la infracción es originaria porque no se hace presente sólo al intentarse infructuosamente una devolución que la ley no reconoce, sino que ya existe, y no de una manera potencial, sino real, por el hecho mismo de que en el IRNR la retención no sea propiamente tal, sino una forma especial o sui generis de gestión tributaria por virtud de la cual lo que se denomina retención no es un pago a cuenta o anticipado del impuesto que quede pendiente de un ajuste posterior, sino que constituye el pago final de la cuota, sin posibilidad alguna de reembolso de lo excesivo, precisamente porque la ley no concibe en su diseño legal la posibilidad de ese exceso.

**4.2.** En otras palabras, la infracción del TFUE no se localiza en la imposibilidad procedimental de hacer efectiva la devolución de lo excesivamente ingresado, en la medida en que tal saldo negativo o diferencia a devolver se manifiesta en un momento posterior al ingreso o retención, sino que ya está presente en la enunciación legal, por el solo hecho de que la retención prevista no es tal, como sucede para las sociedades residentes con el régimen acuñado por la ley del impuesto sobre sociedades, sino que representa la cuota del impuesto. Es ahí, en primer término, donde reside la contravención del Derecho de la Unión Europea (vid, de nuevo, la sentencia Miljoen).

**4.3.** Por otra parte, es necesario relativizar la determinación del momento en que acontecería la infracción -sobrevenida en la tesis de la sentencia- como base jurídica para situar en ese día el arranque del cómputo de intereses. En primer término, ya hemos sostenido que la infracción afecta a la ley desde su promulgación, en tanto el régimen tributario de los no residentes, en lo que atañe a la base imponible y a la cuota del IRNR, es discriminatorio respecto del que se exige a los residentes en su impuesto personal; en segundo lugar, porque la imposibilidad de reembolsar el exceso no es sino una mera consecuencia ex post facto de la primera infracción, pues lo grave y atentatorio es que haya -siempre- un exceso injustificado, no sólo el hecho de que el afectado carezca de instrumentos legales para quedar luego indemne; finalmente, porque siguiendo nuestra jurisprudencia antes mencionada, la procedencia de acogerse, como vía de restitución, a la devolución de ingresos indebidos del artículo 32 LGT obliga a aplicar el precepto en su integridad y con todas sus consecuencias, incluido el extremo fundamental de la cuantificación de los intereses y del día a quo para computarlos.

Como expresivamente se dijo en la antes mencionada sentencia de esta Sala y Sección de 18 de septiembre de 2012, en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 357/2010 , -por remisión a la sentencia de 3 de noviembre de 2011 , dictada en el recurso de casación nº 4098 / 2009- "...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...", afirmación que es igualmente predicable bajo el régimen del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, que en su artículo 16 se remite, en cuanto al contenido del derecho a la devolución de ingresos indebidos, a lo establecido en el tan repetido artículo 32.2 LGT .

**Quinto.** *La cuestión relativa al devengo de intereses de demora sobre los intereses de demora incluidos en la cantidad a devolver reconocida.*

La segunda interpelación suscitada en el auto de admisión como precisada de esclarecimiento se enuncia así:

"Segunda. Determinar si con sustento en los artículos 31.2 y 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , cabe sostener o no el devengo de intereses de demora sobre los intereses de demora incluidos en la cantidad total a devolver reconocida, desde la fecha en se produzca ese reconocimiento hasta la fecha en la que se ordene el pago".

5.1. El fundamento cuarto, punto 1, del auto de admisión, refleja la circunstancia de que, a juicio de BLACKROCK, una de las dos ahora recurrentes, además del interés casacional de la letra c), concurre también el



de la letra a) del artículo 88.2 LJCA , porque la sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que ha establecido esta misma Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en las sentencias de 30 de junio de 2014 (casación 2164/2013)(ES:TS:2014:2655 ) y 18 de junio de 2009 (casación 4124/2003)(ES:TS :2009:5519).

5.2. Los razonamientos en que funda la recurrente su pretensión de abono de intereses sobre los intereses se expresan del siguiente modo, literalmente transcrito:

"[...] Segunda cuestión

Los artículos 31 y 32 LGT regulan, respectivamente, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y la devolución de ingresos indebidos.

El caso que aquí se analiza es, como ha declarado la AN, un supuesto de devolución de ingresos indebidos por cuanto la devolución deriva de que la norma interna española vulnera el Derecho de la Unión.

Los elementos delimitadores de la cuestión objeto de este recurso de casación son los siguientes:

- La pretensión principal formulada en vía contencioso-administrativa fue la determinación de la fecha de devengo de los intereses de demora derivados de la devolución de ingresos indebidos.

- La AN declaró que procede el pago de una determinada cantidad en concepto de intereses de demora derivados de una devolución de ingresos indebidos, que fueron indebidamente negados por la Administración.

- Desde el momento en que la AN declara la procedencia del pago de los citados intereses, la cantidad es exigible, vencida y líquida .

- Dichos intereses debieron ser pagados al contribuyente en la misma fecha en que fue devuelto el principal (22 y 28 de noviembre de 2014).

- Como el pago de la citada cantidad se retrasó, debe devengar intereses de demora hasta la fecha en que se haga efectivo su pago, habida cuenta que mi representada ha sufrido un perjuicio por una actuación de la Administración contraria a derecho, que al mismo tiempo ha supuesto un beneficio para aquélla.

- Es decir, el artículo 32.1 LGT dispone que la Administración tributaria tiene la obligación de devolver los ingresos indebidamente realizados y el artículo 32.2 LGT establece que junto con la devolución de ingresos indebidos la Administración tiene que abonar intereses de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Pues bien, la cuestión objeto de este recurso parte de un incumplimiento del artículo 32.2 LGT ya que la Administración tributaria debió devolver las retenciones junto con intereses de demora desde la fecha del ingreso indebido. Como ello no fue así, por el retraso en el pago de esos intereses de demora debe abonar al contribuyente intereses por la tardanza en el pago.

Los indicados preceptos deben ponerse en relación con el artículo 58 LGT que dispone, por lo que aquí interesa, que la deuda tributaria está integrada por el interés de demora, con el artículo 26 LGT que regula el interés de demora y con el artículo 30.1 LGT que establece la obligación de la Administración de realizar la devolución de ingresos indebidos.

Conforme a lo dispuesto en los citados artículos, cuando un contribuyente se retrasa en el pago de una deuda tributaria o de cualquiera de los conceptos que la integran como son los intereses de demora, debe ingresar intereses de demora por el retraso en el pago.

Pues bien, conforme a los principios jurídicos de la naturaleza compensatoria de los intereses de demora, igualdad, indemnidad, equilibrio de prestaciones y prohibición de enriquecimiento injusto, de igual manera la Administración tributaria debe abonar intereses de demora por la tardanza en el pago de los intereses de demora derivados de una devolución de ingresos indebidos [...]."

La respuesta ofrecida en la sentencia a quo a tal pretensión destaca por su laconismo, pues se limita a señalar, literalmente: "... [P]or 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".

5.3. Para la adecuada respuesta a este interrogante, es imprescindible resaltar que en esta segunda pretensión casacional se pone de manifiesto una especie de petición de principio, pues el reproche más parece



dirigido a la Administración tributaria, en tanto habría incurrido en mora a la hora de abonar los intereses desde la fecha en que la parte favorecida en parte por la sentencia sitúa la aparición de la liquidez de la deuda -que es, como hemos transcrito, la propia sentencia de la Audiencia Nacional aquí impugnada, de 28 de octubre de 2016 , pero lo fue antes en la resolución del TEAC, como indica la demanda-. Así, se señala, de una parte, que "...[d]esde el momento en que la AN declara la procedencia del pago de los citados intereses, la cantidad es exigible, vencida y líquida ; y, de otra, que "[d]ichos intereses debieron ser pagados al contribuyente en la misma fecha en que fue devuelto el principal (22 y 28 de noviembre de 2014)".

La petición de principio, haciendo supuesto de la cuestión, reside para BLACKROCK en el hecho de que la Audiencia Nacional, en una sentencia no firme, había determinado la procedencia de la devolución del ingreso indebido, pero situando el dies a quo para la determinación de los intereses en el momento en que se presenta la solicitud de devolución inatendida. Como tal sentencia no era firme, la única posibilidad de obtener cautelar o preventivamente lo reconocido en ella, en concepto de intereses, era la de haber instado su ejecución provisional, al amparo de lo establecido en el artículo 91 de la LJCA , iniciativa que no consta emprendida, de suerte que no hay mora de la Administración por el hecho de no haber ejecutado una sentencia no firme, impugnada además por ambas partes. También podría la sociedad, en el litigio de instancia, haber postulado la adopción de una medida cautelar positiva de pago de los intereses desde la devolución del principal o desde la fecha reflejada por el TEAC en su resolución como dies a quo (esto es, hasta la cantidad común admitida) . Fuera de tales posibilidades procesales, ni la sentencia de la Audiencia Nacional era ejecutiva, al no ser firme, ni cabe situar en su pronunciamiento el establecimiento de una deuda vencida, líquida y exigible, conforme al principio general condensado en el aforismo in illiquidis non fit mora.

A tal efecto, debemos aclarar que la deuda no era ilíquida porque de la sentencia a quo no fuera factible su fijación mediante una mera operación aritmética, sino porque su establecimiento no era definitivo, ya que la Audiencia Nacional indica un periodo de devengo de intereses superior al inferido de la resolución del TEAC y nuestra sentencia reconoce un lapso más amplio aún, al remontarse a un día inicial más lejano-.

5.4. La jurisprudencia de esta Sala que ha reconocido la posibilidad de exigir intereses sobre los intereses se fundamenta en la necesidad de dejar indemne al interesado por la pérdida de disponibilidad dineraria desde que es reconocida una obligación económica, por acto administrativo o sentencia judicial firme, hasta que se satisface finalmente mediante su pago válido. Sin embargo, en este caso, ese reconocimiento que hace líquida, vencida y exigible la deuda y de la que arranca el deber de cumplimiento por la Administración tributaria, susceptible de fiscalización en vía de ejecución judicial, al que se refiere el auto de admisión, es esta propia sentencia firme, que pone fin al proceso y que constituye el título jurídico que reconoce la deuda de intereses y fija el momento inicial del periodo durante el cual se deben.

Consideramos al respecto, de una parte, que la jurisprudencia de esta Sala que se menciona como fundamento de la pretensión casacional promovida no es contradictoria con el criterio denegatorio establecido -de forma poco explicada- por la Audiencia Nacional, pues se refiere a casos distintos al que en este recurso hemos de dilucidar, bastando al respecto con afirmar que las sentencias de 30 de junio de 2014 (recurso de casación nº 2164/2013) y 18 de junio de 2009 (recurso de casación nº 4124/2003) aluden a una realidad distinta de la contemplada en este caso: la primera de ellas se limita a determinar el dies a quo de la deuda de intereses reconocida por la propia Administración, señalado a propósito de esta cuestión que "...[d]ifícilmente la pretensión formulada por el representante de la Administración daría plena satisfacción al resarcimiento completo e íntegro de la entidad financiera, debido al injustificado tiempo que medió entre el acuerdo de devolución y la efectiva entrega de la los intereses de demora de los que era acreedora..." , acuerdo de devolución que aquí brilla por su ausencia para dar lugar a un reconocimiento de la deuda luego insatisfecha.

Continúa la sentencia indicada que: "...Ahora bien, esta afirmación, que no deja de ser un obiter dictum contenido en un pronunciamiento aislado, no puede vincularnos si se tienen en cuenta los tajantes términos del artículo 32.2 de la Ley General Tributaria de 2003 ".

La otra sentencia aludida, de 18 de junio de 2009 (recurso de casación nº 4124/2003 ), también versa sobre la determinación de la fecha a partir de la cual son exigibles los intereses de demora en una situación de devolución debida a la mecánica propia del tributo -distinta por ende a la que estudiamos en este asunto-, en la que se reconoce el derecho al resarcimiento de daños y perjuicios mediante el abono de intereses de demora, sobre la cantidad que resulte a abonar de la ejecución del fallo de la sentencia recurrida, desde el día en que se

produjo la reclamación de cantidad por medio de la interposición del recurso de reposición contra la liquidación de devolución girada por la Administración, hasta el de su efectivo pago.

5.5. Es de interés resaltar que la solución que ofrecemos al problema de los intereses de demora, con fundamento en el artículo 32 LGT , con reconocimiento del derecho a percibirlos desde la fecha en que se produjo la retención indebida hasta la del pago efectivo de tales intereses, colma plenamente los principios basales de equivalencia y efectividad emanados del Derecho de la Unión y nuestros propios principios jurídicos generales, concordes con ellos, de indemnidad o restitutio in integrum . Basta para ello resumir los efectos de tal declaración: a) el interesado percibirá intereses por la totalidad del periodo en que se ha visto privado de la disponibilidad del dinero como consecuencia de la exacción de un tributo anticomunitario; b) la deuda no se detiene con la sentencia, sino que prosigue y se aumenta hasta su pago definitivo, en los términos previstos, para la ejecución de la sentencia, en el artículo 106.2 de la LJCA , según el cual "2. A la cantidad (líquida) a que se refiere el apartado anterior se añadirá el interés legal del dinero, calculado desde la fecha de notificación de la sentencia dictada en única o primera instancia "; c) el control de la ejecución del mandato de pago corresponde a los Tribunales de justicia, pudiendo llegarse a incluso a la adopción de las severas medidas que prevé el artículo 108 LJCA ; d) específicamente, cabe imponer el interés sancionatorio previsto en el artículo 106.3 LJCA , que preceptúa que "...transcurridos tres meses desde que la sentencia firme sea comunicada al órgano que deba cumplirla, se podrá instar la ejecución forzosa. En este supuesto, la autoridad judicial, oído el órgano encargado de hacerla efectiva, podrá incrementar en dos puntos el interés legal a devengar, siempre que apreciase falta de diligencia en el cumplimiento".

#### **Sexto.** *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Siguiendo el mandato del artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

A.- La primera cuestión consiste en "determinar si el dies a quo para el devengo de los intereses de demora correspondientes a la devolución de las retenciones practicadas a entidades aseguradoras no residentes sin establecimiento permanente, sobre los dividendos percibidos de sociedades residentes en territorio español, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, se sitúa en el momento en que se practicaron esas retenciones, en el momento en que se presentó la declaración- liquidación o solicitud equivalente para obtener su devolución o transcurridos seis meses desde que se produjo la presentación".

La respuesta ha de ser, como desenlace de la motivación anterior, que el dies a quo para el reembolso de los intereses de demora a la sociedad no residente -derivados de la retención indebidamente practicada, en el IRNR, en un periodo comprendido entre 2002 a 2006, anterior por tanto, a la citada Ley 2/2010, por su disconformidad con el Derecho de la Unión Europea-, es el momento en que se practicó tal retención.

Ya hemos anticipado que las razones para ello son, las siguientes:

1) de un lado, la necesaria observancia de los principios de equivalencia y efectividad que informan el ordenamiento comunitario, esencialmente coincidentes con los que rigen en nuestro derecho interno de indemnidad y restitutio in integrum. Ello significa que la infracción del Derecho de la Unión no puede representar para la Administración el disfrute de ventaja económica alguna.

2) En segundo lugar, la Ley del IRNR, en sus dos versiones vigentes respectivamente en los periodos aquí afectados, no prevé mecanismo específico, inspirado en el artículo 31 de la LGT , para proveer a la devolución de los ingresos específicos del tributo, pues no cabe hablar de discordancia entre lo retenido y la cuota final cuando ambas magnitudes son coincidentes.

3) En tercer lugar, la devolución procedente conforme a la normativa propia de cada tributo presupone como premisa la legalidad del pago efectuado, pues la razón para devolverlo no se basa en su carácter de indebido, sino de excesivo, en tanto dicho pago, anticipo o retención originariamente debido supera, verificada a posteriori , la cuota finalmente procedente.

4) En cuarto lugar, la vía pertinente para el reembolso de las deudas tributarias ilegales -en especial, las derivadas de leyes contrarias al Derecho de la Unión Europea- es la establecida en el artículo 32 LGT , esto es, la

devolución de ingresos indebidos, en cuyo caso el interés de demora se devenga, conforme al mandato contenido en tal precepto, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta aquélla en se ordene el pago de la devolución, extensible al pago efectivo.

B.- La segunda de las cuestiones planteadas en el auto de admisión nos lleva a "...[d]eterminar si con sustento en los artículos 31.2 y 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , cabe sostener o no el devengo de intereses de demora sobre los intereses de demora incluidos en la cantidad total a devolver reconocida, desde la fecha en se produzca ese reconocimiento hasta la fecha en la que se ordene el pago".

Pues bien, consideramos que no procede dar una respuesta explícita a la citada cuestión, formando con ello jurisprudencia al respecto, por las siguientes razones:

1) Una vez constatado, como hemos razonado ampliamente más arriba, que el criterio sentado por la sentencia de instancia en este punto -condensado en una afirmación meramente apodíctica- no contradice nuestra jurisprudencia anterior, tras ser examinados los hechos que en cada una de las sentencias supuestamente contradictorias se tuvieron en consideración, decae tal necesidad de formar jurisprudencia unificadora de criterios dispersos.

2) No estamos ante un problema de procedencia o no del anatocismo ni, en términos más generales, del derecho al devengo de intereses sobre los intereses. Esta posibilidad, que la jurisprudencia contencioso-administrativa ha admitido, toma como base fáctica indeclinable el caso en que, reconocida o declarada una obligación, a cargo de la Administración tributaria, por acto administrativo o por sentencia judicial, hay un desfase temporal o retardo en su cumplimiento, de suerte que los intereses reconocidos o declarados constituyen una deuda en sí misma, que cobra autonomía y que, en tal carácter, es susceptible de generar nuevos intereses moratorios.

3) Sin embargo, este no es el caso. Como hemos razonado, ha sido esta sentencia firme de casación la que completa finalmente los criterios o elementos para establecer con precisión el importe de los intereses de demora, culminando así los datos ya conocidos e incontrovertidos -la cuantificación del principal y el tipo de interés- con la necesaria determinación del día en que da comienzo el devengo de esos intereses. No hay, en tales condiciones, ni deuda vencida, líquida y exigible con anterioridad, ni mora de la Administración, que no se sabría sobre qué deuda líquida recaería, todo ello sin perjuicio de los que ulteriormente fueran procedentes bajo el régimen de la ejecución de esta sentencia, hasta el completo pago.

4) Como hemos indicado precedentemente y no está de más repetir de nuevo, el régimen del artículo 32.2 LGT , que retrotrae la exigibilidad de los intereses al momento en que se produjo el pago indebido -por la vía de la retención-, cumple fielmente las exigencias de equivalencia y efectividad que imperan en el Derecho de la Unión Europea para neutralizar los efectos de un impuesto ilegal, por disconforme al ordenamiento comunitario, pues el interés resarcitorio se adentra hasta el núcleo mismo del daño causado, que es el momento del pago. Tal régimen legal del artículo 32.2 LGT también repara adecuadamente la situación individual del contribuyente, dejándole plenamente indemne por los perjuicios ocasionados con el pago ilícito, desde la perspectiva de nuestro ordenamiento nacional.

#### **Séptimo.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

1) Las conclusiones que hemos alcanzado en el fundamento anterior nos llevan, de un lado, a la necesidad de declarar que no ha lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, ya que la pretensión que propugna ha sido desautorizada a lo largo de los razonamientos anteriores, lo que por lo demás hace innecesario abordar con detalle las características y fundamento formal del escrito de interposición presentado al respecto, en lo que adolece de la concreción debida y de la necesaria crítica jurídica a la sentencia que se impugna.

2) Procede igualmente estimar, en parte, el recurso de casación formalizado por la entidad BLACKROCK, justamente en cuanto concierne a la primera pretensión, en el sentido de que debe acogerse su criterio de que los intereses de demora son debidos desde la fecha en que se efectuó el ingreso tributario indebido, a través de la retención, pero no la segunda pretensión, alusiva a los intereses sobre los intereses, sin perjuicio de la eventual

mora en que pueda incurrir la Administración a la hora de ejecutar esta sentencia firme y de los efectos procesalmente previstos para sancionarla. La sentencia se casa y anula, sólo, en lo que afecta a ese primer pronunciamiento.

3) La estimación en parte del mencionado recurso de casación nos lleva, a su vez, a estimar, también de modo parcial, el recurso contencioso-administrativo, en los mismos términos que hemos indicado, esto es, mediante un fallo distinto del adoptado en la instancia, por el que, de una parte, se anulan los actos administrativos de revisión y liquidación y, en su consecuencia, se reconoce el deber de pago de intereses derivados de la devolución de ingresos indebidos, desde la fecha de tales ingresos. Al mismo tiempo, debe mantenerse el pronunciamiento de la sentencia recurrida en cuanto a la improcedencia de condenar a la Administración a satisfacer intereses sobre tales intereses, conforme a lo expuesto.

**Octavo. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes, ni tampoco sobre la de instancia, cuyo fallo de estimación parcial se mantiene, aunque se reconozca una devolución de mayor importe a la demandante en la instancia de la declarada en aquélla ( art. 139 LJCA ).

### FALLO

Por todo lo expuesto,

#### EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional de 28 de octubre de 2016, recaída en el recurso 13/2013 .

3º) Declarar que ha lugar, en parte, al recurso de casación interpuesto por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en nombre y representación de la sociedad mercantil BLACKROCK LIFE LIMITED, contra la mencionada sentencia, que se casa y anula, pero exclusivamente en lo que respecta a la determinación del dies a quo para el cómputo de los intereses de demora derivados del ingreso indebido, y al derecho que surge de tal pronunciamiento, debiendo mantenerse en lo demás.

4º) Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo de instancia, interpuesto, en los mismos términos que hemos indicado en el fundamento séptimo y, en su virtud, declarar la nulidad de los actos administrativos de liquidación y revisión impugnados en él, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, con todos los efectos legales inherentes a tal declaración de nulidad, referidos en dicho fundamento, reconociendo el derecho de la sociedad recurrente a obtener la devolución de las retenciones abonadas y a sus intereses de demora, computados desde la fecha del ingreso.

5º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni tampoco sobre las devengadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado  
Angel Aguillo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que 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.