

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073069

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 7 de febrero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 437/2015

SUMARIO:

Medios de prueba. Derecho extranjero. Si de acuerdo con la norma de conflicto española es aplicable una norma de Derecho extranjero, la exigencia de prueba del mismo no transforma el Derecho extranjero, en cuanto conjunto de reglas para la solución de conflictos, en un simple hecho. Ello tiene como consecuencia la de que el tribunal no queda constreñido, como en la prueba de hechos en los litigios sobre derechos disponibles, a estar al resultado de las pruebas propuestas por las partes, sino que puede valerse de cuantos medios de averiguación estime necesarios para su aplicación.

IRNR. Gestión del impuesto. Retenciones y pagos a cuenta. Devoluciones. Prueba de que la retención ha sido soportada. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Para tratar de obtener la devolución de una retención, el interesado tiene que acreditar haber satisfecho el importe reclamado por ser beneficiario de los rendimientos sobre los que se practicó dicha retención.

Pues bien, la realidad es la de que para la correcta aplicación de las retenciones, los retenedores tienen que conocer la condición del perceptor como contribuyente del IRNR por obtención de rentas sin mediación de establecimiento permanente, así como, cuando proceda, el país de residencia fiscal del mismo, a los efectos de hacer efectiva la práctica de la retención al tipo general de gravamen de la Ley del IRNR, al tipo reducido establecido en el Convenio aplicable en función de la residencia fiscal del perceptor, o bien la exclusión de retención por tratarse de rentas exentas en virtud de la normativa interna española o del Convenio que resulte aplicable. Sin embargo, el hecho de que los valores negociables se encuentren depositados, con carácter general, en determinadas entidades financieras origina problemas prácticos, en la medida en que el retenedor-emisor de los valores, en el momento de la distribución del dividendo, abona los rendimientos a las entidades depositarias en función del número de títulos que se encuentren depositados en cada una de ellas, para que éstas, a su vez, los abonen a los titulares de los valores, sin conocer el emisor la condición de los perceptores finales ni su país de residencia. Por ello, el procedimiento establecido en la de 13 de abril de 2000 tiene por finalidad permitir la aplicación de las retenciones, o su exclusión, en base a la información facilitada por las entidades depositarias al retenedor-emisor; sin embargo, ello no significa que, en el supuesto de que no se haya seguido ese procedimiento o no se hayan cumplido correctamente todos sus trámites, el titular de las acciones y perceptor de los rendimientos sobre los que se ha practicado la retención no pueda probar esa condición para solicitar la devolución de las retenciones que considera indebidamente practicadas; en este sentido, la propia Orden establece un procedimiento en el que son las entidades depositarias de los valores las que deben presentar ante la entidad emisora la relación de los titulares contribuyentes por el IRNR más, en lo que aquí importa, los datos de identificación del país de residencia fiscal, número de valores de los que es titular, rendimiento bruto total y porcentaje retenido.

En el supuesto de autos, todos estos requisitos han quedado debidamente acreditados con la documentación incorporada a las actuaciones, pues en el documento expedido por la sociedad pagadora se expresan los dividendos percibidos por el Banco extranjero recurrente como titular de las acciones de compañías establecidas en España y las retenciones pagadas en cada uno de los ejercicios fiscales a los que se refiere, mientras que en los certificados de la sociedad depositaria de los títulos consta el número de acciones de las que es titular la recurrente en cada sociedad española, su condición de beneficiaria de los dividendos, la fecha de pago de los mismos, su importe bruto, el porcentaje de retención y el importe retenido. Además, la actora ha justificado que tiene su residencia fiscal en Noruega, hecho no discutido por la Administración demandada. Todos esos documentos cumplen lo previsto en el art. 15.3 RD 1776/2004 (Rgto. IRNR), y esos documentos deben enlazarse con los documentos expedidos por la sociedad depositaria, y con los distintos contratos de custodia entregados, para así poder determinar quién

era el beneficiario final de los dividendos. Finalmente, aunque en el escrito de contestación a la demanda se alega que la actora no ha aportado el modelo 296 para identificar al titular de los valores, lo cierto es que ese modelo contiene una declaración que no tienen que presentar los perceptores de dividendos, sino las entidades obligadas a retener e ingresar a cuenta por dicho impuesto, no constando que la entidad pagadora en este caso haya incumplido esa obligación en el periodo al que se refiere el presente recurso, sin perjuicio de lo cual hay que señalar que cualquier omisión o irregularidad que pudiese contener ese modelo fiscal sería imputable al declarante y no al retenido.

Políticas y principios del Derecho comunitario. Principio de no discriminación. Libre circulación de capitales. Para que una normativa fiscal nacional como el art. 9.1 c) RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), que establece una distinción entre los organismos nacionales y los establecidos en otro Estado miembro, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales. Además, para que la diferencia de trato esté justificada no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa de que se trate. Pues bien, tanto el Banco Central de Noruega (Norges Bank) como el Banco de España realizan idénticas funciones; entre ellos, no existe más que una diferencia puramente geográfica, por lo que la diferencia de trato no resulta justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales -el Norges Bank es un Banco Central que está exento del pago de impuestos en Noruega-, y la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales tampoco figura entre los objetivos enunciados en el art. 58 CE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado.

Interés de demora. Dies a quo. La determinación del dies a quo para el devengo de los intereses de demora en los supuestos de devolución de ingresos que se declaran indebidos por su disconformidad con el Derecho de la Unión Europea es un tema ya resuelto por la STS, de 5 de junio de 2018, recurso n.º 634/2017 (NFJ070742), en el sentido de que la infracción del TFUE, en estos casos, 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*.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 9, 25.1 f) y 31.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 36.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

RD 1776/2004 (Rgto. IRNR), art. 15.3.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 31 a 32.

Ley 1/2000 (LEC), art. 281.

Orden de 13 de abril de 2000 (Procedimiento para hacer efectiva la práctica de retención al tipo que corresponda en cada caso, o la exclusión de retención, sobre los intereses y los dividendos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes del IRNR), apdo. segundo.

Acuerdo de 2 de mayo de 1992 (Espacio Económico Europeo), arts. 4 y 40.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 58 y 63 a 66.

Directiva 88/361/CEE (Aplicación art. 67 del Tratado), art. 1.

Ley 13/1994 (Ley Autonomía del Banco de España), arts. 1 a 5.

PONENTE:

Doña Sandra María González de Lara Mingo.

Magistrados:

Doña SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000437 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04486/2015

Demandante: NORGES BANK (BANCO CENTRAL DE NORUEGA) como propietario de la "Reserva de Divisas" o "Foreign exchange reserves" de Noruega

Procurador: MILAGROS DURET ARGÜELLO

Letrado: ADOLFO ZUNZUNEGUI RUANO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a siete de febrero de dos mil diecinueve.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 437/2015, promovido por la Procuradora Doña Milagros Duret Argüello, en nombre y representación del NORGES BANK (BANCO CENTRAL DE NORUEGA) como propietario de la "Reserva de Divisas" o "Foreign exchange reserves" de Noruega, asistido del Letrado D. Adolfo Zunzunegui Ruano, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 9 de abril de 2015, por la que se desestimaron las reclamaciones económico administrativas número 7326/2012, 7327/2012 y 7328/2012, interpuesta contra las liquidaciones provisionales 200821500007986M, 200821500007987C y 200821500007989E, dictadas por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente (1º, 2º y 4º trimestre de 2008), por importe de 51.400,21, 39.106,01 y 198.150,45 euros.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 9 de abril de 2015, por la que se desestimaron las reclamaciones económico administrativas número 7326/2012, 7327/2012 y 7328/2012, interpuesta contra las liquidaciones provisionales 200821500007986M, 200821500007987C y 200821500007989E, dictadas por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente (1º, 2º y 4º trimestre de 2008), por importe de 51.400,21, 39.106,01 y 198.150,45 euros.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Procuradora Doña Milagros Duret Argüello, en nombre y representación del NORGES BANK (BANCO CENTRAL DE NORUEGA) como propietario de la "Reserva de Divisas" o "Foreign exchange reserves" de Noruega, asistido del Letrado D. Adolfo Zunzunegui Ruano, mediante escrito presentado el 27 de julio de 2015 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Doña Milagros Duret Argüello, en nombre y representación del NORGES BANK (BANCO CENTRAL DE NORUEGA) como propietario de la "Reserva de Divisas" o "Foreign exchange reserves" de Noruega, asistido del Letrado D. Adolfo Zunzunegui Ruano, presentó escrito el 29 de diciembre de dos mil quince, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que:

" (...) se reconozca el derecho de mi representado a la devolución de las retenciones soportadas en España en concepto del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes durante los períodos de referencia, tal y como consta en las declaraciones/modelos 215 presentados previamente ante la Agencia Tributaria, así como de los correspondientes intereses de demora devengados desde la fecha de su presentación".

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 14 de marzo de 2017, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

"(...) dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor".

Quinto.

No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba, ni el trámite de conclusiones y no considerándolo necesario la Sala, se declaró concluso el procedimiento, quedando pendiente de señalamiento cuando por turno le correspondiera.

Sexto.

Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día cuatro de octubre de dos mil dieciocho.

Por auto de la misma fecha se estimó que era determinante para resolver el recurso conocer la naturaleza jurídica de "FOREIGN EXCHANGE RESERVES", por lo que se acordó como Diligencia Final que la parte aportara Certificación del Banco Central de Noruega que acredite la norma, disposición o acto de creación del "FOREIGN EXCHANGE RESERVES", la naturaleza jurídica pública o privada de dicho Fondo, cómo se integra en el Banco Central de Noruega, la normativa que lo regula.

Dado que pudiera ser que la cartera de renta fija y la cartera de reservas petroleras estuviera gestionadas por el Banco Central de Operaciones de Noruega (CBO), y la cartera de acciones estuviera gestionada por Norges Bank Investment Management (NBIM), se acordó igualmente que debería certificarse sobre la norma, disposición o acto de creación de esos dos bancos, la naturaleza pública o privada del Banco Central de Operaciones de Noruega (CBO) y del Norges Bank Investment Management (NBIM), cuál es la relación de estos dos bancos con el Banco Central de Noruega, y su forma de integración en el mismo, y si "FOREIGN EXCHANGE RESERVES" está integrado en el Banco Central de Operaciones de Noruega (CBO) o en el Norges Bank Investment Management (NBIM) o forma parte de ellos.

También se acordó como Diligencia Final requerir al SANTANDER SECURITIES SERVICES, S.A.U para que emitiera nueva certificación para que en relación de los certificados ya emitidos y aportados con el escrito de contestación a la demanda aporte el contrato original que tenía suscrito con JP MORGAN titular registral de las cuentas de custodia a que se hace referencia en la certificación.

Y por último, se acordó como Diligencia Final requerir a la parte para que aportara el original del contrato suscrito entre "FOREIGN EXCHANGE RESERVES" y J.P. Morgan Chase Bank, National Association, relativo a las inversiones a que se contraen el presente recurso.

Nuevamente se señaló para la votación y fallo del presente recurso el siete de febrero de dos mil diecinueve, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D^a SANDRA GONZÁLEZ DE LARA MINGO , quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo, como ya se dijo, la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 9 de abril de 2015, por la que se desestimaron las reclamaciones económico administrativas número 7326/2012, 7327/2012 y 7328/2012, interpuesta contra las liquidaciones provisionales 200821500007986M, 200821500007987C y 200821500007989E, dictadas por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente (1º, 2º y 4º trimestre de 2008), por importe de 51.400,21, 39.106,01y 198.150,45 euros.

Segundo. Alegaciones y pretensiones de la parte actora.

Pretende la Procuradora Doña Milagros Duret Argüello, NORGES BANK (BANCO CENTRAL DE NORUEGA) como propietario de la "Reserva de Divisas" o "Foreign exchange reserves", asistido del Letrado D. Adolfo Zunzunegui Ruano la anulación de la resolución recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un breve relato de los hechos que resultan del expediente administrativo.

A continuación, expone como fundamento de su pretensión una serie de Fundamentos de Orden Jurídico Procesal, y, seguidamente en los Fundamentos Jurídico materiales estructura su defensa en tres Fundamentos de Derecho.

El Fundamento de Derecho Primero lo destina al tratamiento fiscal en España de los dividendos obtenidos por Bancos Centrales extranjeros que no puedan afectarse a un establecimiento permanente sito en territorio español.

Dice que el artículo 13.1.f.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes señala que se consideran rentas obtenidas en territorio español sujetas al IRNR los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España obtenidos por contribuyentes no residentes en el territorio español.

Manifiesta que por lo que se refiere a la cuota tributaria, el artículo 25 de la Ley del IRNR establece que los dividendos obtenidos en España por contribuyentes de este Impuesto sin mediación de establecimiento permanente están sometidas a tributación en nuestro país a un tipo de gravamen del 19% (18% hasta diciembre del año 2009) estando obligados a practicar retención a dicho tipo impositivo las entidades que abonen dichos dividendos.

El Fundamento de Derecho Segundo lo destina a tratar sobre tratamiento fiscal en España de las rentas obtenidas por el Banco de España (Banco Central de España).

Expone que el artículo 9.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Ley del Impuesto sobre Sociedades o TRLIS), establece que estarán totalmente exentos del impuesto el Banco de España.

Añade que asimismo, en virtud de lo previsto en el artículo 140.4.a) del TRLIS "no se practicará retención en las rentas obtenidas por las entidades a que se refiere el artículo 9.1 de esta ley".

Alega que cuando el Banco de España obtiene una renta de fuente española, la tributación efectiva de dicha renta es de cero (0%), puesto que no se somete a retención ni a tributación final en el Impuesto sobre Sociedades.

En el Fundamento de Derecho Tercero denuncia que la normativa española que determina el tratamiento fiscal en España de las rentas obtenidas por el Gobierno/Estado Noruego es discriminatoria y contraria a los principios del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992 (AEEE) suscrito entre la Comunidad Europea/Unión Europea y los países de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC), entre los que se encuentra Noruega.

De lo anterior se desprende que los dividendos de fuente española obtenidos por el Banco Central de Noruega están sujetos a una tributación efectiva del 15% (de acuerdo con el Convenio firmado entre España y Noruega), mientras que los dividendos/rentas que, en su caso, obtenga una entidad de la misma naturaleza, es decir, el Gobierno/Estado Español, no quedan sujetos ni a retención ni a tributación alguna en España puesto que se encuentran exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Relata que el Banco Central de Noruega (Norges Bank) es una entidad perfectamente identificable y comparable con el Banco de España, puesto que ambas están dotadas de unas funciones similares.

Sostiene que entidades son los bancos centrales nacionales y supervisores de sus respectivos sistemas bancarios. Son instituciones que velan por la solvencia y el cumplimiento de la normativa específica que afecta a las entidades de crédito: desarrollan normas, recaban información de las entidades, analizan datos, proponen recomendaciones, toman medidas correctoras o sancionadoras si son necesarias, etcétera. Como supervisores de sus respectivos sistemas bancarios mantienen un conocimiento actualizado y contrastado de la situación de las entidades y de su perfil de riesgos y velan por el cumplimiento de la normativa que les es aplicable, contribuyendo así a la estabilidad de sus respectivos sistemas financieros.

En opinión de la parte la no aplicación de la exención en el IRNR a las rentas de fuente española obtenidas por la Reserva titularidad del Banco Central de Noruega (Norges Bank), supone una discriminación incompatible con las disposiciones de directa e imperativa aplicación.

Cita como infringidas:

A. El Acuerdo del Espacio Económico Europeo suscrito entre la Unión Europea y los países de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC) el 2 de mayo de 1992, y en virtud del cual se crea un único espacio económico (el "AEEE").

En apoyo de su pretensión estimatoria cita y reproduce los artículos 4 y 40 del citado Acuerdo.

Con fundamento en el artículo 105 del AEEE afirma que la jurisprudencia proveniente del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ("TJCE") resultaría de aplicación, puesto que las libertades a que se hace referencia en el presente caso (libre circulación de capitales), son las mismas que las establecidas en los artículos 56 y 58 del Tratado de la Unión o Tratado CE .

El recurrente efectúa transcripción parcial de contenidos de la Sentencia de 6 de junio de 2000, Asunto C-35/98 (Staatssecretaris van Financiën vs Verkooijen ") y Sentencia de 7 de septiembre de 2004, Asunto C-319/02 ("Petri Manninen"), y concluye que existe una discriminación indirecta y arbitraria no amparada por el AEEE en el trato de entes/organismos residentes en Estados miembros adscritos al Espacio Económico Europeo, no justificada por circunstancias objetivas, en lo que se refiere a la concesión de una exención fiscal exclusivamente a un organismo público residente en España tal como el Estado Español y sus organismos públicos dependientes y que no han sido concedidas a entidades del mismo tipo, tal como el Gobierno/Estado Noruega, residentes en otros Estados miembros el Espacio Económico Europeo.

Cita el recurrente las Sentencias de fecha 12 de diciembre de 2002 , Lankhorst Hohorst, Sentencia de fecha 14 de diciembre de 2006 (Denkavit), sentencia de 8 de noviembre de 2007 (Amurta), sentencia de 10 mayo 2012, C-338/11 (Santander Assets), sentencia de 25 octubre 2012, C-387/11 , (Comisión c. Bélgica), la sentencia de 10 de abril de 2014, C- 190/12 (Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company), sentencia de 17 de septiembre de 2015 asuntos acumulados C-10/14 , C-14/14 y C-17/14 (Miljoen, X Societé Générale y Staatssecretaris van Financiën de Holanda).

Reitera que en la medida que el Gobierno/Estado Noruega y el Estado Español son plenamente comparables, constituye un supuesto de restricción a la libre circulación de capitales consagrada en el Tratado de la Comunidad Europea y en el artículo 40 del AEEE el que injustificadamente se otorgue un tratamiento fiscal desfavorable a los dividendos distribuidos por sociedades españolas a los entes/entidades residentes en otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo, como puede ser Noruega, con respecto al tratamiento fiscal otorgado a tales dividendos cuando son percibidos por un ente/entidad residente en España. Se trata de una discriminación basada exclusivamente en la residencia del sujeto pasivo, no estando justificada esta discriminación por razones de interés general.

B. El Convenio de Doble Imposición entre España y Noruega.

Argumenta que el artículo 25, apartado 1, del Convenio de Doble Imposición entre España y Noruega establece el principio de no discriminación al determinar lo siguiente:

"Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia".

Afirma que el Banco Central Noruega (Norges Bank) recibiría un trato discriminatorio respecto del Banco de España, por cuanto no se le permite el reintegro de la tributación practicada con ocasión de la retención soportada al no preverlo la normativa de aplicación.

Cita en apoyo de su pretensión las Sentencias de la Audiencia Nacional de 15 de enero de 2004 y la sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 17 de marzo de 2011 .

Tercero. Alegaciones y pretensiones del Abogado del Estado.

El Abogado del Estado en su escrito de oposición comienza sintetizando la tesis de la recurrente, y se opone a la estimación de la demanda reiterando los argumentos de la resolución recurrida.

Cuarto. Hechos Probados.

Un examen de los autos y del expediente administrativo pone de manifiesto, entre otros hechos, relevantes para la resolución de la causa que:

1º. Reservas de Divisas del Banco Central de Noruega o Foreign Exchange Reserves del Norges Bank.

El Norges Bank es el Banco Central de Noruega, y se creó gracias a una Ley del Parlamento Noruego el 14 de junio de 1816, y se hizo como banco central de Noruega.

Sus actividades están reguladas por la Ley de Norges Bank.

La Ley de Norges Bank establece el marco legal para Norges Bank en su conjunto. La Sección 1, párrafo primero de la Ley de Norges Bank establece lo siguiente:

" (...) Norges Bank es el banco central de Noruega. El Banco será un organismo ejecutivo y asesor de política monetaria, crediticia y cambiaria. Emitirá billetes y monedas, promoverá un sistema de pago eficiente tanto a nivel nacional como internacional y controlará la evolución de los mercados monetarios, crediticios y cambiarios".

La estructura jurídica de Norges Bank está regulada por la Sección 2 de la Ley de Norges Bank, la cual establece en su tercer párrafo que Norges Bank es una entidad jurídica independiente y pertenece al Gobierno de Noruega.

Norges Bank está registrado como entidad jurídica, que forma parte del Estado, en el Registro Mercantil de Noruega (Centro de Registro de Bronnoysund).

El Norges Bank, como banco central de Noruega, es responsable de administrar las reservas de divisas en su propio nombre como banco central y propietario de las reservas de divisas.

La sección 24 de la Ley de Norges Bank confirma la manera en que Norges Bank debe administrar las reservas de divisas:

" (...) El Banco invertirá las reservas oficiales de divisas con miras a mantener la política cambiaria que se haya establecido".

La Sección 1, párrafo primero de la Ley de Norges Bank también establece que, como banco central de Noruega, Norges Bank será un organismo ejecutivo y asesor para, entre otras, la política cambiaria.

Las reservas de divisas incluyen fondos de contingencia de Norges Bank en coronas no noruegas. La Sección 1 de los Principios proporciona la siguiente definición de las reservas de divisas:

" (...) En estos principios, las reservas de divisas se refieren a la parte de los activos de divisas de Norges Bank que están disponibles y están controlados por las autoridades de política monetaria y que pueden utilizarse para realizar transacciones en el mercado de divisas. Además, las reservas de divisas incluyen una cartera de reservas de petróleo utilizada para transferencias y retiradas de divisas del Fondo de Pensiones del Gobierno Internacional (GPFPG)".

La página web oficial de Norges Bank y sus cuentas anuales proporcionan información adicional sobre las reservas de divisas, en ellas se explica que las reservas de divisas son fondos de contingencia de Norges Bank en monedas internacionales y que estarán disponibles para ser utilizadas en las transacciones del mercado de divisas como parte de la conducta de la política monetaria, con miras a promover la estabilidad financiera y cumplir con los compromisos internacionales de Norges Bank.

Las reservas de divisas se dividen en una cartera de renta variable, una cartera de renta fija y una cartera de reservas de petróleo.

Un aspecto importante que debe tenerse en cuenta es que las reservas de divisas se mantienen directamente en Norges Bank y no están estructuradas como una entidad jurídica independiente ni dentro de esta.

En cambio, las reservas de divisas comprenden un conjunto de activos financieros, como depósitos en efectivo, letras del tesoro y bonos soberanos, y acciones que cotizan en un mercado regulado y reconocido. Estos activos pertenecen exclusivamente a Norges Bank, que es el propietario de los ingresos y las ganancias de capital generados por los activos que componen las reservas de divisas.

Como propietario de las reservas de divisas, Norges Bank reconoce que los activos financieros forman las reservas de divisas en su balance.

Las reservas de divisas no tienen personalidad jurídica por si misma; son simplemente una colección de activos propiedad de Norges Bank y están administrados por departamentos dentro de Norges Bank en cumplimiento de la política cambiaria de Noruega.

La Sección 2 de los Principios describe las diferentes carteras de las reservas de divisas, cómo se requiere que se inviertan y mediante qué departamentos dentro de Norges Bank. Esta sección establece que:

" (...) Las reservas de divisas, excepto la cartera de reservas de petróleo, se dividen en una cartera de renta fija y una cartera de renta variable. La cartera de renta fija y la cartera de reservas de petróleo están gestionadas por Norges Bank Central Banking Operations (CBO). La cartera de renta variable está gestionada por Norges Bank Investment Management (NBIM)".

Según la Sección 2 de los Principios describe las diferentes carteras de las reservas de divisas, cómo se requiere que se inviertan y mediante qué departamentos dentro de Norges Bank.

Esta sección establece que:

" (...) Las reservas de divisas, excepto la cartera de reservas de petróleo, se dividen en una cartera de renta fija y una cartera de renta variable. La cartera de renta fija y la cartera de reservas de petróleo están gestionadas por Norges Bank Central Banking Operations (CBO). La cartera de renta variable está gestionada por Norges Bank Investment Management (NBIM)".

Así las reservas de divisas se dividen en tres carteras: la cartera de renta variable, la cartera de renta fija y la cartera de reservas de petróleo.

Las dos primeras carteras, es decir, la cartera de renta variable y la cartera de renta fija, se mantienen a efectos de gestionar una crisis. Los movimientos en el tipo de cambio de la corona afectarán la renta variable de Norges Bank, pero no la capacidad del Banco para cumplir con los compromisos en divisa extranjera.

La cartera de reservas de petróleo recibe el flujo de efectivo del gobierno de las actividades petroleras en divisa extranjera y se utiliza para las transferencias hacia el GOVERNMENT PENSION FUND GLOBAL (GPF) y desde este. El propósito de la cartera de reservas de petróleo es proporcionar una gestión adecuada de la necesidad del gobierno de convertir la divisa extranjera y la corona noruega.

La cartera de renta variable está gestionada por Norges Bank Investment Management (NBIM) y la cartera de renta fija y la cartera de reservas de petróleo están gestionadas por Norges Bank Central Banking Operations. Tanto Norges Bank Investment Management (NBIM) como Central Banking Operations son departamentos internos dentro de Norges Bank, sin personalidad jurídica independiente.

El Norges Bank (Banco Central de Noruega) es un ente/organismo exento de impuestos en Noruega.

El Norges Bank (Banco Central de Noruega) no actúa ni han actuado en España mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

2º. Retenciones soportadas por el Norges Bank como consecuencia de las inversiones realizadas en España durante los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

El Norges Bank invirtió parte de la "Reserva de Dividas" o "Foreign Exchange Reserves" en España mediante la adquisición de ciertas acciones de sociedades españolas cotizadas en el Mercado Continuo español.

Al objeto de realizar esas operaciones el Norges Bank suscribió un contrato de custodia con J.P Morgan Chase Bank, National Association, quien a su vez tenía suscrito contrato con SANTANDER SECURITIES SERVICES, S.A.U. que era el titular de las cuenta de custodia en territorio español.

Dichas inversiones obtuvieron una rentabilidad bruta total, vía dividendo, durante los años 2006, 2007 y 2008, por importe de 3.669.481,74 euros.

Sobre dichas rentas satisfechas en forma de dividendos se practicó una retención por importe de 550.422,14 euros, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes al tipo fijo general del 15% ó 18% establecido por el artículo 25.1.f) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3º. Solicitud de devolución de las retenciones soportadas derivadas de la percepción de dividendos en España de acciones de las que era titular Norges Bank.

El 19 de febrero de 2010, y como consecuencia de entender improcedentes las retenciones practicadas por los dividendos percibidos, el Norges Bank presentó ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria un escrito (RGE/00608397/2010) por el que solicitaba la rectificación de las declaraciones de retenciones e ingresos a cuenta, sobre rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente (modelo 216) y la devolución de las retenciones indebidamente soportadas derivadas de la percepción de dividendos en España de acciones de las que era titular Norges Bank, durante los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

4º. No admisión a trámite de la solicitud de devolución.

El 26 de mayo de 2011, la Dependencia Regional de Gestión dictó acuerdo de no admisión a trámite de la citada solicitud de rectificación de declaraciones, indicando que el procedimiento a seguir para impugnar las retenciones practicadas sobre los dividendos percibidos debía realizarse mediante la presentación de los modelos 210/215 como cauce del procedimiento.

El día 8 de julio de 2011 el Norges Bank presentó un recurso de reposición (RGE/02723192/2011), por el que se subsanaba el error apreciado por la Dependencia Regional de Gestión respecto a los documentos necesarios para tramitar la devolución de las retenciones solicitadas, mediante la presentación de los modelos 215 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debidamente cumplimentados.

5º. Interposición de reclamación económico-administrativa .

El Norges Bank entendió que el recurso de reposición había sido desestimado por silencio negativo por lo que, el 8 de septiembre de 2011, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, solicitando la admisión a trámite de los escritos de devolución de ingresos indebidos y la devolución de las cantidades indebidamente retenidas.

6º. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central.

El 24 de diciembre de 2014, el Tribunal Económico Administrativo Central emitió una Resolución, con número de recurso 00/00123/2012, en relación con dicha reclamación económico-administrativa, en virtud de la cual, el Tribunal declaraba que:

" (...) corresponde la tramitación de los procedimientos de solicitud de devolución abiertos como consecuencia de las declaraciones-liquidaciones presentadas por el recurrente a los órganos de la administración que tengan atribuida la competencia para resolverlas, que deberá tramitarlas".

7º. Liquidación provisional.

Partiendo de la documentación aportada por Norge Bank con ocasión de la solicitud de devolución de ingresos indebidos inicial, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid dictó propuesta de liquidación provisional, correspondiente a los períodos del primero, segundo y cuarto trimestres del 2008.

La Administración justificó la denegación en los siguientes términos:

" (...) El contenido de la declaración no se ajusta a lo establecido en la norma del Impuesto.

- Vistos: -El artículo 36 de la Ley 30 /1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común modificada por la Ley 4/1999 de 13 de enero, regula la Lengua de los procedimientos administrativos/ -El artículo 105 de la Ley 58/2003 , General Tributaria que establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo y puntualiza que los obligados tributarios cumplirán su deber de probar cuando designen de modo concreto el elemento de prueba ya en poder de la Administración Tributaria.

- La Orden Ministerial de 13 de abril del 2000 que establece el procedimiento para hacer efectiva la práctica de retención a los no residentes en el caso de obtención de dividendos por contribuyente del IRNR sin mediación de establecimiento permanente, es aplicable cuando en el procedimiento de pago intervengan entidades financieras domiciliadas, residentes o representadas en España.

- El artículo 31 del Real Decreto Legislativo 512004, de 5 de marzo, y el artículo 15.3 del Real Decreto 7176/2004 , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que regula los requisitos que deben cumplir la documentación para justificar las retenciones.

- Habiéndose constatado que: - Parte de la documentación presentada no están en la lengua oficial exigida por la normativa indicada.

- La documentación justificativa aportada no cumple con los requisitos exigibles según la normativa aplicable indicada/ Con los documentos aportados por el contribuyente no resulta posible contrastar la realidad de las retenciones incluidas por el mismo y, en consecuencia, no puede acreditarse la procedencia de aplicar las mismas en sus declaraciones en los términos declarados por el mismo".

El 2 de octubre de 2012 se practicó liquidaciones provisionales haciendo constar que como consecuencia de las liquidaciones provisionales realizadas por la Administración no resulta cantidad alguna a devolver.

El 3 de octubre de 2012, la Administración notificó dicha resolución.

8º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

El 31 de octubre de 2012, el Norges Bank interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

9º. Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

Por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 9 de abril de 2015, se desestimaron las reclamaciones económico administrativas número 7326/2012, 7327/2012 y 7328/2012, interpuesta contra las liquidaciones provisionales 200821500007986M, 200821500007987C y 200821500007989E, dictadas por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente (1º, 2º y 4º trimestre de 2008), por importe de 51.400,21, 39.106,01y 198.150,45 euros.

La citada resolución del Tribunal Económico Administrativo Central constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Quinto. Aclaraciones iniciales sobre la naturaleza de la Reservas de Divisas del Banco Central de Noruega o "Foreign Exchange Reserves" del Norges Bank. Prueba del Derecho extranjero.

En el Fundamento de Derecho Cuarto apartado 1º hemos procedido a clarificar que son las Reservas de Divisas del Banco Central de Noruega o "Foreign Exchange Reserves" del Norges Bank.

La naturaleza de la Reservas de Divisas del Banco Central de Noruega o "Foreign Exchange Reserves" del Norges Bank era una cuestión esencial para resolver el presente litigio, y ha quedado nítidamente acreditada a través de la certificación expedida por el Norges Bank en respuesta a la solicitud que acordó esta Sección en el auto de Diligencia Finales de cuatro de octubre de dos mil dieciocho , respuesta que obra incorporada al procedimiento.

La Sección tenía una duda razonable sobre que era la Reserva de Divisas del Banco Central de Noruega o "Foreign Exchange Reserves" del Norges Bank por las siguientes razones:

- En el escrito de 19 de febrero de 2010 presentado ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (RGE/00608397/2) el recurrente se identificó como Norges Bank (folio 122 expediente en papel) y afirmaba que era una entidad pública financiera que era propietaria y gestora de la cartera de inversiones de una parte de las reservas internacionales del Estado de Noruega, de conformidad con la Ley reguladora del Norges Bank de 24 de mayo de 1985, cuya copia adjuntaba como Anexo 4.

Dicho anexo no figura en el expediente administrativo remitido a la Sección.

-La Administración rechazó la petición que se le había formulado por motivos formales, sin entrar a analizar el fondo del asunto. No existía una valoración de la naturaleza de Reserva de Divisas del Banco Central de Noruega o "Foreign Exchange Reserves", de la que la Sección pudiera partir para resolver las cuestiones planteadas.

-La demanda se encabeza de la siguiente manera:

"Contribuyente: NORGES BANK"

"Fondo de inversión: FOREIGN EXCHANGE RESERVES".

En sus Antecedentes de Hecho se afirmaba que:

" (...) Mi representada, FOREIGN EXCHANGE RESERVES, es el fondo a través del que se canalizan las inversiones de las reservas del Banco Central de Noruega (Norges Bank), órgano que a su vez actúa como gestor y beneficiario efectivo de todas las rentas derivadas de dicha Reserva (tal y como se acredita mediante la copia del certificado emitido por Norges Bank Investment Management de fecha 6 de Julio de 2011 que se adjunta al presente escrito como Anexo II).

Norges Bank (Banco Central de Noruega) gestiona la Reserva en nombre propio y titularidad propia, puesto que es el beneficiario efectivo de todas las rentas que se obtengan a través de la inversión de la misma".

Ante una duda evidente sobre lo que era la Reservas de Divisas del Banco Central de Noruega o "Foreign Exchange Reserves" del Norges Bank, y que participación tenía en la gestión de la Reserva el Norges Bank Investment Management, provocada por la imprecisión del recurrente, y por la negligencia de la Administración al no remitir la documentación aportada por la parte, se acordó una Diligencia Final, en estricta aplicación del artículo 281.2º de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil que dispone que:

" (...) El derecho extranjero deberá ser probado en lo que respecta a su contenido y vigencia, pudiendo valerse el tribunal de cuantos medios de averiguación estime necesarios para su aplicación".

Sobre el régimen de prueba y de carga de la prueba del Derecho extranjero se ha pronunciado el Tribunal Supremo en las sentencias de la Sala de lo Civil núm. 436/2005, de 10 de junio ; de 4 de julio de 2006, recurso núm. 2421/1999 ; núm. 797/2007, de 4 de julio ; núm. 338/2008, de 30 de abril ; num. 390/2010, de 24 de junio , y num. 528/2014, de 14 de octubre y num. 198/2015 16 de abril .

La doctrina jurisprudencial puede resumirse en los siguientes puntos:

I) El Tribunal español debe aplicar de oficio las normas de conflicto del Derecho español (art. 12.6 del Código Civil), que pueden ser de origen interno, comunitario o convencional internacional. La calificación para determinar la norma de conflicto aplicable se hará siempre con arreglo a la ley española (art. 12.1 del Código Civil).

II) Como consecuencia lógica de que los jueces españoles no tienen obligación de conocer el Derecho extranjero, se ha exigido históricamente la prueba del mismo, de forma que en este extremo el Derecho recibe un tratamiento similar al que reciben los hechos, pues debe ser objeto de alegación y prueba, siendo necesario acreditar no sólo la exacta entidad del Derecho vigente, sino también su alcance y autorizada interpretación. Por ello, el segundo párrafo del artículo 281.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil exige la prueba de "su contenido y vigencia", si bien, de acuerdo con el principio de adquisición, la Ley de Enjuiciamiento Civil no pone la prueba a cargo de "la persona que invoque el derecho extranjero".

III) Si de acuerdo con la norma de conflicto española es aplicable el Derecho extranjero, la exigencia de prueba del mismo no transforma el Derecho extranjero, en cuanto conjunto de reglas para la solución de conflictos, en un simple hecho. Esto trae consigo varias consecuencias. La primera, que la infracción del Derecho extranjero aplicable para resolver las cuestiones objeto del proceso es apta para fundar un recurso de casación. La segunda, que es la que aquí nos interesa, que el tribunal no queda constreñido, como en la prueba de hechos en los litigios sobre derechos disponibles, a estar al resultado de las pruebas propuestas por las partes, sino que puede valerse de cuantos medios de averiguación estime necesarios para su aplicación. Así lo permite el último inciso final del artículo 281.2º de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que supone una flexibilización de las limitaciones, derivadas del principio de aportación de parte que rige en los litigios sobre derechos disponibles, que para el tribunal supondría que el Derecho extranjero fuera tratado, a todos los efectos, como un hecho.

Por ejemplo, le permite admitir prueba sobre el Derecho extranjero propuesta en segunda instancia o incluso en el recurso de casación, como ha afirmado en la sentencia num. 528/2014, de 14 de octubre.

Sexto. Acreditación de las retenciones.

La siguiente cuestión que debe abordar la Sección es la relativa a la demostración de las retenciones soportadas por el contribuyente, que considera justificado tal extremo con los documentos emitidos por las entidades el Banco de Santander y J.P Morgan Chase Bank, Nacional Association, mientras que la Administración tributaria afirma que esa prueba no se ajusta a las exigencias de la Orden de 13 de abril de 2000.

Es incuestionable que para tratar de obtener la devolución de una retención el interesado tiene que acreditar haber satisfecho el importe reclamado por ser beneficiario de los rendimientos sobre los que se practicó dicha retención.

La Orden de 13 de abril de 2000 por la que se establece el procedimiento para hacer efectiva la práctica de retención al tipo que corresponda en cada caso, o la exclusión de retención, sobre los intereses y los dividendos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes derivados de la emisión de valores negociables, a excepción de los intereses derivados de determinados valores de la Deuda Pública estableció el procedimiento para hacer efectiva la práctica de la retención al tipo que corresponda en cada caso, o la exclusión de retención, sobre los intereses y dividendos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes derivados de la emisión de valores negociables.

Como se expone en el Preámbulo de la reseñada Orden, para la correcta aplicación de las retenciones, los retenedores tienen que conocer la condición del perceptor como contribuyente del IRNR por obtención de rentas sin mediación de establecimiento permanente, así como, cuando proceda, el país de residencia fiscal del mismo, a los efectos de hacer efectiva la práctica de la retención al tipo general de gravamen de la Ley del IRNR, al tipo reducido establecido en el Convenio aplicable en función de la residencia fiscal del perceptor, o bien la exclusión de retención por tratarse de rentas exentas en virtud de la normativa interna española o del Convenio que resulte aplicable.

Sin embargo, el hecho de que los valores negociables se encuentren depositados, con carácter general, en determinadas entidades financieras origina problemas prácticos, en la medida en que el retenedor-emisor de los valores, en el momento de la distribución del dividendo, abona los rendimientos a las entidades depositarias en función del número de títulos que se encuentren depositados en cada una de ellas, para que éstas, a su vez, los abonen a los titulares de los valores, sin conocer el emisor la condición de los perceptores finales ni su país de residencia.

Por ello, el procedimiento establecido en dicha Orden tiene por finalidad permitir la aplicación de las retenciones, o su exclusión, en base a la información facilitada por las entidades depositarias al retenedor-emisor, pero ello no significa que, en el supuesto de que no se haya seguido ese procedimiento o no se hayan cumplido correctamente todos sus trámites, el titular de las acciones y perceptor de los rendimientos sobre los que se ha practicado la retención no pueda probar esa condición para solicitar la devolución de las retenciones que considera indebidamente practicadas.

En este sentido, la propia Orden de fecha 13 de abril de 2000 establece un procedimiento en el que son las entidades depositarias de los valores las que deben presentar ante la entidad emisora la relación de los

titulares contribuyentes por el IRNR más, en lo que aquí importa, los datos de identificación del país de residencia fiscal, número de valores de los que es titular, rendimiento bruto total y porcentaje retenido.

Y todos estos requisitos han quedado debidamente acreditados con la documentación incorporada a las actuaciones, pues en el documento expedido por SANTANDER SECURITIES SERVICES, S.A.U se expresan los dividendos percibidos por el Norges Bank como titular de las acciones de compañías establecidas en España y las retenciones pagadas en cada uno de los ejercicios fiscales a los que se refiere, mientras que en los certificados de J.P Morgan Chase Bank, Nacional Association constan el número de acciones de las que es titular la recurrente en cada sociedad española, su condición de beneficiaria de los dividendos, la fecha de pago de los mismos, su importe bruto, el porcentaje de retención y el importe retenido. Además, la actora ha justificado que tiene su residencia fiscal en Noruega, hecho no discutido por la Administración demandada.

Los aludidos documentos, en concreto los certificados de SANTANDER SECURITIES SERVICES, S.A.U, cumplen lo previsto en el art. 15.3 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que establece:

" (...) El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas, o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior".

Y esos documentos deben enlazarse con los documentos expedidos por J.P Morgan Chase Bank, Nacional Association, y con los distintos contratos de custodia entregados, para así poder determinar quién era el beneficiario final de los dividendos.

Por último, aunque en el escrito de contestación a la demanda se alega que la actora no ha aportado el modelo 296 para identificar al titular de los valores, lo cierto es que ese modelo es la "declaración anual de retenciones/ingresos a cuenta" por el IRNR, declaración que no tienen que presentar los perceptores de dividendos, sino las entidades obligadas a retener e ingresar a cuenta por dicho impuesto, no constando que la entidad SANTANDER SECURITIES SERVICES, S.A.U haya incumplido esa obligación en el periodo al que se refiere el presente recurso, sin perjuicio de lo cual hay que señalar que cualquier omisión o irregularidad que pudiese contener ese modelo fiscal sería imputable al declarante y no al Norges Bank.

Séptimo. *Infracción de los artículos 4 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, en relación con los artículos 63 a 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), y, previamente los artículos del 56 a 59 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.*

El Norges Banka considera que las retenciones practicadas sobre los dividendos percibidos en España infringen los artículos 4 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea por discriminar, sin justificación alguna, al Banco Central de Noruega residente en otro Estado miembro con respecto al Banco de España con residencia en España.

Efectivamente el marco jurídico en el que se enmarca la controversia suscitada entre las partes está constituido por el artículo 4 del Acuerdo EEE, a cuyo tenor:

"Dentro del ámbito de aplicación del presente Acuerdo, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad".

Y por el artículo 40 del Acuerdo EEE que añade:

" En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el Anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo".

El anexo XII del Acuerdo EEE, con la rúbrica "Libre circulación de capitales", se remite a la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam y posteriores].

A tenor del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361, los movimientos de capitales se clasifican según la nomenclatura establecida en el anexo I de dicha Directiva.

La nomenclatura incluye trece categorías de movimientos de capitales. Bajo el título III de esta nomenclatura, titulado "Operaciones de Títulos reservados normalmente al mercado de capitales (sin incluir las categorías I, IV y V)", se refieren a los movimientos de capital siguientes:

- " (...) a) Acciones y otros títulos con carácter de participación.
- b) Obligaciones.

A. Transacciones sobre títulos del mercado de capitales

1. Adquisición, por parte de no residentes, de títulos nacionales negociados en bolsa.
2. Adquisición, por parte de residentes, de títulos extranjeros negociados en bolsa.
3. Adquisición, por parte de no residentes, de títulos nacionales no negociados en bolsa.
4. Adquisición, por parte de no residentes, de títulos extranjeros no negociados en bolsa.

B. Admisión de títulos en el mercado de capitales

- i) Introducción en bolsa.
- ii) Emisión y colocación en un mercado de capitales.

1. Admisión de títulos nacionales en un mercado de capitales extranjero.
2. Admisión de títulos extranjeros en el mercado de capitales nacional".

Las operaciones efectuadas por el Norges Bank fueron la compra de acciones en el mercado español.

Según reiterada jurisprudencia del TJUE las restricciones a la libre circulación de capitales entre los nacionales de los Estados parte en el Acuerdo EEE deben evaluarse a la luz del artículo 40 de dicho acuerdo y de su anexo XII, disposiciones que tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones sustantivas idénticas del artículo 63 del TFUE (véanse las sentencias Comisión/Países Bajos, C-521/07, EU:C: 2009: 360, apartado 33; Comisión/Italia, C-540/07, EU: C: 2009: 717, apartado 66, y Comisión/Alemania, 284/09, EU: C: 2011: 670, apartado 96, Comisión/ Francia C-485/14 apartado 27).

Los artículos 63 a 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), y, previamente los artículos del 56 a 59 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, del mismo tenor literal, establecen el principio del libre circulación de capitales.

La libre circulación de capitales no es solo la más reciente de las libertades consagradas en el Tratado, sino que, gracias a la peculiaridad de incluir a los terceros países, es también la más amplia. La liberalización de los flujos de capital ha avanzado gradualmente. Desde el Tratado de Maastricht se han eliminado todas las restricciones a los movimientos de capitales y sobre los pagos, tanto entre Estados miembros como con terceros países. El principio es directamente aplicable, es decir, no requiere la adopción de legislación adicional a escala de la Unión ni de los Estados miembros.

Tanto el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), como el antiguo artículo 56 TCE aplicable "ratione temporis" al caso de autos, del mismo tenor literal, establecen que:

" 1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países".

Según reiterada jurisprudencia del TJUE, 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 8 de noviembre de 2012, Comisión/Finlandia, C342/10, EU:C:2012:688 , apartado 28, y de 22 de noviembre de 2012, Comisión/Alemania, C600/10 , no publicada, EU:C:2012:737 , apartado 14).

Incumbe al órgano jurisdiccional nacional, único tribunal que puede examinar con precisión los hechos del litigio del que está conociendo, apreciar si, por lo que respecta a los dividendos percibidos por Norges Bank, la aplicación al Norges Bank de la retención en la fuente del 15 % o 18% prevista por el Convenio Bilateral para evitar la doble imposición tiene como resultado, en definitiva, el que Noruega soporte en Noruega una carga impositiva mayor que la que soporta el Banco de España en relación con los dividendos de la misma naturaleza (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14 , C-14/14 y C-17/14 , EU:C:2015:608 , apartado 48).

El Banco de España según el artículo 9.1º.c) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades está totalmente exento de pagar impuesto sobre sociedades.

El recurrente asegura que el Banco Central de Noruega (Norges Bank) es una entidad perfectamente identificable y comparable con el Banco de España, puesto que ambas están dotadas de unas funciones similares.

Hubiera sido deseable un mayor esfuerzo comparativo y argumentativo de la parte recurrente, no obstante, aunque la parte no haya desarrollado su afirmación lo cierto es que ambas Banco Centrales realizan idénticas funciones.

El Banco de España es el organismo del Estado español que actúa de banco central nacional y, en el marco del Mecanismo Único de Supervisión (MUS), el supervisor del sistema bancario español junto al Banco Central Europeo.

El Banco de España se rige por la Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España.

El artículo 1 de la Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España se intitula "Naturaleza y normativa específica" y dispone que:

" (...) 1. El Banco de España es una entidad de Derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada. En el desarrollo de su actividad y para el cumplimiento de sus fines actuará con autonomía respecto a la Administración General del Estado, desempeñando sus funciones con arreglo a lo previsto en esta Ley y en el resto del ordenamiento jurídico".

El artículo 5 de la Ley relativo al "Régimen tributario" establece, en consonancia con el artículo 9.1ºc) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que:

" (...) El Banco de España gozará del mismo régimen tributario que el Estado".

En cuanto a los "Principios generales" el artículo 7 indica que:

" (...) 1. Corresponderá al Banco de España el ejercicio de las funciones previstas en esta Ley, así como el de las que puedan encomendarle otras leyes.

2. Sin perjuicio del objetivo principal de mantener la estabilidad de precios y del cumplimiento de las funciones que ejerce en tanto miembro del SEBC en los términos del artículo 105.1 del Tratado, el Banco de España apoyará la política económica general del Gobierno.

3. El Banco de España participará en el desarrollo de las siguientes funciones básicas atribuidas al SEBC:

- a) Definir y ejecutar la política monetaria de la Comunidad.
- b) Realizar operaciones de cambio de divisas que sean coherentes con las disposiciones del artículo 109 del Tratado.

- c) Poseer y gestionar las reservas oficiales de divisas de los Estados miembros. No obstante, el Gobierno podrá tener y gestionar fondos de maniobra en divisas, conforme a lo previsto en el artículo 105.3 del Tratado.
- d) Promover el buen funcionamiento del sistema de pagos.
- e) Emitir los billetes de curso legal.
- f) Las demás funciones que se deriven de su condición de parte integrante del SEBC.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1.3, en el ejercicio de las funciones previstas en el número 3 del presente artículo, desarrolladas en las secciones 1.a, 2.a y 4.a del capítulo II, pero en estos últimos casos sólo cuando se pronuncie sobre cuestiones que resulten de las funciones del Sistema Europeo de Bancos Centrales, ni el Gobierno, ni ningún otro órgano nacional o comunitario podrán dar instrucciones al Banco de España, ni éste podrá recabarlas o aceptarlas.

5. Respetando lo dispuesto en el número 2 del presente artículo, el Banco de España ejercerá, además, las siguientes funciones:

- a) Poseer y gestionar las reservas de divisas y metales preciosos no transferidas al Banco Central Europeo.
- b) Promover el buen funcionamiento y estabilidad del sistema financiero y, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 3, d) anterior, de los sistemas de pagos nacionales.
- c) Poner en circulación la moneda metálica y desempeñar, por cuenta del Estado, las demás funciones que se le encomienden respecto a ella.
- d) Prestar los servicios de tesorería y agente financiero de la Deuda Pública, con arreglo a lo establecido en la sección 3.a
- e) Asesorar al Gobierno, así como realizar los informes y estudios que resulten procedentes.
- f) Elaborar y publicar las estadísticas relacionadas con sus funciones y asistir al BCE en la recopilación de la información estadística necesaria para el cumplimiento de las funciones del SEBC.
- g) Contestar consultas de los interesados sobre el ejercicio de sus competencias ejecutivas en materia de supervisión e inspección de entidades. La contestación a estas consultas tendrá efectos vinculantes, desde su emisión, para los órganos del Banco de España encargados de ejercer las competencias sobre las que versa la consulta, siempre que no se alteren las circunstancias, antecedentes y demás datos contenidos en la misma. La contestación a las consultas tendrá carácter informativo para los interesados no pudiéndose entablar recurso alguno contra dicha contestación.
- h) Ejercer las demás competencias que la legislación le atribuya.

6. El Banco de España deberá supervisar, conforme a las disposiciones vigentes, la solvencia, actuación y cumplimiento de la normativa específica de las entidades de crédito y de cualesquiera otras entidades y mercados financieros cuya supervisión le haya sido atribuida, sin perjuicio de la función de supervisión prudencial llevada a cabo por las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias y de la cooperación de éstas con el Banco en el ejercicio de tales competencias autonómicas de supervisión.

7. El Banco de España podrá realizar las actuaciones precisas para el ejercicio de sus funciones, así como las relativas a su propia administración y a su personal.

8. El Banco de España podrá establecer relaciones con otros Bancos centrales, con autoridades de supervisión financiera e instituciones financieras de otros países, así como con organizaciones monetarias y financieras internacionales.

Igualmente, podrá relacionarse con instituciones financieras de carácter público y con autoridades de supervisión financiera de ámbito autonómico".

Y, por último, en lo que aquí interesa el artículo 9 de la Ley relativa a la "Instrumentación de la política monetaria", indica que:

" (...) 1. Con el fin de alcanzar los objetivos del SEBC y llevar a cabo sus funciones, el Banco de España podrá realizar todo tipo de operaciones financieras, de conformidad con los principios generales e instrumentos establecidos por el BCE, y, en particular, las siguientes:

a) Operar en los mercados financieros comprando y vendiendo al contado y a plazo o con pacto de recompra; prestar o tomar prestado valores y otros instrumentos financieros denominados en cualquier moneda o unidad de cuenta, así como metales preciosos.

b) Realizar operaciones de crédito con entidades de crédito y demás participantes en el mercado, basando las mismas en garantías adecuadas.

2. Podrán mantenerse en el Banco de España los fondos inmovilizados derivados del establecimiento de reservas mínimas impuestas en virtud de disposiciones dictadas conforme a los Estatutos del SEBC".

Los beneficios del Banco de España se deben, principalmente, a los ingresos por intereses devengados por sus principales activos y a las ganancias procedentes de operaciones financieras (sobre todo, debidas a plusvalías en la venta de divisas y compraventa de valores extranjeros). Estos beneficios se ingresan, íntegramente, en el Tesoro

El Banco de España posee y gestiona las reservas de divisas y metales preciosos no transferidas al Banco Central Europeo en términos similares al Norges Bank, y está exento del pago de impuesto sobre sociedades en España.

El TJUE ha declarado, entre otras en la Sentencia de 2 de junio de 2016 (asunto C-252/14) que:

"(...) 44 Dado que la diferencia de trato establecida por la legislación fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, por lo que respecta a la tributación de los dividendos abonados a los fondos de pensiones residentes y la tributación de los dividendos de la misma naturaleza distribuidos a los fondos de pensiones no residentes, puede provocar que los dividendos pagados a estos últimos fondos soporten una carga fiscal mayor en relación con la soportada por los fondos de pensiones residentes, tal diferencia de trato puede disuadir a tales fondos de pensiones no residentes de realizar inversiones en ese Estado miembro y constituye, por consiguiente, una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE .

45 De conformidad con el artículo 65 TFUE , apartado 1, letra a), el artículo 63 TFUE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.

46 Esta disposición debe interpretarse en sentido estricto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales. Por lo tanto, no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado FUE. En efecto, la excepción prevista en el artículo 65 TFUE , apartado 1, letra a), está limitada, a su vez, por el apartado 3 del mismo artículo, que prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo "no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal como la define el artículo 63 TFUE " (sentencia de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C190/12 , EU:C:2014:249 , apartados 55 y 56 así como jurisprudencia citada).

47 Por lo tanto, las diferencias de trato permitidas por el artículo 65 TFUE , apartado 1, letra a), deben distinguirse de las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 del mismo artículo. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para que una normativa fiscal nacional, como la controvertida en el caso de autos, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general (véase la sentencia de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIC y otros, C338/11 a C347/11 , EU:C:2012:286 , apartado 23 así como jurisprudencia citada).

48 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 (sentencia de 8 de noviembre de 2012, Comisión/Finlandia, C342/10 , EU:C:2012:688 , apartado 36 y jurisprudencia citada) así como del objeto y del contenido de ésta (véase la sentencia de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia, C39/10 , EU:C:2012:282 , apartado 51).

49 Además, únicamente deben tenerse en cuenta los criterios de distinción pertinentes establecidos por la normativa en cuestión para apreciar si la diferencia de trato que resulta de dicha normativa refleja una diferencia de situaciones objetiva (sentencia de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIC y otros, C338/11 a C347/11 , EU:C:2012:286 , apartado 28)".

De la reiterada Jurisprudencia del TJUE se desprende que procede distinguir el trato diferenciado permitido con arreglo al artículo 65 apartado 1, letra a) del TFUE (antiguo artículo 58, apartado 1, letra a) de TCE), de las discriminaciones arbitrarias o de las restricciones encubiertas prohibidas por el apartado 3 de estos mismos artículos.

En efecto, para que una normativa fiscal nacional como el artículo 9.1º.c) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que establece una distinción entre los organismos nacionales y los establecidos en otro Estado miembro, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales. Además, para que la diferencia de trato esté justificada no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C386/04 , Rec. p. I8203), apartado 32 y jurisprudencia citada).

El Abogado del Estado ha argumentado que la exención del Banco de España recogida en el artículo 9 del R.D.Legislativo 4/2004 se fundamenta en que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo no finalista, cuya recaudación forma parte del estado de ingresos de los Presupuestos Generales del Estado, destinado a sufragar los gastos del Estado.

Aduce que no tiene sentido jurídico que el Estado grave al Banco de España (que es su mero gestor fiduciario) con un tributo no finalista, puesto que ello es tanto como sacar fondos de una cuenta del Tesoro Público para ingresarla en unidad de acto en otra cuenta del mismo Tesoro Público, ambas con destino a fines generales de sostenimiento del gasto público estatal. Tal auto-tributación sólo serviría para generar un coste de gestión (que no se destinaría a costear la comprobación de la tributación de terceros), injustificable (puesto que no hay razón para considerar que la autoliquidación del Banco de España no fuese jurídicamente correcta, ya que nada ganaría con defraudar, aparte del deber de cumplimiento de las leyes que el propio Estado impone), e inservible (puesto que los fondos que abona, en unidad de acto los ingresa, en cuentas no finalistas). No puede olvidarse que el Derecho Tributario tiene naturaleza instrumental, es decir que existe para obtener recursos con los que costear los servicios públicos, y tal fin no se cumple con una auto-tributación.

En el sentir de la Administración lo expuesto justifica la exención del Banco de España en el Impuesto sobre Sociedades, no es aplicable en España al Banco Central Noruego, y por tanto la causa de la exención del Banco de España no es aplicable al Banco Central Noruego, no concurre identidad de situaciones, y no cabe invocar una discriminación respecto del Banco de España ya que éste, en España, no tiene la misma posición jurídica que el Banco Central Noruego (del mismo modo que al revés ocurriría en Noruega).

Dentro de la Jurisprudencia del TJUE existe una única sentencia que contemple un caso similar al que se plantea a la Sección que es la Sentencia 16 de julio de 2015 en el Asunto C- 485/14 . Dicha sentencia está disponible en la página web del TJUE sólo en francés.

Todas las Sentencias citadas por la parte recurrente contemplan discriminaciones en la tributación entre nacionales de los distintos Estados miembros.

Aquí lo que se está planteando es la discriminación en el tratamiento tributario entre los propios Estados Miembros. En otras palabras si los otros Estados miembros están exentos de tributar en España.

Pues, bien la Comisión Europea ha interpuesto el 3 de noviembre de 2014 un Recurso de Incumplimiento (Asunto C- 485/14), en virtud del artículo 258 del TFUE contra la República Francesa.

La pretensión de Comisión Europea era:

" (...) Que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al eximir del impuesto sobre sucesiones y donaciones las donaciones y legados realizados a organismos públicos o de utilidad pública exclusivamente cuando los citados organismos están establecidos en Francia o en un Estado miembro o un Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo que haya celebrado con Francia un Convenio bilateral".

Los motivos y principales alegaciones de la Comisión Europea en el Recurso de Incumplimiento eran que:

" (...) Según la Comisión, la normativa francesa, tal como se interpreta por la administración tributaria exime del impuesto sobre sucesiones y donaciones las donaciones y legados que se realizan a organismos públicos o de utilidad pública únicamente cuando los citados organismos están establecidos en Francia o en un Estado miembro o un Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo que haya celebrado con Francia un Convenio bilateral. La Comisión estima que esto constituye una restricción a los movimientos de capitales que es contraria a lo dispuesto en el artículo 56 CE y al artículo 40 del Acuerdo EEE.

Para justificar esta elección, la República Francesa afirma con carácter principal que la normativa francesa distingue entre contribuyentes que no se encuentran en una situación objetivamente comparable y, con carácter subsidiario, invoca un motivo de interés general basado en la necesidad de garantizar la recaudación del impuesto.

La Comisión rechaza esta justificación. A su juicio, las disposiciones impugnadas diferencian en virtud de criterios puramente geográficos. Asimismo, la Comisión estima que la invocación de un motivo de interés general no responde a los requisitos establecidos por la jurisprudencia, y en particular, por la sentencia Persche. Por último, la Comisión estima que la restricción a los movimientos de capitales es, en cualquier caso, desproporcionada".

Dicho Recurso de Incumplimiento fue estimado por la Sentencia 16 de julio de 2015 en el Asunto C-485/14. Dicha sentencia, como hemos dicho, está disponible sólo en francés.

En la Sentencia se examinaba la exención prevista en 794 del Código General de Impuestos para "las regiones, los departamentos, los municipios, sus establecimientos públicos y los hospitales públicos" franceses. La sentencia dice así:

" (...) Le droit français

6 En vertu de l'article 777 du code général des impôts (ci-après le "CGI"), les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique sont soumis aux tarifs fixés entre frères et sœurs, soit un taux de 35 % ou de 45 %. Cet article prévoit néanmoins deux exceptions, l'une établie au point I de l'article 794 du CGI en faveur d'autorités publiques régionales ou locales, l'autre à l'article 795 du CGI.

7. L'article 794 du CGI prévoit:

"I. Les régions, les départements, les communes, leurs établissements publics et les établissements publics hospitaliers sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit sur les biens qui leur adviennent par donation ou succession affectés à des activités non lucratives.[...]"

En traducción libre efectuada por la Sección, la sentencia analizaba las siguientes disposiciones del Derecho francés:

" (...) Derecho francés

6 En virtud del Artículo 777 del Código General de Impuestos (en adelante, "CGI"), las donaciones y legados a establecimientos públicos o de interés público están sujetos a las tarifas fijadas entre hermanos y

hermanas, es decir, una tasa de 35 o el 45 %. No obstante, este artículo prevé dos excepciones, una establecida en el punto I del artículo 794 del CGI para las autoridades públicas regionales o locales, y la otra en el artículo 795 del CGI.

El artículo 794 del Código General de Impuestos prevé:

" Las regiones, los departamentos, los municipios, sus establecimientos públicos y los hospitales públicos están exentos del pago de impuesto sobre sucesiones y donaciones para los que les transmita por donación o sucesión para actividades sin fines de lucro. [...]"

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró en el Fallo que si está publicado en español que:

" (...) La República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al eximir del impuesto sobre sucesiones y donaciones las donaciones y legados a favor de organismos públicos o de utilidad pública exclusivamente cuando los citados organismos están establecidos en Francia o en otro Estado miembro de la Unión Europea o en otro Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992 que haya celebrado con Francia un Convenio bilateral".

El TJUE con este fallo implícitamente rechaza el argumento del Abogado del Estado, al declarar que una exención que afecta solo a los organismos públicos franceses, y no a los establecimiento públicos de otros Estados miembros es contraria al artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Lógicamente los organismos públicos del Estado francés también están integrados en los Presupuesto Generales del Estado francés, y por tanto, el argumento de que no puede pagarse impuestos uno así mismo no es válido para el TJUE.

Existe una diferencia puramente geográfica entre el Norges Bank y el Banco de España.

La diferencia de trato no resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales, pues el Norges Bank es un Banco Central que está exento del pago de impuestos en Noruega.

Además, para que la diferencia de trato esté justificada no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa de que se trate.

Por último, debemos indicar que de una reiterada jurisprudencia se desprende que la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales tampoco figura entre los objetivos enunciados en el artículo 58 CE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C319/02 , Rec. p. 17477, apartado 49, y Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 59; sentencia de 27 de enero de 2009 Hein Persche, C318/07 , apartado 46).

Por todo lo anteriormente expuesto procede estimar el presente recurso contencioso-administrativo.

Octavo. *Determinación del dies a quo para el devengo de los intereses de demora en los supuestos de devolución de ingresos que se declaran indebidos por su disconformidad con el Derecho de la Unión Europea.*

La determinación del dies a quo para el devengo de los intereses de demora en los supuestos de devolución de ingresos que se declaran indebidos por su disconformidad con el Derecho de la Unión Europea es un tema ya resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018 (Recursos de casación nº 634/2017).

Dicha sentencia señala:

" (...) 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 restituo 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".

Noveno. Costas .

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA , modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, bajo cuya vigencia se inició el actual proceso, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene al demandado en las costas causadas en este proceso.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

F A L L A M O S

1º) Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 437/2015, interpuesto por la Procuradora Doña Milagros Duret Argüello, NORGES BANK (BANCO CENTRAL DE NORUEGA) como propietario de la "Reserva de Divisas" o "Foreign exchange reserves", asistido del Letrado D. Adolfo Zunzunegui Ruano contrala resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 9 de abril de

2015, por la que se desestimaron las reclamaciones económico administrativas número 7326/2012, 7327/2012 y 7328/2012, interpuesta contra las liquidaciones provisionales 200821500007986M, 200821500007987C y 200821500007989E, dictadas por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente (1º, 2º y 4º trimestre de 2008), por importe de 51.400,21, 39.106,01y 198.150,45 euros, y DEBEMOS ANULAR Y ANULAMOS dicha resolución y liquidación de la que traen causa por no ajustarse al ordenamiento jurídico.

2º) Que debemos declarar y declaramos el derecho de la recurrente a obtener la devolución de las retenciones abonadas, así como a percibir los intereses de demora devengados por las cantidades a devolver desde la fecha en que se produjo su ingreso hasta la fecha en que efectivamente se proceda a su efectivo pago.

3º) Todo ello con imposición de las costas causadas en este proceso judicial a las parte demandada.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A ., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

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

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente D^a SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO , estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, 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.