

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

Referencia: NFJ073071

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 7 de febrero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 447/2015

**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. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. 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.

En concreto, la Seguridad Social posee y gestiona el Fondo de Reservas de la Seguridad Social en términos similares a los que el Norges Bank gestiona el Government Pension Fund: en Noruega el art.1 de la Government Pension Fund Act, dispuso que el Government Pension Fund debería respaldar el ahorro de la Administración para financiar los gastos en pensiones del Régimen de la Seguridad Social y para respaldar factores a largo plazo en el uso de los ingresos del petróleo y el Fondo de Reserva de la Seguridad Social se constituyó con la finalidad de atender a las necesidades futuras del sistema de la Seguridad Social en materia de prestaciones contributivas, en la forma y condiciones previstas en la Ley 28/2003 (Fondo de Reserva de la Seguridad Social). Sólo se aprecian dos diferencias no significativas: la primera es que en Noruega la gestión del Fondo se atribuyó por razones meramente organizativas al Banco Central de Noruega y en España se atribuyó a la Seguridad Social; la otra es que el Fondo de Reservas de la Seguridad Social sigue una política muy conservadora al estar sólo autorizado a materializar las reservas en valores que serán títulos emitidos por personas jurídicas públicas, mientras que, el Fondo Noruego sigue una política más agresiva y está autorizado a comprar renta variable. Por tanto, las plusvalías obtenidas por el Fondo de Reserva de la Seguridad Social están exentas del pago de impuesto sobre sociedades en España.

**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. 13, 25.1.f) y 31.  
Convenio de 6 octubre de 1999 (Convenio con Noruega), art. 25.  
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 9.1.c).  
RDLeg. 1/1994 (TRLGSS), art. 91.  
Ley 28/2003 (Fondo de Reserva de la Seguridad Social), arts. 1, 4 y 5.  
Acuerdo de 2 de mayo de 1992 (Espacio Económico Europeo), arts. 4 y 40.  
Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 56, 58 y 65.

#### PONENTE:

*Doña Sandra María González de Lara Mingo.*

Magistrados:

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

#### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000447 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04539/2015

Demandante: NORGES BANK (BANCO CENTRAL DE NORUEGA) como propietario del GOVERNMENT PENSION FUND GLOBAL

Procurador: MILAGROS DURET ARGÜELLO

Letrado: ADOLFO ZUNZUNEGUI RUANO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

SENTENCIA N<sup>o</sup>:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D<sup>a</sup>. 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 n<sup>o</sup> 447/2015, promovido por la Procuradora Doña Milagros Duret Argüello, en representación del NORGES BANK (BANCO CENTRAL DE NORUEGA) como propietario del GOVERNMENT PENSION FUND GLOBAL, 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 7329/2012 y 7330/2012, interpuesta contra las liquidaciones provisionales 200821500007991J y 200821500008033S, 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 (2<sup>o</sup> y 4<sup>o</sup> trimestre de 2008), por importe de 642.591,17 y 2.375.097,20 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 7329/2012 y 7330/2012, interpuesta contra las liquidaciones provisionales 200821500007991J y 200821500008033S, 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 (2<sup>o</sup> y 4<sup>o</sup> trimestre de 2008), por importe de 642.591,17 y 2.375.097,20 euros.

#### Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Procuradora Doña Milagros Duret Argüello, en representación del NORGES BANK (BANCO CENTRAL DE NORUEGA) como propietario del GOVERNMENT PENSION FUND GLOBAL, 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 representación del NORGES BANK (BANCO CENTRAL DE NORUEGA) como propietario del GOVERNMENT PENSION FUND GLOBAL, asistido del Letrado D. Adolfo Zunzunegui Ruano, presentó escrito el 16 de marzo de dos mil dieciséis, 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 12 de diciembre de 2016, 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 "Government Pension Fund Global (GPFPG)", por lo que se acordó como Diligencia Final que la parte aportara Certificación del Banco Central de Noruega que acreditara la norma, disposición o acto de creación del "Government Pension Fund Global (GPFPG)", la naturaleza jurídica pública o privada de dicho Fondo, cómo se integra en el Banco Central de Noruega, y la normativa que lo regula.

Dado que pudiera ser que la cartera de renta fija y la cartera de reservas petroleras estuvieran 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 "Government Pension Fund Global (GPFPG)" está integrado en el Banco Central de Operaciones de Noruega (CBO) o en el Norges Bank Investment Management (NBIM) o forma parte de alguno 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 aportara 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 "Government Pension Fund Global (GPFPG)" 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<sup>a</sup> 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 7329/2012 y 7330/2012, interpuesta contra las liquidaciones provisionales 200821500007991J y 200821500008033S, 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 (2º y 4º trimestre de 2008), por importe de 642.591,17 y 2.375.097,20 euros.

#### **Segundo.** *Alegaciones y pretensiones de la parte actora.*

Pretende la Procuradora Doña Milagros Duret Argüello, en representación de NORGES BANK (BANCO CENTRAL DE NORUEGA) como propietario del GOVERNMENT PENSION FUND GLOBAL, 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 Estado Español.

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:

"1. Estarán totalmente exentos del impuesto:

- a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales.
- b) Los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.
- c) El Banco de España, los Fondos de garantía de depósitos y los Fondos de garantía de inversiones.
- d) Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social. (...)"

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 Estado español u organismo público dependiente citado anteriormente obtienen 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 Gobierno/Estado Noruego 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 Gobierno/Estado Noruego es una entidad perfectamente identificable y comparable con el Banco de España, puesto que ambas están dotadas de unas funciones similares.

Sostiene que, la finalidad del Fondo, que es propiedad del Gobierno/Estado Noruego como beneficiario efectivo del mismo, es el de salvaguardar la riqueza pública en beneficio de las generaciones futuras, que pueden, en el futuro, incluir soporte al pago de los compromisos por pensiones públicas futuros. Actualmente no existen pasivos por pensiones públicas para que el Fondo se haga cargo. Sin embargo, el Fondo es una parte integrada en el presupuesto anual del Gobierno/Estado Noruego, todos los ingresos del Gobierno/Estado Noruego de las actividades petroleras son transferidos al Fondo, menos una cantidad para cubrir el déficit del presupuesto anual no petrolero del Gobierno/Estado Noruego.

Aduce que, la no aplicación de la exención en el IRNR a las rentas de fuente española obtenidas por el Fondo titularidad del Gobierno/Estado Noruego, supone una discriminación incompatible con las disposiciones de directa e imperativa aplicación, y, ello tanto en el caso de que la comparación se realice con el Gobierno/Estado Español, como si la comparación se realiza con el Sistema de Seguridad Social.

Destaca que el Gobierno/Estado Español también cuenta con un fondo de pensiones nacional, el "Fondo de Reserva de la Seguridad Social", que puede ser similar al Fondo que represento, en el sentido de que comprende el ahorro a largo plazo del Gobierno/Estado Español para cubrir compromisos por pensiones. Este Fondo de Reserva de la Seguridad Social se considera como parte del Sistema de Seguridad Social y los ingresos obtenidos, por tanto, a favor de las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social, estarán exentos por lo dispuesto en el artículo 9 del TRLIS.

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 artículo 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 Noruego, 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 Financien de Holanda).

Reitera que en la medida que el Gobierno/Estado Noruego 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.

En opinión de la parte la existencia de una situación comparable y de un tratamiento discriminatorio contrario a la libre circulación de capitales en un supuesto similar al presente caso ha sido ya declarado por la Audiencia Nacional en cuatro Sentencias de fecha 31 de marzo de 2010 para el caso de fondos de pensiones holandeses que percibieron dividendos de fuente española.

Alega que teniendo en cuenta como situación comparable la identidad entre el objeto de los fondos españoles y los holandeses recurrentes, esto es, el pago de pensiones, en forma tanto de renta como de capital, por causa de retiro, invalidez y/o muerte, la Audiencia Nacional ha reconocido el derecho de la recurrente respectiva a recibir exentos de tributación española los dividendos procedentes de entidades que cotizan en España y, por tanto, el derecho a la devolución de las retenciones practicadas y de los correspondientes intereses de demora a dichos fondos de pensiones holandeses, ignorando así las previsiones de la LIRNR y del Convenio entre España y Países Bajos, pues, aunque formalmente estén en vigor a los efectos controvertidos, carecen de toda eficacia pues vulneran el principio de libre circulación de capitales consagrado en el artículo 56 del tratado CE

#### 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 Gobierno/Estado Noruego 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.- Fondo de Pensiones Global del Gobierno (GPFG) del Banco Central de Noruega o Government Pension Fund Global (GPFG) del Norges Bank.

GOVERNMENT PENSION FUND GLOBAL (GPFG) fue creado por Ley del Parlamento noruego Government Pension Fund Act de 1.990.

El Government Pension Fund consta del fondo Government Pension Fund Global (GPFG) y del fondo Government Pension Fund Norway y su objeto es garantizar el ahorro de fondos a beneficio de las futuras generaciones de la población noruega y crear un fondo de inversiones para cuando se hayan agotado las reservas de petróleo.

Esto se deduce del artículo 1 de la Government Pension Fund Act (Ley del Fondos de Pensiones del Gobierno ), en el que se dispone que el Government Pension Fund deberá respaldar el ahorro de la Administración para financiar los gastos en pensiones del Régimen de la Seguridad Social y para respaldar factores a largo plazo en el uso de los ingresos del petróleo.

El Gobierno de Noruega no tiene pasivo corriente por pensión que financiar a través del Government Pension Fund Global (GPFG).

En cambio, el Government Pension Fund Global (GPFG) es parte integrante del presupuesto fiscal del Estado de Noruega.

El artículo 3 de la Government Pension Fund Act (Ley del Fondos de Pensiones del Gobierno ), indica que las entradas en el GPFG se componen de ingresos netos del petróleo recibidos por el Gobierno (como se describe más adelante) y de los rendimientos económicos del Government Pension Fund Global (GPFG).

El Artículo 3 de la Government Pension Fund Act dispone que:

" (...) Los ingresos del Government Pension Fund Global se componen del flujo neto de caja proveniente de las actividades petroleras, que se transfiere desde el presupuesto del Gobierno central; el resultado neto de las transacciones financieras asociadas con las actividades petroleras; y los rendimientos del capital del Fondo".

En consecuencia, los ingresos netos del petróleo correspondientes al Gobierno de Noruega se transfieren íntegramente al Government Pension Fund Global (GPFG).

Sin embargo, de éste se retira cada año un importe de acuerdo con directrices de política fiscal destinadas a compensar el déficit en el resto del presupuesto fiscal (denominado "déficit presupuestario estructural ajeno al petróleo").

Las directrices de política fiscal establecen principalmente que, con el transcurso del tiempo, el déficit presupuestario estructural ajeno al petróleo deberá corresponderse con los rendimientos efectivos esperados del Government Pension Fund Global (GPFG).

Cabe reseñar también que el importe se retira con arreglo a una resolución aprobada por el "Storting" (Parlamento noruego), toda vez que las transferencias provenientes del GPFG y con destino al presupuesto del Gobierno central únicamente podrán efectuarse en virtud de una resolución del Storting, de conformidad con el artículo 5 de la Government Pension Fund Act.

En cuanto a la naturaleza jurídica del GOVERNMENT PENSION FUND GLOBAL (GPFG), este fondo no es en sí mismo una persona jurídica, sino que se compone de un depósito en coronas noruegas que el Gobierno de Noruega (actuando a través del Ministerio de Economía noruego) ha colocado en Norges Bank.

Esto se desprende del artículo 2 de la Government Pension Fund Act (Ley del Fondos de Pensiones del Gobierno ), que dispone que:

" (...) El Ministerio de Economía se encarga de la gestión del fondo Government Pension Fund. El Fondo se compone del Government Pension Fund Global y del Government Pension Fund Norway.

El Government Pension Fund Global está depositado en una cuenta en Norges Bank.

El contravalor se gestiona según normas estipuladas por el Ministerio".

El Ministerio de Economía es el responsable formal de la gestión del Government Pension Fund, el cual se compone del Government Pension Fund Global (GPFG) y del Government Pension Fund Norway (artículo 2.1 de la Government Pension Fund Act).

El Ministerio de Economía ha delegado la responsabilidad de la gestión de las inversiones relativas al Government Pension Fund Global (GPFG), dentro de unos parámetros controlados, en Norges Bank de acuerdo con las condiciones dispuestas en un mandato de gestión que dicho Ministerio dictó a favor de Norges Bank.

Norges Bank desempeña estas responsabilidades por mediación de un departamento de gestión de inversiones existente en su seno denominado "NBIM" o "Norges Bank Investment Management". NBIM no es un ente independiente, sino un mero departamento interno que se enmarca dentro de Norges Bank.

En su función como gestor de inversiones, Norges Bank tiene derecho a tomar decisiones de inversión y ejercer derechos de propiedad con independencia respecto al Ministerio de Economía.

Sin embargo, Norges Bank no goza de los derechos ni las obligaciones económicas que existen en relación con los activos de que consta el Government Pension Fund Global (GPF), ni está expuesto a ambos.

Norges Bank no goza de oportunidad alguna de beneficiarse de cualquier incremento del valor económico de los activos del Government Pension Fund Global (GPF) ni está expuesto al riesgo de pérdidas de dicho valor.

El riesgo y las oportunidades económicas respecto a los activos del GPF recaen en el Gobierno de Noruega, representado por el Ministerio de Economía.

2º.- Retenciones soportadas por el Norges Bank como consecuencia de las inversiones realizadas en España durante los períodos del segundo y cuarto trimestre de 2008.

El Norges Bank invirtió parte del Fondo de Pensiones Global del Gobierno o Government Pension Fund Global 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 un contrato con SANTANDER SECURITIES SERVICES, S.A.U. que era el titular de las cuenta de custodia en territorio español.

Sobre dichas rentas satisfechas en forma de dividendos se practicó una retención por importe de 642.591,17 y 2.375.097,20 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/00608343/2010) 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 el ejercicio 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/02722969/2011), 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 22 de diciembre de 2014, el Tribunal Económico Administrativo Central emitió una Resolución, con número de recurso 00938-939/2012, 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 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 7329/2012 y 7330/2012, interpuesta contra las liquidaciones provisionales 200821500007991J y 200821500008033S, 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 (2º y 4º trimestre de 2008), por importe de 642.591,17 y 2.375.097,20 euros.

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

**Quinto.** *Aclaraciones iniciales sobre la naturaleza del Fondo de Pensiones Global del Gobierno (GPFPG) del Banco Central de Noruega o Government Pension Fund Global (GPFPG) del Norges Bank. Prueba del Derecho extranjero.*

En el Fundamento de Derecho Cuarto apartado 1º hemos procedido a clarificar que es el Fondo de Pensiones Global del Gobierno (GPFPG) del Banco Central de Noruega o Government Pension Fund Global (GPFPG) del Norges Bank.

La naturaleza del Fondo de Pensiones Global del Gobierno (GPFPG) del Banco Central de Noruega o Government Pension Fund Global (GPFPG) del Norges Bank era una cuestión esencial para resolver el presente litigio, y ha quedado nitidamente 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 el Fondo de Pensiones Global del Gobierno (GPFG) del Banco Central de Noruega o Government Pension Fund Global (GPFG) 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 (expediente electrónico) y afirmaba que era una entidad pública financiera entre cuyas funciones se encuentra la de administrar el Fondo de Pensiones del Gobierno (Government Pension Fund), de conformidad con lo dispuesto en la Ley reguladora de Norges Bank, de 24 de mayo de 1985, cuya copia se adjunta como anexo nº 4.

Dicho anexo no figura en el expediente electrónico 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 Government Pension Fund Global (GPFG), 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: GOVERNMENT PENSION FUND GLOBAL".

En sus Antecedentes de Hecho se afirmaba que:

" (...)Mi representado, GOVERNMENT PENSION FUND GLOBAL, gestionado por Norges Bank (por delegación del Ministerio de Finanzas Noruega), en representación del GOBIERNO/ESTADO NORUEGO como beneficiario efectivo de las rentas derivadas de dicho Fondo (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), es un patrimonio de riqueza soberana, que se nutre del exceso de la riqueza obtenida de la actividad petrolífera de Noruega.

El propósito del Fondo es ahorrar para las futuras generaciones de la población noruega y crear un fondo común de inversiones para cuando las reservas de petróleo se hayan agotado. En este sentido, el Fondo es un vehículo de financiación de las futuras responsabilidades a las que deba hacer frente el Gobierno/Estado Noruega, así como para invertir a largo plazo los ingresos estatales derivados de la actividad petrolífera.

Al igual que el Gobierno/Estado español, el Gobierno/Estado Noruega también cuenta con un fondo de pensiones nacional, es decir, el Fondo (el "Fondo de Reserva de la Seguridad Social" en España), que puede ser similar al español, en el sentido de que el Fondo comprende el ahorro a largo plazo del Gobierno/Estado Noruega que sean necesarios para cubrir futuras obligaciones, incluidos los compromisos por pensiones.

No obstante lo anterior, en la actualidad el Fondo no cuenta actualmente con pasivos por pensiones formalizados. No se ha tomado ninguna decisión política para determinar cuando el Fondo podrá ser utilizado para cubrir los costes futuros por pensiones. En consecuencia, el Fondo está catalogado como un fondo soberano en el informe de la

OCDE sobre grandes fondos de pensiones y fondos públicos de pensiones, en la medida en que su finalidad va más allá de cubrir los compromisos por pensiones.

El Fondo cuenta actualmente con la tarea de invertir y administrar los ingresos del gobierno por las actividades petroleras. A estos efectos, el Fondo es una parte integrada del presupuesto anual del Gobierno/Estado Noruega, todos los ingresos del Gobierno/Estado Noruega de las actividades petroleras son transferidos al Fondo, menos una cantidad (equivalente a la estimación de la rentabilidad real del Fondo) para cubrir el déficit del presupuesto anual no petrolero del Gobierno/Estado Noruega, es decir, la diferencia entre los ingresos "normales" y gastos, además de los ingresos provenientes de las actividades petroleras. La política fiscal noruega sobre el Fondo se basa en la directriz de que, con el tiempo, el déficit del presupuesto no petrolero corresponderá a la rentabilidad real del Fondo.

El Fondo carece de personalidad jurídica. El Fondo está estructurado como un depósito de moneda noruega hecho por el Gobierno con Norges Bank (Banco Central de Noruega) e invertido de conformidad con las normas establecidas por el Parlamento Noruega y un mandato de gestión emitido a Norges Bank por el Ministerio

de Finanzas de Noruega. El Fondo está, por lo tanto, administrado por Norges Bank, propietario legal del Fondo, en nombre del beneficiario efectivo último del Fondo, esto es, el Gobierno/Estado Noruego".

Ante una duda evidente sobre lo que era el Fondo de Pensiones Global del Gobierno (GPFG) del Banco Central de Noruega o Government Pension Fund Global (GPFG) del Norges Bank, y que participación tenía en la gestión del Fondo 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 Bank 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 Estado Español o la Seguridad Social 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]. En virtud del artículo 1, apartado 1, de dicha Directiva, los movimientos de capitales deben clasificarse según la nomenclatura establecida en el anexo I de la misma Directiva.

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 artículo 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 una carga impositiva mayor que la que soporta el Estado Español o la Seguridad Social Española en relación con los dividendos de la misma naturaleza (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C10/14 , C14/14 y C17/14 , EU:C:2015:608 , apartado 48).

El Estado Español y Seguridad Social según el artículo 9.1º.a ) y d) 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 están 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 la Seguridad Social Española, 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 el Norges Bank y la Seguridad Social realizan idénticas funciones.

El Fondo de Reserva de la Seguridad Social (a veces llamado hucha de las pensiones) es un fondo soberano de inversión creado por el Gobierno de España en el año 2000 a fin de garantizar el sistema público de Seguridad Social.

Partiendo del Pacto de Toledo, y tras diferentes acuerdos en foros y ámbitos de diálogo entre fuerzas políticas y sociales, el Gobierno español estableció un fondo especial de estabilización y reserva destinado a atender las futuras necesidades en materia de prestaciones contributivas originadas por desviaciones entre ingresos y gastos de la Seguridad Social española.

El Fondo de Reserva de la Seguridad Social se regía, en el momento al que se contrae la presente demanda, por la Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

El artículo 91 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social disponía que:

" (...) 1. En la Tesorería General de la Seguridad Social se constituirá un Fondo de Reserva de la Seguridad Social con la finalidad de atender a las necesidades futuras del sistema de la Seguridad Social en materia de prestaciones contributivas, en la forma y demás condiciones que determine la ley reguladora del mismo".

La Ley 28/2003, de 29 de septiembre, reguladora del Fondo de Reserva de la Seguridad Social, estableció en su artículo 1 la "Dotación del Fondo de Reserva de la Seguridad Social", señalando que:

" (...) Los excedentes de ingresos que financian las prestaciones de carácter contributivo y demás gastos necesarios para su gestión, que, en su caso, resulten de la consignación presupuestaria de cada ejercicio o de la liquidación presupuestaria del mismo, se destinarán prioritaria y mayoritariamente, siempre que las posibilidades económicas y la situación financiera del sistema de Seguridad Social lo permitan, al Fondo de Reserva de la Seguridad Social previsto en el artículo 91.1 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social .

El exceso de excedentes derivado de la gestión por parte de las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social de la prestación de incapacidad temporal por contingencias comunes, determinado de conformidad con las normas reguladoras del mismo, se destinará a dotar el Fondo de Reserva de la Seguridad Social".

El artículo 4 regulaba la "Disposición de activos del fondo" y señalaba que:

" (...) La disposición de los activos del Fondo de Reserva de la Seguridad Social se destinará con carácter exclusivo a la financiación de las pensiones de carácter contributivo y demás gastos necesarios para su gestión, y sólo será posible en situaciones estructurales de déficit por operaciones no financieras del sistema de la Seguridad Social, no podrá exceder en cada año del tres por ciento de la suma de ambos conceptos y precisará de autorización previa del Consejo de Ministros, a propuesta conjunta de los Ministros de Trabajo y Asuntos Sociales, de Hacienda y de Economía".

Por último, el artículo 5 relativo a la "Gestión financiera del fondo" preceptuaba que:

" (...) Los valores en que se materialice el Fondo de Reserva serán títulos emitidos por personas jurídicas públicas.

Reglamentariamente se determinarán los valores que han de constituir la cartera del Fondo de Reserva, grados de liquidez de la misma, supuestos de enajenación de los activos financieros que lo integran y demás actos de gestión financiera del Fondo de Reserva".

Actualmente esta normativa ha sido sustituida por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que destina la Sección 4ª del Capítulo VII, del Título I al Fondo de Reserva de la Seguridad Social

El artículo 117 bajo la rúbrica "Constitución del Fondo de Reserva de la Seguridad Social" dispone que:

" (...) En la Tesorería General de la Seguridad Social se constituirá un Fondo de Reserva de la Seguridad Social con la finalidad de atender a las necesidades futuras del sistema de la Seguridad Social en materia de prestaciones contributivas, en la forma y condiciones previstas en la presente ley".

Sobre la "Dotación del Fondo" indica el artículo 118 que:

" (...) 1. Los excedentes de ingresos que financian las prestaciones de carácter contributivo y demás gastos necesarios para su gestión que, en su caso, resulten de la consignación presupuestaria de cada ejercicio o de la liquidación presupuestaria del mismo se destinarán prioritaria y mayoritariamente, siempre que las posibilidades económicas y la situación financiera del sistema de Seguridad Social lo permitan, al Fondo de Reserva de la Seguridad Social.

2. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 96.3, el excedente que resulte después de dotar la Reserva de Estabilización de Contingencias Comunes de las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social se ingresará en el Fondo de Reserva de la Seguridad Social".

El artículo 119, se intitula "Determinación del excedente presupuestario" y preceptúa que:

" (...) El excedente presupuestario será el correspondiente a las operaciones que financian prestaciones de carácter contributivo y demás gastos para su gestión del sistema de la Seguridad Social y, en concreto, en lo referente a las prestaciones contributivas, conforme a la delimitación establecida en el artículo 109.3.a), con exclusión del resultado obtenido por las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social.

El excedente presupuestario por gastos relativos a prestaciones de naturaleza contributiva del sistema de la Seguridad Social en cada ejercicio económico será el constituido por la diferencia entre los derechos y las obligaciones por los importes reconocidos netos por operaciones no financieras, correspondientes a las Entidades Gestoras y Tesorería General de la Seguridad Social, corregida con arreglo a criterios de máxima prudencia, en la forma que reglamentariamente se establezca, respetando los principios y normas de contabilidad establecidos en el Plan General de Contabilidad Pública".

Por su parte, el artículo 120 se refiere al "Acuerdo para la dotación del Fondo y su materialización", y señala que:

" (...)1. Las dotaciones efectivas y materializaciones del Fondo de Reserva de la Seguridad Social, siempre que las posibilidades económicas y la situación financiera del sistema lo permitan, serán las acordadas, al menos una vez en cada ejercicio económico, por el Consejo de Ministros, a propuesta conjunta de las personas titulares de los Ministerios de Empleo y Seguridad Social, de Hacienda y Administraciones Públicas y de Economía y Competitividad.

2. Los rendimientos de cualquier naturaleza que generen la cuenta del Fondo de Reserva y los activos financieros en que se hayan materializado las dotaciones del Fondo de Reserva se integrarán automáticamente en las dotaciones del fondo".

El artículo 121, en relación a la "Disposición de activos del Fondo" afirma que:

" (...) La disposición de los activos del Fondo de Reserva de la Seguridad Social se destinará con carácter exclusivo a la financiación de las pensiones de carácter contributivo y demás gastos necesarios para su gestión, y solo será posible en situaciones estructurales de déficit por operaciones no financieras del sistema de la Seguridad Social, no pudiendo exceder en cada año del tres por ciento de la suma de ambos conceptos y precisará de autorización previa del Consejo de Ministros, a propuesta conjunta de los titulares de los Ministerios de Empleo y Seguridad Social, de Hacienda y Administraciones Públicas y de Economía y Competitividad".

Por último, el artículo 122, relativo a Gestión financiera del Fondo dispone que:

" (...) Los valores en que se materialice el Fondo de Reserva serán títulos emitidos por personas jurídicas públicas.

Reglamentariamente se determinarán los valores que han de constituir la cartera del Fondo de Reserva, grados de liquidez de la misma, supuestos de enajenación de los activos financieros que lo integran y demás actos de gestión financiera del Fondo de Reserva".

El Seguridad Social posee y gestiona el Fondo de Reservas de la Seguridad Social en términos similares al Norges Bank.

En Noruega el artículo 1 de la Government Pension Fund Act, dispuso que el Government Pension Fund debería respaldar el ahorro de la Administración para financiar los gastos en pensiones del Régimen de la Seguridad Social y para respaldar factores a largo plazo en el uso de los ingresos del petróleo.

El Fondo de Reserva de la Seguridad Social se constituyó con la finalidad de atender a las necesidades futuras del sistema de la Seguridad Social en materia de prestaciones contributivas, en la forma y condiciones previstas en la presente ley.

Solo se aprecian dos diferencias no significativas.

Una de las diferencias es que en Noruega la gestión del Fondo se atribuyó por razones meramente organizativas al Norge Bank o Banco Central de Noruega y en España se atribuyó a la Seguridad Social.

La otra diferencia es que Fondo de Reservas de la Seguridad Social sigue una política muy conservadora al estar solo autorizado a materializar las reservas en valores que serán títulos emitidos por personas jurídicas públicas, mientras que, el Fondo Noruego sigue una política más agresiva y está autorizado a comprar renta variable.

Las plusvalías obtenidas por el Fondo de Reserva de la Seguridad Social están exentas 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 SGIIC 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.d) 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 Musicología Walter Stauffer (C386/04, Rec. p. I8203), apartado 32 y jurisprudencia citada).

El Abogado del Estado ha argumentado que la exención del Estado Español 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, se grave a sí mismo 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 Estado 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).

En palabras del Abogado del Estado 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 términos estrictamente jurídicos estaría ocurriendo que la relación jurídica tributaria tendría idéntico sujeto activo y pasivo, el Estado, lo que provocaría su extinción por confusión. Pues bien, es evidente que todo lo expuesto, que justifica la exención del Estado Español en el Impuesto sobre Sociedades, no es aplicable en España al Estado Noruego. Por tanto la causa de la Exención del Estado Español no es aplicable al Estado Noruego, no concurre identidad de situaciones, y no cabe invocar una discriminación respecto del Estado Español ya que éste, en España, no tiene la misma posición jurídica que el Estado Noruego (del mismo modo que al revés ocurriría en Noruega).

Añade que con mayor razón se aplicará el argumento anterior si partimos de que el recurrente no es el Estado Noruego sino una entidad, de naturaleza no aclarada como ya se ha expuesto, pero que a lo más parecerá un Fondo de Inversión. En tal caso, su equiparable español, ni siquiera figura en la lista del artículo 9 de entes exentos.

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 solo 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 establecimientos 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 Presupuestos 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 la Seguridad Social española.

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 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 que 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,

### **FALLAMOS**

**1º)** Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 447/2015, interpuesto por la Procuradora Doña Milagros Duret Argüello, en representación de GOVERNMENT PENSION FUND GLOBAL, perteneciente al NORGES BANK (BANCO CENTRAL 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 7329/2012 y 7330/2012, interpuesta contra las liquidaciones provisionales 200821500007991J y 200821500008033S, 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 (2º y 4º trimestre de 2008), por importe de 642.591,17 y 2.375.097,20 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<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D<sup>a</sup>. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente D<sup>a</sup> 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.