

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 23 de julio de 2015, rec. 630/2013

Ponente: Jesús Mª Calderón González

IRNR. Devolución de ingresos indebidos. Retenciones. Principio de libre circulación de capitales.

Una entidad, residente en el Reino Unido, solicitó la devolución de las sumas que se le habían retenido (IRNR) por entidades residentes al satisfacerle dividendos, dudándose del procedimiento correcto a seguir en estos casos (ya que existía la posibilidad de aplicar alternatively el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones o el de devolución de ingresos debidos derivados de la normativa de cada tributo), pero entendiendo que, en todo caso, la carga soportada no se ajustaba a Derecho de la UE al ser muy superior de la que soportan las entidades residentes semejantes a la demandante (Entidades de Inversión Colectiva con tributación al 1%). En vía administrativa se le había denegado la devolución por entender que el procedimiento seguido no era el correcto. En conclusión, se suscita el tema del procedimiento a seguir en estos casos así como el examen de si las retenciones soportadas fueron superiores a las que en derecho hubiera debido soportar.

Fundamentos jurídicos

TERCERO. Respecto del primero de los motivos del recurso...

1. EL T.S. en sentencia de 18 de septiembre de 2012, RCU 357/2010, ha considerado que el ingreso que se produce en aplicación de una norma que el TJUE ha estimado como contraria al Derecho Comunitario ha de reputarse indebido...
2. Como reconoce la resolución del TEAC y establece el artículo 28.3 del TRLIR, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo. "No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiere practicado la retención o ejecutado el ingreso a cuenta que se refiere el artículo 31", regla general aplicable a los sujetos pasivos del impuesto sin establecimiento permanente. Es decir, la recurrente no está obligada a la presentación de declaración, y por tanto, no se le puede exigir esa declaración para solicitar la devolución de las retenciones que excedan de la cuota del impuesto. Y todo ello porque la declaración ya la presenta el retenedor.
3. Solo a partir de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que modificó el artículo 14.1, I) TRLIR estamos en presencia de una normativa propia del tributo.
4. La recurrente afirma en el escrito rector y esta alegación no ha sido combatida por la contestación a la demanda, que los modelos 210 y 215 no contemplaba la posibilidad de solicitar la devolución de un tributo recaudado en contravención del Derecho Europeo.

5. La retención practicada a la recurrente constituye en realidad su cuota tributaria, tal como resulta el art. 31,2 TRLIRNR...

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

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

CUARTO. En consecuencia, procede entrar en el fondo de la solicitud de la devolución y en concreto, la alegada discriminación de los OICVM No Residentes y la posible vulneración de la libre circulación...

... Procede, por su practicada identidad con el caso de autos, reproducir la sentencia de esta Sala y Sección de 31 de marzo de 2012, recurso 14/2007 (en esa misma fecha se dictaron sentencia en los recursos 15/2007, 17/2007, con igual problemática en todos ellos, referidas a la discriminación existente a raíz del distinto trato fiscal dado a los Fondos de Pensiones Holandeses, respecto del atribuido a los fondos de Pensiones Españoles).

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

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

A este respecto, ha de añadirse que el artículo 58 CE, apartado 1, que, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales debe ser objeto de una interpretación estricta, no puede interpretarse en el sentido de que cualquier legislación fiscal que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar en que inviertan sus capitales sea automáticamente compatible con el Tratado (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2004, Lenz, C-315/02, Rec. p.1 7063, apartado 26).

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

Además, nos encontramos con una tributación con arreglo a un tipo único que va ligado solamente a la condición de residente o no residente del contribuyente...»

Y como decimos en la sentencia de esta Sala de 31 de marzo de 2010, por el simple hecho de su residencia fiscal la reclamante ha sufrido un tratamiento discriminatorio sobre sus inversiones en acciones de sociedades españolas, ya que el rendimiento que obtenga siempre será un 14% inferior hasta el 31/12/2006 y un 17% inferior desde el 01/01/2007, al rendimiento que podría conseguir una OICVM domiciliada en España que invierta en idénticos activos.

Y es que una normativa como la que hoy enjuiciamos que somete a un tributación -aplicada vía retención- del 15% o 18% (según el ejercicio considerado) a los dividendos percibidos por OICVM no residentes, mientras que en el caso de que esos mismo dividendos fueran percibidos por un OICVM residente tributarían al tipo del 1%, puede disuadir a los OICVM no residentes de realizar inversiones en sociedades establecidas en España. Consecuentemente, la tributación discriminatoria soportada por la actora en cada uno de los pagos de dividendos percibidos entre los ejercicios 2004 y 2008 constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

Igualmente, consideramos que dicha restricción a la libre circulación de capitales no encuentra justificación en ninguna de las causas previstas en el art. 65.1 del TFUE...

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

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

Y naturalmente la devolución de las cantidades debidamente ingresadas deberá llevar consigo el abono de los correspondientes intereses de demora como declaraba la STS de 18 de septiembre de 2012 RCU 357/2010...

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

