

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 16 Ene. 2020, Rec. 5404/2016

Nº de Recurso: 5404/2016

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. Devoluciones a no establecidos. Tratamiento fiscal de los dividendos obtenidos de sus inversiones en acciones españolas. Examen de la documentación aportada. Los certificados cumplen el requisito previsto en el 15.3 RIRNR sin que se pretenda hacer valer el derecho a la devolución mediante la aportación, únicamente, de certificados expedidos por el custodio extranjero, además, el resto de la documentación aportada, unida a las alegaciones de la reclamante, acreditan suficientemente la cadena de retenciones permitiendo la trazabilidad del dividendo, desde su abono hasta su percepción por parte de la entidad.

El TEAC estima reclamación interpuesta en única instancia contra liquidaciones provisionales dictadas por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, como consecuencia de diversas solicitudes de devolución del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente.

RDLeg. 5/2004 de 5 Mar. (TR Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) art. 15.3

Tratamiento fiscal de los dividendos obtenidos de no residentes en sus inversiones en acciones españolas. Cumplimiento con lo dispuesto en el artículo 15.3 del RIRNR en el certificado de retenciones

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 16 de enero de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-05404-2016

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA DE NO RESIDENTES. IRNR

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XX SICAV** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ...- **España**

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la siguiente reclamación interpuesta contra las siguientes liquidaciones provisionales que se indican dictadas por la Dependencia de Asistencia y

Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, como consecuencia de diversas solicitudes de devolución del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente: **2009...4T, 2009...9C, 2009...1V, 2009...2D**.

SEGUNDO.- La entidad interesada, fondo de inversión residente fiscal en **Luxemburgo**, solicitó, a la AEAT, en las fechas que se indican en los expedientes electrónicos, mediante la presentación de las declaraciones modelo 210 correspondientes a las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente que le afectan, la devolución de las cantidades que le fueron retenidas a cuenta del IRNR sobre los dividendos obtenidos de sus inversiones en acciones españolas, por los importes que se indican en los expedientes electrónicos. Se acompañó diversa documentación.

TERCERO.- Posteriormente, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, tras las correspondientes propuestas de liquidación practicadas, notificó a la interesada, las liquidaciones provisionales que se indican finalizando los procedimientos de gestión tributaria de comprobación limitada que estaban en curso y resolviendo que no resulta cantidad alguna a devolver.

Como motivación de las liquidaciones practicadas, se indicó, ente otras consideraciones, lo siguiente:

"En el presente expediente procede desestimar la solicitud de devolución, dado que no figura como aportada la siguiente documentación:

- Certificados de retenciones expedidos por la entidad depositaria española que recibió, en nombre de esta entidad, los dividendos sujetos a retenciones."

CUARTO.- Frente a dichas liquidaciones, notificadas en las fechas que constan en los expedientes electrónicos, la entidad interesada interpuso, el día 11 de diciembre de 2015, ante el Tribunal Económico Administrativo Central la reclamación económico administrativa identificada en el encabezamiento mediante escrito en el que, limitándose a solicitar que se tuviera por interpuesta la misma, solicitaba trámite de alegaciones previa puesta de manifiesto del expediente.

El día 8 de junio de 2017 tuvo entrada en este Tribunal un escrito explicativo de la cadena de pagos y retenciones soportadas por la interesada. En el mismo se afirma que:

"**ZQ S.A.** es la entidad gestora (banco custodio) que canaliza las inversiones de su representada, como se acredita por medio de los certificados emitidos por dicha entidad que constan en el expediente administrativo. En este caso, dicha entidad ha optado por canalizar las inversiones en las entidades más arriba identificadas a través de otra entidad financiera, en este caso **VR, S.A.**, con sede asimismo en Luxemburgo."

Tras la puesta de manifiesto del expediente el 18 de septiembre de 2017, la reclamante, en escrito presentado el 17 de septiembre de 2017 se define como una IIC que cumple con los requisitos establecidos en la Directiva 2009/65/CE (Directiva UCITS), tal y como se ha acreditado por la aportación del correspondiente certificado. Partiendo de esa base manifestó, en síntesis, lo siguiente:

1.- Procedencia de la devolución del exceso de retenciones soportado por su representada por tratarse de un fondo de inversión constituido conforme a la Directiva UCITS. Afirma la reclamante que la aportación del certificado UCITS debe suponer la aplicación que el tratamiento fiscal que debe darse por parte de esa Administración ha de ser el mismo que se le daría a una Institución de Inversión Colectiva domiciliada en España (siendo que cualquier actuación contraria a dicho reconocimiento contravendría los principios de no discriminación establecidos en la normativa europea), tal y como establece el artículo 14.1,l) del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residente aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo (TRLIRN).

2.- Acreditación de las retenciones soportadas. Se remite asimismo al escrito explicativo de la cadena de pagos, presentado ante este Tribunal, en junio de 2017, a los efectos de aclarar el funcionamiento de la operativa bancaria que acredita los pagos de dividendos. Indica que la entidad **VR, S.A.** actúa como intermediario por medio de su cuenta Ómnibus a través de la cual realiza sus inversiones en

diversas acciones en España, en concreto, los pagos de dividendos realizados a través de **P** por los distintos pagadores a **VR, S.A.** a través de la mencionada cuenta Ómnibus se encuentran plasmados en los certificados adjuntos.

Tras explicar detalladamente el contenido de los certificados de retenciones aportados, solicita la devolución de las cantidades indebidamente retenidas y el abono de los intereses de demora procedentes desde la fecha en la que se efectuó el ingreso en el tesoro.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La validez de los certificados de retenciones aportados, a los efectos de acreditar que dichas retenciones fueron efectivamente soportadas por la entidad reclamante y, en consecuencia, la procedencia de la devolución solicitada.

TERCERO.- En España, la transposición de la Directiva 2009/65/CE se llevo a cabo por la Ley 2/2010, con esta modificación, el legislador establece una presunción en virtud de la cual, se considera que las instituciones de inversión colectiva armonizadas amparadas por la mencionada directiva (conocida como Directiva "UCITS IV") cumplen los requisitos de la Ley 35/2003, para tributar al 1%, por el mero hecho de estar armonizadas, esto es, de acreditar su condición de UCITS, sin que les sea exigible cumplir los requisitos adicionales que exige nuestra normativa interna a las IIC. Esta regulación opera, a partir del 1 de enero de 2010, fecha de entrada en vigor de la ley de transposición ya citada por la que se modifica el Texto Refundido de la LIRNR.

Por tanto, solo son de aplicación las modificaciones introducidas en el TRLIRNR por la la Ley 2/2010 si es el reclamante un fondo de inversión armonizado, sujeto a la Directiva 2009/65/CE, debiendo acreditarse mediante el certificado del OICVM regulado en el Reglamento (UE) 584/2010 de la Comisión, de 1 de julio de 2010, que se ha de ajustar formalmente a lo dispuesto en el Anexo II del mismo y cuya emisión corresponde, de acuerdo con su artículo 2, a las autoridades competentes del Estado miembro de origen (en el caso de Luxemburgo, la Commission de Surveillance du Secteur Financier -CSSF-):

"Artículo 2. Forma y contenido del certificado del OICVM

Las autoridades competentes del Estado miembro de origen del OICVM extenderán el certificado acreditativo de que el OICVM cumple las condiciones impuestas por la Directiva 2009/65/CE, previsto en el artículo 93, apartado 3, de dicha Directiva, con arreglo al modelo que figura en el anexo II del presente Reglamento".

La reclamante presentó tanto ante la AEAT, como ante este TEAC, certificado UCITS expedido por la Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF), organismo regulador extranjero competente que, conforme al modelo previsto en el Anexo II del Reglamento (UE) 584/2010 de la Comisión certifica, el 27 de diciembre de 2011, además de otros datos del fondo en cuestión, que la reclamante (**XX**) es una sociedad de inversión, que ha designado una sociedad gestora (**YY S.A.R.L.**) y cumple las condiciones enunciadas en la Directiva 2009/65/CE.

En conclusión, este Tribunal considera, siguiendo el criterio de la Oficina Gestora, acreditada la condición de IIC armonizada de conformidad con la Directiva 2009/65/CE de la entidad reclamante, a

efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1 I) TRLIRNR.

CUARTO.- Es necesario examinar, a efectos de la procedencia de la solicitud de devolución, la documentación aportada por la reclamante para acreditar las retenciones soportadas. Del examen del expediente se desprende que la entidad aportó la siguiente documentación relevante:

- Modelos 210 presentados.
- Certificado UCITS, expedido por la AMF, de acuerdo con lo previsto en el Reglamento (UE) 584/2010 de la Comisión.
- Certificado de retenciones emitidos por **ZQ S.A.**, **VR S.A.** y por **P** (en este caso figuran a nombre de la entidad **VR S.A.**)
- Certificado de residencia expedido por la Administración Tributaria luxemburguesa.
- Copia en alemán del folleto informativo de la IIC **XX** con información dirigida a los potenciales inversores.
- Tabla de información para la Administración con listado de pagadores de dividendos en los que constan las fechas, pagadores de los dividendos, importes y retenciones.

En relación con la acreditación de las retenciones, interesa a este Tribunal exponer lo siguiente:

Por lo que respecta a la acreditación de las retenciones, por un lado, la AEAT sostiene que es necesaria la aportación de los certificados expedidos por el banco subcustodio español, en este caso, figuran tales certificados, pero no a nombre de la entidad reclamante sino del intermediario financiero. La reclamante afirma en las alegaciones formuladas ante este TEAC que, con la documentación aportada, queda acreditada la cadena de retenciones al permitir a este Tribunal realizar un seguimiento del pago de los dividendos, desde la fuente hasta la percepción por la reclamante (**XX SICAV**).

En relación con las retenciones, resulta pertinente traer a colación la Sentencia de la Audiencia Nacional, 7 de febrero de 2019, (núm. 437/2015), en la cual, se efectuó un juicio sobre los medios adecuados para la justificación de las retenciones soportadas:

SIXTO. 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 **W** y **UM**, 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 **WS, S.A.U** se expresan los dividendos percibidos por el **G** 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 **UM** 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 **WS, 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 **UM**, 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 **WS, 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 **G**.

Es decir, en su sentencia de 7 de febrero de 2019, la Audiencia Nacional, valoró el conjunto de los documentos presentados, entre los que se encontraba, los certificados del banco subcustodio español (**WS S.A.U**) en el caso de la mencionada sentencia. Destacando que este certificado cumplía con lo establecido en el artículo 15.3 del RD 1776/2004.

El propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 24 de octubre de 2018 (asunto C-202/17), señaló que:

"34. En efecto, en primer lugar, es inherente al principio de autonomía fiscal de los Estados miembros el hecho de que estos determinen las pruebas exigidas y los requisitos materiales y formales que deben respetarse para poder beneficiarse de una ventaja fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de junio de 2011 (TJCE 2011, 204), M. y otros C-262/09 y, de 9 de octubre de 2014 (TJCE 2014, 379), Van C. C-326/12).

35. Así pues, las autoridades tributarias de los Estados miembros están facultadas para exigir al contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de una ventaja fiscal prevista por el régimen fiscal de que se trate y, por consiguiente, si procede conceder o no dicha ventaja".

En materia de prueba debe traerse a colación, en primer lugar, el artículo 105 de la Ley 58/2003, el cual señala: "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.", matizando en su apartado segundo "Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.", pudiendo considerarse que este precepto obliga tanto al contribuyente como a la Administración.

En este punto se plantea la cuestión relativa a cuál debe ser la distribución de la carga de la prueba entre las partes, sobre tal cuestión se pronunció este TEAC en resolución de 18 de septiembre de 2018:

Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 o de 22 de Enero de 2000, 19 de marzo de 2007 y 14 de enero de 2010 entre otras), de modo que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria". Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

En consecuencia con lo expuesto, en el caso que nos ocupa es claro que la prueba de haber soportado las retenciones cuya devolución se reclama corresponde a los reclamantes, prueba que deberá valorarse según los criterios expuestos, por lo que es ajustado a derecho que la Oficina Gestora exija a los reclamantes que acrediten la realidad de las retenciones que en las declaraciones presentadas dicen haber soportado.

En el caso del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, es el artículo 15, apartados 2 y 3, del

Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes aprobado por Real Decreto 1176/2004, el que regula la mecánica a seguir en la práctica y documentación de retenciones, contemplando en su apartado 2 la declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas al indicar lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"2. El retenedor y el obligado a ingresar a cuenta deberán presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. En esta declaración, además de sus datos de identificación, deberá constar una relación nominativa de los perceptores de las rentas sujetas al Impuesto satisfechas o abonadas por el retenedor u obligado a ingresar a cuenta, incluyendo aquellos a los que se hubiesen satisfecho rentas respecto de las que no se hubiera practicado retención en virtud de lo establecido en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto. La relación de perceptores deberá contener los datos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

[...]

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores están sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores."

Por su parte, el apartado 3 del artículo 15 RD 1776/2004 regula las certificaciones de que deberá disponer el retenido para poder justificar las retenciones que ha soportado (suponiendo la concreción para el IRNR de la obligación de expedición de certificados de retenciones contemplada en el artículo 29.2.h) de la Ley 58/2003):

"3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir a 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 deban incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior.

A las mismas obligaciones establecidas en el párrafo anterior están sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores." (el subrayado es de este TEAC)

Los datos que, por tanto, quien emite los certificados de retenciones debe incluir en el mismo, y debe haber incluido también en el resumen anual de retenciones que habrá presentado en la Administración, son los que "determine el Ministro de Economía y Hacienda", en función de lo dispuesto en el apartado 2 anterior .

Estos datos son los contemplados en la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 216 y el modelo 296 de la Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta.

En dicha declaración modelo 296 se harán constar, según instrucciones para cumplimentar el modelo, los siguientes datos relativos a los perceptores: NIF de los mismos o de sus representantes si son menores de 14 años; si es persona física o jurídica; fecha de devengo; naturaleza de la renta; en la casilla "clave" el tipo de renta; en la casilla "subclave" se consignará la retención en función de las circunstancias tenidas en cuenta para el cálculo de la misma; la base de las retenciones, el porcentaje de la retención y el resultado de aplicar a dicha base el tipo de la retención. Asimismo, se consignarán los datos identificativos y domicilio de los perceptores

Por tanto, en los apartados 2 y 3 del artículo 15 RIRNR, cabe situar los requisitos concretos que ha de cumplir la necesaria acreditación por el retenido de las retenciones soportadas, de manera que acierte la Oficina Gestora al centrar en el artículo 15.3 RIRNR, los requisitos que debe cumplir la documentación aportada por el reclamante.

La reclamante, por tanto, aporta certificados de retenciones que cumplen con lo dispuesto en el artículo 15.3 RIRNR, esto es, emitidos por una entidad domiciliada, residente o representada en España (**P S.A.**), si bien, en dichos certificados no figura como beneficiaria la reclamante, circunstancia que explica en las alegaciones efectuadas ante este TEAC, pudiendo extraerse las siguientes conclusiones:

- La entidad española abona el correspondiente dividendo, lo hace a través del **P** que, abona la cantidad correspondiente a la cuenta omnibus de la entidad que actúa como intermediario financiero (**VR S.A.**), entidad residente en Luxemburgo. Las cuentas omnibus o cuentas globales, como la que en esta operativa se utiliza, son cuentas de valores en las que las acciones y demás valores pertenecientes a varios clientes se agrupan en la misma cuenta de una entidad depositaria o gestora, en aras de incrementar la eficiencia financiera de la operación, reduciendo costes. El certificado expedido por **P** identifica como cliente a **VR S.A.** (el intermediario financiero), asimismo figura la posición global de la cuenta, es decir, el número de acciones gestionadas por el intermediario en dicha cuenta, el dividendo asociado a la posición reclamada, la retención practicada y el dividendo neto.

- Se aporta también certificado expedido por **VR S.A.** en el que se identifica como cliente a **ZQ S.A.** y se contiene: la fecha de cobro del dividendo, la posición concreta de la reclamante, el dividendo bruto, el porcentaje de retención y el dividendo neto, entre otras menciones.

- Por último, figura un certificado del custodio extranjero, **ZQ S.A.**, en el que se identifica como cliente a la entidad reclamante **XX** y, figuran, datos similares a los del certificado anterior (fecha, posición, porcentaje de retención, dividendo bruto, dividendo neto...).

Lo relevante en el caso que nos atañe, a diferencia de otros resueltos por este Tribunal en relación con la cuestión planteada, es que los certificados cumplen el requisito previsto en el 15.3 RIRNR (no se pretende hacer valer el derecho a la devolución mediante la aportación, únicamente, de certificados expedidos por el custodio extranjero) y, además, el resto de la documentación aportada, unida a las alegaciones de la reclamante, son suficientes para acreditar la cadena de retenciones permitiendo la trazabilidad del dividendo, desde su abono hasta su percepción por parte de la entidad interesada.

QUINTO.- En referencia a los intereses de demora procedentes, se trata de una entidad que cumple las condiciones de la Directiva 2009/65/CE, tal y como acredita el certificado contemplado en el Anexo II del Reglamento (UE) 584/2010 de la Comisión, de 1 de julio de 2010, aportado por la interesada.

Tratándose de una IIC armonizada y estando la reclamación referida a un ejercicio anterior a la entrada en vigor de la Ley 2/2010, de 1 de marzo (ejercicio 2009), resultan de plena aplicación las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018 (Recurso de Casación 634/2017) y de 5 de diciembre de 2018 (Recurso de Casación 129/2017), y asimismo, las sentencias del Tribunal Supremo 418/2019, 27 de marzo de 2019, (recurso de casación 5405/2017), y 431/2019, de 28 de marzo, 2019 (recurso de casación 5822/2017), referidas a este tipo de devoluciones devengadas antes de la aplicación de la Ley 2/2010.

El Alto Tribunal, con ocasión de resolver sobre el día de inicio del periodo de cómputo de intereses de demora, concluyó que el cauce legal adecuado para la devolución de ingresos tributarios ilícitos es el establecido en el artículo 32 LGT, y que el dies a quo para el reembolso de los intereses de demora a la sociedad no residente -derivados de la retención indebidamente practicada por su disconformidad con el Derecho de la Unión Europea, en el IRNR, al tratarse de retenciones practicadas en 2009, antes por tanto, de la vigencia de citada Ley 2/2010 - es el momento en que se practicó tal retención.

Como no puede ser de otro modo, este TEAC modifica su doctrina anterior acogiendo la sentada por el Tribunal Supremo, acordando, en consonancia con lo anteriormente expuesto, estimar las pretensiones de la reclamante, ordenando la devolución de las cantidades retenidas junto con los intereses de demora devengados desde el día en que se practicó la retención de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.2 LGT.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.