

Comparabilidad entre los fondos de pensiones residentes en Canadá, sin establecimiento permanente en España, y los fondos de pensiones residentes en España

El diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España puede suponer una restricción a la libre circulación de capitales contraria al Derecho de la Unión Europea.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 22/12/2020

Nº de Recurso: 6035/2018

Nº de Resolución: 1812/2020

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: ISAAC MERINO JARA

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

En Madrid, a 22 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6035/2018 interpuesto por doña María Isabel Campillo García, Procuradora de los Tribunales en la representación que consta acreditada en autos de TEACHERS PENSION PLAN, contra la sentencia núm. 330/2018, dictada el 21 de junio de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el procedimiento ordinario núm. 703/2017, sobre liquidaciones tributarias relativas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicio 2009, tercer trimestre.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 21 de junio de 2018 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, desestimatoria del recurso 703/2017 interpuesto por TEACHERS PENSION PLAN, (en adelante, TPP) contra la resolución

de 26 de abril de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, dictada en la reclamación económicoadministrativa núm. 28-18050-2013, interpuesta por la mercantil contra el acuerdo de liquidación provisional, núm. de referencia 200921500008219S, dictado por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Madrid de la AEAT, en concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes (sin establecimiento permanente) Modelo 215 (justificante 2656635004861), período 2009-3T, por cuantía de 6.215,15 euros.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

TPP, fondo de pensiones con residencia fiscal en Canadá, solicitó, mediante declaración modelo 215, la devolución de la cantidad retenida a cuenta del IRNR, por el importe de referencia, sobre los dividendos obtenidos por su inversión en acciones cotizadas españolas, al entender que la aplicación de la retención del 15% establecida en el Convenio de doble imposición entre España y Canadá (tributando los españoles al 0%) constituye una restricción a la libre circulación de capitales y a la libertad de establecimiento reconocidos por los artículos 18, 63 y 49 respectivamente del TFUE, ya que los fondos de pensiones residentes en España están exentos del Impuesto sobre Sociedades y están libres de retención en la fuente, por lo que solicitaba la devolución del importe retenido.

El fondo está gestionado por BCIMC que actúa en calidad de sociedad gestora y por ello tiene capacidad de decisión sobre las inversiones del fondo pero la beneficiaria efectiva de las inversiones y los rendimientos generados por ésta es TPP.

A la vista de la solicitud formulada, el órgano gestor inició un procedimiento de comprobación limitada dirigido a verificar que el contribuyente cumple los requisitos exigidos para que se le aplique la normativa invocada y a verificar que los justificantes aportados prueban que los rendimientos declarados han sido objeto de la retención cuya devolución se solicita. Posteriormente, el órgano gestor notificó el acuerdo de liquidación de referencia, mediante la cual desestimó la solicitud formulada por considerar que no se había acreditado que la entidad TPP sea comprable a los fondos de pensiones españoles en los términos exigidos por el artículo 63 del TFUE. Por otra parte, el órgano gestor consideraba que en el expediente no se habían aportado documentos que permitan apreciar la existencia de una relación jurídica que determine fehacientemente que la propiedad de las acciones y participaciones pertenece ni a Teachers Pension Board of Trustees ni a Teachers Pension Plan. Por tanto, con los datos que constan en el expediente no se justifica quién es el contribuyente si Teachers Pension Board of Trustees o Teachers Pension Plan ni su residencia fiscal, ni que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 14.1.K) ni que haya obtenido rentas sujetas a retención en España.

Contra el anterior acuerdo se interpuso reclamación económico administrativa, alegando en síntesis cuatro motivos:

- Consideración de TPP como contribuyente a efectos de IRNR.
- Acreditación suficiente de las retenciones soportadas.
- Incompatibilidad de la normativa española del IRNR respecto de la normativa comunitaria. Improcedencia de la retención practicada sobre los dividendos pagados a un fondo de pensiones canadiense, porque supone una discriminación de los fondos de pensiones extranjeros en relación con las entidades de la misma naturaleza domiciliadas en España constituyendo una vulneración del principio de libertad de circulación de capitales.
- Ausencia de causa de justificación de la discriminación o diferencia de trato entre los fondos de pensiones residentes en España y los fondos de pensiones residentes en Canadá. A estos efectos, deben ser aplicados por los Tribunales españoles el Derecho de la Unión europea y las sentencias del TJUE.

Asimismo, solicitaba planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE.

El TEAR de Madrid desestimó la reclamación. En la resolución, de fecha 26 de abril de 2017, se aprecia como objeto fundamental de la reclamación presentada, si la mayor carga impositiva supone un agravio comparativo y un obstáculo a la libre circulación de capitales contrario al art. 56 del TCE. No aprecia el TEAR trato discriminatorio conforme a la normativa comunitaria. El art. 63 del TFUE prohíbe las restricciones de los movimientos de capitales pero no contiene previsión alguna al tratamiento fiscal que deba darse a las rentas, dividendos o retenciones, de manera que deja un amplio margen de actuación a los Estados miembros.

Fundamenta que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, el art. 63 TFUE no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países, pues estos movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto que justificaría una tributación diferente.

Considera insuficiente la documentación aportada por la entidad recurrente para acreditar su equiparación a las instituciones españolas similares y el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Texto Refundido que regula los Planes y Fondos de Pensiones de 2002. Por tanto, piensa que la retención practicada por la AEAT es correcta al no vulnerar el principio de libre circulación de capitales previsto en el art. 63 del TFUE y además, estima que el interesado no acredita que no se haya aplicado la deducción prevista en el art. 23 del Convenio entre España y Canadá para eliminar la doble imposición (deducción en la tributación realizada en Canadá de las retenciones aquí soportadas).

Asimismo, afirma que la restricción a la libre circulación de capitales puede justificarse en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, lo que podría ocurrir al no disponer de los mismos mecanismos de obtención de información disponibles si el fondo fuera comunitario, razón que ha sido avalada por sentencias de la Audiencia Nacional de 23 de enero y 20 de marzo de 2014 y por SSTSJ de Madrid, Sección 5ª, de 7 de julio de 2015, recursos 1009 y 1107/2013.

En cuanto a la posibilidad de aplicar la deducción para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías a los ingresos brutos percibidos por la entidad recurrente, expone el TEAR que la tributación aplicada a los accionistas no residentes es muy próxima a la de los españoles, por lo que no existe trato discriminatorio ni se infringe el principio de libre circulación de capitales, conclusión confirmada por la SAN de 3 de octubre de 2013, recurso 458/2010. Por tanto, no es aplicable la deducción por doble imposición del art. 30.1 del TRLIS a las sociedades no residentes cuyo porcentaje de participación en la sociedad residente sea inferior al 5%.

Por último, no considera procedente el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE.

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

Frente a la anterior resolución, la representación procesal de TPP interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección cuarta, que fue tramitado bajo el número 703/2017, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida. En dicha sentencia se fija el debate en la justificación por parte del fondo de pensiones canadiense del cumplimiento de los requisitos exigidos para su equiparación a las instituciones de inversión colectivas españolas, por la legislación. En su fundamentación se remite a la jurisprudencia contenida en las sentencias de la Sección quinta del TSJ de 7 de julio de 2015, recursos 1009 y 1107/2013, 7 de septiembre de 2016, recurso 1012/2013, 22 de septiembre de 2016, recurso 1160/2013, o la de 30 de marzo de 2017, recurso 922/2015.

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

La procuradora doña María Isabel Campillo García, en representación de TPP, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 21 de junio de 2018 que la Sala de instancia tuvo por preparado por auto de 19 de septiembre de 2019, y la Sección de admisión de esta

Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió por auto de 18 de junio de 2020, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia del artículo 88.2, letras f) y c), LJCA, precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"(a) Determinar si el análisis de comparabilidad entre los fondos de pensiones residentes en Canadá, sin establecimiento permanente en España, y los fondos de pensiones residentes en España, al objeto de determinar si el diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España supone o no una restricción a la libre circulación de capitales contraria al Derecho de la Unión Europea, se debe realizar conforme a la legislación española de fuente interna sobre fondos de pensiones.

(b) Dilucidar si el análisis de la suficiencia de los mecanismos existentes para obtener información sobre los fondos de pensiones en Canadá debe buscar la identidad con los que España tiene con otros Estados miembros de la Unión Europea o la mera equiparación y la efectividad de los mismos para el fin pretendido, decidiendo, en consecuencia, si la cláusula de intercambio de información prevista en el artículo 26 del Convenio entre España y Canadá para evitar de doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976, podía ser suficiente o era claramente insuficiente en el ejercicio 2009.

3.º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 14.1.l) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en conexión con los artículos 63, 64 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, tal y como han sido interpretados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

La representación procesal de TPP interpuso el recurso de casación mediante escrito de 20 de julio de 2020 que observa los requisitos legales y en el que, con base en la vulneración de los artículos 63 y 65 del TFUE por la normativa vigente en España en el año 2009, aplicable a los dividendos percibidos de entidades residentes en España por fondos de pensiones no residentes (artículo 14.1. TRLIRNR, en relación con los artículos 13 y 24 y siguientes del mismo texto legal y 10 del CDI España-Canadá), propone como criterio jurisprudencial: "la justificación de la concurrencia de situaciones objetivamente comparables, en el caso de los fondos de pensiones no residentes no requiere, como presupuesto inexcusable, la acreditación de la absoluta equivalencia entre estos y los fondos de pensiones residentes y, en cualquier caso, no es posible exigir a dichos fondos de pensiones no residentes una carga de la prueba más compleja, en función de su Estado de residencia -en especial, si residen en países terceros-, para acreditar tal equivalencia. Igualmente, que existe efectivo intercambio de información y, por tanto, no se puede alegar la concurrencia de razones de interés general que justifican un trato discriminatorio a los residentes de un Estado con el que se ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición con una cláusula de intercambio de información que sigue el modelo del Modelo de Convenio de la OCDE y que, en todo caso, no puede predicarse la ausencia de dicho intercambio efectivo si no se ha intentado obtener información del Estado en cuestión, en ejercicio de las facultades que prevé la citada cláusula".

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 14 de septiembre de 2020 el Abogado del Estado presentó escrito de oposición al presente recurso en el que expone que "consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, solicitando su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

Y en relación con las cuestiones planteadas en el Auto de admisión, atendiendo a los motivos en los que se fundamenta la oposición al recurso, consideramos que no procedería la fijación de doctrina alguna".

QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 22 de diciembre de 2020, fecha en la que comenzó la deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

TPP, fondo de pensiones con residencia fiscal en Canadá, solicitó, mediante declaración modelo 215, la devolución de la cantidad retenida a cuenta del IRNR, por el importe de referencia, sobre los dividendos obtenidos por su inversión en acciones cotizadas españolas, al entender que la aplicación de la retención del 15% establecida en el Convenio de doble imposición entre España y Canadá (tributando los españoles al 0%) constituye una restricción a la libre circulación de capitales y a la libertad de establecimiento reconocidos por los artículos 18, 63 y 49 respectivamente del TFUE, ya que los fondos de pensiones residentes en España están exentos del Impuesto sobre Sociedades y están libres de retención en la fuente, por lo que solicitaba la devolución del importe retenido.

Ni en vía administrativa ni en la judicial, sus pretensiones han sido atendidas. Por ello interpuso recurso de casación. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió por auto de 18 de junio de 2020, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia del artículo 88.2, letras f) y c), LJCA, precisando que las cuestiones que presentan ese interés son las siguientes:

(a) Determinar si el análisis de comparabilidad entre los fondos de pensiones residentes en Canadá, sin establecimiento permanente en España, y los fondos de pensiones residentes en España, al objeto de determinar si el diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España supone o no una restricción a la libre circulación de capitales contraria al Derecho de la Unión Europea, se debe realizar conforme a la legislación española de fuente interna sobre fondos de pensiones.

(b) Dilucidar si el análisis de la suficiencia de los mecanismos existentes para obtener información sobre los fondos de pensiones en Canadá debe buscar la identidad con los que España tiene con otros Estados miembros de la Unión Europea o la mera equiparación y la efectividad de los mismos para el fin pretendido, decidiendo, en consecuencia, si la cláusula de intercambio de información prevista en el artículo 26 del Convenio entre España y Canadá para evitar de doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976, podía ser suficiente o era claramente insuficiente en el ejercicio 2008-4T.

SEGUNDO. - Remisión a la sentencia recaída en el recurso 5081/2018.

El presente recurso es similar al recurso 5081/2018 en que ya ha recaído sentencia, por lo que por unidad de doctrina y seguridad jurídica nos remitimos a ella, que a su vez comenzaba haciendo una extensa referencia a la sentencia 1581/2019 del 13 de noviembre de 2019 (ROJ: STS 3675/2019 Recurso: 3023/2018).

En ella decíamos lo siguiente:

"PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de 26 de febrero de 2018 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de marzo de 2017, que desestimó la reclamación n.º. 28/05638/2013 contra acuerdo dictado por la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, en concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes, sin establecimiento permanente, importe de 35.672,51 euros.

La cuestión nuclear se centra en determinar si la recurrente, fondo de inversión de Estados Unidos de América, tiene derecho a la devolución de la cantidad retenida por IRNR, por el importe indicado, por los dividendos obtenidos en su inversión en acciones cotizadas españolas, cuarto trimestre de 2009, por no ser aplicable la retención del 15% establecida en el CDI celebrado entre dicho país y España, por considerar que existe una discriminación respecto de los fondos de inversión residentes en España que cotizan al 1% por dichos dividendos en el impuesto sobre sociedades.

La sentencia impugnada desestima la demanda en base a que si bien efectivamente deben quedar prohibidas las restricciones sobre los pagos por el concepto referido entre Estados miembros y terceros países conforme a la regulación europea, la misma regulación permite excepciones cuando se trate de situaciones no comparables o por razones de interés general, como puede ser la ausencia de mecanismos de intercambio de información para comprobar si los fondos de inversión procedente de un Estado tercero reúne los requisitos necesarios en cuanto a su creación y ejercicio de actividades para poder determinar si opera en condiciones similares o coincidentes con los fondos de la Unión Europea. En el caso concreto enjuiciado se llega a una conclusión negativa para la demandante, en tanto que considera la Sala de instancia que la cuestión a dilucidar no es tanto jurídica como de prueba, y considera que las pruebas aportadas por el Fondo de Inversión no acreditan que cumple con la normativa española en cuanto al número de partícipes y capital mínimo exigido, sin que pueda aceptarse que el hecho de que los fondos estadounidenses tengan determinadas exigencias de información o transparencia o una obligaciones de inscripción en el organismo regulador, no implica que el Fondo cumpla con ellas. Añade, además, con referencia a pronunciamientos anteriores que no existía en 2009 cauce legal adecuado para el intercambio de información entre España y Estados Unidos.

Por auto de 27 de junio de 2018 se tuvo por preparado el presente recurso de casación, identificando como cuestiones con interés casacional objetivo las siguientes:

"Precisar las dos cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

Primera. Determinar si el análisis de comparabilidad entre las instituciones de inversión colectiva residentes en Estados Unidos de América, sin establecimiento permanente en España, y las instituciones de inversión colectiva residentes en España, al objeto de determinar si el diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España supone o no una restricción a la libre circulación de capitales contraria al Derecho de la Unión Europea, se debe realizar conforme a la legislación española de fuente interna sobre instituciones de inversión colectiva o conforme a la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios [o a la Directiva 85/611/CEE, del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, a la que sucedió].

Segunda. Dilucidar si el análisis de la suficiencia de los mecanismos existentes para obtener información sobre los fondos de inversión residentes en Estados Unidos de América debe buscar la

identidad con los que España tiene con otros Estados miembros de la Unión Europea o la mera equiparación y la efectividad de los mismos para el fin pretendido, decidiendo, en consecuencia, si la cláusula de intercambio de información prevista en el artículo 27 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, podía ser suficiente o era claramente insuficiente en el ejercicio 2009".

Identificando "como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en la redacción temporalmente aplicable, y el artículo 10 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, puestos en conexión con los artículos 63, 64 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, tal y como han sido interpretados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

SEGUNDO.- Pronunciamientos dictados por el Tribunal Supremo en materia semejante.

En sentencias de 27 de marzo de 2019, rec. cas. 5405/2017, y de 28 de marzo de 2019, rec. cas. 5822/2017, nos pronunciamos sobre la procedencia de la devolución de las cantidades retenidas en el IRNR a IIC no residentes miembros de la Unión Europea por vulneración del principio europeo de libertad de circulación de capitales, art. 63 del TFUE. En estas sentencias hacíamos referencia también a las sentencias de 5 de junio de 2018, rec. cas. 634/2017, sobre fondo de pensiones, y de 5 de diciembre de 2018, rec. cas. 129/2017, sobre fondos de inversión, en las que resolvíamos sobre el devengo de intereses de demora correspondientes a la devolución de las retenciones practicadas a una institución de inversión colectiva en valores mobiliarios, sin establecimiento permanente en España, residentes en un país miembro de la UE, sobre dividendos percibidos de sociedades residentes, en las que, lógicamente, partíamos de la vulneración del citado art. 63 del TFUE.

Brevemente, recordando lo dicho anteriormente, llegamos a la conclusión de que la infracción del Derecho de la Unión Europea es clara, como se desprendía de la jurisprudencia europea, SSTJUE de 6 de junio de 2000, Asunto C-35/98, Verkooijen; de 8 de noviembre de 2007, Asunto C-379/05, Amurta; de 17 de septiembre de 2015, asuntos acumulados C-10/14, C-14/14 y C-17/14, que declaró que:

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

Especial mención se hacía a la sentencia del TJUE de 25 de octubre de 2012, Asunto C-387/11. En este caso se parte de la diferencia de trato entre el régimen fiscal de las sociedades residentes y el de las sociedades no residentes que no poseen un establecimiento permanente en Bélgica, encontrándose ambos grupos de sociedades en situaciones fácticas y jurídicas objetivamente distintas que a criterio de las autoridades belgas justifican la diferencia de trato, estando las sociedades de inversión domiciliadas en Bélgica exentas del impuesto sobre sociedades por tratarse de rendimientos del capital mobiliario.

Se decía que la existencia de este trato discriminatorio, por contravenir el principio de libre circulación de capitales del artículo 63 TFUE, ha sido concluyentemente admitida por el legislador en la Ley

2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, que incluye un nuevo apartado 6 en el artículo 24 de la Ley del IRNR.

En definitiva se consideró, y añadimos, que se produce una distorsión fiscal favoreciendo a las ICCs residentes, que tributarán al 1%, respecto de las no residentes que lo harán al 15% o 18%, según CDI, lo que constituye un trato fiscal diferente por razón del lugar de residencia; lo que conculca al art. 63 TFUE al constituir una restricción a la libre circulación de capitales, pues el tratamiento fiscal de las IICs residentes y no residentes acredita la existencia de un trato fiscal diferente por razón del lugar de residencia, con restricción a la libre circulación de capitales. Sin que resulte válido justificar el distinto trato sobre la base de que el art. 65 del TFUE permite distinguir el tratamiento entre residentes y no residentes que no sean objetivamente comparables, por lo que él no residente estaba obligado a acreditar el cumplimiento de todos los requisitos a los que están sujetas las IICs españolas, en concreto número de partícipe y un capital mínimo, pues aun cuando las no residentes cumplan los citados requisitos, el régimen especial del impuesto de sociedades, que indirectamente da lugar a la menor tributación en el ámbito que nos ocupa, no le son de aplicación a las no residentes, lo que conlleva que el único medio que posibilita que se otorgue un trato no diferenciado restrictivo a las no residentes respecto de las residentes es considerar que se produce la vulneración del principio recogido en el art. 63 del TJUE, y sólo una vez declarada su vulneración se podrán beneficiar las no residentes del mismo régimen tributario. Por tanto, no es la concreta situación de cada OICVM no residente la que justifica en los términos del art.

65 del TFUE la restricción, y que en algún caso particular pueda repararse la diferencia, sino que la justificación del trato diferenciado fiscal entre IICs residentes y no residentes debe contenerse en la propia normativa nacional, esto es, que la misma no sea contraria a la circulación de capitales en la medida que se establezca los mecanismos para evitar las restricciones prohibidas sin necesidad de acudir a mecanismos ajenos a la concreta regulación de la tributación de las rentas procedentes de las inversiones en valores mobiliarios de las OICVM, tanto residentes como no residentes, siendo suficiente acreditar el cumplimiento de las pautas generales que resultan de las Directivas europeas sobre vehículos de inversión colectiva. Existe, pues, una restricción que no está justificada en base al art. 65 del TFUE, que exige verificar si, en función de la regulación que se hace de la tributación de las IICs, las entidades no residentes pueden obtener las ventajas fiscales que se prevén para las residentes; lo que no es el caso, como ha quedado expuesto, no existe un marco normativo general que permita alcanzar la igualdad. Estamos ante una infracción originaria que existe por el hecho mismo de que en el IRNR la retención no sea propiamente tal, sino una forma sui generis de gestión tributaria, en tanto que lo denominado como retención no es un pago a cuenta pendiente de un ajuste posterior, sino el pago final de la cuota, sin posibilidad alguna de reembolso de lo excesivo, precisamente porque la ley no concibe en su diseño legal la posibilidad de exceso; supuesto el que contemplamos muy parecido con el objeto de atención en la sentencia del TJUE de 10 de mayo de 2012, C-338/11 a C-347/11, se dijo entonces que "los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que prevé la imposición, mediante una retención en origen, de los dividendos de origen nacional cuando son percibidos por OICVM residentes en otro Estado, mientras que esos dividendos están exentos para los OICVM residentes en el primer Estado", cierto que en este caso el tratamiento fiscal era el de la exención de los dividendos de las residentes, pero el mecanismo ideado en el sistema español, ya explicado anteriormente, lleva a similares resultados que a la postre desemboca en la discriminación prohibida. Dicho de otro modo, mientras que a un fondo residente se le exige determinados requisitos para obtener el régimen privilegiado en el impuesto sobre sociedades de cotizar por los rendimientos obtenidos al 1%, de suerte que va a obtener la devolución del exceso retenido, a un no residente aun cumpliendo todos los requisitos exigidos al residente para aplicar dicho tipo del 1%, nunca podría obtener dicha ventaja, pues sujeto al IRNR la retención se convierte en la cuota, lo que

significativamente puede disuadir a los no residentes realizar inversiones en un España, y en definitiva la vulneración del art. 63 del TFUE.

Todo lo cual nos llevó a dar la siguiente respuesta interpretativa sobre las cuestiones identificadas de interés casacional objetivo, teniendo en cuenta que se hacía en referencia a la legislación aplicable por razones temporales a los casos enjuiciados, en el sentido de que el sometimiento, mediante los mecanismos indirectos contemplados a distinto tipo de gravamen a las IICs residentes y no residentes, suponía un tratamiento fiscal discriminatorio no justificado restrictivo de la libre circulación de capitales.

TERCERO.- Sobre el caso en concreto que se enjuicia al ser el fondo de inversión de un Estado tercero.

El fondo de inversión que nos ocupa es residente en EEUU, país tercero no miembro de la UE. Esta diferencia, en lo que hace a la doctrina anteriormente transcrita, no representa obstáculo alguno, con carácter general, para la aplicación de la misma al caso, esto es, es de aplicación el principio de libre circulación de capitales con el alcance que hemos delimitado en la materia que nos ocupa, puesto que ya desde el Tratado de Maastricht se han eliminado las restricciones a los movimientos de capitales y sobre los pagos, tanto entre Estados miembros como con terceros países, y como se ha dado cuenta el art. 63 del TFUE prohíbe cualquier restricción a la circulación de capitales y pagos entre los Estados miembros, así como entre estos y terceros países.

Como bien pone de manifiesto la parte recurrente existe jurisprudencia del TJUE al respecto, baste recordar las citas que se acompaña en el escrito de interposición, A/Skatteverket y Orange European Smallcap, entre otras. Todo ello, claro está, sin perjuicio de las restricciones excepcionales que se contemplan en el art. 64 del TFUE y las que caben justificar en base a lo dispuesto en el art. 65 del TFUE, esto es, i) medidas que sean necesarias para luchar contra las infracciones de la legislación nacional, en particular, en materia fiscal y para la supervisión prudencial de los servicios financieros; ii) procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística; y iii) medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública; dentro del contexto de alcanzar la libre circulación de capitales entre Estados miembros y países terceros en el "mayor grado posible"(art. 64.2 TFUE), de suerte que las medidas fiscales que pueden establecer los Estados miembros restrictivas y suficientemente justificadas en modo alguno pueden suponer una discriminación arbitraria ni encubierta en razón de nacionalidad.

La sentencia de instancia deniega la impugnación de la demandante, Fundamento Jurídico Sexto, alude que se ha aportado certificado del Departamento del Tesoro informando sobre el domicilio fiscal del fondo, certificado relativo a que es una sociedad de inversión de capital variable registrada, y sometida a la supervisión de la SEC;

pero no se ha aportado documentación válida sobre que el fondo cumple con la normativa española, esto es, número de partícipes y capital mínimo exigido.

Sin embargo, este criterio, por las razones antes apuntadas, no puede mantenerse por la propia doctrina que establecimos en las sentencias antes glosadas, en el sentido de que el sometimiento, mediante los mecanismos indirectos contemplados a distinto tipo de gravamen a las IICs residentes y no residentes, suponía un tratamiento fiscal discriminatorio no justificado restrictivo de la libre circulación de capitales, con vulneración del art. 63 del TFUE.

En definitiva, siguiendo la doctrina consolidada del TJUE, los fondos de inversión, en general los UCITS, residentes como no residentes han de recibir el mismo trato fiscal. Cuando no es así, y se conculca el art. 63 del TFUE, sin concurrir las excepciones del art. 65, tienen derecho a solicitar la devolución de la retención práctica sobre los dividendos recibidos. Dado que se trata de la vulneración del principio de libertad de circulación de capitales, lo dicho cabe extenderlo también a fondos de inversión residentes en Estados terceros, no miembros de la UE y del Espacio Económico Europeo (EEE).

De especial significación al respecto la sentencia Emerging Markets, C-190/12, caso polaco referido a fondos de inversión residentes en EEUU.

La primera de las cuestiones con interés casacional, mutandis mutandi conforme a lo ya resuelto, debe responderse en el sentido de que el diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España supone una restricción a la libre circulación de capitales contraria al Derecho de la Unión Europea. Ahora bien, resulta necesario contar con los elementos de contraste necesarios para llegar a la conclusión de que efectivamente se produce el distinto tratamiento, no basta con la simple denominación de fondo de inversión o similar del no residente, sino que debe verificarse que efectivamente el fondo de inversión no residente posee una naturaleza comparable con los fondos de inversión residentes o de otros Estados miembros, tal y como se deja sentado en la sentencia antes referida Asunto C-190/12, que además matiza lo siguiente, "Pues bien, la circunstancia de que los fondos de inversión no residentes no estén comprendidos en el marco normativo uniforme de la Unión establecido por la Directiva OICVM que regula la constitución y el funcionamiento de los fondos de inversión dentro de la Unión, tal como ha sido transpuesta en Derecho interno por la ustawy o funduszach inwestycyjnych, no puede bastar, en sí misma, para determinar el hecho de que las situaciones de dichos fondos sean distintas. En efecto, toda vez que la Directiva OICVM no se aplica a los fondos de inversión establecidos en países terceros, debido a que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, exigir que éstos se regulen de manera idéntica en relación con los fondos de inversión residentes privaría de toda eficacia a la libertad de circulación de capitales"; esto es, no puede exigírsele la identidad absoluta entre los fondos residentes regulados en la legislación española y los no residentes, no es posible exigir dicha identidad, sino que resulta suficiente que sean similares o equivalentes, encontrando los elementos configuradores que definen IICs en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, si bien, en el caso que nos ocupa dado que la solicitud se contrae a los dividendos obtenidos en el cuarto período de 2009, y la anterior Directiva, en lo que ahora interesa, arts. 1 a 3, no entró en vigor sino hasta el 1 de julio de 2011, art. 118, es de aplicación la Directiva 85/611/CEE, del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, siendo lo procedente que el fondo de inversión no residente que pretenda la devolución justifique que cumple las condiciones previstas para los fondos residentes, en este caso, en la Directiva 85/611/CEE;

en palabra del TJUE, "comprobar, en cooperación con las autoridades competentes de los Estados Unidos de América, que desarrollan sus actividades en unas condiciones equivalentes a las aplicables a los fondos de inversión establecidos en el territorio de la Unión".

El que la normativa de referencia lo constituyan la Ley 35/2003 y el reglamento de IICs en relación con el Impuesto sobre Sociedades, lleva necesariamente a restringir el tipo de gravamen al 1% respecto de determinadas IICs que reúnan los requisitos legalmente dispuesto, pero en ningún caso sería de aplicación a los fondos no residentes, tal y como ha quedado dicho anteriormente; lo que per se conlleva la inidoneidad de la normativa nacional en exclusividad a los efectos de servir de contraste para verificar si las no residentes "operan en un marco normativo equivalente al de la Unión".

Sobre las anteriores consideraciones, en definitiva, la resolución del caso concreto pasaría por un problema meramente probatorio, esto es, probar y, en su caso, verificar que el fondo no residente de EEUU, para el año 2009, poseían un marco normativo equivalente a los de la UE. Lo que será objeto de atención más tarde.

CUARTO. - Sobre la suficiencia de mecanismos para obtener información sobre los fondos de inversión residentes en EEUU.

La sentencia impugnada, con referencia a pronunciamientos anteriores, concluye que no existía un cauce legal adecuado para el intercambio de información entre España y los Estados Unidos.

En este punto coinciden, sorprendentemente ambas partes contendientes, la recurrente y la recurrida, y concluyen en que sí eran suficiente los mecanismos de intercambio de información entre España y EEUU. La parte recurrida enfoca la cuestión desde otra perspectiva que luego abordaremos.

Para la parte recurrida el problema a dilucidar es el de la carga de la prueba y si efectivamente la recurrente, a quien incumbe la misma, ha logrado acreditar que reúne los requisitos el fondo de inversión estadounidense para obtener la ventaja fiscal. Considera que la existencia de mecanismos para la obtención de información es un problema incidental y accesorio, y afirma que "El artículo 27 del convenio entre Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmados en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE 22 de diciembre de 1990), habilita para el intercambio de información y por consiguiente permite solicitar información a Estados Unidos siempre que la misma sea precisa para aplicar las disposiciones del Convenio o del derecho interno relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio", añade, además, que en todo caso la petición de información a Estados Unidos no sería necesaria puesto que el fondo de inversión aportó la documentación que ha considerado suficiente para acreditar el derecho a la devolución. Considera que la sentencia ha partido de un supuesto fáctico incorrecto, ya que "el artículo 27 del Convenio permite el intercambio de información de acuerdo con los estándares internacionales", remitiéndose a la doctrina que se recoge al respecto en la sentencia del TJUE C-190/12, siendo suficiente lo dispuesto en el art. 27 del CDI para realizar el examen de comparabilidad, si bien ello no debería dar como resultado la estimación del recurso contencioso administrativo en los términos en los que se solicita, sino la anulación del acto para dar lugar a la retroacción del procedimiento para que la Administración española recabe la información necesaria a los Estados Unidos y conforme a ella realizar el examen de comparabilidad.

En definitiva, como se ha puesto en evidencia, la propia Administración admite la corrección de la argumentación de la recurrente y el error en el que incurre la sentencia. Si es la propia Administración la que admite la suficiencia de los mecanismos de intercambio de información, huelga entrar de oficio a dilucidar una cuestión que además de ser pacífica, es aceptada abiertamente por quien es la afectada directamente y habilitada directa y principalmente para la utilización de dichos mecanismos dispuestos normativamente.

Desde luego los términos de la sentencia del TJUE recaída en el Asunto 190/12, ya tantas veces citada, deja poco margen para una interpretación distinta de la ofrecida por ambas partes en disputa. Se pronuncia dicha sentencia en los siguientes términos:

"Sobre la existencia de una razón imperiosa de interés general - Necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales 71 según reiterada jurisprudencia, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales es una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (sentencia de 6 de octubre de 2011, Comisión/Portugal, C-493/09, Rec. p. I-9247, apartado 42 y jurisprudencia citada).

72 Al respecto, como se deduce de la resolución de remisión y como han alegado todos los Gobiernos y la Comisión en sus observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, a falta de un marco jurídico común en materia de cooperación administrativa con los Estados terceros, a semejanza, en el seno de la Unión, de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15;

EE 09/01, p. 94), la Administración tributaria polaca no puede comprobar, con respecto a un fondo de inversión no residente, el cumplimiento de las condiciones específicas establecidas por la normativa polaca ni apreciar el alcance y la eficacia del control ejercido sobre ese fondo en relación con los mecanismos de cooperación reforzada previstos en la Directiva OICVM dentro de la Unión.

79 de cuanto antecede se desprende que la circunstancia de que no pueda aplicarse a los fondos de inversión no residentes el sistema de intercambio de información instaurado por la Directiva OICVM no justifica la restricción controvertida en el procedimiento principal.

80 además, al excluir de la exención fiscal los fondos de inversión no residentes por el único motivo de que están establecidos en el territorio de un Estado tercero, la normativa fiscal nacional controvertida en el asunto principal no da a tales contribuyentes la posibilidad de probar que se ajustan a exigencias equivalentes a las establecidas en la ustawy o funduszach inwestycyjnych.

81 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende ciertamente que en las relaciones entre los Estados miembros de la Unión no puede descartarse, a priori, que el contribuyente pueda proporcionar los documentos justificativos pertinentes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de imposición comprobar, de forma clara y precisa, que cumple exigencias equivalentes a las establecidas en la normativa nacional de que se trate en su Estado de residencia (véanse, en este sentido, las citadas sentencias A, apartado 59, y Comisión/Portugal, apartado 46).

82 No obstante, esta jurisprudencia no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y los Estados terceros, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto (sentencias A, antes citada, apartado 60; de 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia, C-540/07, Rec.

p. I-10983, apartado 69; de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rec. p. I-10659, apartado 40, y Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, antes citada, apartado 65).

83 en efecto, debe señalarse que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/799 no existe entre éstas y las autoridades competentes de un Estado tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua (sentencias antes citadas Comisión/Italia, apartado 70; Établissements Rimbaud, apartado 41, y Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, apartado 66).

84 De las consideraciones que preceden se deduce que la justificación basada en la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales sólo es admisible si la normativa de un Estado miembro hace que el disfrute de una ventaja fiscal dependa del cumplimiento de requisitos cuya observancia sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un tercer Estado y que, debido a la inexistencia de una obligación convencional de dicho tercer Estado de facilitar información, resulta imposible obtener de éste tales datos (véase la sentencia Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, antes citada, apartado 67 y jurisprudencia citada).

85 Ahora bien, contrariamente a los asuntos que dieron lugar a las sentencias mencionadas en el apartado 82 de la presente sentencia, en relación con los cuales no existía obligación alguna de carácter convencional de los Estados terceros de que se trataba de facilitar información, por lo que el Tribunal de Justicia descartó la posibilidad de que el propio contribuyente proporcionara las pruebas necesarias para la correcta determinación de los impuestos correspondientes, en lo que al asunto principal se refiere, existe un marco normativo de asistencia administrativa mutua establecido entre la República de Polonia y los Estados Unidos de América que permite el intercambio de información que resulta necesaria para la aplicación de la normativa fiscal.

86 más concretamente, dicho marco de cooperación se deriva del artículo 23 del Convenio para evitar la doble imposición y del artículo 4 del Convenio elaborado por la Organización para la Cooperación y

el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Consejo de Europa, firmado en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, sobre la asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

87 De ello se deduce que, habida cuenta de la existencia de dichas obligaciones convencionales entre la República de Polonia y los Estados Unidos de América, que establecen un marco jurídico común de cooperación y mecanismos de intercambio de información entre las autoridades nacionales interesadas, no puede descartarse a priori que los fondos de inversión establecidos en el territorio de los Estados Unidos de América puedan estar obligados a proporcionar los documentos justificativos pertinentes que permitan a las autoridades tributarias polacas comprobar, en cooperación con las autoridades competentes de los Estados Unidos de América, que desarrollan sus actividades en unas condiciones equivalentes a las aplicables a los fondos de inversión establecidos en el territorio de la Unión.

88 Corresponde, no obstante, al órgano jurisdiccional remitente examinar si las obligaciones convencionales entre la República de Polonia y los Estados Unidos de América, que establecen un marco jurídico común de cooperación y mecanismos de intercambio de información entre las autoridades nacionales interesadas, pueden efectivamente permitir que las autoridades tributarias polacas comprueben, en su caso, la información facilitada por los fondos de inversión establecidos en el territorio de los Estados Unidos de América inherente a los requisitos relativos a la creación y el ejercicio de sus actividades, con el fin de determinar que operan en un marco normativo equivalente al de la Unión".

Conforme a esta doctrina, dado que los instrumentos de intercambio de información entre Polonia y EEUU son similares a los existentes entre España y EEUU, art. 27 del Convenio de doble imposición y 4 del Convenio Multilateral de la OCDE sobre asistencia administrativa, constituye el marco normativo de cooperación e intercambio de información adecuado para que las autoridades tributarias españolas comprueben los requisitos de los fondos no residentes para comprobar si existe la necesaria similitud con los fondos residentes para conceder la devolución instada, tal y como anteriormente se ha adelantado.

A ello, como bien precisa el Sr. Abogado del Estado en atención al comentario n.º. 9.a) que sirve para interpretar el art. 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, en el que se basa el art. 27 del CDI con EEUU, respecto de la modalidades de intercambio de información, se prevé la obligatoriedad de obtener y buscar la información en el propio Estado antes de solicitar la colaboración del otro Estado, de suerte que en todo caso la asistencia mutua internacional es subsidiaria, únicamente cuando no puede obtenerse en España puede solicitarse en el otro Estado; en el caso que nos ocupa se requirió la información al solicitante y aportó la que tuvo por conveniente.

Dicho lo anterior la respuesta a la segunda cuestión planteada por el auto de admisión ha de contestarse en el sentido de que podría resultar suficientes los mecanismos existentes para obtener información sobre los fondos de inversión residentes en Estados Unidos de América, la cláusula de intercambio de información prevista en el artículo 27 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, para el ejercicio de 2009.

QUINTO. - Sobre la aplicación de la doctrina expuesta al caso concreto.

Como se ha indicado el Sr. Abogado del Estado en su escrito de oposición, considera que de no aceptarse los argumentos hechos valer en su escrito - aceptados en parte, respecto de la suficiencia de los mecanismos de intercambio de información-, lo procedente es proceder al análisis de la información obtenida y realizar la evaluación sistemática para determinar la equiparación exigida por la UE.

Considera que la carga de la prueba recae sobre el interesado en obtener la devolución, y que en todo caso de entender que la cláusula de intercambio de información es suficiente para el análisis de comparabilidad no debe ello dar lugar a la estimación de la pretensión actora, sino sólo a la retroacción del procedimiento para que la Administración española recabe la información necesaria.

Como en ocasiones ha señalado el TJUE, "las autoridades tributarias de un Estado miembro están facultadas para exigir al contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de una ventaja fiscal prevista por la legislación pertinente y, por consiguiente, si procede conceder o no dicha ventaja. No obstante, el ejercicio de dicha autonomía fiscal de los Estados miembros debe hacerse respetando las exigencias que se derivan del Derecho de la Unión, especialmente las establecidas por las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, lo cual entraña que los potenciales beneficiarios no residentes no pueden estar sujetos a cargas administrativas excesivas que les impidan de forma efectiva beneficiarse del régimen fiscal de que se trata".

Sin embargo, por razones obvias, la normativa española no establecía el cauce y la posibilidad de acreditar mediante un determinado medio probatorio que un fondo de inversión residente en EEUU se ajustaba a las exigencias equivalentes previstas para los fondos residentes en UE. Tras la reforma del art. 14 del IRNR si se prevé mecanismo para beneficiarse de la exención que prevé el art. 14.1.I), al respecto, art. 7.1.b de la OM EHA/3316/2010, mediante un certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro de origen de la institución en el que se manifieste que dicha institución cumple las condiciones establecidas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, la autoridad competente será la designada conforme a lo previsto en el artículo 97 de la citada Directiva. Además, como ya se ha indicado el ámbito de aplicación de esta Directiva, ni la anterior aplicable al caso por razones temporales, 85/611/CEE, alcanzaba a las instituciones residentes en terceros países.

Estamos, pues ante un vacío normativo al respecto, no existía al momento de la solicitud de devolución cauce ni trámite dispuesto para poder llevarlo a efecto; cualquier exigencia formal para la efectiva realización, en los términos antes apuntados por la jurisprudencia europea, en base al alcance del principio de libre circulación de capitales, no puede ser de tanta exigencia que impidan u obstaculicen gravemente la obtención del beneficio que legítimamente pudiera corresponder al interesado.

Llegados a este punto ha de convenirse que se ha producido la vulneración del principio de libre circulación de capitales previsto en el art. 63 del TFUE; que la parte recurrente tiene el legítimo derecho de solicitar la devolución de la retención indebidamente realizada; ante el vacío legal de la forma en que debe articularse la solicitud y los medios para acreditar, en este caso, la equivalencia o similitud ya referida, aun cuando le correspondía a la solicitante de la devolución acreditar dicha circunstancia esencial, la misma cumplió mediante la aportación de los medios que tuvo por conveniente intentando acreditar sería y rigurosamente dicha equivalencia -la propia sentencia da cuenta de los medios utilizados y e incluso su mayor amplitud que en otros casos-; existiendo mecanismo para el intercambio de información entre España y EEUU en los términos vistos, en caso de duda correspondía a las autoridades españolas recabar la información necesaria a las autoridades de EEUU para poder comprobar dicha equivalencia. Por tanto, al no haber actuado la Administración de dicho modo - se limitó a iniciar procedimiento de comprobación, y justificar la retención del 15% en base a la Ley IRNR y CDI-, debe prosperar la pretensión actora y en su consecuencia declarar su derecho a la devolución de lo indebidamente retenido y sus intereses".

Pues bien, considerando que dicha jurisprudencia es de aplicación al caso enjuiciado donde se dan idénticos motivos para la motivación del acto en su día recurrido, la sentencia recaída en el recurso 5081/2018 -y nosotros con ella- los argumentos antes transcritos, manifestando acto seguido:

"TERCERO.- Aplicación al caso concreto de la anterior doctrina.

Como decimos, la única diferencia es que, en el presente caso, se trata de aplicar los argumentos empleados en la sentencia transcrita a rendimientos de dividendos de un fondo de pensión no residente, con sede en Canadá.

La sentencia desestima la pretensión de TPP por los siguientes motivos:

1.1.- La diferencia de trato existente entre la tributación de TPP y los fondos de pensiones residentes en España se justifica porque, siendo inexcusable la necesidad de acreditar que TPP se encuentra en idéntica situación que los últimos y cumpla los mismos requisitos y participe de la misma naturaleza que estos, tal acreditación no se ha producido, al ser la documentación aportada a tal efecto insuficiente (FD6.º).

1.2.- Además, de acuerdo con la sentencia, existen razones de interés general que justifican la discriminación, como la ausencia de mecanismos de intercambio de información para que se pueda comprobar que TPP reúne los requisitos necesarios en cuanto a su creación y al ejercicio de sus actividades, que permitan concluir que opera en condiciones similares o coincidentes con los fondos de pensiones residentes en España.

Ello es así, según el criterio recogido en la Sentencia, porque la normativa vigente no permitía a las autoridades españolas obtener información de las autoridades canadienses para verificar si dicha identidad es real. Así, según establece la Sentencia en el último párrafo del FD7.º, el artículo 26 del CDI España- Canadá vigente no era un instrumento suficiente de intercambio de información a estos efectos.

Sostiene la recurrente que la sentencia recurrida incurre en vulneración de los artículos 63 y 65 del TFUE y que es incorrecta la interpretación del concepto de situaciones objetivamente comparables.

Centrados, antes que nada, en el primero de los motivos enunciados en el apartado anterior, la cuestión puede resumirse en que la Sala sentenciadora entendió que, si bien de los artículos 63 y 65 del TFUE, como regla general, se desprende la imposibilidad de establecer discriminaciones por razón de residencia (FD4.º), ello exige, como presupuesto inexcusable, acreditar que la entidad no residente se encuentra en idéntica situación que la española, que cumplan los mismos requisitos y participen de la misma naturaleza y que no concurra ningún elemento objetivo que justifique la diferencia de trato.

Pues bien, la normativa vigente en el ejercicio 2007 no contemplaba exención alguna para los dividendos obtenidos por fondos de pensiones no residentes, mientras que los fondos de pensiones residentes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29.6. del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS"), tributaban al tipo impositivo del 0%. Por tanto, dicha exclusión se basaba, única y exclusivamente, en su residencia, sin hacer posible entrar a analizar si se encontraban en idéntica situación que los fondos de pensiones españoles, cumplían los mismos requisitos y participaban de la misma naturaleza y si no concurría ningún elemento objetivo que justificara la diferencia de trato.

En segundo lugar, la existencia de situaciones objetivamente comparables no requiere que estemos ante situaciones idénticas, alegando la recurrente la sentencia del TJUE, de 3 de junio de 2010, caso Comisión Europea contra España (asunto C-487/08 y en igual sentido la sentencia de 10 de abril de 2014, Asunto C-190/12, Caso Emergin Markets Series of DFA Investment Trust Company).

Igualmente considera la recurrente que la sentencia incurre en vulneración de los artículos 2 y 26 del CDI España-Canadá y la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 (apartado 3). Errónea conclusión sobre la inexistencia de un marco legal para el intercambio efectivo de información entre España y Canadá (FD7.º). El apartado 3 de la Disposición Adicional Primera (" DA1.ª") de la Ley 36/2006, en redacción vigente en el año 2007, disponía: "3. Existe efectivo intercambio de

información tributaria con aquellos países o territorios a los que resulte de aplicación: a. Un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición".

El artículo 26 del CDI España-Canadá, en redacción vigente en el año 2007 (y también en 2009), establecía:

"1. Las autoridades competentes de los estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para la aplicación de las disposiciones del presente convenio y de las leyes internas de los estados contratantes relativas a los impuestos comprendidos en el mismo que se exijan de acuerdo con él. Las informaciones así intercambiadas serán mantenidas secretas y no se podrán revelar a ninguna persona o autoridades que no estén encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos objeto del presente convenio".

El IRNR que grava los dividendos obtenidos por entidades no residentes es un impuesto sobre la renta de entidades, derivada de su participación en otras personas jurídicas y, por tanto, es un impuesto comprendido, a los efectos de lo previsto en el artículo 2 del CDI España-Canadá.

Finalmente, cabe destacar que el artículo 26 del CDI España-Canadá sigue el modelo del artículo 26 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE. Conforme a los Comentarios al citado artículo del Modelo de Convenio de la OCDE, el concepto de información necesaria debe incluir cualquier información que las autoridades solicitantes estimen necesaria o relevante, a los efectos de la aplicación de las disposiciones del Convenio de sus leyes internas relativas a sus impuestos, siempre que se justifique tal relevancia.

En consecuencia, considera la recurrente y así lo acepta esta Sala, que la cláusula de intercambio de información que incorpora el CDI España-Canadá permitía a las Autoridades fiscales españolas solicitar a las Autoridades de Canadá información relativa a la naturaleza de TPP, a los efectos de determinar su equivalencia con los planes y fondos de pensiones sometidos al Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones ("TRLRPF"), a fin de declarar exentos de tributación en España los dividendos percibidos por la entidad canadiense de entidades residentes, ya que la normativa española vigente en el año 2007 no hacía depender el disfrute de una ventaja fiscal por los fondos de pensiones residentes en terceros Estados del cumplimiento de una serie de requisitos sino que, simplemente, no permitía dicho disfrute, en ningún caso, por el simple hecho de tener la residencia fuera de España.

La Sentencia impugnada (FD 6.º) concluye que, siendo inexcusable la necesidad de acreditar que TPP se encuentra en idéntica situación que los fondos de pensiones residentes en España y cumple los mismos requisitos y participa de la misma naturaleza que estos, tal acreditación no se ha producido, al ser la documentación aportada a tal efecto insuficiente. Sin embargo, no discute el TSJ de Madrid en la Sentencia la validez de dicha documentación aportada por TPP y admite que dicha documentación se refiere al funcionamiento y estructura de los planes y fondos de pensiones de Canadá y a las normas reguladoras del fondo y que incorpora una certificación que se exige, a tal efecto, desde el año 2011, a los fondos de pensiones residentes en Estados de la UE y del EEE en el artículo 7 de la Orden HAC/3623/2003, de 23 de diciembre, que regulaba las condiciones de presentación del modelo de declaración colectiva (215) (la "Orden"), que fue empleada por la recurrente para solicitar las devoluciones objeto de controversia. Esta Orden no contemplaba la aportación de esta documentación para la acreditación de la equivalencia, ya que dicha acreditación se exige como resultado de la modificación introducida en el artículo 14 del TRLRNR por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, para permitir la exención de dividendos a entidades residentes en Estados miembros de la UE y, más adelante, del EEE".

Todo ello, unido a la doctrina establecida en la sentencia de esta Sala antes transcrita, en especial en su fundamento jurídico tercero, conlleva declarar haber lugar al presente recurso.

TERCERO.- Sobre las costas.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede hacer un pronunciamiento condenatorio sobre las costas de la casación, y por lo que se refiere a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, habida cuenta de las dudas de derecho que suscita la cuestión litigiosa.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en los fundamentos tercero y cuarto de la sentencia 1581/2019 del 13 de noviembre de 2019 (ROJ: STS 3675/2019 Recurso: 3023/2018):

1.- Estimar el recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Isabel Campillo García, en representación de TEACHER'S PENSION PLAN, contra la sentencia dictada el 21 de junio de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso n.º 703/2017, relativo a una liquidación provisional por el impuesto sobre la renta de no residentes ["IRNR"], sin establecimiento permanente en España, por la que se niega la devolución del exceso de retenciones practicadas a un fondo de inversión residente en Canadá, como consecuencia de los dividendos distribuidos por sociedades cotizadas españolas, sentencia que se casa y anula. Fijar los criterios interpretativos sentados en los fundamentos jurídicos tercero y cuarto.

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo y dejar sin efecto la liquidación provisional y declarar el derecho de TPP a la devolución de las retenciones soportadas sobre los dividendos percibidos de entidades residentes en España en el tercer trimestre de 2009.

3- Sin imposición de las costas causadas en el recurso de casación y ni de las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo.

Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.