

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074733

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA CATALUÑA*Sentencia 686/2019, de 5 de junio de 2019**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 142/2017***SUMARIO:**

Fiscalidad internacional. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Convenio con EEUU. *Dividendos obtenidos por Fondos de Pensiones de EE.UU.* El Fondo de Pensiones americano solicitó la devolución de las retenciones del IRNR soportadas por los dividendos de fuente española. La AEAT denegó la devolución por no quedar acreditado que sea un fondo de pensiones equivalente a los españoles, ni que hubiera soportado efectivamente las retenciones. La entidad alega que EEUU tiene una posición equivalente a la de cualquier Estado miembro de la UE. Se ha acreditado la comparabilidad y equivalencia entre el Fondo estadounidense y los españoles. No hay vicio de nulidad por haber iniciado el procedimiento mediante una propuesta de liquidación ni por no haber concretado la documentación para acreditar su posición. Aplicabilidad del principio de no discriminación al entender equivalente el fondo de pensiones en EEUU con los fondos españoles. Se acreditaron la residencia fiscal en EEUU (Certificado de residencia) que se practicaron las retenciones (Certificado de la entidad depositaria americana) y la equivalencia con el fondo de pensiones español (vigencia del CDI). Se estima el recurso.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 14, 24, 25 y 28.

Convenio de 22 de febrero de 1990 (Convenio con EEUU), arts. 10 y 24.

Ley 230/1963 (LGT), art. 114.

Código Civil, art. 1.214.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Tratado Fundacional de la UE), arts. 63, 64 y 65.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 137 y 217.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 54.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 28.

PONENTE:*Doña María Abelleira Rodríguez.*

Magistrados:

Doña MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Doña EMILIA GIMENEZ YUSTE

Don JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 142/2017

Partes: DOW EMPLOYEES PENSION PLAN C/ TEAR

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A N° 686

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

**D.^a EMILIA GIMENEZ YUSTE
D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA**

En la ciudad de Barcelona, a cinco de junio de dos mil diecinueve .

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo n° 142/2017, interpuesto por DOW EMPLOYEES PENSION PLAN, representado por la Procuradora D. MARTA PRADERA RIVERO, contra TEAR , representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada DOÑA MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la Procuradora D^a. MARTA PRADERA RIVERO, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, 22 de mayo 2019.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la Resolución de 15 de diciembre de 2016 del TEAR de Cataluña, que desestimó la reclamación económico administrativa nº 08/15127/2013 y acumuladas, interpuesta por DOW EMPLOYEES PENSIÓN PLAN, contra acuerdos de la AEAT por el concepto de liquidaciones provisionales del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, de los periodos 1T 2008 a 4T 2010, e importe total de 328.219,31 euros.

Los hechos de los que parte la resolución del TEARC y que se traen de otras resoluciones sobre casos análogos son :

"En primer lugar debe de señalarse que, en términos generales tanto el RDL 4/2004 que aprobó el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (aplicable en este caso) como la Ley 35/2006 del IRPF, establecían la obligación, a las sociedades que abonasen rendimientos sometidos a tributación en dichos impuestos, como podían ser los dividendos, a practicar la correspondiente retención. Por su parte, el RDL 5/2004 que aprobó el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR), sometía a tributación entre otras rentas, los dividendos, si bien y respecto a los rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, no se exigía la presentación de la correspondiente autoliquidación para aquellas rentas que hubiesen soportado la correspondiente retención o ingreso a cuenta (artículo 28.3). También, en el artículo 14 se declaraba la exención de determinadas rentas, y a los efectos que aquí interesan, la Ley 2/2010 de 1 de marzo , aplicable solo al ejercicio 2010, añadió el apartado k) que declaraba exentos de tributación:

"Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Se consideran fondos de pensiones equivalentes aquellas instituciones de previsión social que cumplan los siguientes requisitos:

Que tengan por objeto exclusivo proporcionar una prestación complementaria en el momento de la jubilación, fallecimiento, incapacidad o dependencia en los mismos términos previstos en el artículo 8.º 6 del Texto Refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones.

Que las contribuciones empresariales que pudieran realizarse se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación, transmitiéndole de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.

Que cuenten con un régimen fiscal preferencial de diferimiento impositivo tanto respecto de las aportaciones como de las contribuciones empresariales realizadas a los mismos. Dicho régimen debe caracterizarse por la tributación efectiva de todas las aportaciones y contribuciones así como de la rentabilidad obtenida en su gestión en el momento de la percepción de la prestación.

Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a los fondos de pensiones equivalentes residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria".

Por último el Convenio de 22 de febrero de 1990 firmado por España y los EE.UU. para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, en su artículo 10 º referido a los dividendos dispone que éstos se podrán someter a tributación tanto en el estado residente de la entidad que los paga como en el estado de residencia de

quien los cobra, con los límites allí establecidos. Y en el artículo 24 se establecían las normas para evitar la doble imposición, permitiendo los EE.UU. deducir a sus residentes el Impuesto pagado en España." (Fundamento 4)

Dicho esto, la Resolución sustenta su sentido desestimatorio en:

"De conformidad con los preceptos y doctrina antes citados, y siendo patente la facilidad y disponibilidad probatoria del contribuyente a la hora de acreditar la predicada equivalencia o identidad del Fondo de Pensiones estadounidense con la normativa interna, debe concluirse que es a él a quien compete la carga probatoria y quien debe, consecuentemente, soportar el riesgo de que tales extremos no queden convenientemente acreditados. En palabras del Tribunal Supremo (Sentencia de 26 de julio de 1994, RJ 1994/5958), "(...) la incumbencia probatoria recae sobre quien pretende ver disminuido el importe de la deuda tributaria a través de una relación de gastos deducibles (...)", y ello no sólo por "(...) la regla general del artículo 114.1 de la Ley General Tributaria en concordancia con el art. 1214 del Código Civil, en orden a que quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo",

La Oficina Gestora ha desestimado la pretensión de la reclamante en este punto, al considerar que el interesado no había acreditado suficientemente que el citado Plan de Pensiones estadounidense cumpliera con los requisitos previstos en el Texto Refundido que regula los Planes y Fondos de Pensiones (RDL 1/2002), criterio que comparte esta Instancia. En el presente supuesto se aporta un certificado en inglés expedido por el Administrador del Fondo, el cual por sí solo no acredita que el citado Fondo cumpla con los requisitos previstos por la normativa nacional, pues dicho certificado sin otra documentación no deja de ser una manifestación de intenciones.

9. En conclusión y a tenor de lo expuesto, este Órgano Unipersonal considera que la actuación de la gestora, no accediendo a la devolución solicitada de las retenciones soportadas en el cobro de dividendos, ha sido ajustada a derecho, pues por un lado, la normativa exigía la práctica de la retención como consecuencia del pago de dividendos; por otro lado, no se ha vulnerado el principio de libre circulación de capitales previsto en el artículo 63 del Tratado Fundacional de la Unión Europea, en contra de los argumentos del reclamante; en relación a las autoliquidaciones del ejercicio 2010, el reclamante no cumplía los requisitos previstos en el artículo 14.k) del IRNR y por lo tanto no se podía acoger a la exención allí prevista; y por último, el interesado, no ha acreditado que no se hubiese aplicado la deducción prevista en el Convenio para evitar la doble imposición (deducción en la tributación efectuada en EEUU de las retenciones aquí soportadas), lo que podría dar lugar a un enriquecimiento injusto en el supuesto que se hubiese descontado en la tributación estadounidense las retenciones soportadas en España tal como permite el Convenio y que ahora se procediese a la devolución de dicho importe." (Fundamento 4)

Para el caso, el TEARC añade que debe sufrir la actora la carga de la prueba y ello por las certificaciones que aporta únicamente afirman que la entidad aquí reclamante "es beneficiario efectivo de conformidad con la información solicitada por JP MORGAN CHASE como titular registral de la cuenta", siendo JP Morgan la entidad declarada en el modelo 296 por la entidad española. Que no se ha aportado prueba sobre la relación entre las dos entidades estadounidenses.

Segundo. Posición de la parte actora.

La parte actora expone en su demanda:

1. Antecedentes fácticos: la actora es un fondo de pensiones residente fiscal en EEUU y sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades estadounidense, como consta según certificado de la oficina de administración fiscal estadounidense competente, en el sentido del Convenio entre el Reino de España y los EEUU para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los Impuestos sobre la renta y patrimonio (en adelante CDI), correspondientes a los ejercicios 2008, 2009 y 2010. Este fondo está regulado y supervisado por las instituciones competentes norteamericanas, en concreto por la Internal Revenue Service (agencia gubernamental estadounidense cuyas funciones son análogas a las de la AEAT española), del U.S. Department of Labor y del Pension Benefit Guaranty Corporation (PBGC), y se encuentra exento de tributación en Estados Unidos bajo la Sección 401 (a) del Internal Revenue Code estadounidense. En la actividad que le es propia invirtió en acciones de sociedades cotizadas residentes españolas las cuales, al distribuir dividendos, practicaron una retención de carácter liberatorio como pago definitivo del IRNR del 18% (hasta el 31 de diciembre de 2009) y 19% (hasta el 31

de diciembre de 2011), por lo que la actora soportó en España una carga muy superior a un fondo de pensiones español, que tributa por el Impuesto sobre Sociedades español a un tipo privilegiado del 0%, tal y como establecen el artículo 28.6 del TRLIS y el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el TR de la ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (en adelante TRLRFPF). Soportó, por tanto, durante los periodos expuestos retenciones a cuenta del IRNR equivalentes al 18% y 19% de los dividendos recibidos de sus inversiones en acciones cotizadas españolas, por un importe total de 328.219,31 euros.

En virtud de los principios comunitarios de no discriminación por razón de residencia y de libertad de establecimiento y de libre circulación de capitales, la actora solicitó a la AEAT la devolución de la totalidad de las retenciones a cuenta del IRNR soportadas en el cobro de los dividendos de fuente española, a través de los preceptivos modelos 215 (correspondientes al IRNR, declaración trimestral). Con motivo de esas solicitudes de devolución presentadas por la actora, se iniciaron sendos procedimientos de comprobación limitada, que finalizaron con las liquidaciones provisionales que acabaron con la denegación de la devolución solicitada al considerar que no ha quedado suficientemente acreditado que la actora sea un fondo de pensiones equivalente a los fondos de pensiones españoles, ni que la actora haya soportado efectivamente las retenciones cuya devolución se solicita. Así, la diferencia de trato fiscal entre ellos -los fondos de pensiones españoles tributan a un tipo del 0%, mientras que el fondo de pensiones estadounidense tributó a un tipo impositivo del 18% (en 2008 y 2009) o del 19% (en 2010), conforme el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TR de la ley del IRNR, sin que consideren que exista discriminación, ni existencia de restricción a la libre circulación de capitales ni vulneración del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE).

2. Defectos formales. A) Los procedimientos de comprobación limitada se iniciaron directamente mediante la notificación de las propuestas de liquidación correspondientes a los 4 trimestres del ejercicio 2009 y 2010, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 137.2 LGT 58/2003. No debieron iniciarse mediante la notificación de propuestas de liquidación sino mediante un requerimiento de información para requerir a la actora la aportación de la documentación justificativa de las circunstancias que impedirían la devolución y únicamente tras el examen de la documentación aportada podría haberse efectuado las propuestas de liquidación, dando entonces el oportuno trámite de alegaciones ya que si las propuestas de liquidaciones provisionales se dictaron sin disponer de dato alguno sobre los presupuestos en los que se asienta la devolución solicitada, estamos ante una causa de nulidad de pleno derecho por aplicación del artículo 217 LGT, por haber prescindido del procedimiento legalmente establecido.

B) Además, la parte actora presentó en fecha de 29 de noviembre de 2013 y 16 de mayo de 2014 escritos de alegaciones en los que se justificaban los extremos que se entendían no acreditados por la AEAT (que ha sido residente fiscal en los Estados Unidos y en dicho país está exenta de tributación al cumplir con todos los requisitos legales), pero no se tuvieron por acreditados sin entrar en ningún detalle, y por ello negó la devolución solicitada. La Administración dejó para el contribuyente la tarea de averiguar cuál era la documentación necesaria para acreditar los extremos controvertidos y defender sus derechos, así como los requisitos que ésta debía cumplir y la forma en que debía suministrarse. Esa falta de concreción de la documentación, por sí sola, ya dificulta gravemente el derecho de defensa, unido al defectuoso inicio del procedimiento de comprobación. Vulneración del deber de motivación de los actos administrativos consagrado en el artículo 54 LRJPAC 30/1992. La actora sólo ha dispuesto de una oportunidad para aportar la documentación necesaria para justificar los extremos que propuso la Administración. Las propuestas de liquidación sólo enunciaban de forma genérica los extremos que debían ser acreditados, sin indicar cuál era la documentación precisa al efecto, ni los requisitos que ésta debía reunir, por lo que se tuvo que hacer un ejercicio de interpretación acerca de cuál era la documentación y cuáles eran las condiciones que ésta debía reunir.

3. Fondo del asunto. Procedencia de la devolución solicitada por aplicación del principio de no discriminación comunitario y libre circulación de capitales. Según el artículo 28.6 TRLIS, los fondos de pensiones españoles tributan al 0% y tienen derecho a la devolución de las retenciones que se les practiquen sobre los rendimientos de capital mobiliario según el art. 30 TRLRFPF. La diferencia de trato fiscal con el fondo actor no está justificada con arreglo a las disposiciones del TFUE y constituye una discriminación por razón de su nacionalidad contraria al derecho comunitario y una restricción a la libre circulación de capitales.

Los dividendos provenientes de sociedades españolas cotizadas que han sido distribuidos al Fondo han estado sujetos a un tipo impositivo del 18% (en 2008 y 2009) y 19% (en 2010) en virtud de los artículos 24 y 25 TRLIRNR o del 15% en virtud del CDI celebrado con EEUU, cuyo efecto ha sido equivalente al de una tributación definitiva por ese mismo porcentaje. En cambio, los fondos de pensiones españoles han estado exentos de tributación por los dividendos que hubiesen percibido. Es constante la Jurisprudencia del TJUE que considera que una normativa nacional que somete la distribución de dividendos a un trato fiscal diferenciado en función de la residencia del perceptor constituye una restricción a la libre circulación de capitales y ello puede disuadir a los fondos no residentes a realizar inversiones en las sociedades cotizadas residentes en España y también a los ahorradores residentes en España a invertir en un fondo de pensiones no residente. Esta discriminación es contraria al Derecho comunitario. Según el artículo 3 y 56 (actualmente 63) TCE, la creación de un mercado interior se caracteriza por suprimir los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales y por ello no son posibles las medidas que desincentiven la libre circulación no solo entre Estados miembros, sino también entre Estados miembros y terceros países, como podrían ser los EEUU siendo ello un mandato claro y no necesitado de desarrollo e implementación. Con el objeto de proteger e incentivar la inversión en los Estados miembros desde fuera de la Unión Europea, el alcance de la libre circulación de capitales fue ampliada a partir de 1992 de forma que se aplica de forma indistinta tanto a los flujos de capital que circulan dentro de la propia UE como a aquellos que entran o salen de la misma, sirviendo como ejemplo la controversia hoy expuesta. STJUE 18.12.2007, Skatteverket v. A, asunto C-101-05.

En el presente caso, el Fondo actor reside en los EEUU (cuestión acreditada y reconocida por la AEAT en las liquidaciones provisionales que se atacan), un Estado con el que España ha firmado un CDI que ha estado en vigor de forma ininterrumpida desde el 21 de febrero de 1990 y su ámbito de aplicación abarca los impuestos aquí discutidos (concretamente el ISo y el IRNR) y además contiene en su artículo 27 una cláusula de intercambio y asistencia administrativa. Por tanto, la posición de EEUU es equivalente a la de cualquier otro Estado miembro en lo que, a posibilidades de obtener información y cooperación, de la UE y Espacio Económico Europeo. STJUE de 10.4.2014, asunto C-190/2012. Estamos ante fondos equiparables y así ha sido declarado por sentencia de la Sección 2ª AN, de 31.3.2010, rec. 14/2007, 15/2007 y 17/2007, en un supuesto de hecho idéntico al hoy estudiado, y que determinó la existencia de una situación de discriminación incompatible con la normativa comunitaria y ordenó la devolución de las cantidades indebidamente retenidas. Se ha acreditado la comparabilidad y equivalencia entre el Fondo actor estadounidense y los fondos de pensiones españoles. El Fondo actor ha sido declarado exento de tributación en EEUU de forma expresa mediante un ruling emitido por el Internal Revenue Service, ya que cumple todos los requisitos legales de dicha exención. Ambos fondos tienen como finalidad exclusiva proporcionar los ingresos o pensiones a sus participantes a raíz de la jubilación de éstos. La única fuente de financiación de los fondos son las aportaciones provenientes del promotor o de los partícipes, y están sometidos a una supervisión administrativa. Además, la situación de equivalencia se confirma por el nuevo Protocolo de 14 de enero de 2013, que fue publicado en el BOE de 14 de julio de 2014 y que modifica el CDI y el Protocolo suscrito entre España y los EEUU, de fecha 22.2.1990, que aclara este punto y equipara explícitamente los fondos de pensiones estadounidenses con los fondos de pensiones españoles. Ya se despeja cualquier duda acerca de la equivalencia entre los fondos de pensiones regulados mediante el TRLRPPF y los fondos de pensiones estadounidenses regulados mediante el Internal Revenue Code, equivalencia que ya se daba con el antiguo Protocolo de 22.2.1990. Alega la AEAT que no existía cauce legal adecuado para el intercambio de información entre España y EEUU, pero ello no es cierto porque sí que existía en virtud del CDI (cláusula 27) y su Protocolo de 22.2.1990. Las autoridades españolas podían haber solicitado a las autoridades estadounidenses la información necesaria para poder examinar el fondo de pensiones, porque estas poseen tal información en cumplimiento de la Ley que garantiza detallar la finalidad, estructura, funcionamiento y financiación del actor. Pero la demandada se abstuvo de solicitar la misma y consideró sin mayor motivación, que la documentación aportada por la actora no era suficiente y que no había instrumento jurídico legal para obtenerla y verificar la comparabilidad con los fondos españoles.

Adicionalmente a lo anterior, el Tribunal Administratif de Montreuil de la República Francesa en su sentencia de 16.12.2014 (nº1207668) ha señalado expresamente que el fondo actor es objetivamente comparable a los fondos de pensiones franceses y, que por tanto, está exento de tributación al estar calificado bajo la Sección 401(a) del Internal Revenue Code. La sentencia del Tribunal Fiscal de Primera Instancia de Pescara, Sala II, de la República de Italia, de 2.7.2013, también estima el recurso interpuesto por la actora y declara que tiene derecho a la devolución de las retenciones indebidamente soportadas, junto con los intereses que correspondan legalmente.

A su vez, la jurisprudencia del TJUE avala que la AEAT poseía suficientes instrumentos para garantizar la comparabilidad del fondo de pensiones estadounidense mediante el mecanismo de intercambio de información previsto en el CDI firmado entre España y EEUU. STJUE de 8.11.2012 asunto C-342/2010 .

En conclusión, las retenciones que le fueron practicadas sobre los dividendos procedentes de sus inversiones en sociedades cotizadas españolas constituyen una discriminación fiscal contraria a la normativa comunitaria que garantiza la libre circulación de capitales. No obtener la devolución es contrario al Derecho comunitario.

La AEAT no otorgó al certificado de retenciones emitido por la entidad Northern Trust Company aportado al procedimiento de gestión, que fueron efectivamente soportadas por la actora. Tampoco se valoró el certificado de BNP Paribas Securities Services-Sucursal en España, SA, relativo a los dividendos satisfechos y a las retenciones que de acuerdo con sus archivos fueron efectivamente soportadas por la actora.

Tercero. Posición de la AEAT.

Por el Abogado del Estado en la legítima representación que ostenta de la AEAT expone en el escrito de contestación a la demanda que procede la desestimación del recurso, en base a:

1. En primer lugar, en cuanto a la alegación de que para los ejercicios 2009 a 2010 (a diferencia del 2008) la AEAT no le hizo previos requerimientos documentales y directamente dictó propuestas de resolución, además que todos los casos son iguales, por lo que aportó la misma documentación y formuló iguales alegaciones, en ningún caso alega ni prueba efectiva indefensión, reconociendo por lo demás que el artículo 137.2 LGT permite expresamente la posibilidad de iniciar el procedimiento de comprobación limitada directamente mediante una propuesta de liquidación.

2. La parte actora sigue sin demostrar:

- La efectiva práctica de las retenciones. A pesar de los cuadros y la aportación de contratos, no da suficiente explicación del sentido del Trust, ni de las cuestiones suscitadas por las liquidaciones de la AEAT en el sentido de que a fecha de hoy no existe prueba alguna de que las retenciones las haya sufrido la actora.

- Que la recurrente reúne las condiciones que el RDLeg 1/2002, por el que se aprueba la Ley de Planes y fondos de pensiones. La mera incorporación de un documento elaborado por unos abogados actuando de administradores, donde relatan genéricamente las características de la demandante, no prueba esa equiparación exigible.

- No existe trato discriminatorio contrario al art. 63 TFUE , ni hay por tanto una restricción injustificada a la libre circulación de capitales, pues no hay prueba cierta que pueda ser entendida la recurrente como un auténtico fondo de pensiones español, y por ello gozar de esa equiparación fiscal que se reclama.

3. Finalmente, en los años objeto de la solicitud de autoliquidación, la cuestión venía regulada en el art. 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, que no reunía los estándares mínimos de información exigibles conforme a la Directiva 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, que era de aplicación en el ejercicio 2008. De ahí que desde el punto de vista de la comparabilidad, ni desde el del suministro obligatorio de la necesaria información, cabe lugar a la estimación de la demanda.

Cuarto. Doctrina de la Sala establecida en casos similares sobre retenciones a fondos de pensiones estadounidenses.

Este recurso contencioso-administrativo es sustancialmente idéntico al que resolvimos en nuestra Sentencia nº 843/2018, de 22 de octubre (recurso 666/2015), y a la nº 385/2019 , 12 de abril (recurso 144/2017) , cuya doctrina es aquí de nuevo de aplicación en virtud de los principios de unidad de doctrina y de seguridad jurídica, sin más modificación que la relativa a los aspectos fácticos del caso concreto.

Dicho esto, procede analizar en primer lugar la cuestión relativa a los vicios procedimentales alegados respecto de los procedimientos abiertos con ocasión de las solicitudes de devolución que la actora presentó. La actora denuncia en el apartado " A) Defectos Formales " que se le ha causado indefensión al haberse iniciado los procedimientos de comprobación limitada mediante notificación de propuestas de liquidación correspondientes a los cuatro trimestres del año 2009 y del año 2010, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 137.2 LGT . Por tanto, se analiza este vicio respecto exclusivamente los ejercicios 2009 y 2010 pero no del 2008 que también es objeto de reclamación en el presente procedimiento.

Mantiene la actora que el procedimiento de comprobación debió iniciarse mediante un requerimiento de información a los efectos de comprobar si: i) la actora es residente en EEUU; ii) si soportó las retenciones y; iii) si el fondo de pensiones actor es equivalente a los españoles, porque no disponía de datos para ello. Y además, determinando cómo debían acreditarse tales extremos mediante la documentación pertinente para así garantizar el derecho de defensa.

El artículo 137.2 LGT 58/2003, dispone:

"2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta."

Pues bien, este argumento no puede prosperar por diversas razones. En primer lugar, porque si bien es cierto que se inició el procedimiento de comprobación mediante propuesta de liquidación notificada a la parte, la misma pudo y aportó toda aquella documentación relativa a la residencia fiscal del fondo en EEUU, al hecho de haber sufrido las retenciones y que concurría el elemento de equivalencia entre el fondo de pensiones actor y los españoles. No se limitó la posibilidad de alegar y probar en atención a los extremos concernidos máxime teniendo en cuenta que la actora había solicitado la devolución de las retenciones soportadas por los ejercicios 2008, 2009 y 2010. Anuda este motivo o vicio formal al hecho de que la Administración gestora debió concretar qué documentación era la procedente para acreditar tales extremos, pero era la hoy actora la que si pretendía obtener la devolución amparada en la situación de equivalencia y comparabilidad aportar toda y la más adecuada documentación idónea para acreditar tales extremos. No es posible vincular o conectar este vicio a cuestiones de valoración de la documentación aportada para considerar que lo más adecuado hubiera sido un requerimiento de información precisando con precisión qué documentación es la que la Administración considera adecuada. Eso no integra vicio generador de indefensión "material". No estamos ante una anómala forma de inicio del procedimiento, sino que es una forma prevista legalmente cuando la Administración ya cuenta con datos suficientes para la emisión de la propuesta de liquidación.

Observemos que la propia actora solicita la anulación de la liquidación con respecto al ejercicio 2009 y 2010, pero no adiciona el hecho de la retroacción de actuaciones a los efectos de solventar ese vicio procedimental puesto que aportó toda la documentación que poseía a los efectos de acreditar la equivalencia y comparabilidad del fondo de pensiones.

No concurre vicio de nulidad alguno procedimental - art. 217.1 e) LGT - al no habersele privado de la posibilidad de alegar y probar los extremos pertinentes a su interés sin que el hecho de que se le hubiera permitido otra oportunidad-tras un requerimiento de información- hubiera presentado mayor documentación de la que ya adjuntó hubiera sido determinante de un resultado diferente.

Cuestión distinta es aquella relativa a la valoración de la documentación que sí presentó, pero eso pertenece al fondo del asunto que ya se analiza en el apartado siguiente.

Quinto. Fondo del asunto. Procedencia del tratamiento equivalente a los fondos españoles.

Con respecto al fondo de la cuestión que se plantea, destacamos los siguientes artículos del Tratado de la Unión Europea de 25 de marzo de 1957 en relación con el principio de libre circulación de capitales (el subrayado es nuestro):

Artículo 63: "1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

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

Artículo 64: "1. Lo dispuesto en el artículo 63 se entenderá sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales. Respecto de las restricciones existentes en virtud de la legislación nacional en Bulgaria, Estonia y Hungría, la fecha aplicable será el 31 de diciembre de 1999.

2. Aunque procurando alcanzar el objetivo de la libre circulación de capitales entre Estados miembros y terceros países en el mayor grado posible, y sin perjuicio de lo dispuesto en los demás capítulos de los Tratados, el Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, adoptarán medidas relativas a los movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, sólo el Consejo, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá establecer medidas que supongan un retroceso en el Derecho de la Unión respecto de la liberalización de los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos".

Artículo 65: "1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

- a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;
- b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública".

La jurisprudencia que ha desarrollado lo regulado más arriba, ha matizado e interpretado las restricciones a la libre circulación de capitales en relación a terceros Estados en diversas sentencias, como la Sentencia de 10 de mayo de 2012, c-338/11 a c-347/11, Sentencia de 10 de febrero de 2011, c-436/08 y 437/08, y la más reciente, la Sentencia de 10 de abril de 2014 de la Sala 1ª del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Asunto nº C-190/12, que dispone:

<<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>>.

El Abogado del Estado no discute la procedencia del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, y únicamente se centra en resaltar que las retenciones eran procedentes conforme a la normativa del tributo y que en su caso, no se acreditó ni la residencia de la actora en EEUU, ni que se le hubieran practicado retenciones ni que tampoco no hubiera ejercitado en EEUU la deducción de lo aquí abonado, obviando que en España no procede la presentación de autoliquidación por las retenciones practicadas ni que el fondo actor en EEUU tributa también al tipo 0% por Impuesto sobre Sociedades.

La cuestión se centra en la aplicabilidad al caso del principio de no discriminación al entender equivalente el fondo de pensiones residente en EEUU y los fondos españoles, por lo que una diferencia de trato no estaría de ningún modo justificada al existir vigente el CDI de 21.2.1990. Debemos citar además, puesto que es relevante por los indicios que aporta, la existencia del Protocolo de 14 de enero de 2013 y el Memorando de Entendimiento firmado por EEUU y España que modifica el CDI y su antiguo Protocolo, equiparando los fondos de pensiones estadounidenses con los fondos españoles, determinando una clara definición, actividades y finalidades. En este sentido también es necesario señalar que los fondos de pensiones españoles regulados en el TRLRFPF tributan al tipo del 0%, según el artículo 28.6 TRLIS y que según el art. 30 del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, TRLRFPF , tienen derecho a la devolución de las retenciones que se les practiquen sobre los rendimientos de capital mobiliario.

Así las cosas, no podemos desconocer que en el asunto que dio lugar a nuestra anterior Sentencia, recaída en identidad de supuesto a este proceso, la actora presentó escrito en el que mantenía que la situación se encontraba ya claramente definida hacia la declaración de la existencia de discriminación contraria al principio establecido por el artículo 63 TFUE , por virtud del Auto de 25.4.2018 (recurso 1344/2018) de admisión del recurso de casación contra una sentencia que deniega la devolución de retenciones practicadas a un fondo de inversión residente en EEUU; de Auto de 27.6.2018 (recurso 3023/2018) sobre idéntica problemática; y sobre todo por la Sentencia de 5 de junio de 2018 sec. 2º TS3ª (recurso 634/2017) que genera unos efectos más allá de la fijación de jurisprudencia en materia del periodo en el que deben reconocerse los intereses de demora derivados de un ingreso indebido.

Esta Sentencia, reiterada en la de 5 de diciembre de 2018 (recurso 129/2017), recoge con claridad:

<<Como culminación de cuanto hemos expuesto, debemos afirmar que la vulneración del Derecho de la Unión Europea es aquí de doble signo: de un lado, en su aspecto material, porque las sociedades no residentes receptoras de dividendos de empresas residentes son discriminatoriamente tratadas en relación con esas mismas empresas si fueran residentes, como consecuencia de que la base imponible del impuesto real se calcula en las primeras sobre el importe íntegro (artículos 23 de la Ley 41/1998 y 24 del Texto Refundido de 2004), sin posibilidad alguna de deducir los gastos o provisiones y, además, por razón de que la ley española a que se someten por obligación real tales rendimientos no prevé mecanismos específicos de recuperación de los ingresos excesivos, pues los artículos 27.3 y 28.3 de ambas leyes sucesivas en el tiempo lo excluyen positivamente, si bien mediante el uso de una expresión equívoca y oblicua: Así, dice este último que "3. No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 31". En realidad, lo que significa el verbo nuclear de la proposición normativa no se exigirá es que no se permitirá. >>.

Pues bien, este Tribunal, considera que expuesta teóricamente la situación de prohibición de restringir u obstaculizar la libre circulación de capitales que se derivara de un distinto trato fiscal, el caso se centra en entender si se acreditó en el caso la residencia fiscal del fondo actor en EEUU, si se le practicaron las retenciones, así como si es equivalente a un fondo de pensiones español. Y para ello, procede de analizar la documentación aportada relativa a estos extremos.

La actora aportó ante la AEAT los certificados de residencia fiscal en EEUU donde se acredita que se trata de un fondo calificado bajo la rúbrica de la Sección 401 (a) del Internal Revenue Service -formulario 8802-. El citado Fondo actor resultó exento de tributación en EEUU de forma expresa mediante un rulling, puesto que, al tratarse de un fondo bajo esa Sección, se encontraba exento por la Sección 501(a). Además, se aportó certificado del Administrador del fondo exponiendo las características y finalidades del mismo. Se adjuntó también sentencia del Tribunal de Montreuil de la República Francesa y del Tribunal Fiscal de Primera Instancia de Pescara, que han reconocido a la actora, en cuanto fondo de pensiones residente en EEUU, la condición de equivalencia y comparabilidad con los fondos de pensiones franceses e italianos respectivamente, a los efectos de la obtención de la devolución de las retenciones practicadas sobre los dividendos distribuidos, entendiéndose que un distinto trato fiscal es contrario y prohibido por las normas comunitarias de eficacia directa y preferente.

El hecho relativo a las retenciones practicadas también ha de considerarse acreditado por la aportación en vía administrativa un certificado emitido por la entidad depositaria estadounidense relativo a las concretas retenciones que de acuerdo a sus archivos fueron efectivamente soportadas, y, asimismo, certificaciones emitidas por la entidad sub- depositaria española en relación a los dividendos satisfechos y las retenciones tributarias efectuadas. La actora invirtió en acciones de sociedades cotizadas residentes españolas, las cuales, al distribuir dividendos, le practicaron retenciones de carácter liberatorio como pago definitivo del IRNR del 18% (hasta 31 de diciembre de 2009) y 19% (hasta el 31 de diciembre de 2011), por lo que la situación de diferente trato fiscal resulta probada al convertirse la retención en cuota y no aplicársele el tipo privilegiado del 0% previsto en el artículo 28.6 TRLIS y art. 30 RDLeg 1/2002, 29 noviembre, TRLRFPF.

Por último, en relación a la situación de equivalencia, hay que entender que estamos ante una cuestión que ha de entenderse acreditada también por la vigencia del CDI así como de la residencia del fondo actor y de las retenciones practicadas sobre los dividendos distribuidos por la inversión realizada en España. Ello determina que no sea posible confirmar la diferencia de trato practicada con la denegación de la devolución solicitada puesto que ello supondría la vulneración de las normas comunitarias que prohíben prácticas de los Estados Miembros que restrinjan la misma.

En definitiva, debe estimarse el recurso y atendiendo a lo expuesto, procede declarar nulas las liquidaciones provisionales practicadas por los cuatro trimestres de 2008, 2009 y 2010, estimando la pretensión de devolución de las retenciones practicadas sobre los dividendos distribuidos a la actora, cumpliendo, además, las previsiones de la Sentencias de 5 de junio y 5 de diciembre de 2018 en materia de intereses de demora sobre tales cantidades.

Sexto. Costas

El principio del vencimiento mitigado establecido en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional deberá conducir aquí a la no imposición de costas, habida cuenta de que la singularidad de la cuestión debatida, su completa novedad y la situación de vaivén judicial que ha sufrido en la fecha de su discusión.

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso-administrativo 142/2017 interpuesto por DOW EMPLOYEES PENSION PLAN, contra la Resolución de 15 de diciembre de 2016 del TEAR de Cataluña, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas contra acuerdos de liquidación, que a su vez desestiman las solicitudes de devolución por el concepto de liquidaciones provisionales del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, de los periodos 1T 2008 a 4T 2010.

Reconocer la situación jurídica individualizada de la recurrente a obtener las devoluciones solicitadas, con los intereses correspondientes.

No hacer especial pronunciamiento en materia de costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, contra la que cabe interponer recurso de casación en el plazo de treinta días.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/.

PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por la Magistrada ponente . Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.