

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075576

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1581/2019, de 13 de noviembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3023/2018

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Políticas y principios del Derecho Comunitario. Principio de no discriminación. Libre circulación de capitales. Aplicación del principio comunitario a residentes en Estados no comunitarios pero con obligaciones de asistencia mutua. Convenio con EE.UU. Análisis de comparabilidad de la IIC estadounidense recurrente y las IIC españolas. Prueba de la equivalencia. La cuestión nuclear se centra en determinar si la recurrente, fondo de inversión de EE.UU, 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 EE.UU. En las SSTS de 27 de marzo de 2019, recurso n.º 5405/2017 (NFJ073061), y de 28 de marzo de 2019, recurso n.º 5822/2017 (NFJ070199) la Sala se pronunció 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. 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, de forma que los UCITS, residentes y no residentes, han de recibir el mismo trato fiscal. La Sala estima 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, aún 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 seria 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 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 [Vid., ATS, 27 de junio de 2018, recurso n.º 3023/2018 (NFJ075579) que interpone el recurso contra la STSJ de Madrid de 26 de febrero de 2018, recurso n.º 562/2017 (NFJ075580) que casa y anula esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86, 88 y 89.
Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 18, 63, 64 y 65.
Convenio de 22 de febrero de 1990 (Convenio con EE.UU), arts. 10 y 27.
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 14.1 f).
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), arts. 28.5 a) y 30.
Ley 35/2003 (Instituciones de Inversión Colectiva), arts. 5 y 11.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.581/2019

Fecha de sentencia: 13/11/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3023/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/11/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 3023/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente
D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles
D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 13 de noviembre de 2019.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 3023/2018, interpuesto DELEWARE POOLED TRUST-THE LABOR SELECT INTERNATIONAL EQUITY PORTFOLIO, representada por la procuradora de los Tribunales Dª. Milagros Duret Argüello, asistida de la letrada Dª Elizabeth Malagelada Prats, contra la sentencia n.º. 114, de 26 de febrero de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso n.º. 562/2017, 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.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el procedimiento ordinario n.º 562/2017, seguido en la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 26 de febrero de 2017, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que desestimamos el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la procuradora Dª. Milagros Duret Argüello, en nombre y representación de DELEWARE POOLED TRUST-THE LABOR SELECT INTERNATIONAL EQUITY PORTFOLIO, contra la resolución de 29 de marzo de 2017, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28/05638/2013, interpuesta contra el acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Gestión de la

Delegación Especial de Madrid de la AEAT en concepto de IRNR y, en consecuencia, confirmamos dicha resolución en su integridad.- Con imposición de costas a la parte demandante".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por la procuradora de los Tribunales D^a. Milagros Duret Argüello, en nombre y representación de DELEWARE POOLED TRUST- THE LABOR SELECT INTERNATIONAL EQUITY PORTFOLIO, se presentó escrito con fecha 16 de abril de 2018, ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 24 de abril de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente, DELEWARE POOLED TRUST-THE LABOR SELECT INTERNATIONAL EQUITY PORTFOLIO, representada por la procuradora D^a. Milagros Duret Argüello, asistida de la letrada D^a Elizabeth Malagelada Prats y, como parte recurrida, La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 27 de junio de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) 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.

3º) Identificar 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".

Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la procuradora de los Tribunales D^a. Milagros Duret Argüello, en nombre y representación de DELEWARE POOLED TRUST-THE LABOR SELECT INTERNATIONAL EQUITY PORTFOLIO, por medio de escrito presentado el 20 de septiembre de, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1.- Los artículos 63 a 65 del TFUE, de la jurisprudencia del TJUE aplicable y descrita en el escrito de preparación y de los artículos 1, 1bis, 2 y de la Directiva UCIT de 1985 y 1, 2 y 3 de la Directiva UCIT de 2009.
- 2.- Los artículos 63 a 65 del TFUE, de la jurisprudencia del TJUE aplicable y descrita en el escrito de preparación y de los artículos 1, 2 y 3 de la Directiva UCIT.

La recurrente sostiene que la sentencia recurrida los infringe, cuando concluye sobre la falta de comparabilidad de la recurrente con las IIC residentes en España. La exigencia de comparabilidad en términos de identidad con los requisitos previstos en la normativa española para la aplicación del tipo reducido de retención sobre los dividendos satisfechos a un fondo de inversión no residente y sin establecimiento permanente en España, supone una clara restricción a la LCC. Considera que -al objeto de determinar si el diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España respecto a las sociedades residentes en EE.UU. supone o no una restricción a la LCC contraria al Derecho de la UE-, el análisis de comparabilidad de unas sociedades con las otras debe realizarse conforme a la Directiva UCIT. Así, a los fondos residentes en otros EEMM de la UE únicamente se les exige acreditar la aplicación de la citada Directiva para beneficiarse de la aplicación del tipo de retención reducido, y desde la modificación operada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo en el artículo 14.1.TRLIRNR (en vigor desde 1 de enero del año 2010), la exención a los dividendos obtenidos por las IIC sin establecimiento permanente se extiende a los fondos de inversión reguladas por la Directiva UCIT, y la razón de que se le exija el cumplimiento de requisitos adicionales es la de su propia residencia en un país tercero. Entiende que esto, igualmente, es de aplicación a los ejercicios anteriores a la modificación normativa de 2010 (en el presente caso resultaba de aplicación el artículo 25.1.f) TRLIRNR), si bien para los periodos anteriores a 2009 el marco normativo comparable sería el establecido por la Directiva 85/611.

En relación con las restricciones previstas en el artículo 64.1 del TFUE, considera la recurrente que éstas no resultan aplicable al caso de autos al no encontrarnos ante una inversión directa (STJUE de 24-05-2007, asunto C-157/05, Holböck) ya que las participaciones de las que derivan los dividendos percibidos no ofrecen a la recurrente posibilidad alguna de gestión o control sobre las sociedades participadas.

Y en cuanto al segundo motivo, la recurrente entiende que la Sentencia impugnada también ha infringido las normas citadas (así como la jurisprudencia del TJUE), al concluir que, aun cuando existiera una restricción a la LCC, ésta estaría justificada por no existir mecanismos de intercambio de información con EE.UU. idénticos a los que España ha suscrito con otros EEMM. Y, la Administración tributaria nunca ha acreditado empíricamente que los mecanismos de intercambio de información con EE.UU. sean insuficientes, sino que ha partido de una mera presunción injustificada de insuficiencia, que en ningún caso resulta admisible, por lo que una restricción de la LCC con base en dicha presunción no estaría justificada, y en todo caso, resultaría desproporcionada.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que " dicte Sentencia por la que:

- 1.- Declare haber lugar al presente recurso de casación número 3023/2018, case y anule la resolución judicial recurrida, y
- 2.- Se estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEARM, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa 28/05638/2013". Y por primer otrosí, solicito a la Sala el planteamiento de cuestión prejudicial al amparo del artículo 267 TFUE en los siguientes términos:

"¿El artículo 63 TFUE, en relación con la Directiva UCIT, debe interpretarse en el sentido de que el análisis de comparabilidad entre las IIC residentes en terceros Estados, sin EP en la UE, y las IIC residentes en EEMM se debe realizar conforme a dicha Directiva y no atendiendo a los requisitos adicionales que pueda establecer la legislación nacional de cada EM, al objeto de determinar si el diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en la UE supone o no una restricción no permitida a la LCC?.

¿Los artículos 63 y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que resulta compatible con una restricción de la LCC consistente en el otorgamiento de un tratamiento tributario menos favorable a los dividendos percibidos de sociedades residentes en la UE por las IIC residentes en terceros Estados, sin EP en la UE que a los percibidos por las IIC residentes en EEMM, basada en la garantía de la eficacia de los controles fiscales, cuando entre el tercer Estado de residencia de la ICC y el EM de origen de los dividendos existen mecanismos de intercambio de información distintos de los existentes entre EEMM de la UE sin que las autoridades tributarias hayan constatado en la práctica la insuficiencia de tales mecanismos? Y, por segundo otrosí, solicitó la celebración de vista de acuerdo con lo previsto en el art. 62 LJCA.

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en nombre de la Administración General del Estado, por escrito presentado con fecha 21 noviembre de 2018, formuló oposición al recurso de casación manifestando que, la forma de tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) españolas, es la norma interna propiamente dicha y no la Directiva que regula las IIC a nivel comunitario. La norma interna ha de ser la preferente porque: 1) La normativa de referencia es la interna Ley y Reglamento de IIC en conjunción con la normativa del Impuesto sobre Sociedades, puesto que es lo que permite aplicar el tipo de gravamen del IS del 1 por 100. 2) La Directiva 2009/65 (con anterioridad la Directiva 85/611, de 20 de diciembre de 1985, a la que sucedió) constituye un marco normativo de mínimos que con posterioridad suele ser reforzado en la norma interna. 3) En la Directiva no figuran una serie de cuestiones básicas que son determinantes para la aplicación del régimen de IIC y, por ende, para la aplicación del régimen fiscal, como por ejemplo el número de socios o partícipes, ni otras cuestiones básicas que aparecen mínimamente esbozadas o que según el propio texto de la Directiva han de ser diseñadas por los Estados miembros, ni desde luego figura el capital mínimo que han de tener las IIC, aunque sí figura el de las gestoras. Ni como ha de ser el régimen de liquidez de las acciones o participaciones que suscriban o compren los inversores. 4) El marco de revocación y suspensión de la condición de IIC determinante para la aplicación del régimen de las IIC figura en la norma interna y, por tanto, es un elemento esencial para la aplicación del régimen tributario, ya que si se suspende o revoca su condición de IIC por el supervisor doméstico (CNMV), la entidad tributa a partir de ese momento en el régimen general del IS.

Y en cuanto al segundo motivo de casación, el Sr. Abogado del Estado manifiesta que, el caso se inicia como un procedimiento a instancia de parte, en el que el contribuyente pretende la devolución de unas retenciones practicadas, acreditando previamente que cumple los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que, por tanto, el tipo de retención que debió soportar es del 1 por 100 en lugar del 15 por 100 por lo que solicita a la AEAT que se le devuelva el exceso. Así, corresponde al Fondo de inversión americano probar los hechos constitutivos del derecho que quiere hacer valer ante la Administración tributaria española (la devolución de las retenciones que le han practicado por el 15 por 100), sin que deba trasladarse la carga de la prueba, para hacer valer su derecho, a la AEAT. No tiene sentido acudir a la asistencia mutua internacional (que es subsidiaria, -únicamente cuando la información no puede ser obtenida en España puede solicitarse en otro Estado-) cuando la persona interesada que puede aportar pruebas está personada en el procedimiento en España, toda vez que dicha asistencia se configura como un instrumento para las Administraciones tributarias en su lucha contra la evasión y el fraude fiscal y, en ningún caso, como un mecanismo que sustituya la aportación de medios de prueba por parte de los obligados tributarios. Y, en el presente caso, se solicitó información al interesado y este aportó toda la que estimó conveniente, no habiendo indicado la imposibilidad de obtenerla en Estados Unidos. Por tanto, en ningún caso, constituye un derecho del contribuyente, y, por tanto, una obligación para las Administraciones Tributarias la asistencia mutua internacional.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida".

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Por diligencia de ordenación de 29 de enero de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 5 de noviembre de 2019, fecha en la que tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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 nº. 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% ó 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 el 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 aún 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 aún 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/Skatterverket 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 nº. 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.l), 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, aún 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.

Sexto. Sobre las costas.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación, no procede hacer un pronunciamiento condenatorio sobre las costas, 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:

1.- Estimar el recurso de casación nº. 3023/2018, interpuesto por DELWARE POOLED TRUST-THE LABOR SELECT INTERNATIONAL EQUITY PORTFOLIO, contra la sentencia de 26 de febrero de 2018, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el recurso nº. 562/2017, sentencia que se casa y anula. Fijar los criterios interpretativos sentados en los fundamentos jurídicos tercero y cuarto.

2.- Estimar el 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 nº. 28/05638/2013 contra acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Gestión de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, en concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes, sin establecimiento

permanente, la que anulamos y en su lugar declaramos el derecho de la parte demandante a la devolución instada junto con los intereses correspondientes.

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

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado
Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez
Jesus Cudero Blas Rafael Toledano Cantero
Dimitry Berberoff Ayuda Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

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