

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075726

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 28 de noviembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3829/2019

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Políticas y principios del Derecho comunitario. Principio de no discriminación. Libre circulación de capitales. Posee interés casacional determinar si el gravamen, sin exención, en el IRNR, de los dividendos pagados por entidades residentes en España a una entidad pública no residente y sin establecimiento permanente en nuestro país, que gestiona una institución de inversión colectiva destinada a cubrir compromisos por pensiones futuras en ese otro país, es contrario a la libertad de circulación de capitales, toda vez que las mismas rentas estarían exentas de tributación de haber sido recibidas por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, pues en la resolución impugnada se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe doctrina de esta Sala. Y, además, ese interés deriva también de la necesidad de interpretar y aplicar el Derecho de la Unión Europea, a fin de precisar si la sentencia entra en abierta o aparente contradicción con la jurisprudencia del TJUE, o en este caso aún pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial, concurriendo pues el indicador del artículo 88.2.f) LJCA. Así, cabe al menos la duda de si conforme a la doctrina del TJUE, que las Entidades Gestoras de la Seguridad Social estén exentas del Impuesto sobre Sociedades por las rentas que obtengan no puede hallar una justificación razonable -a los efectos de la libertad de circulación de capitales- porque, de no quedar exentas, el propio Estado español mantendría posiciones antagónicas como deudor y acreedor de un mismo crédito tributario, con compensación de ambas posiciones y nulo efecto recaudatorio [Vid. SAN de 7 de febrero de 2019, recurso n.º 447/2015 (NFJ073071) contra la que se interpone el recurso de casación].

PRECEPTOS:

RDLeg 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 13, 14 y 25.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 9.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art.9.

Convenio de 6 octubre de 1999 (Convenio con Noruega), arts. 10 y 25.

Ley 28/1998 (LJCA), arts. 88 y 89.3.

Acuerdo de 2 de mayo de 1992 (Espacio Económico Europeo), arts. 4 y 40.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 63.

PONENTE:*Don Francisco José Navarro Sanchis.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY

Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 28/11/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3829/2019

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: MLD

Nota:

R. CASACION núm.: 3829/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Jose Luis Requero Ibañez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Fernando Roman Garcia

En Madrid, a 28 de noviembre de 2019.

HECHOS

Primero.

1. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 7 de febrero de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 447/2015.

2.1. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, cita como infringidos: (i) los artículos 13.1.f).1º y 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 ["TRLIRNR"]; (ii) el artículo 9.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ["TRLIS"] en relación con el artículo 10 del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo ["CDI hispano-noruego"]; (iii) los artículos 4 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo aprobado por Decisión 94/1/CE, CECA, del Consejo y de la Comisión, de 13 de diciembre de 1993 (Diario Oficial número L 001 de 3 de enero de 1994) ["AEEE"]; (iv) los artículos 63 a 66 de la versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Diario Oficial número C 83 de 30 de marzo de 2010) ["TFUE"]; así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ["TJUE"], en particular las sentencias de 2 de junio de 2016 (C-252/14, EU:C:2016:402), de 16 de julio de 2015 (C-485/14, EU:C:2015:506), de 20 de julio de 2017 (C-416/16, EU:C:2017:574), de 18 de octubre de 2012 (C-583/10, EU:C:2012:638), de 10 de mayo de 2012 (C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286) y de 21 de junio de 2018 (C-480/16, EU:C:2018:480).

2.2. Entiende que "según los preceptos transcritos, Norges Bank tenía que tributar en España por el IRNR, por los dividendos abonados por sociedades españolas que cobró como gestor del GFEG [...] de forma que [...] lo que alegó y fue estimado por la SAN [...] es que ello era contrario a la libre circulación de capitales y discriminatorio ya que si dichos dividendos se hubieran cobrado por una entidad equivalente, como serían las entidades públicas encargadas de la Seguridad Social española, no estarían sujetos a retención ni tributación en España puesto que dichas entidades están exentas del Impuesto de Sociedades".

2.3. Según la recurrente "la SAN vulnera los preceptos y jurisprudencia citados, primero, por el solo hecho de considerar aplicable la libre circulación de capitales, a entidades de Derecho Público que desempeñan funciones inherentes al ejercicio del poder público y de la soberanía estatal. Entre otras, las SSTJUE de 20-7-2017 (C-416/16), & 34 [sic] y 18-10-2012 (C-583/10), & 41 [sic], han señalado que las actividades inherentes al ejercicio de prerrogativas del poder público se excluyen, por principio, de la calificación de actividad económica a los efectos del reconocimiento de las libertades del mercado interior. La propia SAN parte de la premisa de que el Norges Bank no realiza una actividad empresarial sino soberana por lo que sus actividades no pueden estar amparadas por la libre circulación de capitales".

2.4. Es más: "[i]ncluso si se considera aplicable al caso la libre circulación de capitales, la SAN vulnera los preceptos y jurisprudencia a ella referidos, cuando considera objetivamente comparable con las entidades de la Seguridad Social española al Norges Bank, en la medida en que éste gestiona el GPFG [habida cuenta de que] las entidades del art. 9 TRLIS, además, operan en territorio español sin ánimo de lucro, lo que tampoco ocurre con el Norges Bank cuando invierte en sociedades cotizadas españolas. A estas razones se unen motivos de congruencia del sistema fiscal, al resultar de todo punto contradictorio e ilógico someter a imposición al ente/entes en quienes necesariamente han de revertir los recursos en que se materializa aquella y para cuyo sostenimiento, precisamente, se establecen". En consecuencia, "[e]stamos [...] ante un supuesto en el que, de acuerdo con el art. 65.1a) TFUE es perfectamente posible, desde el punto de vista del Derecho Comunitario, aplicar el art. 9 TRLIS en sus términos, en cuanto éste refiere la exención a un grupo muy concreto de entidades que, por formar parte del Estado titular de la potestad tributaria, se encuentran en una situación radicalmente distinta a la del resto".

2.5. Añade que "el art. 9 TRLIS seguiría siendo compatible con el Derecho Comunitario al establecer una regulación justificada en razones imperiosas de interés general vinculadas al reparto de la potestad tributaria de los Estados y de coherencia del sistema fiscal. El reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros es un objetivo legítimo reconocido por el TJUE que puede justificar una restricción al ejercicio de una libertad de circulación en el seno de la UE (SSTJUE 10-5-2012, C-338/11 a C-347/11, & 51 [sic] y 21-6-2018, C-480/16, & 80 [sic]). La coherencia del régimen tributario también puede justificar una restricción a la libre circulación de capitales y concurre en este caso dada la vinculación entre las exenciones subjetivas previstas en la norma y los prestadores de los servicios públicos que se trata de financiar".

2.6. En suma, "la SAN se basa como único apoyo jurisprudencial, en la STJUE de 16-7-2015 en el asunto C- 485/14. Ella misma dice que el resto de sentencias citadas por la recurrente, contemplan discriminaciones entre nacionales de Estados miembros y lo que aquí se está planteando es la discriminación en el trato tributario, no ya entre los nacionales, sino entre los propios Estados y, en definitiva, si otros Estados miembros y sus organismos públicos están exentos de tributar en España. Sin embargo, esta STJUE no rechaza implícitamente, como dice la SAN, los argumentos que se acaban de exponer para justificar la diferencia de trato que aquí se cuestiona [...]".

3. Razona que las infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Indica que las disposiciones jurídicas cuya infracción se invoca forman parte del ordenamiento estatal o de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para formar jurisprudencia porque se da la presunción del artículo 88.3.a) LJCA y las circunstancias de los apartados f), b) y c) del artículo 88.2 LJCA. En particular:

5.1. Está presente la presunción de interés casacional prevista en el artículo 88.3.a) LJCA porque "[e]l Tribunal Supremo (...) no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la compatibilidad con la libre circulación de capitales de las exenciones subjetivas del pago de impuestos contempladas en nuestra legislación en favor de las administraciones públicas territoriales y sus organismos públicos (en particular, en el art. 9 TRLIS) en comparación con la ausencia de una exención equivalente en favor de administraciones extranjeras y sus organismos". Y ello "[a]unque el TRLIS fue derogado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (LIS), ello no obsta al interés casacional de este recurso [pues] basta con constatar a este respecto que el art. 9 TRLIS ha sido sustituido por el art. 9 LIS, de contenido muy similar".

5.2. La resolución que se impugna interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA], pues "la única sentencia sobre un supuesto aparentemente similar del TJUE que se trae a colación y en la que se basa la SAN (STJUE 16-7-2015, C-485/14), se interpreta erróneamente y se aplica indebidamente al caso, existiendo una contradicción aparente entre lo que dice el fallo de dicha STJUE y lo que la SAN afirma que dice, conforme se ha razonado "ut supra". La contradicción con la jurisprudencia del TJUE se hace extensiva a la doctrina del mismo sobre no aplicación de las libertades de circulación del TFUE a las entidades que realizan actividades inherentes al ejercicio de prerrogativas de poder público y de la soberanía estatal y sobre los supuestos en los que caben restricciones a la libre circulación de capitales según se ha expuesto".

5.3. La sentencia recurrida sienta una doctrina sobre dichas normas que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], según trata de explicar la parte recurrente.

5.4. La doctrina del Tribunal a quo afecta a un gran número de situaciones, [artículo 88.2.c) LJCA], porque "es susceptible de ser aplicada a todos los Estados y organismos públicos de los mismos, tanto los de la Unión Europea como los del Espacio Económico Europeo (Noruega, de hecho, no es Estado miembro de la UE aunque forme parte del citado Espacio Económico) [...]".

6. Razona que es conveniente que se pronuncie sobre el particular el Tribunal Supremo "por presentar la nota de generalidad exigible a los efectos de formar doctrina y también con objeto de garantizar la seguridad jurídica mediante una interpretación uniforme que declare que las exenciones tributarias subjetivas legalmente

establecidas en favor del Estado español, las administraciones públicas y sus organismos públicos, no son per se, por no hacerse extensivas a sus homólogos de otros Estados, contrarias a la libre circulación de capitales".

Segundo.

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de mayo de 2019, habiendo comparecido dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA tanto la Administración General del Estado, recurrente, como Norges Bank, recurrido.

Tercero.

En su escrito de personación Norges Bank, en representación de GPF, se ha opuesto a la admisión a trámite del recurso de casación preparado, al amparo del artículo 89.6 LJCA, argumentando, en esencia que: (i) la recurrente no plantea la concurrencia de la presunción del artículo 88.3.a) LJCA sobre la base de inexistencia de jurisprudencia sobre una norma concreta, sino sobre la ausencia de jurisprudencia referida a una cuestión específica y, además, porque la cuestión no versa sobre las posibles normas en juego (el artículo 63 TFUE y el artículo 9.1 TRLIS), sino sobre la compatibilidad del citado artículo 63 TFUE con la inexistencia de una norma expresa equivalente al artículo 9.1 TRLIS en favor de administraciones extranjeras, de manera que no puede apreciarse ausencia de jurisprudencia en torno a una norma que no existe en el ordenamiento jurídico; (ii) no concurre la circunstancia del artículo 88.2.f) LJCA al no existir contradicción con la jurisprudencia del TJUE en la que se basa la sentencia de la Audiencia Nacional; (iii) no puede llegarse a la conclusión, con la fundamentación ofrecida por la Administración General del Estado, de que la exención a aquellos residentes en el extranjero que reconoce la sentencia sea gravemente dañosa para el interés general, por lo que no se da la circunstancia prevista en el artículo 88.2.b) LJCA; y, por último, (iv) no se realiza el menor análisis de comparabilidad entre la actividad desarrollada por el GPF y el de esas otras entidades y Estados que menciona, ni tampoco sobre cuántas de tales entidades y Estados realizan inversiones en entidades cotizadas en España, o que les esté siendo de aplicación el artículo 9.1 TRLIS, por lo que no puede tenerse tampoco por fundamentada la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchis, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y de la Unión Europea que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia recurrida ha aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]; porque interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA]; porque sienta una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA]; y porque afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [

artículo 88.2.c) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple el requisito del artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos recogidos en la resolución impugnada, nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º) El GPFG fue creado por una ley noruega de 1990 para ahorrar en beneficio de las futuras generaciones. Está integrado en el presupuesto fiscal de Noruega y se nutre de ingresos netos del petróleo recibidos por dicho Estado y trasferidos desde el presupuesto del Gobierno central, así como de los rendimientos del capital del Fondo. El GPFG no tiene personalidad jurídica y es gestionado por Norges Bank por delegación del Gobierno de dicho país.

2º) Norges Bank invirtió parte del GPFG en acciones de sociedades españolas, percibiendo en 2008 dividendos sobre los que se practicaron retenciones por 642.591,17 y 2.375.097,20 euros, a cuenta del IRNR.

3º) Al entender improcedentes tales las retenciones, el 19 de febrero de 2010 Norges Bank presentó ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"] un escrito por el que solicitaba la rectificación de las autoliquidaciones de retenciones e ingresos a cuenta sobre rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente (modelo 216) y la devolución de tales retenciones indebidamente soportadas en su opinión y derivadas de la percepción de dividendos en España por la titularidad de acciones durante el año 2008.

4º) La AEAT inadmitió tal solicitud de rectificación por razones formales y Norges Bank interpuso reclamación ante el TEAC, quien dictó resolución de 22 de diciembre de 2014 ordenando la tramitación de la solicitud, lo que dio lugar a nueva resolución denegatoria de la AEAT, que consideró insuficiente la documentación aportada para justificar la realidad de las retenciones.

5º) Interpuesta por Norges Bank nueva reclamación ante el TEAC, la misma fue desestimada por resolución de 9 de abril de 2015, sin entrar tampoco en el fondo de la cuestión en cuanto que se limitó a analizar la insuficiencia de la documentación acreditativa de las retenciones aportada en la vía administrativa, que se confirmó.

6º) Recurrida la resolución del TEAC de 9 de abril de 2015, el recurso fue estimado por la sentencia de la Audiencia Nacional aquí impugnada, con la justificación que se expresa en el siguiente razonamiento jurídico.

Tercero.

1. La sentencia recurrida razona en su fundamento jurídico séptimo, con cita de varias sentencias del TJUE, que "[i]ncumbe al órgano jurisdiccional nacional, único tribunal que puede examinar con precisión los hechos del litigio del que está conociendo, apreciar si, por lo que respecta a los dividendos percibidos por Norges Bank, la aplicación al Norges Bank de la retención en la fuente del 15 % o 18% prevista por el Convenio Bilateral para evitar la doble imposición tiene como resultado, en definitiva, el que Norges Bank soporte en Noruega una carga impositiva mayor que la que soporta el Estado Español o la Seguridad Social Española en relación con los dividendos de la misma naturaleza".

2. En el mismo fundamento jurídico indica:

"[La] Seguridad Social posee y gestiona el Fondo de Reservas de la Seguridad Social en términos similares al Norges Bank.

En Noruega el artículo 1 de la Government Pension Fund Act, dispuso que el Government Pension Fund debería respaldar el ahorro de la Administración para financiar los gastos en pensiones del Régimen de la Seguridad Social y para respaldar factores a largo plazo en el uso de los ingresos del petróleo.

El Fondo de Reserva de la Seguridad Social se constituyó con la finalidad de atender a las necesidades futuras del sistema de la Seguridad Social en materia de prestaciones contributivas, en la forma y condiciones previstas en la presente ley.

Solo se aprecian dos diferencias no significativas.

Una de las diferencias es que en Noruega la gestión del Fondo se atribuyó por razones meramente organizativas al Norge[s] Bank o Banco Central de Noruega y en España se atribuyó a la Seguridad Social.

La otra diferencia es que Fondo de Reservas de la Seguridad Social sigue una política muy conservadora al estar solo autorizado a materializar las reservas en valores que serán títulos emitidos por personas jurídicas públicas, mientras que, el Fondo Noruego sigue una política más agresiva y está autorizado a comprar renta variable.

Las plusvalías obtenidas por el Fondo de Reserva de la Seguridad Social están exentas del pago de impuesto sobre sociedades en España".

3. Después de citar y reproducir párrafos de la sentencia del TJUE de 2 de junio de 2016 (Pensioenfonds Metaal en Techniek contra Skatteverket, C-252/14 , EU:C:2016:402), con referencias a resoluciones anteriores del mismo órgano, se señala en el referido fundamento jurídico séptimo:

"De la reiterada Jurisprudencia del TJUE se desprende que procede distinguir el trato diferenciado permitido con arreglo al artículo 65 apartado 1, letra a) del TFUE (antiguo artículo 58, apartado 1, letra a) de TCE), de las discriminaciones arbitrarias o de las restricciones encubiertas prohibidas por el apartado 3 de estos mismos artículos.

En efecto, para que una normativa fiscal nacional como el artículo 9.1º.d) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que establece una distinción entre los organismos nacionales y los establecidos en otro Estado miembro, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales. Además, para que la diferencia de trato esté justificada no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec. p. I-8203), apartado 32 y jurisprudencia citada)".

4. Indica la resolución recurrida -fundamento jurídico séptimo- que "[a]quí lo que se está planteando es la discriminación en el tratamiento tributario entre los propios Estados Miembros. En otras palabras si los otros Estados miembros están exentos de tributar en España". Asimismo, señala que "[d]entro de la Jurisprudencia del TJUE existe una única sentencia que contemple un caso similar al que se plantea a la Sección que es la Sentencia 16 de julio de 2015 en el Asunto C- 485/14". Y, después de citar algunos párrafos de la esta última resolución, expone:

"El TJUE con este fallo implícitamente rechaza el argumento del Abogado del Estado, al declarar que una exención que afecta solo a los organismos públicos franceses, y no a los establecimiento[s] públicos de otros Estados miembros es contraria al artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Lógicamente los organismos públicos del Estado francés también están integrados en los Presupuesto Generales del Estado francés, y por tanto, el argumento de que no puede pagarse impuestos uno así mismo no es válido para el TJUE.

Existe una diferencia puramente geográfica entre el Norges Bank y la Seguridad Social española.

La diferencia de trato no resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales, pues el Norges Bank es un Banco Central que está exento del pago de impuestos en Noruega.

Además, para que la diferencia de trato esté justificada no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa de que se trate.

Por último, debemos indicar que de una reiterada jurisprudencia se desprende que la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales tampoco figura entre los objetivos enunciados en el artículo 58 CE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 49, y Centro di Musicologia Walter Stauffer [(C-386/04, Rec. p. I-8203)], apartado 59; sentencia de 27 de enero de 2009 Hein Persche, C-318/07, apartado 46).

Por todo lo anteriormente expuesto procede estimar el presente recurso contencioso-administrativo".

Cuarto.

1. Conforme al artículo 13.1 TRLIRNR:

"Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (...)

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

1.º Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 118 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo".

2. El artículo 14.1 LIRNR indica textualmente:

"Estarán exentas las siguientes rentas: (...)

k) 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 8.6 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".

3. El artículo 25.1 TRLIRNR explicita:

"La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen: (...)

f) El 19 por ciento cuando se trate de:

1.º Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad".

4. A tenor del artículo 10 del CDI hispano-noruego:

"1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 10 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directa o indirectamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos".

5. El artículo 9.1 TRLIS (de forma casi idéntica a como recoge el actualmente vigente artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ["LIS"]) refiere:

"Estarán totalmente exentos del impuesto:

- a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales. (...)
- c) El Banco de España, los Fondos de garantía de depósitos y los Fondos de garantía de inversiones.
- d) Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social".

6. El artículo 63.1 TFUE recoge:

"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".

7. El artículo 65 TFUE indica:

"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 (...)

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63".

8. A tenor del artículo 4 AEEE, "[d]entro del ámbito de aplicación del presente Acuerdo, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad".

9. El artículo 40 AEEE refiere:

"En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE [Comunidades Europeas, hoy Unión Europea] o en los Estados de la AELC [Asociación Europea de Libre Comercio], así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el Anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo".

Quinto.

1.1. En relación con la libre circulación de capitales, el TJUE ha declarado en su sentencia de 16 de julio de 2015 (Comisión/Francia, C-485/14 , EU:C:2015:506), lo siguiente:

"25. (...) la posibilidad de obtener un beneficio fiscal es susceptible de influir de manera significativa sobre la actitud de un contribuyente y la ausencia de tal beneficio fiscal respecto de donaciones y legados efectuados a favor de organismos y de establecimientos establecidos en un Estado miembro distinto que la República francesa puede disuadir a los contribuyentes de efectuar donaciones o legados a favor de los mismos (ver, en este sentido, sentencias Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 25; Comisión/Austria, C- 10/10, EU:C:2011:399, apartado 26; y Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, apartado 25).

26. Una normativa así constituye, pues, una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE.

27. En segundo lugar, conviene recordar que si las restricciones a la libre circulación de capitales entre nacionales de Estados miembros del acuerdo EEE deben ser apreciadas a la luz del artículo 40 de ese acuerdo y del anexo XII del mismo, estas estipulaciones revisten el mismo alcance jurídico que el de las disposiciones, idénticas en substancia, del artículo 63 TFUE (ver sentencias Comisión/Países Bajos, C-521/07, EU:C:2009:360, apartado 33; Comisión/Italia, C-540/07, EU:C:2009:717, apartado 66; y Comisión/Alemania, C-284, EU:C:2011:670, apartado 96).

28. En consecuencia [...] ha lugar a considerar que la legislación francesa examinada constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 40 del acuerdo EEE".

1.2. Asimismo, respecto a la citada libertad de circulación de capitales, la sentencia del TJUE de 2 de junio de 2016 (Pensioenfonds Metaal en Techniek contra Skatteverket, C-252/14 , antes citada), recoge:

"44. Dado que la diferencia de trato establecida por la legislación fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, por lo que respecta a la tributación de los dividendos abonados a los fondos de pensiones residentes y la tributación de los dividendos de la misma naturaleza distribuidos a los fondos de pensiones no residentes, puede provocar que los dividendos pagados a estos últimos fondos soporten una carga fiscal mayor en relación con la soportada por los fondos de pensiones residentes, tal diferencia de trato puede disuadir a tales fondos de pensiones no residentes de realizar inversiones en ese Estado miembro y constituye, por consiguiente, una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE.

(...) 63. (...) debe observarse que, a la luz del objetivo perseguido por la legislación nacional, así como por su objeto y su contenido, un fondo de pensiones no residente no se encuentra en una situación comparable a la de un fondo de pensiones residente.

64. No obstante lo anterior, es preciso recordar, por lo demás, que, si la aplicación a los fondos de pensiones residentes y no residentes de dos métodos de tributación diferentes está justificado en el presente caso por la diferencia de situación entre estas dos categorías de contribuyentes, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en lo que atañe a gastos profesionales vinculados directamente a la actividad que ha generado rendimientos imposables en un Estado miembro, los residentes y los no residentes en éste se encuentran en una situación comparable (sentencia de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 57)".

2.1. En lo que respecta al concepto de actividades económicas y de actividades inherentes a las prerrogativas del poder público, la sentencia del TJUE de 18 de octubre de 2012 (United States of America contra Christine Nolan, C-583/10 , EU:C:2012:638), indica en su apartado 41 que "(...) si bien es cierto que la dimensión y el funcionamiento de las fuerzas armadas influyen en la situación del empleo en un Estado miembro determinado, no constituyen, en cambio, consideraciones que afectan al mercado interior o a la competencia entre empresas. Como el Tribunal de Justicia ha declarado ya, se excluyen por principio de la calificación de actividad económica las actividades que, como la defensa nacional, son inherentes al ejercicio de prerrogativas de poder público (véase la sentencia [de 6 de septiembre de 2011, Scattolon, C-108/10], apartado 44 y jurisprudencia citada)".

2.2. Sobre el particular, la sentencia del TJUE de 20 de julio de 2017 (Luís Manuel Piscarreta Ricardo contra Portimão Urbis EM SA y otros, C-583/10, EU:C:2012:638), también recoge:

"34. (...) el Tribunal de Justicia también ha precisado que el concepto de "actividad económica" se aplica a cualquier actividad que consista en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado. Se excluyen por principio de la calificación de actividad económica las actividades inherentes al ejercicio de prerrogativas de poder público mientras que los servicios que se prestan en interés público y sin ánimo de lucro, en competencia con los

ofrecidos por operadores que actúan con ese ánimo, pueden ser calificados de "actividades económicas", en el sentido del artículo 1, apartado 1, letra c), de la Directiva 2001/23 (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2011, Scattolon, C-108/10, EU:C:2011:542, apartados 43 y 44 y jurisprudencia citada).

35. En el presente caso, las diferentes actividades ejercidas por Portimão Urbis y retomadas por el municipio de Portimão y por Emap, tal como se han descrito en los apartados 19 y 20 de la presente sentencia, no parecen participar del ejercicio de prerrogativas de poder público, de modo que pueden ser calificadas de actividades económicas (...).

3.1. En lo que concierne a la coherencia del sistema fiscal como justificación de diferencias de trato fiscales que produzcan restricciones a las libertades fundamentales de la Unión Europea, las sentencias (2) del TJUE de 28 de enero de 1992 (Bachmann contra Bélgica, C-204/90, EU:C:1992:35 , apartados 27 y 28; y Comisión contra Bélgica, C-300/90, EU:C:1992:37, apartados 20 y 21) se refieren al particular indicando que "en el estado actual del Derecho comunitario, la coherencia del régimen tributario considerado no puede garantizarse con medidas menos restrictivas que las establecidas por las disposiciones controvertidas, y que cualquier otra medida que permita garantizar la percepción por el Estado del impuesto establecido en la normativa belga sobre las cantidades debidas por los aseguradores en virtud de sus contratos daría lugar a consecuencias similares a las que lleva consigo el carácter no deducible de las primas [, de manera que] procede reconocer que las disposiciones controvertidas de la ley belga están justificadas por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario de que se trata".

3.2. Ello no obstante, el TJUE ha limitado extraordinariamente la aplicación de dicha causa de justificación para restringir libertades reconocidas por el TFUE (y tratados previos), negándola en muchos supuestos por no cumplir con el juicio de necesidad de la medida tributaria [vid., entre otras, las sentencias de 7 de septiembre de 2004 (Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484 , apartados 45 a 48), de 27 de noviembre de 2008 (Société Papillon contra Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, C-418/07, EU:C:2008:659, apartados 52 a 62) y de 21 de junio de 2018 (Fidelity Funds y otros contra Skatteministeriet, C-480/16, EU:C:2018:480, apartados 84 a 86)]; o bien por no demostrarse una relación directa entre la ventaja fiscal garantizada por la normativa nacional y la compensación de la ventaja con un gravamen fiscal determinado [vid., entre otras, las sentencias de 18 de junio de 2009, (Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, C-303/07, EU:C:2009:377 , apartados 72 a 75), de 27 de noviembre de 2008 (Société Papillon contra Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, C-418/07, citada, apartados 44 a 51), de 10 de mayo de 2012 (Santander Asset Management SGIIC, S.A., C- 338/11 a 347/11, EU:C:2012:286, apartados 51 a 53), y de 21 de junio de 2018 (Fidelity Funds y otros contra Skatteministeriet, C-480/16, antes citada, apartados 79 a 82)].

Sexto.

1. En conclusión, dada la singularidad de las circunstancias que concurren en el caso examinado, este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, con fundamento en las causas indiciarias previstas en el artículo 88.2.f), en relación con el 88.3.a) LJCA. La cuestión que debemos examinar es:

Determinar si el gravamen, sin exención, en el IRNR, de los dividendos pagados por entidades residentes en España a una entidad pública no residente y sin establecimiento permanente en nuestro país, que gestiona una institución de inversión colectiva destinada a cubrir compromisos por pensiones futuras en ese otro país (como sería el caso de Norges Bank), es contrario a la libertad de circulación de capitales reconocida en el artículo 40 del AEEE y en el artículo 63 TFUE , toda vez que -según lo dispuesto en el artículo 9 TRLIS [con una redacción similar al actualmente vigente artículo 9 LIS]- las mismas rentas estarían exentas de tributación de haber sido recibidas por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.

2. Por tanto, consideramos que el asunto ofrece indudable interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque en la resolución impugnada se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe doctrina de esta Sala - artículo 88.3.a) LJCA-

3. Y, además, ese interés deriva también de la necesidad de interpretar y aplicar el Derecho de la Unión Europea, a fin de precisar si la sentencia entra en abierta o aparente contradicción con la jurisprudencia del TJUE, o en este caso aún pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial, concurriendo pues el indicador del artículo 88.2.f) LJCA. Así, cabe al menos la duda de si conforme a la doctrina del TJUE que hemos reseñado en síntesis, que las Entidades Gestoras de la Seguridad Social estén exentas del Impuesto sobre Sociedades por las rentas que obtengan no puede hallar una justificación razonable -a los efectos de la libertad de circulación de capitales- porque, de no quedar exentas, el propio Estado español mantendría posiciones antagónicas como deudor y acreedor de un mismo crédito tributario, con compensación de ambas posiciones y nulo efecto recaudatorio.

Séptimo.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir el recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, las cuestiones descritas en el punto 1 del razonamiento jurídico anterior.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son: (i) los artículos 13.1.f).1º y 25.1.f) TRLIRNR, ambos en relación con el artículo 10 CDI hispano-noruego; (ii) el artículo 9.1 TRLIS; (iii) el artículo 40 del AEEE; (iv) los artículos 63 a 66 TFUE.

Octavo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Noveno.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación RCA 3829/2019, preparado por la Administración General del Estado, en la representación que le es propia, contra la sentencia dictada el 7 de febrero de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso 447/2015.

2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si el gravamen, sin exención, en el IRNR, de los dividendos pagados por entidades residentes en España a una entidad pública no residente y sin establecimiento permanente en nuestro país, que gestiona una institución de inversión colectiva destinada a cubrir compromisos por pensiones futuras en ese otro país (como sería el caso de Norges Bank), es contrario a la libertad de circulación de capitales reconocida en el artículo 40 del AEEE y en el artículo 63 TFUE , toda vez que -según lo dispuesto en el artículo 9 TRLIS [con una redacción similar al actualmente vigente artículo 9 LIS]- las mismas rentas estarían exentas de tributación de haber sido recibidas por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: (i) los artículos 13.1.f).1º y 25.1.f) del TRLIRNR, ambos en relación con el artículo 10 del Convenio hispano-noruego para evitar la

doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo; (ii) el artículo 9.1 del TRLIS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; (iii) el artículo 40 del AEEE; (iv) los artículos 63 a 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez

Wenceslao Francisco Olea Godoy Jose Luis Requero Ibañez

Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia

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.