



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/00257/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **20/10/2025**

Asunto:

IRNR. Solicitud de devolución en relación con determinados rendimientos, relativa a exceso de retención impositiva aplicada. Group trust de la Rev. Ruling 81-100 IRS. Aplicación de 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 (BOE de 22 de diciembre de 1990). Redacción previa a la dada por Protocolo y Memorando de entendimiento, hechos el 14 de enero de 2013 (BOE de 23 de octubre de 2019).

Criterio:

Conforme a la regulación contenida en el CDI entre España y Estados Unidos, en la redacción vigente aquí aplicable, para acceder a los beneficios del Convenio en el presente caso hay que cumplir con dos tipos de requerimientos: de una parte los previstos en el artículo 10 en relación con los ingresos por dividendos y la aplicación de tipos reducidos; y de otra, los contemplados con carácter general en el artículo 17, como limitación de beneficios (clausula LOB).

Sintéticamente expuesto, en el artículo 17.1, letra d), aquí aplicable, una persona tendrá derecho a los beneficios fiscales previstos en el CDI si es una organización exenta de impuestos y más de la mitad de los beneficiarios, miembros o partícipes tenga derecho a los beneficios del CDI.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 17.1.d) del Convenio para evitar la doble imposición, entre el Reino de España y los Estados Unidos de América, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre de 1990), las "organizaciones exentas de impuestos" (que incluyen -según el apartado 13 del Protocolo- los fondos de pensiones, "Entidades financieras (trusts) de pensiones", entre otras) tienen derecho a los beneficios del Convenio "siempre que más de la mitad de los beneficiarios, miembros o partícipes, si los hubiere, de dicha organización tenga derecho a los beneficios del presente Convenio".

Por otro lado, de conformidad con lo establecido en el apartado 13 del Protocolo de dicho Convenio (en relación con el apartado 1.d) del artículo 17), un fondo de pensiones, una entidad fiduciaria de pensiones, o entidad similar constituida con arreglo a la legislación de un Estado contratante para proveer ayudas de jubilación, invalidez, u otra clase de beneficios laborales, "tendrá derecho a los beneficios del Convenio si la organización patrocinadora de dicho fondo, entidad fiduciaria, o entidad, tiene derecho a los beneficios del Convenio con arreglo al artículo 17".

Y, a tenor del artículo 10, la limitación prevista se aplica si el beneficiario efectivo del dividendo es residente en ese Estado (Estados Unidos).

En este supuesto, aunque consta certificado de residencia fiscal, no consta acreditación, mediante documento emitido por las autoridades fiscales de Estados Unidos, que identifique a los beneficiarios del group-trust, ni acreditación de que dichos de dichos beneficiarios tengan derecho a los beneficios del Convenio entre España y Estados Unidos, procediendo la desestimación de la reclamación formulada.

Se reitera criterio de Resolución TEAC de 17 de julio de 2025 (RG: 2610/2022)

Referencias normativas:

RD 1776/2004 Reglamento Impuesto Renta de no Residentes

15.3

16

7

OM EHA/3316/2010 Modelos 210, 211 y 213 Impuesto sobre la Renta de No Residentes

7

EEUU Convenio de Doble Imposición de 22/02/1990

< Toda la norma >

Conceptos:

Convenio

Devoluciones

Dividendos

Doble imposición

Fondo de pensiones

Pensión

Retenciones

Solicitud

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 20 de octubre de 2025

PROCEDIMIENTO: 00-00257-2022-00

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA DE NO RESIDENTES. IRNR

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE: **XZ-LM**

REPRESENTANTE: ... - ...

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

Se ha visto la presente reclamación contra acuerdo, de fecha 20 de diciembre de 2021, emitido por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), desestimatorio de recurso de reposición interpuesto contra resolución, de fecha 29 de octubre de 2021, de devolución improcedente, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (sin establecimiento permanente), solicitada por la entidad **XZ-LM**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00-00257-2022-00 interpuesta en fecha 12-01-2022 contra acuerdo, de fecha 20 de diciembre de 2021, emitido por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), desestimatorio de recurso de reposición interpuesto contra resolución, de fecha 29 de octubre de 2021, de devolución improcedente, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (sin establecimiento permanente).

SEGUNDO.- Por la reclamante se presentó, en fecha 2 de junio de 2021, declaración autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente (modelo 210), correspondiente a renta devengada en el año 2017, declarándose rendimientos íntegros por importe de 81.777,46 euros, identificándose como pagador a **JK SA (...)**, NIF: ..., solicitándose devolución por importe de 3.271,10 euros, consignándose en la declaración un tipo de gravamen del 15%.

Por la entidad se presentó, en fecha 2 de junio de 2021, escrito indicando que: *“Adjunto a esta carta encontrará la solicitud de devolución del exceso de retención impositiva aplicada al reparto de dividendos distribuidos por una compañía residente en España en 2017 y soportada por **XZ-LM**, entidad residente en United States. Dicho método de reclamación de impuestos corresponde a Doble Imposición entre España y United States”*.

Por la ONGT se emitió requerimiento de fecha 28 de junio de 2021, cuya notificación determinó el inicio de un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada.

Tras la apertura de trámite de alegaciones y la formulación de éstas por parte de la entidad, por la ONGT se dictó resolución de devolución improcedente, de fecha 29 de octubre de 2021.

Contra dicho acuerdo de fecha 29 de octubre de 2021, notificado el día 1 de noviembre de 2021, en fecha 8 de noviembre de 2021 se interpuso recurso de reposición, el cual fue desestimado mediante acuerdo de fecha 20 de diciembre de 2021, en el que se recoge la siguiente fundamentación:

“DOS. De la documentación que obra en esta Administración y de la aportada por el recurrente se pone de manifiesto lo siguiente:

- El contribuyente no ha aportado certificado de residencia fiscal a efectos de convenio a nombre del fondo o fondos que forman parte del trust que

son los que tienen que cumplir los requisitos a efectos de aplicación del convenio. No aporta, pese a haber sido requerido, certificado expedido por autoridad competente que pruebe que los beneficiarios finales son residentes en los Estados Unidos a efectos de convenio con España; así como documentación que justifique los porcentajes de participación de cada uno de ellos en el trust, documentación que a la fecha del presente acuerdo no ha sido aportada por el contribuyente, debido a que en nuestro ordenamiento jurídico no existe la figura del trust.

- No ha aportado documentación que justifique los planes de pensiones que forman parte del fideicomiso, que dichos planes de pensiones cumplen los requisitos para la aplicación del convenio y el porcentaje de participación de cada uno de ellos en el trust.

- No ha quedado acreditado que los beneficiarios finales sean residentes en Estados Unidos a efectos de convenio con España.

- Además, el certificado de retenciones del subcustodio español se ha expedido a nombre del trust. No existe en el expediente documentación que permita verificar que son los fondos de pensiones que forman parte del fideicomiso los que han soportado las retenciones cuya devolución se solicita.

En base a lo anterior este órgano considera que no se cumplen los requisitos para proceder a la devolución de lo solicitado y, dándose por reproducidos los argumentos recogidos en la liquidación provisional objeto de este recurso de reposición, se considera que las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de comprobación limitada fueron ajustadas a derecho .

TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso.”

TERCERO.- Contra el acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, de fecha 20 de diciembre de 2021, notificado el día 21 de diciembre de 2021, en fecha 12 de enero de 2022 se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal

Económico-Administrativo Central, formulándose determinadas alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

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

La conformidad a Derecho del acuerdo, de fecha 20 de diciembre de 2021, desestimatorio de recurso de reposición interpuesto contra resolución de devolución improcedente, de fecha 29 de octubre de 2021.

TERCERO.- Por la reclamante se presentó solicitud de devolución en relación con determinados rendimientos, relativa a exceso de retención impositiva aplicada, según refiere en documento presentado en fecha 2 de junio de 2021, en el que se menciona que la entidad es residente en PAÍS_1 y que el método de reclamación de impuestos "corresponde a Doble Imposición entre España y United States [sic]".

Señala la reclamante en alegaciones que **XZ-LM** es un subfondo de **XZ-QR**, entidad a la que denomina "el Fideicomiso", y alega que "el fideicomiso está destinado a ser un fideicomiso de grupo exento de impuestos establecido en virtud de la Normativa de Ingresos 81-100".

CUARTO.- Con la finalidad de determinar la conformidad a Derecho del acuerdo impugnado, procede hacer referencia a lo establecido en el 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 (BOE de 22 de diciembre de 1990) -en adelante, el Convenio-.

Procede indicar que aunque la reclamante alude en su escrito de alegaciones a Protocolo y Memorando de entendimiento, hechos el 14 de enero de 2013, que modifican el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América, dicho Protocolo y su Memorando de entendimiento fueron publicados en el BOE el 23 de octubre de 2019 -y no el 14 de julio de 2014, como afirma la reclamante- y entraron en vigor el 27 de noviembre de 2019, esto es, con posterioridad a la renta devengada a la que se refiere la reclamación, surtiendo efectos, el mencionado Protocolo -según su artículo XV- "(a) en relación con los impuestos retenidos en la fuente, sobre las cantidades pagadas o debidas desde la fecha, inclusive, de la entrada en vigor del Protocolo".

De este modo, resulta aplicable el 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 (BOE de 22 de diciembre de 1990), en su redacción vigente en el momento del devengo de la renta a la que la reclamación hace referencia.

Dicho Convenio dispone en su artículo 10 lo siguiente:

"Artículo 10

Dividendos

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 podrán también someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos, y conforme a la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, 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 al menos 25 por 100 de las acciones con derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos.

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

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

Por su parte, en cuanto al ámbito de aplicación del Convenio, establece su artículo 1.1 que "se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa", entendiéndose a efectos del Convenio -artículo 3.1.d)-, que el término "persona", "comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas".

Asimismo, el apartado 4 del Protocolo del Convenio de 22 de febrero de 1990 establece que:

"4. En relación con el apartado 1 d) del artículo 3. (Definiciones generales).

Se entenderá que la expresión «cualquier otra agrupación de personas» comprende las herencias yacentes, las fiducias (trusts) o las sociedades de personas (partnerships)."

Por lo que respecta al derecho a los beneficios del Convenio, en el artículo 17 del Convenio ("Limitación de Beneficios"), se establece lo siguiente:

"1. Una persona residente de un Estado contratante que obtenga rentas derivadas del otro Estado contratante tendrá derecho a los beneficios fiscales previstos en este Convenio en ese otro Estado contratante solamente si:

a) Dicha persona es una persona física, o

b) Dicha persona es un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales, o una de sus agencias institucionales de propiedad pública en su totalidad, o

c) Dicha persona es una organización privada no lucrativa de carácter religioso, benéfico, científico, literario o educativo, o una institución pública de carácter semejante, o

d) Dicha persona es una organización exenta de impuestos, distinta de las referidas en el subapartado c), siempre que más de la mitad de los beneficiarios, miembros o partícipes, si los hubiere, de dicha organización tenga derecho a los beneficios del presente Convenio;(...)"

Y en el apartado 13 del Protocolo del Convenio de 22 de febrero de 1990 se establece que:

"13. En relación con el apartado 1 d) del artículo 17 (Limitación de Beneficios)

13. En relación con el apartado 1, d) del artículo 17. (Limitación de beneficios).

Las organizaciones exentas de impuestos a que se refiere el apartado 1, d), del artículo 17 incluyen, entre otras, los fondos de pensiones, Entidades financieras (trusts) de pensiones, fundaciones privadas, sindicatos, asociaciones de comercio y otras similares. En cualquier caso, un fondo de pensiones, una Entidad fiduciaria de pensiones, o Entidad similar constituida con arreglo a la legislación de un Estado contratante para proveer ayudas de jubilación, invalidez, u otra clase de beneficios laborales, tendrá derecho a los beneficios del Convenio si la organización patrocinadora de dicho fondo, entidad fiduciaria, o entidad, tiene derecho a los beneficios del Convenio con arreglo al artículo 17."

Establece el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio -en adelante, Reglamento de IRNR-, en relación con la declaración del impuesto por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente, lo siguiente:

"1. Los contribuyentes que obtengan rentas sujetas al Impuesto sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente.

Los contribuyentes que, por ser residentes en países con los que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, se acojan al mismo, determinarán en su declaración la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones previstos en el respectivo convenio. A tal efecto, deberán adjuntar a la declaración un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente, o el pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los convenios.

(...)"

En relación con la acreditación de las retenciones, el artículo 15.3 del Reglamento de IRNR establece lo siguiente:

"3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas, o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deban incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior.

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

Por su parte, el artículo 16 del Reglamento de IRNR dispone que:

"1. Cuando se haya soportado una retención o ingreso a cuenta superior a la cuota del Impuesto, se podrá solicitar a la Administración tributaria la devolución del exceso sobre la citada cuota.

A tal efecto, se practicará la autoliquidación del Impuesto en el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

2. Conforme a lo previsto en el artículo 3 de la Ley del Impuesto, la Administración tributaria efectuará estas devoluciones en los términos establecidos en el artículo 105 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Además de los contribuyentes, podrán presentar declaraciones con solicitud de devolución los responsables solidarios y los sujetos obligados a retener.

4. Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, dentro del plazo de cuatro años, contado desde la fecha del ingreso o del término del período de declaración e ingreso de la retención.

El Ministro de Economía y Hacienda, en el supuesto de falta de reciprocidad, podrá establecer un plazo distinto."

Procede hacer referencia, asimismo, a lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Orden ministerial EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes, en la que se establece lo siguiente:

"(...):

Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones o la reducción de la cuota por un límite de imposición de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. No obstante, cuando se practique la autoliquidación aplicando la reducción de la cuota por un límite de imposición fijado en un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, deberá aportarse el mismo en lugar del certificado.

(...)"

Según doctrina de este TEAC, recogida en resoluciones de fechas 18 de diciembre de 2023 (R.G.: 00/133/2021) y 22 de febrero de 2024 (R.G.: 00/146/2021), la acreditación de la condición de no residente de una persona física, en aras de determinar la procedencia de la devolución solicitada con la presentación de la declaración del IRNR, mediante la aportación de un certificado de residencia fiscal en otro país, no implica que la Administración española deba admitir sin más la condición de no residente en España; pero sí supone trasladar a la Administración del país al que, conforme a la distribución de potestades del Convenio aplicable, le correspondería el gravamen en fuente (España en este caso) la carga de acreditar que a dicho contribuyente no le es reconocible la cualidad de no residente ni la consiguiente tributación por el IRNR, recabando para el mismo la condición de residente fiscal en España. En cambio, de no aportarse por el interesado el certificado de residencia fiscal, recae sobre él la carga de la prueba de acreditar la condición en cuya virtud solicita la devolución por el IRNR.

Por otro lado, debe indicarse que según el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

QUINTO.- Conforme a la regulación contenida en el CDI entre España y Estados Unidos, en la redacción vigente aquí aplicable, tal como se ha expuesto en el anterior Fundamento de Derecho, se desprende que para acceder a los beneficios del Convenio en el presente caso hay que cumplir con dos tipos de requerimientos: de una parte los previstos en el artículo 10 en relación con los ingresos por dividendos y la aplicación de tipos reducidos; y de otra, los contemplados con carácter general en el artículo 17, como limitación de beneficios (clausula LOB).

Sintéticamente expuesto, en el artículo 17.1, letra d), aquí aplicable, una persona tendrá derecho a los beneficios fiscales

previstos en el CDI si es una organización exenta de impuestos y más de la mitad de los beneficiarios, miembros o partícipes tenga derecho a los beneficios del CDI.

Como veremos más adelante, pero podemos anticipar, ello se cumpliría si **XZ-LM** fuese organización exenta de impuestos y los beneficiarios de **XZ-LM** tuvieran también derecho a los beneficios del CDI.

En el artículo 10 de dicho CDI, se exige que los beneficiarios efectivos sean asimismo residentes del otro Estado.

SEXTO.- Tal como se describía en el Fundamento de Derecho TERCERO, la reclamante manifiesta que **XZ-LM** es un subfondo de **XZ-QR**, entidad a la que denomina “el Fideicomiso”, y alega que “el fideicomiso está destinado a ser un fideicomiso de grupo exento de impuestos establecido en virtud de la Normativa de Ingresos 81-100”.

Pues bien, en líneas generales, un “Group trust” 81-100 (fideicomiso grupal), es un vehículo de inversión colectiva en Estados Unidos, organizado como un Collective Investment Trust (CIT) y compuesto por los activos de planes de pensiones y jubilación calificados, que se agrupan con fines de inversión. Cada plan participante opera de forma independiente y tiene sus propias disposiciones.

La estructura típica de un Fideicomiso Grupal 81-100 suele disponer: un Fideicomiso “maestro” o “paraguas”, en el nivel superior; (“upper tier”) y múltiples vehículos de nivel inferior (“lower tier”), denominados “fideicomisos”, “fondos”, “subfondos”, que ofrecen diversas estrategias de inversión. A su vez, de estos penden los “Qualifying Pension Plans”. Estos planes de pensiones participantes invierten en los vehículos de nivel inferior (“lower tier”) según la estrategia deseada. Cada vehículo de nivel inferior mantiene sus activos y valores separados de otros fondos establecidos bajo el acuerdo del Fideicomiso Grupal.

El Fideicomiso Grupal se establece y rige mediante una Declaración de Fideicomiso que crea un marco de términos y condiciones operativas y legales. Las descripciones de los fondos individuales se detallan en un documento conocido como declaración de fondo separado y/o directrices de inversión.

Si cumple con las exigencias del Rev Ruling 81-100, el fideicomiso grupal puede beneficiarse de exención del Impuesto Federal en Estados Unidos y se trata como un fondo de pensiones exento de impuestos en dicho país.

Según la información publicada por el IRS estadounidense la “Revenue Ruling (Rev. Rul.) 81-100 1981-1 C.B. 326, establece que los planes de jubilación calificados y las cuentas de jubilación individual (IRA) pueden agrupar sus activos de inversión en un fideicomiso grupal si se cumplen ciertas condiciones. Posteriores resoluciones fiscales añadieron los planes de las Secciones 403(b), 457(b) y 401(a)(24) del Código de Rentas Internas a la lista de planes que pueden invertir en fideicomisos grupales bajo la Rev. Rul. 81-100, y también añadieron algunos requisitos adicionales (Rev. Ruls. 2011-1 y 2004-67). Posteriormente la Rev. Rul 2014-24 la modificó nuevamente para incluir fideicomisos de ciertos planes de jubilación calificados únicamente bajo el Código de Rentas Internas para un Nuevo Puerto Rico de la Ley Núm. 1 de 31 de enero de 2011 (“Código de Puerto Rico”), y aclaró que los activos mantenidos por ciertas cuentas separadas administradas por compañías de seguros pueden invertirse en fideicomisos 81-100.

Integrando este esquema de los fideicomisos grupales con lo contenido en el Convenio de Doble Imposición analizado en el anterior fundamento de derecho, se entiende que para cumplir las exigencias del CDI a los efectos de acceder a los beneficios del Convenio y en concreto, a los aquí concernidos, ha de comprobarse no solo que esa entidad fiduciaria de pensiones sea una organización exenta de impuestos residente en los Estados Unidos sino que hay que descender a los beneficiarios o participantes subyacentes (más de la mitad señala el artículo 17 y todos ellos según el artículo 10, ambos del Convenio analizado); por consiguiente habría de aportarse certificaciones oficiales del IRS relativas a la residencia a efectos de Convenio de aquellos beneficiarios.

SÉPTIMO.- Por la ONGT se indica en el acuerdo impugnado que: “El contribuyente no ha aportado certificado de residencia fiscal a efectos de convenio a nombre del fondo o fondos que forman parte del trust que son los que tienen que cumplir los requisitos a efectos de aplicación del convenio”.

Asimismo, dicho acuerdo señala que:

- Que no se aporta, “pese a haber sido requerido”, “certificado expedido por autoridad competente que pruebe que los beneficiarios finales son residentes en los Estados Unidos a efectos de convenio con España; así como documentación que justifique los porcentajes de participación de cada uno de ellos en el trust, documentación que a la fecha del presente acuerdo no ha sido aportada por el contribuyente, debido a que en nuestro ordenamiento jurídico no existe la figura del trust”.
- Que “no ha aportado documentación que justifique los planes de pensiones que forman parte del fideicomiso, que dichos planes de pensiones cumplen los requisitos para la aplicación del convenio y el porcentaje de participación de cada uno de ellos en el trust”.
- Que no ha quedado acreditado “que los beneficiarios finales sean residentes en Estados Unidos a efectos de convenio con España”.
- Que el certificado de retenciones del subcustodio español “se ha expedido a nombre del trust” y que “No existe en el expediente documentación que permita verificar que son los fondos de pensiones que forman parte del fideicomiso los que han soportado las retenciones cuya devolución se solicita”.

Entiende la ONGT en el acuerdo impugnado que “no se cumplen los requisitos para proceder a la devolución de lo solicitado y, dándose por reproducidos los argumentos recogidos en la liquidación provisional objeto de este recurso de reposición, se considera que las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de comprobación limitada fueron ajustadas a derecho”.

La reclamante alega que **XZ-LM** es un subfondo de **XZ-QR**, entidad a la que denomina “el Fideicomiso”, y alega que “el fideicomiso está destinado a ser un fideicomiso de grupo exento de impuestos establecido en virtud de la Normativa de Ingresos 81-100”.

Refiere la reclamante los requisitos que en virtud de la Sentencia de Ingresos 81-100” debe cumplir un “Group trust” para que esté “cualificado” según dicha normativa, alegándose que “el Trust cumple con la Rev. Ruling 81-100”.

Indica la reclamante que “el instrumento del Group Trust limita expresamente la participación a las cuentas de jubilación individuales que estén exentas en virtud del artículo 408(e) del Código de Rentas Internas y a los fideicomisos de pensiones y de participación en los beneficios del empleador que estén exentos en virtud del artículo 501(a) del Código, al cumplir los requisitos del artículo 401(a)”.

Refiere la reclamante que adjunta, como Anexo B, “la Declaración de Fideicomisos para el año de la reclamación”. Y refiere que se adjunta, como Anexo C, “el certificado de residencia fiscal”.

Por este Tribunal se aprecia que en el documento correspondiente a la reclamación económico-administrativa interpuesta se recogen carátulas de varios anexos, entre ellos el Anexo B ("DECLARACIÓN DE CONFIANZA"), y el Anexo C ("CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL"), pero no consta ningún contenido relativo a dichos anexos.

No obstante, se aprecia que en recurso de reposición interpuesto en fecha 8 de noviembre de 2021 se recoge "Anexo B - DECLARACIÓN DE CONFIANZA" con documento titulado "*Declaración de Fideicomiso para el Fideicomiso de Inversión Múltiple Artesanal*" -páginas 18 a 85-; y en Anexos C y D de dicho recurso de reposición se recogen certificado de residencia fiscal (páginas 86 y 87) y lista de fondos de pensiones participantes (páginas 88 a 90).

Tras hacerse referencia en alegaciones por la reclamante al artículo III de la "*Declaración de Fideicomiso*", se indica:

"(...) confirmamos que cada inversor es un plan de jubilación cualificado fiscalmente domiciliado en Estados Unidos que se establece de acuerdo con la Sección 401(2) del Código de Rentas Internas de 1986, con sus modificaciones, o un plan gubernamental establecido de acuerdo con la Sección 414(d) y 457(b) del Código de Rentas Internas. Sin embargo, ambas clasificaciones se consideran residentes en los Estados Unidos de América en términos del acuerdo entre España y los Estados Unidos de América."

La reclamante alega, en relación con el certificado de residencia fiscal, que "*certifica que el Fondo es un group trust Rev. Ruling 81-100, que es residente en los Estados Unidos de América a efectos del Convenio sobre el Impuesto sobre la Renta entre España y los Estados Unidos, a efectos de la fiscalidad estadounidense, junto con una lista de inversores que son todos residentes en los Estados Unidos de América en términos del convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y el Convenio ("el Convenio")*".

Ahora bien, ante estas manifestaciones, este TEAC ha de hacer las siguientes observaciones:

El documento denominado "*Declaración de Fideicomiso para el Fideicomiso de Inversión Múltiple Artesanal*" -páginas 18 a 85 del recurso de reposición- se corresponde en el esquema anteriormente expuesto, con el que regula el fideicomiso grupal maestro o paraguas.

Por otra parte, el artículo 3, "Participación", de esa Declaración del Group Trust en el que la aquí reclamante se integra, delimita quiénes son elegibles para participar en el fideicomiso, con un carácter más amplio que el que la interesada da a entender cuando manifiesta que: "*el instrumento del Group Trust limita expresamente la participación a las cuentas de jubilación individuales que estén exentas en virtud del artículo 408(e) del Código de Rentas Internas y a los fideicomisos de pensiones y de participación en los beneficios del empleador que estén exentos en virtud del artículo 501(a) del Código, al cumplir los requisitos del artículo 401(a)*".

Establece dicho artículo 3 de la mencionada Declaración que:

"Artículo III. Participación

3.01 Elegibilidad

La participación en el Fideicomiso se limitará a los activos de (i) planes de pensión y participación en las ganancias calificados bajo la Sección 401 (a) del Código de Rentas Internas de 1986, según enmendado (el "Código"), y los fideicomisos relacionados que son exentos de impuestos en virtud de la Sección 501 (a) del Código (excepto para los planes que cubren a los trabajadores por cuenta propia), (ii) planes gubernamentales según se definen en las Secciones 414 (d) y 457 (b) de la Código que proporcione beneficios de ingresos por jubilación y que exprese e irrevocablemente establezca en sus documentos rectores que es imposible que cualquier parte del corpus o ingresos del plan se utilice o se desvíe a fines distintos al beneficio exclusivo de su plan. participantes y sus beneficiarios, (iii) otro fondo de inversión colectiva que limite la participación a los activos de los planes identificados en (i) y (ii) anteriores, incluido cualquier fideicomiso que el Fiduciario mantenga y que esté destinado a ser un fideicomiso grupal exento de impuestos bajo el Rev. Rul. 81-100, (iv) una cuenta separada de una compañía de seguros que limita la participación a los activos de los planes identificados en (i) y (ii) anteriores, y (v) cualquier otro plan de pensiones, fideicomiso u otra entidad cuya inversión en el Fideicomiso no pondría en peligro la exención de impuestos del Fideicomiso bajo la Sección 501 (a) del Código, su tratamiento como un "fideicomiso de grupo", como se define en la Rev. Rul. 81-100 o su exención de los requisitos de registro de las leyes de valores federales y estatales, todo según lo determine el Fiduciario a su discreción."

Además, se aprecia que el certificado de residencia fiscal obrante en el expediente (página 86 del recurso de reposición, y página 19 de escrito presentado en fecha 2-6-2021; 14 y 34 de escrito presentado en fecha 6-7-2021; y página 12 de escrito presentado en fecha 3-8-2021), se refiere a **XZ-LM**, (...), Tax Year: 2017, señalándose que dicha entidad es un "*Rev. Ruling 81-100 group trust*", residente de los Estados Unidos de América, a los efectos del Convenio para evitar la doble imposición entre Estados Unidos y España, que está exento de tributación en Estados Unidos, y que consiste exclusivamente de pensión, jubilación o acuerdos similares que están exentos de tributación en Estados Unidos.

No se menciona en el referido certificado oficial de residencia emitido por el Departamento del Tesoro la lista de inversores en el group trust, sino que ese listado (páginas 88 a 90 del recurso de reposición), consta en un escrito firmado por ..., "*Executive Vice President*", sin indicarse, en dicho escrito, la entidad a la que corresponde dicho cargo, o la entidad a la que, en su caso, representa en la emisión de dicho documento. Asimismo, dicho escrito hace referencia a la entidad **XZ-LM** señalando un "Tax identification Number" con referencia ".....", que no se corresponde con la del TIN del certificado de residencia fiscal.

Con independencia de la información recogida en dicho listado de fondos de pensiones participantes, no se aprecia que el mencionado listado constituya certificado emitido por autoridad fiscal de los Estados Unidos que acredite la residencia de los mencionados fondos, ni el derecho de dichos fondos a acogerse a los beneficios del Convenio.

Recapitulando lo ya extensamente expuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.1.d) del Convenio para evitar la doble imposición, entre el Reino de España y los Estados Unidos de América, las "*organizaciones exentas de impuestos*" (que incluyen -según el apartado 13 del Protocolo- los fondos de pensiones, "*Entidades financieras (trusts) de pensiones*", entre otras) tienen derecho a los beneficios del Convenio "*siempre que más de la mitad de los beneficiarios, miembros o partícipes, si los hubiere, de dicha organización tenga derecho a los beneficios del presente Convenio*".

Por otro lado, de conformidad con lo establecido en el apartado 13 del Protocolo de dicho Convenio (en relación con el apartado 1.d) del artículo 17), un fondo de pensiones, una entidad fiduciaria de pensiones, o entidad similar constituida con arreglo a la legislación de un Estado contratante para proveer ayudas de jubilación, invalidez, u otra clase de beneficios laborales, "*tendrá*

derecho a los beneficios del Convenio si la organización patrocinadora de dicho fondo, entidad fiduciaria, o entidad, tiene derecho a los beneficios del Convenio con arreglo al artículo 17".

Y, a tenor del artículo 10, la limitación prevista se aplica si el beneficiario efectivo del dividendo es residente en ese Estado (Estados Unidos).

En conclusión, aunque consta certificado de residencia fiscal correspondiente a la entidad **XZ-LM**, no consta acreditación, mediante documento emitido por las autoridades fiscales de Estados Unidos, que identifique a los beneficiarios del group-trust, ni acreditación de que dichos de dichos beneficiarios tengan derecho a los beneficios del Convenio entre España y Estados Unidos, **procediendo la desestimación de la reclamación formulada.**

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.