

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061353

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)*Sentencia 2688/2015, de 20 de noviembre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 568/2013***SUMARIO:**

IRNR. Gestión del impuesto. Retenciones y pagos a cuenta. *Obligación del retenedor de tener a su disposición los documentos que acrediten el derecho a la exención o al tipo reducido del Convenio.* Si la entidad pagadora de los dividendos dispuso durante el ejercicio de la justificación documental de la residencia en Holanda de la sociedad matriz y si la certificación abarcaba todo el período impositivo, puesto que ni la norma legal ni la reglamentaria exigen la disposición previa de tal certificación, no cabe sino concluir que la exigencia introducida caprichosamente por la Inspección tributaria y avalada por el TEAR de la disponibilidad previa de tal certificación, resulta arbitraria.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 14.1.h), 30 y 31.

RD 1776/2004 (Rgto. IRNR), art. 10.

Ley 230/1963 (LGT), art. 64.

Orden de 9 de diciembre de 1999 (Modelos 216 y 296), apdo. Decimotercero.

PONENTE:*Don Francisco Javier Zatarain Valdemoro.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

Doña MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD

VALLADOLID

SENTENCIA: 02688/2015

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEON

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección : 003

VALLADOLID

-

N11600

C/ ANGUSTIAS S/N

N.I.G: 47186 33 3 2013 0100892

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000568 /2013 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. METALURGICA DE MEDINA, S.A.

LETRADO ALFONSO LOPEZ MUÑOZ

PROCURADOR D./Dª. JOSE MARIA TEJERINA SANZ DE LA RICA

Contra D./Dª. TEAR

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N.º 2688

Ilmos. Sres.

Presidente.

Don Agustín Picón Palacio

Magistrados.

Doña María Antonia Lallana Duplá
Don Francisco Javier Pardo Muñoz y
Don Francisco Javier Zatarain y Valdemoro,

En la Ciudad de Valladolid a veinte de noviembre de dos mil quince.

En el recurso contencioso-administrativo número 568/13 interpuesto por la mercantil METALÚRGICA DE MEDINA, SA representada por el Procurador Sr. Tejerina Sanz de la Rica y defendida por el Letrado Sr. López Muñoz contra la resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Valladolid, de 28.02.2013 desestimando la reclamación económico-administrativa n.º 47/601/2011 formulada contra el acuerdo del Inspector Regional de la Delegación Especial en Castilla y León de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que practicó liquidación provisional por el concepto de retenciones a cuenta-Imposición no residentes del ejercicio 2007 y le impuso sanción tributaria; habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado en virtud de la representación que por ley ostenta.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 17.03.2013.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 26.12.2013 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando que se dicte sentencia por la que revoque el acto impugnado.

Segundo.

Se confirió traslado de la demanda por término legal a la administración demandada quien evacuó el trámite por medio de escrito de 05.02.2014 oponiéndose a lo pretendido en este recurso y solicitando la desestimación de la demanda sobre la base de los fundamentos jurídicos que el mencionado escrito contiene.

Tercero.

Una vez fijada la cuantía, y no habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, se acordó la presentación de conclusiones escritas. Ultimado el trámite, quedaron los autos pendientes de declaración de conclusos para sentencia, lo que tuvo lugar por providencia de 12.11.2015, en la cual y de conformidad con lo previsto en los arts. 67 y 64 de la Ley 29/98 se señaló como día para Votación y Fallo el 19.11.2015, lo que se efectuó.

Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

Es magistrado ponente de la presente sentencia el Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Zatarain y Valdemoro, quien expresa el parecer de esta Sala de lo Contencioso-administrativo.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero. *Resolución impugnada y posiciones de las partes.*

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 28.02.2013 desestimó la reclamación económico-administrativa n.º 47/601/2011 formulada contra el acuerdo del Inspector Regional de la Delegación Especial en Castilla y León de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que practicó liquidación provisional por el concepto de retenciones a cuenta-Imposición no residentes del ejercicio 2007 e impuso sanción tributaria considerando parcialmente incorrecto el criterio de la Inspección (dividendos satisfechos por una entidad residente a una entidad no residente sujetos a tributación por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes -IRNR- sin ser de aplicación la exención prevista en el artículo 14.1 h) de la Ley del IRNR ni las disposiciones del Convenio para evitar la Doble Imposición firmado entre España y los Países Bajos -CDI-, dado que no se habrían acreditado las circunstancias para su aplicación, ni en el momento del nacimiento de la obligación de retener ni en la finalización del plazo de presentación correspondiente a las declaraciones de dichos periodos). Rectificó aquel criterio admitiendo la acreditación de la residencia fiscal de CAWARRA, B.V. en los Países Bajos a los efectos de la aplicación del CDI y consecuentemente aplicó los beneficios del CDI - reducción del tipo de retención del 18% para dividendos al 15%-.

Frente a este acuerdo, la mercantil recurrente deduce pretensión anulatoria considerando 1) que el pago de los dividendos a la sociedad matriz (CAWARRA, B.V.) sin retención fue correcto toda vez que tales dividendos estaban exentos de tributación en virtud de lo establecido por la normativa española y comunitaria, siendo incoherente que para tener acceso a los beneficios del CDI el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León considerase acreditada la residencia fiscal de la sociedad matriz en Países Bajos mediante los certificados de residencia aportados durante el procedimiento inspector y en cambio no admita la aplicación de la exención del artículo 14.1 h) del TRLIRNR porque aquellos esos certificados de residencia debían estar en posesión de la Sociedad en el momento en el que nació la obligación de retener. 2) subsidiariamente, en caso de que se considerase que la práctica de tal retención fuera procedente, el tipo a aplicar no debería ser el general previsto en el CDI, sino el tipo reducido del 5% establecido en el Protocolo del CDI al haberse acreditado que la entidad beneficiaria de los dividendos es residente en Países Bajos y la no tributación de los dividendos percibidos en dicho Estado, en virtud de Certificado emitido por las autoridades tributarias holandesas del que se ha aportado traducción jurada. 3) sobre la sanción considera que no puede apreciarse culpa, dado que actuó bajo la cobertura de una interpretación razonable de la normativa., máxime cuando se ha evidenciado la incorrección de la postura mantenida por la Inspección y que la aplicación e interpretación de las normas concurrentes no es pacífica dada la amplia doctrina administrativa y jurisprudencia existente.

La administración demandada, como es legalmente preceptivo (art. 7 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas), defiende la plena conformidad a derecho de la resolución impugnada.

Segundo. *Sobre la aplicación del art. 14.1 h) del TRLIRNR.*

Resulta ciertamente significativo el silencio de la defensa de la administración del Estado en relación con este argumento. Literalmente, en su escrito de contestación a la demanda afirma apodícticamente que " II- La primera cuestión que debe abordarse habida cuenta de la estimación parcial de la reclamación económico-administrativa en lo referente a la acreditación de la residencia de la perceptora de los dividendos pagados por la recurrente en Holanda, es la relativa a si la entidad recurrente está o no exenta de practicar retención.

Establecida la residencia de la perceptora de los dividendos pagados por la recurrente en Holanda, así como la inaplicación del artículo 14 del TRLIRNR, de acuerdo con el Fundamento de Derecho Segundo de la resolución impugnada, debe acudir al CONVENIO de 16 de junio de 1971 (Instrumento de Ratificación de 15 de junio de 1972), hecho en Madrid, entre el Gobierno del Estado español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, en cuyo artículo 10 se establece: ... ". Ello cuando, precisamente, es este el motivo principal de oposición de la defensa de la mercantil recurrente.

El Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes dispone en su art. 30.4 que " No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el art. 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.

No obstante lo anterior, sí existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto de las rentas a las que se refiere la letra j) del apartado 1 del art. 14.

...

5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados. ", y previamente, el art. 14.1.h) había determinado que " Rentas exentas. 1. Estarán exentas las siguientes rentas: ... h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el art. 2.c) de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

2.º Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003.

Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos, el 20 por ciento. Esta última entidad tendrá la consideración de sociedad filial. Dicho porcentaje será el 15 por ciento a partir del 1 de enero de 2007 y el 10 por ciento a partir del 1 de enero de 2009.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. En este último caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición.

No obstante lo previsto anteriormente, el Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra h) sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el anexo de la directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa de, al menos, el 10 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra h).

Lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquella realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h). "

La Orden de 9 de diciembre de 1999 por la que se aprueban, en pesetas y en euros, el modelo 216 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta efectuados respecto de determinadas rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes obtenidas por contribuyentes de dicho impuesto sin establecimiento permanente y el resumen anual, modelo 296, de retenciones e ingresos a cuenta efectuados en relación con dichas rentas, así como ciertas disposiciones referentes a las cuentas de no residentes dispone que " Decimotercero. Documentación. Los obligados a la presentación del resumen anual conservarán a disposición de

la Administración Tributaria, durante el período de prescripción a que se refiere el art. 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la documentación que justifique las retenciones practicadas.

A estos efectos, cuando no se practique la retención por aplicación de las exenciones de la normativa interna española, por razón de la residencia del contribuyente, se justificará con un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia.

Cuando no se practique la retención por aplicación de las exenciones de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España o se practique con los límites de imposición fijados en el mismo, se justificará con un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. No obstante, cuando se practique la retención aplicando un límite de imposición fijado en un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, se justificará con el mismo en lugar del certificado.

Los certificados de residencia a que se refieren los párrafos anteriores, tendrán un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición.

Cuando no se practique retención por haberse efectuado el pago del impuesto, se acreditará mediante la declaración del impuesto correspondiente a dicha renta presentada por el contribuyente o su representante .", precepto en virtud del cual la Inspección concluye en la necesidad de disponer del referido documento un año antes del nacimiento de la obligación de retener, criterio asumido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León en aplicación del artículo 10.2 del Real Decreto 1776/2004 (" 2. A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del art. 31 de la Ley del Impuesto, la acreditación del pago del Impuesto o de la procedencia de la exención se efectuará, según el caso:

a) En el supuesto de pago, mediante la declaración del Impuesto correspondiente a las rentas satisfechas, presentada por el contribuyente o su representante.

b) En el caso de exenciones, mediante los documentos justificativos del cumplimiento de las circunstancias que determinan la procedencia de su aplicación, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 del art. 31 de la Ley del Impuesto .

Cuando el obligado a retener o ingresar a cuenta no hubiese practicado retención o ingreso a cuenta por entender acreditadas alguna de las circunstancias anteriores, y con posterioridad se determine la improcedencia de la exención o la inexistencia de pago del Impuesto, serán exigibles a aquél las responsabilidades que le correspondan como retenedor por la retención o el ingreso a cuenta no practicados. ") y de la orden de 09.12.1999 citada (" A estos efectos, cuando no se practique la retención por aplicación de las exenciones de la normativa interna española, por razón de la residencia del contribuyente, se justificará con un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia. "). Las razones dadas por el TEAR para asumir son las siguientes " Lo que está exigiendo es que el pagador de la renta conozca, o tenga acreditado, si debe o no practicar la retención puesto que de no ser así, es decir, de no conocer si concurren las circunstancias determinantes de la exención deberá aplicar la regla general de debiendo, en consecuencia, retener el importe correspondiente y, si a posteriori se justifica la aplicación de la exención o de una retención menor se podrá solicitar la devolución de las cantidades retenidas de más. Cabe señalar, que este requisito de la apreciación previa a la retención es similar a la norma interna (artículo 88 del Reglamento del IRPF) donde el pagador de la renta del trabajo debe estar en posesión de la comunicación de los datos al empleador para conocer las circunstancias personales del trabajador puesto que de no tener acreditadas tales circunstancias deberá aplicar la retención general sin considerar la concurrencia de las citadas situaciones personales. En definitiva no cabe entender cumplido el requisito de la letra h) del artículo 14, apartado 1, del TRLIRNR en relación con el apartado 4 del artículo 31 del TRLIRNR a los efectos de entender exenta la obligación de retener a la entidad reclamante al no estar en posesión de certificado de residencia en el momento en el que nació la obligación de retener. Esta circunstancia además, hace innecesario examen del resto de los requisitos del artículo 14.1, letra h) . "

Sin embargo, este Tribunal no comparte, en absoluto, las afirmaciones del TEAR. En ningún momento las normas citadas exigen la disposición previa del referido documento. Menos aún si se contrasta con la exigencia del periodo de validez (un año), por lo que se llegaría al absurdo de disponer del documento con anterioridad al tiempo en que se debe acreditar la exención de la obligación de retener, pero que el documento perdiera su validez durante el curso del ejercicio. No se admite tampoco el paralelismo que pretende el TEAR en relación con la justificación documental (modelo 190) del IRPF, por cuanto si las circunstancias personales de la persona física coinciden con la práctica de una retención correcta, con independencia de la justificación documental de la misma, nunca cabrá regularización. En este concreto caso lo que se verifica es si la mercantil recurrente debió o no realizar la retención. Constando la justificación documental de la no necesidad de realizarla, nada más hay que discutir. Nótese, que la decisión inicial de practicar o no practicar la retención reside en la propia empresa pagadora, en la sociedad filial, quien asumirá las consecuencias de la misma, de ser incorrecta.

Dicho de otro modo, si la mercantil recurrente disponía de la justificación documental de la residencia en Holanda de la sociedad matriz, si tal disposición se produjo durante el ejercicio en cuestión, si la certificación abarcaba todo el período impositivo, si ni la norma legal ni la reglamentaria exige la disposición previa de tal certificación, si la propia resolución del TEAR reconoce el hecho de la residencia, no cabe sino concluir que la exigencia introducida caprichosamente por la Inspección tributaria y avalada por el TEAR de la disponibilidad previa de tal certificación, resulta arbitraria.

Como quiera que, además, la administración tributaria y el TEAR renuncian a verificar la concurrencia de los demás requisitos exigidos para concluir en la exención de la obligación de practicar retenciones a cuenta que prevé el artículo 14.1.h) del TRLIRNR, y que, además, la mercantil recurrente ha aportado a las actuaciones un certificado expedido por las autoridades fiscales holandesas, debidamente traducida, con lo que conforme al art. 144 LEC), de aplicación supletoria en esta jurisdicción, y que no ha merecido el más mínimo comentario o reproche por parte de la defensa de la administración demandada, certificado que avalaba que la sociedad matriz había incluido en sus declaraciones del impuesto de sociedades de los periodos 2006 y 2007 los rendimientos de su participación en la sociedad hoy recurrente, no habiendo tributado por esos dividendos en aplicación de la normativa holandesa, artículo 13 por la exención de participación, no puede sino concluirse que, dado el silencio de la demandada, que la sociedad recurrente se encontraba exenta de la obligación de practicar retenciones, procediendo la estimación del recurso, máxime si, como es el caso, la finalidad de los últimos requisitos del citado artículo 14 del TRLIRNR tienen por objeto exclusivo evitar la interposición de sociedades pantalla que, por residir en un Estado miembro de la Unión Europea, se beneficien de la exención de dividendos reconocida a éstos y que, a la postre y por razón de la titularidad última o mediata de dicha sociedad, en realidad va a suponer una indebida prolongación de los efectos de la exención en favor de sociedades que no son residentes comunitarios

Debe pues estimarse el recurso.

Último.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, procede la imposición de costas a la parte recurrida al haber visto rechazadas todas sus pretensiones.

De conformidad con lo prevenido en los artículos 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y 208.4 de la Ley 1/2.000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en relación con la doctrina de los artículos 86 y concordantes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, procede comunicar a los interesados, mediante entrega de copia de esta sentencia, que la misma es firme.

Vistos los artículos precedentes y demás de pertinente aplicación, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en nombre de S.M. el Rey y por la autoridad que le confiere el Pueblo Español dicta el siguiente

FALLO

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo n.º 568/13 interpuesto por METALÚRGICA DE MEDINA, SA contra la resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Valladolid, de 28.02.2013 desestimando la reclamación económico-administrativa n.º 47/601/2011 formulada contra el acuerdo del Inspector Regional de la Delegación Especial en Castilla y León de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que practicó liquidación provisional por el concepto de retenciones a cuenta-Imposición no residentes del ejercicio 2007 y le impuso sanción tributaria, anulándola por no ser conforme a derecho, con imposición de costas procesales a la demandada.

Esta sentencia es firme y contra ella no cabe recurso ordinario alguno. Conforme establece el art. 104 de la LJCA de 1998, en el plazo de diez días, remítase oficio a la administración demandada, al cual se acompañará el expediente administrativo y testimonio de esta sentencia, a fin de que la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo. Hágase saber a la administración que en el plazo de diez días deberá acusar recibo de dicha documentación e indicar el órgano responsable del cumplimiento del fallo.

Así, por esta nuestra sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en ella se expresa en el mismo día de su fecha, estando celebrando sesión pública la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de lo que doy fe.

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