

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065565

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 93/2017, de 24 de enero de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2963/2015

SUMARIO:**Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Principio de seguridad jurídica. Doctrina de los actos propios. IRNR. Rentas exentas en España. Beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la UE.**

La sentencia de instancia ha fundado el reconocimiento de la exención parcial de las rentas obtenidas y la consecuente estimación en parte del recurso jurisdiccional en la doctrina de los propios actos, en la medida en que a través de un acto formal y expreso de voluntad -que podía haber sido de signo distinto o contrario a como fue-, la Administración declara que, en lo concerniente a un periodo a que se refería la comprobación, la entidad tenía derecho a la devolución debido a la concurrencia en ella de los requisitos legales para la exención. Y es que el acto de la Administración que determinó la devolución de las cantidades retenidas a la sociedad recurrente, dando respuesta a la solicitud formulada por ésta, no se limitó a dar curso a una devolución automática, como razona el Abogado del Estado en defensa de su postura, sino que fue el resultado de una comprobación efectuada con examen de los requisitos concurrentes para determinar si había o no derecho a la exención. Tal actividad comprendió un requerimiento de información al recurrente y un informe recabado a la Inspección, contestado favorablemente, que dio lugar a la devolución ulterior. Los términos de la solicitud de informe y los de éste mismo permiten aseverar que las actuaciones no eran de devolución automática del exceso de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados -art. 18.6 Ley 41/1998 (Ley IRNR)-, sino algo más: la determinación del cumplimiento de los requisitos del art. 13.1 g), a los fines de proveer a la devolución, de suerte que la decisión final podía ser estimatoria o no, según la apreciación sobre tal concurrencia.

Pues bien, no pueden obstar a la existencia de una declaración de voluntad de la Administración, conscientemente expresada, ni la falta de motivación del informe de la Inspección -cuyas razones para considerar procedente la exención no nos son dadas a conocer- ni tampoco la aparente salvedad de que los requisitos se entienden formalmente cumplidos, en expresión del informe, pues no es fácil alcanzar a comprender qué significaría, a falta de toda explicación, en qué podría consistir el cumplimiento formal -en sentido de no sustantivo- del requisito de que la sociedad matriz tuviera por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial. A falta de concreción, no podemos adivinar en qué consiste el cumplimiento formal de los requisitos y en qué medida ese adverbio abriría la posibilidad de ulteriores comprobaciones sobre el mismo objeto. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 3 de junio de 2015, recurso n.º 264/2012 (NFJ059321), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 41/1998 (Ley IRNR), arts. 13.1 g) y 18.6.
Constitución Española, art. 24.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 24 de enero de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 2963/2015 , interpuesto por la Procuradora Doña María José Bueno Ramírez, en nombre y representación de la sociedad mercantil ENBRIDGE CAPITAL APS, y por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada el 3 de junio de 2015 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 264/2012 , en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicios 2003, 2004 y 2005. Han comparecido como recurridas la Procuradora Sra. Bueno Ramírez, en nombre y representación de ENBRIDGE CAPITAL APS y el Abogado del Estado en la de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) dictó, el 3 de junio de 2015, sentencia estimatoria en parte del recurso contencioso-administrativo nº 264/2012 , seguido a instancia de ENBRIDGE CAPITAL APS (En lo sucesivo, Enbridge), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de abril de 2012, desestimatoria de la reclamación formulada en única instancia contra el acuerdo de liquidación de 5 de febrero de 2009, dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección de la Agencia Tributaria, en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicios 2003, 2004 y 2005, por un importe global de 13.275.531,91 euros.

Segundo.

Dicho Tribunal de instancia dictó sentencia el 3 de junio de 2015 , cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"...FALLO: ...Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Enbridge Capital APS, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de abril de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, confirmándola en el resto de sus pronunciamientos por ser ajustada a Derecho, debiendo abonar cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad..."

Tercero.

Notificada la sentencia a las partes, la representación procesal de ENBRIDGE CAPITAL APS presentó ante la Sala de instancia escrito de preparación del recurso de casación, que se tuvo por preparado mediante diligencia de ordenación de 4 de septiembre de 2015.

Por su parte, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO también presentó ante dicha Sala escrito de preparación del recurso de casación, tenido por preparado mediante diligencia de ordenación de 9 de julio de 2015.

Cuarto.

Emplazadas las partes, la Procuradora Sra. Bueno Ramírez, en la representación indicada, compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, formulando el 30 de octubre de 2015 escrito de interposición del recurso de casación, en que tras aducir los motivos oportunos, solicitó a la Sala: "... dicte Sentencia por la que case y anule la misma, y estime el recurso revocando la Resolución del TEAC de 26 de abril de 2012 (R.G. 00/2001/09) y el Acuerdo de liquidación dictado el 5 de febrero de 2009 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la A.E.A.T., por "Impuesto sobre la Renta No Residentes" de los ejercicios 2003/04/05; y en consecuencia, acuerde: i) la anulación de la deuda tributaria en él contenida de 5.819.562,16 euros (cuota tributaria a ingresar de 4.860.305,10 euros e intereses de demora de 959.257,06 euros); ii) la devolución de las retenciones soportadas por importe de 7.455.970,75 euros con ocasión del pago de los dividendos satisfechos por CLH, junto con los correspondientes intereses de demora, que también denegó la Inspección en el citado Acuerdo..."

El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, formulando el 17 de noviembre de 2015 su escrito de interposición del recurso de casación, en que tras aducir los motivos oportunos, solicitó: "...dicte en su día nueva sentencia casando la recurrida y sustituyéndola por otra en la cual se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo en su día interpuesto, confirmando en su totalidad la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central..."

Quinto.

Admitido a trámite el recurso de casación por auto de la Sección Primera de esta Sala de 21 de abril de 2016 -rechazando al efecto la causa de inadmisión aducida por Enbridge frente al recurso de casación preparado por la Administración del Estado, consistente en el defecto de cuantía de la pretensión casacional-, se acordó la remisión de las actuaciones a esta Sección Segunda para su sustanciación, conforme a las reglas de reparto de asuntos, disponiéndose por diligencia de ordenación de 2 de junio de 2016 entregar copia de los escritos de interposición del recurso a las partes recurridas, a fin de que en plazo de treinta días pudieran oponerse a éstos, lo que efectuó el Abogado del Estado, en escrito de 15 de julio de 2016, interesando la desestimación del recurso presentado por Enbridge, con imposición de costas a ésta; y Enbridge, en escrito de 19 de julio de 2016, interesando se dicte sentencia desestimatoria del recurso de casación adverso, confirmando la sentencia en los extremos que se pretenden revocar por el Abogado del Estado, con imposición de costas.

Sexto.

Por providencia de 29 de septiembre de 2016 se señaló para la votación y fallo del recurso el día 17 de enero de 2017, en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 3 de junio de 2015 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo nº 264/2012, deducido por Enbridge contra la resolución del TEAC de 26 de abril de 2012, a que ya se ha hecho referencia.

La sentencia estima en parte el recurso de instancia, en lo correspondiente a la retención de los dividendos percibidos por Enbridge de su filial española Compañía Logística de Hidrocarburos, S.A. (CLH) el 20 de enero de 2003, cuyo importe ascendía a 1.865.306,28 euros. La razón para reconocer la exención de estas rentas, según el artículo 13.1.g) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias -LIRNR-, bajo la rúbrica común de "rentas exentas" -y su pertinente devolución- reside en el valor que la sentencia atribuye a la previa adopción de un acuerdo de devolución, con fundamento en un informe favorable de

la Inspección, requerida al efecto. La argumentación de la sentencia conducente a dicho reconocimiento la encontramos en su fundamento jurídico cuarto, en los siguientes términos:

"[...] CUARTO . En el siguiente se alega la coincidencia del procedimiento previo de comprobación que admitió, en cuanto a la declaración de 31 de julio de 2003, la procedencia de la exención controvertida, y en el que emitió informe la propia Inspección, como hemos relatado, con las actuaciones inspectoras iniciadas el 14 de febrero de 2008, que denegaron para todos los periodos requeridos, incluidas las retenciones de 20 de enero de 2003, la devolución de las retenciones.

Pues bien, a juicio de la Sala, este motivo debe estimarse.

Es evidente, que en las actuaciones previas a la Inspección, iniciada el 14 de febrero de 2008, existió una devolución automática y no se practicó ninguna liquidación, como se reconoce en el escrito rector, (pág. 13), pero también lo son dos extremos esenciales que derivan del propio expediente, en especial el acta A02 NUM000 , el informe de disconformidad, el Acuerdo de liquidación de 5 de febrero de 2009 y el informe de la Inspección de 13 de junio de 2005, doc. 5 de los acompañados a la demanda, emitido a solicitud, como hemos indicado, de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid.

El primero, es que las actuaciones de la Administración en aquellos casos se refieren a la misma cuestión, la pertinencia de la exención prevista en el artículo 13,1.g) de la Ley 41/1998 , respecto de las retenciones practicadas a la recurrente con motivo de las distribuciones de dividendos acordados por la participada española, Compañía Logística de Hidrocarburos C.L.H. S.A.

De esa coincidencia no existe duda alguna, siendo buena prueba de ello que no se discute en la contestación a la demanda.

Y si ello es así, deviene necesaria la cita de la Jurisprudencia del Alto Tribunal, entre otras, la SSTS de 30 de octubre de 2014, RCU 2568/2013 y RCU 2567/13 , declarando la primera de ellas, en su FJ5, con referencia incluso al periodo regulado por la L.G.T. de 1963, lo siguiente

"Téngase en cuenta, además, que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación [sentencias de 26 de enero de 2012 (casación 5631/08, FJ 3º) y 10 de diciembre de 2012 (casación 1915/11 , FJ 3º)]. Esta ratio decidendi está también presente en la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11 , FJ 3º), en la que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada."

En los mismos términos, la STS de 22 de septiembre de 2014 RC 4336/12 , FJ3, aportada por la recurrente en su escrito de 4 de noviembre de 2014.

De esta manera, si el ámbito material de aquellas actuaciones, la de gestión y la de Inspección, es exactamente el mismo, el segundo punto a examinar, es si las iniciadas el 14 de febrero de 2008 se sustentaron en elementos y datos que no habían sido objeto inicial de examen o comprobación sin que el hecho de que en aquella Jurisprudencia se hable de "comprobaciones" y en el supuesto enjuiciado no hayan existido previamente las mismas sea obstáculo a nuestra argumentación.

Y al respecto conviene indicar que no se niega en la demanda que en el procedimiento de inspección se pidió documentación adicional a la aportada en el momento de devolución, (pág. 20), pero si se niega, y estamos de acuerdo con la actora, que no se descubrieron nuevos hechos.

La resolución del TEAC se limita a afirmar (pag.7) "pero sin realizar la comprobación e investigación que posteriormente ha llevado a cabo en el procedimiento inspector iniciado", así como este "requiere una compleja labor de investigación distinta de la llevada a cabo por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas que se ha limitado a la comprobación formal de los requisitos de la misma para poder proceder a acordar la devolución solicitada."

La Inspección concedora de la importancia de esos nuevos "elementos y datos" precisa en su Informe de disconformidad (pag 13 a 18, folio 2551 a 2622):

"Es evidente que, en el presente procedimiento se han descubierto nuevos hechos y se han realizado actuaciones distintas. Merece especial relevancia el requerimiento practicado a las Autoridades Fiscales Danesas", pero no explica que datos de esas autoridades son nuevos y han sido determinantes de cara a la regularización practicada a la recurrente.

En los mismos términos se pronuncia el Acuerdo de liquidación (pag. 22 y 23 de 37, folios 2606 y 2607 de 2622).

Consta en el expediente, (folios 127 a 255 de 2622) el requerimiento y la información solicitada a Dinamarca.

La parte en su demanda, alega, afirmación no rebatida en la contestación del Abogado del Estado, que esa información consistía en un certificado de que a la sociedad le resultaba aplicable la Directiva 90/435 CEE, un certificado de residencia, las cuentas anuales de 2003 a 2005, listado de accionistas y nueva mención al objeto social de la entidad.

Pero esa información ya fue incorporada por la parte, como acreditan las diligencias de Inspección. Así, en la nº 7 (folio 91 del 2622) se dice que "aporta certificado de la Cámara de Comercio danesa que dice que la entidad formalizo su inscripción legal como sociedad de responsabilidad limitada.

En la contestación al requerimiento antes mencionado las Autoridades Fiscales danesas confirman tales hechos".

Y en el informe de disconformidad, folio 2543 de 2622, se recoge "con fecha 1 de abril de 2008 se remitió requerimiento de información a las Autoridades Fiscales danesas.

En su contestación aporta copia del certificado mencionado de las cuentas anuales 2003,2004 y 2005, y la declaración presentada correspondiente a 2005.

El representante había aportado copia de las declaraciones correspondientes a los 3 ejercicios".

En suma, esos nuevos "elementos y datos" no resultan acreditados en el recurso que nos ocupa, por lo que la Jurisprudencia antes invocada cobra plena vigencia.

Y es que parafraseando la STS de 30 de octubre de 2014, RCU 2568/2013 , FJ 5, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al mas alto nivel (art 9.3) que, realizada una comprobación por la Administración, con las salvedades a las que hemos hecho referencia, de un elemento tributario de la obligación tributaria, la exención hoy discutida, pese a tener a su disposición aquella todos los datos precisos por haberlos suministrado el sujeto pasivo, y en un Informe de la propia Inspección, se vuelva a regularizar y liquidar por esta atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero añadiendo datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo, por disponer ya de ellos.

Y es que como declara la STS de 6 de marzo de 2014, RC 861/2011 , FJ4, el "principio de buena fé debe presidir las relaciones entre Administración y administrado".

Las anteriores consideraciones conllevan a estimar este motivo del recurso, centrado siempre en las retenciones de 20 de enero de 2013, sin que por tanto sea necesario atender a si estamos o no ante un acto propio de la Administración [...].

En cambio, el fundamento quinto de la sentencia examina de forma directa la procedencia de la exención reclamada por Enbridge, con su correspondiente devolución, desde el punto de vista de la observancia de los requisitos legales contenidos del artículo 13.1.g) de la LIRNR. La base de la desestimación, en lo que respecta a los demás dividendos percibidos, se expresa del siguiente modo:

"[...] QUINTO . En el siguiente, se plantea, si la recurrente tiene derecho a la exención prevista en el artículo 13.1.g) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes .

La tesis de la actora es que la recurrente se ha involucrado de manera efectiva en la gestión de CLH y que la constitución y operativa de Embridge Capital Aps se basa en una motivación económica válida.

La resolución del TEAC se refiere a esta cuestión, en realidad el "thema debati" del presente recurso, en los siguientes términos:

"TERCERO: En cuanto al cumplimiento de los requisitos para poder para poder acogerse a la exención prevista en el artículo 13,1g) de la LIRNR, la Inspección considera que no resulta aplicable la exención prevista en el mencionado artículo, puesto que ni existe entre ambas entidades la relación empresarial ni la dependencia de dirección y gestión exigidas por la norma, ni se ha probado que la interesada se haya constituido por motivos económicos válidos, ya que la sociedad danesa es un mero sujeto interpuesto entre la sociedad española y la

canadiense ENBRIDGE INC, entidad cabecera del grupo multinacional. La Inspección llega a esta conclusión por los siguientes motivos, tal y como se refleja en el acuerdo de liquidación y en el Informe ampliatorio al acta de disconformidad incoada (folio 2539 del expediente):

1) La Sociedad CLH ha repartido elevados dividendos durante los ejercicios objeto de comprobación que, de haberse repartido a la entidad canadiense, cabecera del grupo multinacional, ENBRIDGE INC, habrían sufrido una retención del 15 por cien.

2) La matriz efectiva de CLH es ENBRIDGE INC(como entidad cabecera del grupo multinacional,

3) La entidad reclamante no dispone de una organización de medios materiales y humanos, que permitan la gestión activa de la filial. El local donde se manifiesta que se lleva a cabo la gestión de la compañía resulta ser el de la entidad Alhambra Trust Services, APS, cuya actividad principal es establecer y dirigir sociedades danesas. Presta servicios como son crear y registrar entidades y proporcionar un domicilio, uno o más directores, servicios financieros y profesionales, etc. En cuanto a otros medios materiales, la entidad no ha aportado ninguna documentación que demuestre la propiedad de otros medios materiales como ordenadores, impresoras, fotocopiadoras, mobiliario, material de oficina, etc.

En cuanto a los medios humanos el personal contratado que interviene en la gestión de la filial es el siguiente:

- Ángel Daniel , contratado con efectos desde el 17 de abril de 2003. Su lugar de trabajo se localiza en sus oficinas de Dinamarca. No obstante, en el anexo A del contrato de trabajo se indica como país de origen, Canadá y como destino» España, Como centro de coste, figura Enbridge Capital APS.

- Benito , contratado con efectos desde el 30 de agosto de 2005. Su lugar de trabajo se localiza en sus oficinas de Dinamarca. No obstante, su residencia fiscal durante 2005 se localiza en Colombia.

4) La sociedad danesa no ha realizado ninguna actividad en Dinamarca o en otros territorios sino una simple intermediación. Respecto a la gestión de inversiones y la detección de oportunidades de negocio, actividad supuestamente llevada a cabo por la entidad danesa, de la documentación aportada resulta que se compone casi en su totalidad de informes elaborados por diferentes entidades en los que no se hace mención a la posibilidad de invertir por parte de la compañía danesa, sino por parte del grupo Enbridge, inversiones que no se han llegado a producir en ningún caso, aparte de la inversión en CLH.

5) Los dividendos repartidos por CLH han terminado llegando a Canadá, soportando una tributación nula en España (en caso de que se admitiese la exención) y nula en Dinamarca.

De todo lo expuesto» considera la inspección que la beneficiaria efectiva de los dividendos pagados por CLH resulta ser la matriz Canadiense ENBRIDGE INC.

Pues bien, señala el artículo 13 de la Ley 41/1998 , del impuesto sobre la Renta de los No Residentes lo siguiente:...

...El motivo de la regularización practicada por la inspección reside en la cautela que el último párrafo del apartado g) del artículo 13 transcrito contiene. Puesto que la mayoría de los derechos de voto de la entidad reclamante, residente en Dinamarca, son poseídos por una entidad canadiense, es la entidad danesa la que debe demostrar que realiza efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial española o que tiene por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales, o bien probar que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la norma señalada.

Por su parte, la interesada rebate cada uno de los argumentos desarrollados por la Inspección en el acuerdo de liquidación impugnado de la siguiente forma:

- Manifiesta que es incierto que la sociedad danesa se constituyó expresamente y a los solos efectos de formalizar la compraventa de las acciones de CLH, puesto que, a pesar de haber transmitido en junio de 2008 su participación en CLH SA a Enbridge Capital APS continúa desarrollando su actividad no habiéndose liquidado.

- Respecto a que los dividendos recibidos de CLH queden exentos de tributación, alega que para la aplicación de la Directiva Matriz-Filial no es requisito que el dividendo haya de quedar sometido a tributación efectiva en sede de la matriz.

- En cuanto a los medios materiales para el desarrollo de su actividad manifiesta que Enbridge Capital APS disponía y dispone de unas oficinas en régimen de subarrendamiento en Copenhague. Dichas oficinas están subarrendadas a la sociedad Alhambra Trust Services, APS, habiendo concluido con la misma un contrato verbal por el que Enbridge Capital APS disponía de un local de oficinas desde el 1 de enero de 2003.

- En cuanto a los medios humanos para el desarrollo de su actividad, la compañía suscribió sendos contratos de trabajo con dos empleados del grupo Enbridge, uno de ellos en abril de 2003 cesando su relación laboral en agosto de 2005, y el segundo en agosto de 2005, desarrollando ambos la actividad de dirección y gestión de las compañías no canadienses, así como la búsqueda de nuevas oportunidades de inversión para el grupo fuera de Canadá. Manifiesta que ambos fueron destinados a España para la mejor gestión de su participación en CLH SA.

- Manifiesta que la gestión de la sociedad Enbridge Capital APS no está encomendada a una empresa externa de servicios, puesto que según los certificados emitidos por la Dirección General Danesa de Industrias y Sociedades Mercantiles la sociedad solo puede quedar vinculada por la decisión conjunta del consejo de Administración o por la decisión individual de las dos personas con las que se suscribieron los contratos de trabajo antes mencionados.

- En cuanto a que la matriz efectiva de CLH SA es Enbridge Inct, como entidad cabecera del grupo multinacional, señala que en los grupos de empresas las sociedades dependientes no pueden operar con desconocimiento de las directrices emanadas de su casa central, lo que no equivale a negarles toda autonomía en la toma de decisiones.

- Respecto a que no existen otras inversiones distintas a la mantenida hasta 2008 en CLH SA, alega que la sociedad Enbridge Capital APS sigue plenamente operativa, realizando una labor de búsqueda de oportunidades de inversión para el grupo Enbridge fuera de Canadá. El hecho de que ninguna de las alternativas de inversión consideradas se llevara finalmente a cabo no puede llevar a la conclusión de que la sociedad danesa ha permanecido inactiva,

- Respecto a que una sola persona no puede gestionar una participación tan grande, alega que cuando el artículo 13.1.g) exige que la matriz tenga por objeto la dirección y gestión de la filial se están exigiendo medios organizativos suficientes no para controlar la gestión de la entidad participada, sino para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación. Se remite a las consultas de la DGT V0120-03, V0048-03, V0103-03, 0898-04. Señala, por otra parte, que la estructura organizativa de la entidad reclamante le ha permitido la gestión del negocio de la sociedad española CLH SA, al haber formado parte durante más de seis años de los principales órganos de dirección y gestión de la misma.

Pues bien, aunque la interesada ha ido respondiendo en sus alegaciones pormenorizadamente a algunas de las afirmaciones recogidas en el acuerdo de liquidación, la cuestión a analizar es, tal y como ha sido ya planteada, si la entidad danesa ha demostrado que realiza efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial española o que tiene por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales, o bien ha probado que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la norma señalada,

Según se desprende de la documentación incorporada al expediente, tanto la Inspección como la interesada coinciden en que los medios materiales con los que cuenta la reclamante para desempeñar la gestión de la filial española y además realizar la actividad de búsqueda de oportunidades de inversión para el grupo Enbridge fuera de Canadá, consisten únicamente en un local, que es el domicilio de otra entidad cuya actividad principal es establecer y dirigir sociedades danesas y que presta servicios como son crear y registrar entidades y proporcionar un domicilio, uno o más directores, servicios financieros y profesionales, etc

En cuanto a los medios humanos con los que ha realizado estas funciones, se trata de una persona que fue contratada hasta agosto de 2005, fecha en la que fue sustituida por otra. Cuenta, pues, con una persona, que es destinada en España para desempeñar su actividad.

Por otra parte, como prueba de que la gestión de la filial española es llevada a cabo por la reclamante, señala esta el hecho de que la filial solo puede quedar vinculada por la decisión conjunta del consejo de Administración o por la decisión individual de las dos personas con las que se suscribieron los contratos de trabajo antes mencionados, No obstante, considera la Inspección que la matriz efectiva de CLH SA es Enbridge Inc, como entidad cabecera del grupo multinacional, a lo que la interesada alega que en los grupos de empresas las sociedades

dependientes no pueden operar con desconocimiento de las directrices emanadas de su casa central, lo que no equivale a negarles toda autonomía en la toma de decisiones.

Este Tribunal entiende que, en relación con esta cuestión referente a la gestión de la española por parte de la danesa siguiendo las directrices de la canadiense, si bien es cierto que en un grupo es lógico que se sigan las directrices de la cabeza de grupo, si en Dinamarca no se encuentra la persona encargada de dicha gestión, que es destinada a España, ni se cuenta con otros medios diferentes al local cedido verbalmente por otra entidad que es la subarrendataria del mismo, es difícil encontrar otro motivo de la existencia de esta entidad diferente de la exención de la que se pretende disfrutar

Argumenta por otra parte la reclamante que la actividad desarrollada por la danesa aparte de la titularidad de CLH es la búsqueda de nuevas inversiones para el grupo, pero es importante señalar que reconoce que esta búsqueda no se materializa finalmente en ninguna inversión.

Por último, alega que cuando el artículo 13.1.g) exige que la matriz tenga por objeto la dirección y gestión de la filial se están exigiendo medios organizativos suficientes no para controlar la gestión de la entidad participada, sino para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación. Se remite a las consultas de la DGT V0120-03, V0048-03, V0103-03, 0898-04, Sin embargo, ha de hacerse constar que estas consultas se refieren al régimen especial de las ETVE y al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Ignora la reclamante que en el caso que se somete a análisis en el presente supuesto se trata de dilucidar si la entidad cuenta con los medios materiales y personales, no para llevar a cabo la gestión de su participación, sino la dirección y gestión de la entidad. El ejercicio de los derechos y cumplimiento con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como la toma de decisiones relativas a la propia participación no son suficientes para dar por cumplidos los requisitos exigidos por la norma para disfrutar de la exención en ella prevista. No ha tenido en cuenta la Interesada otras consultas de la Dirección General de Tributos que sí se refieren expresamente a la exención objeto de la presente reclamación, como la de fecha 19/02/2002, nº 0262-02. En la respuesta a la consulta planteada se señala que "La segunda de esas situaciones exigiría que la entidad luxemburguesa "tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales". Como hemos visto, la entidad luxemburguesa tiene por objeto la gestión de múltiples participaciones pero eso no supone que se implique en la dirección y gestión de las sociedades participadas como pide la norma. Abunda en esta dirección el hecho de que hablamos de una participación del 30% sin que pueda deducirse si eso le confiere una posición de control en la empresa ya que nada se dice sobre cómo esté distribuido el resto del capital. Exige la norma, además, que el instrumento de la gestión sea una adecuada organización de medios materiales y personales. Sin que pueda darse un criterio general en este punto, por cuanto la organización dependerá en cada caso del tipo y volumen de la actividad desarrollada, es obvio que en este caso concreto no se da tal circunstancia. Un consejo de administración formado por tres personas que "se reúnen asiduamente" no puede considerarse una estructura suficiente para gestionar la actividad desarrollada por la sociedad filial, máxime cuando la entidad es un holding que posee múltiples participadas." En consecuencia, considera este Tribunal Central que las conclusiones de la Inspección en el sentido de que no se cumplen los requisitos para gozar de la exención regulada en el artículo 13.1.g) de la Ley 41/1998 no han sido desvirtuadas por las argumentaciones expuestas por la interesada, por lo que procede desestimar las pretensiones de la interesada."

Pues bien, como se aprecia del citado Fundamento de Derecho, el órgano administrativo analiza exhaustivamente el cumplimiento o no de los requisitos establecidos por la normativa representada por el artículo 13.1.g) de la Ley 41/1998, en orden a denegar la exención discutida, llegando a la conclusión, tras asumir los razonamientos de la Inspección, que no existe entre las entidades afectadas, la española CLH y la danesa, hoy recurrente, que participa en un 25% en el capital de aquella, ni la relación empresarial o dependencia de dirección y gestión exigida por la misma, ni que se haya creado esta última por motivos económicos válidos, aunque aquella resolución se centre más, en aquel requisito, pero no sin hacer referencia al motivo económico válido.

Y esos razonamientos no han sido desvirtuados por el escrito de demanda, aunque los combata, reiterando, así, sus alegaciones en vía económico administrativa.

Por tanto, esta Sala se remite a lo declarado por el TEAC, razonamientos que hacemos nuestros por ser ajustados a derecho.

Es más, aun reconociendo que "la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales", no implica que se realice la completa gestión y dirección de la filial, también lo es que parece difícil que la persona encargada de la gestión de la no residente no se encuentre en Dinamarca por

estar destinado en España, que se cuente con un local cedido verbalmente por la sociedad subarrendataria del mismo, que tiene además, en aquel su domicilio, y que dirigida a la búsqueda de nuevas inversiones, en realidad su actividad no se ha materializado en ningún caso.

Por otra parte, existen en el expediente otros aspectos de interés resaltados por la Inspección.

1) La documentación aportada como justificativa de las oportunidades de negocio valoradas por la recurrente, se refieren en su mayor parte a una posible inversión por parte del Grupo canadiense. A este respecto debe indicarse que al otorgamiento de la escritura pública mediante la que se eleva a escritura pública la compra de las acciones de CLH, compareció D. Juan Ignacio , vinculado a la Sociedad Canadiense, y con residencia en dicho país, y no D. Ángel Daniel , persona que dice gestionar la actividad de la sociedad danesa.

2) No existen otras inversiones tanto en Europa, como fuera de ella, distintas de la mantenida hasta 2008, en CLH (se transmitió en aquel año). Actualmente la actora carece de toda participación en otras entidades.

3) La participación del 25% en el capital de CLH conlleva la elección de 5 consejeros. Cuatro de ellos ostentan cargos en la sociedad canadiense y en otras del Grupo.

4) El señor don Ángel Daniel ha estado destinado en España desde que fue nombrado por la sociedad danesa. De la documentación aportada en el expediente se desprende que sus retribuciones lo han sido desde Canadá; y en el modelo de retenciones aportado declara como país de residencia en 2003 Canadá; en los dos años siguientes reside en España.

5) La presencia de dicho Sr. en las reuniones CLH no prueba la existencia de una organización en Dinamarca, para llevar a cabo la gestión de aquella.

6) Compartimos, por otra parte, las manifestaciones del Sr. Abogado del Estado cuando indica que para determinar la organización a la que alude la norma es preciso la existencia de un cúmulo de actuaciones, correspondencia, intervenciones, etc, que deberían existir en Dinamarca, mas allá del local y el empleado, y que sin embargo no resultan acreditadas.

La dirección y gestión exigida por la norma no es una entelequia ni un mero formalismo aparente, sino algo real, que genera numerosos vestigios que, sin embargo, no constan en autos.

Y parecidos argumentos, cabe referir a la existencia de una motivación económica de la actora, respecto de la cual los argumentos de la resolución recurrida son verdaderamente esclarecedores, teniendo en cuenta que la afirmación relativa a su constitución como la compañía holding del Grupo de Europa, resulta ampliamente superada si se parte de lo antes reseñado, que hasta el año 2008 su única participación era en CLH y que a partir de dicho momento no tiene participación en ninguna otra entidad.

Los meros billetes de viaje de los Sres. Ángel Daniel y Benito o sus desplazamientos por Europa no prueban por si mismos actuaciones de búsqueda de negocios que habrían dejado vestigios abundantes de averiguaciones, ofertas y negociaciones diversas.

Por todo lo expuesto esta Sala considera que no ha resultado probado que la sociedad recurrente participara en la dirección y gestión de la entidad filial con la adecuada organización de medios materiales y humanos o que la sociedad fuera creada por motivos económicos, lo que conduce a entender que no puede beneficiarse de la exención controvertida, conllevando con ello la desestimación de este motivo de la demanda [...].

Segundo.

Ambas partes muestran su disconformidad con la estimación parcial acordada en la sentencia, lo que hacen patente a través de sus respectivos recursos de casación. De un lado, Enbridge pretende la extensión del criterio favorable plasmado en el fundamento cuarto de la sentencia a la totalidad de las rentas regularizadas, que abarcan los dividendos del periodo 2003-2005. Por el contrario, el Abogado del Estado niega incluso la procedencia de reconocer derecho alguno a Enbridge como consecuencia del acuerdo previamente adoptado en relación con los dividendos satisfechos el 20 de enero de 2013.

Los motivos de casación aducidos por Enbridge son los siguientes:

1. Al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley de esta Jurisdicción , se imputa a la sentencia el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de dicho acto procesal,

al estar incurso, a juicio de la recurrente, en incongruencia omisiva, con cita de los artículos 33.1 y 67.1 de la Ley 29/1998, que imponen el principio procedimental de congruencia, e igualmente del artículo 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Se sostiene al efecto que "...en el Fundamento de Derecho Tercero del escrito de demanda presentado en la instancia se hizo valer la infracción de la doctrina de los actos propios al haber negado la Inspección la aplicación de la exención controvertida cuando, con ocasión del procedimiento de gestión de devolución de las retenciones correspondiente a los dividendos percibidos el 20 de enero de 2003, la propia Inspección de los Tributos había informado que se cumplían los requisitos para la aplicación de la exención...".

Posteriormente, se alega que "...la Audiencia Nacional finaliza su argumentación señalando en el Fundamento de Derecho Cuarto que: «Las anteriores consideraciones conllevan a estimar este motivo del recurso, centrado siempre en las retenciones de 20 de enero de 2013, sin que por tanto sea necesario atender a si estamos o no ante un acto propio de la Administración »...".

"...Insistimos, pues, que a pesar de que en el escrito de demanda se sostuvo que la existencia de un previo procedimiento de comprobación sobre el mismo objeto, sin que se hayan descubierto nuevos hechos y en el que, además, también participó la Inspección al solicitársele informe sobre el cumplimiento de los requisitos legales para la aplicación de la exención, impedía regularizar al contribuyente todos los dividendos percibidos y no sólo los de 20 de enero de 2013, no se comprende la razón por la que la Audiencia Nacional no valora dicha pretensión o alegación cuando ello determinaría la anulación íntegra de la regularización...".

"... La Sentencia, pues, no es que desestime la alegación, sino que no la valora, no da contestación a la misma. A este respecto, hemos dicho más arriba que la incongruencia omisiva no sólo tiene lugar cuando la pretensión no recibe respuesta, sino también cuando el órgano judicial omite toda consideración sobre una alegación fundamental planteada oportunamente por las partes...".

"...En el presente caso, no puede negarse que la alegación de anulación de toda la regularización en base a la aplicación de la auténtica pretensión anulatoria o, cuando menos, una alegación sustancial cuya apreciación no puede ser omitida por el Tribunal sin generar una auténtica denegación de justicia vulneradora del derecho a la tutela judicial efectiva...".

"...Y como acabamos de ver, el Tribunal a quo omite cualquier consideración a la alegada nulidad de la regularización por vulneración de la doctrina de los actos propios sin más razonamiento que el de que se estima el motivo, pero "centrado siempre en las retenciones de 20 de enero de 2013, sin que por tanto sea necesario atender a si estamos o no ante un acto propio de la Administración", lo que, desde luego, no puede entenderse como una respuesta razonada a nuestra alegación, sino como una mera o simple negativa a analizarla sin comprenderse las razones para que la Sala no la analice...".

"...No puede entenderse tampoco que haya una desestimación tácita de nuestras pretensiones porque la respuesta de la Sala no permite conocer o deducir los motivos del rechazo de la pretensión a la que nos venimos refiriendo. Y ello porque la Sala se limita a señalar que centra el motivo en las retenciones de 20 de enero de 2013 y, por lo tanto, no analiza la aplicación de la doctrina de los actos propios, pero sin que podamos intuir las razones por las que llega a esa conclusión cuando, como se ha visto, la demanda claramente argumentaba sobre su aplicación al caso al objeto de anular toda la regularización...".

2º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA, se atribuye a la sentencia la infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate y, en particular, el artículo art. 13.1.g) LIRNR (posterior art. 14.1.h) del Texto refundido de la LIRNR), afirmando que una correcta aplicación del mencionado precepto habría determinado que no estuviesen sujetos a tributación ni, por lo tanto, a retención, los dividendos distribuidos por la sociedad española Compañía Logística de Hidrocarburos, S.A. (CLH) en los años 2003, 2004 y 2005, sociedad en cuyo capital participaba Enbridge con un porcentaje del 25 por 100.

Por su parte, el Abogado del Estado, en la representación y defensa que por ley le es propia, aduce un solo motivo de casación -abandonando así dos de los que fueron anunciados en su día en el escrito de preparación-, al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA, por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de jurisprudencia aplicables para resolver el debate y, en particular, del artículo 13.1.g) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del IRNR, los artículos 131, 133 y 140 de la Ley 58/2003, General Tributaria, 104 de la Ley General Tributaria de 1963, y 9, 31 y 103 de la Constitución, así como la jurisprudencia relativa a los principios de confianza legítima y vinculación

a los propios actos, pudiéndose citar en este sentido las sentencias del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2011, recurso 5128/09 y de 30 de octubre de 2014, recursos 2568/13 y 2567/13 .

Sustenta el motivo la Administración en el hecho de que "...en el asunto debatido no se efectuó un procedimiento de gestión que fuera asimilable a una comprobación limitada. A lo sumo existió algo similar a una verificación de datos, pues se trataba prácticamente de una devolución automática...".

"...Las actuaciones, a lo sumo, se encontrarían actualmente encuadradas en el procedimiento de verificación de datos de la Ley 58/2003, que precisamente puede ser iniciado según el artículo 131.d)... ".

"Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas...".

"...Esto es lo que tuvo lugar en el presente caso, no una comprobación limitada. Pues se presentó declaración por unos los dividendos repartidos el 20 de enero de 2003 considerando independiente la retención practicada y ello terminó con una orden de devolución de las cantidades retenidas cursada el 2 de agosto de 2005. Lo que se hizo en este procedimiento fue requerir determinada documentación para subsanar posibles defectos advertidos en virtud de lo que establecen los artículos 35 y 104 de la Ley General Tributaria de 1963 . El órgano de gestión solicitó con motivo de la devolución pedida documentación referente a la misma y por eso la Dependencia Regional de la Inspección de Madrid el 13 de junio de 2005 emitió informe entendiendo " formalmente " cumplidos los requisitos del artículo 13 de la Ley 41 1998, y así se procedió a devolver el importe solicitado.

Pues bien, ello como bien dice el Tribunal Económico Administrativo Central, no impide que posteriormente se inicien actuaciones inspectoras que comprueben también las retenciones de 20 de enero de 2003, con motivo del pago de dividendos, ya que, incluso con relación al informe pedido, se trataba simplemente de entender formalmente cumplidos los requisitos necesarios, no materialmente, de manera no hubo comprobación alguna, ni total ni siquiera limitada, ni en vía de gestión ni en vía de inspección. La Administración no practicó liquidación alguna, sino que simplemente concedió una devolución automática, que no impide una posterior comprobación o inspección. La mera devolución sin liquidación no originó declaración de voluntad alguna, ni expresa ni tácita, especialmente teniendo en cuenta que tal devolución está regulada en el artículo 85 de la Ley 40/98 , que afirma que cabe practicar liquidación posterior.

En consecuencia -se afirma- no hay acto propio, ni se vulnera el principio de confianza legítima, ni el de buena fe para la relación entre la Administración y los administrados...".

Tercero.

El motivo primero articulado por la compañía recurrente Enbridge, en que se denuncia la existencia de un vicio o error in procedendo de la sentencia, no puede ser acogido. Según su parecer, la sentencia omite la resolución de una cuestión debidamente expuesta al formalizar la demanda, como lo sería la aplicación en el asunto de la doctrina de los actos propios.

Para abordar esta cuestión, es pertinente recordar que, como hemos declarado en diversas sentencias, entre las que cabe citar, ad exemplum , las de 19 de julio de 2013 (recurso de casación nº 2494 / 2010), y 31 de marzo de 2009 (casación 11170 / 2004), la incongruencia omisiva se produce "[...] cuando, por dejar imprejuzgada la pretensión oportunamente planteada, el órgano judicial no tutela los derechos e intereses legítimos sometidos a su jurisdicción provocando una denegación de justicia..." . En relación con ello, debe distinguirse entre las meras alegaciones o argumentaciones aportadas por las partes y las cuestiones que vertebran el debate y pretensiones que se formulan, pues mientras que para las primeras -meras alegaciones y argumentaciones- no es exigible una respuesta explícita y pormenorizada a cada una, las cuestiones (o motivos) y pretensiones sí exigen una contestación razonada y congruente, sin más excepción que los casos de desestimación tácita que se deduzcan de los razonamientos de la decisión.

La incongruencia omisiva requiere, por tanto, la comprobación de que existe un desajuste entre el fallo judicial y las cuestiones y pretensiones planteadas por las partes, siendo necesario ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar, primero, si la cuestión fue suscitada realmente en el momento procesal oportuno y, segundo, si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del derecho reconocido en el artículo 24.1 de la Constitución , o si, por el contrario, ese silencio puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias de la tutela judicial efectiva. Tales consideraciones deben completarse con las formuladas por el Tribunal Constitucional cuando señala que " ... la incongruencia omisiva es

un quebrantamiento de forma que sólo determina vulneración del art. 24.1 CE si provoca la indefensión de alguno de los justiciables" (STC 8/2004, de 9 de febrero); y que "[...] el deber de motivación de las resoluciones judiciales no autoriza a exigir un razonamiento jurídico exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión que se decide, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles hayan sido los criterios jurídicos fundamentadores de la decisión, es decir, la "ratio decidendi" que ha determinado aquélla" (STC 301/2000 de 13 de noviembre).

En el caso presente, la sentencia ha abordado materialmente el motivo suscitado en el fundamento tercero de la demanda, bajo el título de "improcedencia de la regularización al haber habido un procedimiento previo de comprobación que admitió el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención" (folios 15 y siguientes del citado escrito), precisamente acogiendo ese pedimento, si bien de forma parcial, en el fundamento cuarto.

No es cierto, en modo alguno, que la Sala de instancia haya evadido la respuesta a la cuestión planteada, puesto que analiza -si bien de forma que no le resulta satisfactoria o convincente a Enbridge- la previa existencia de un acto administrativo, al que se ha hecho referencia, de reconocimiento de que se cumplían los requisitos legales para la procedencia de la exención y el consiguiente reintegro de las retenciones ingresadas, análisis al que, además, anuda la sentencia el éxito parcial del recurso.

El desarrollo del motivo y la jurisprudencia de esta Sala copiosamente transcrita a lo largo de su argumentación, relativa a la aplicación material del principio jurídico general reclamado como aplicable, ponen de relieve que la discrepancia que se trasluce no se proyecta realmente frente a la sentencia como acto procesal, haciendo patente que adolece de incongruencia ex silentio , sino que por el contrario se pretende revelar la presencia de un error en la interpretación de ese principio y de su aplicación en el presente caso, cuestión que desborda ampliamente el cauce procesal de la letra c) del artículo 88.1 LJCA a cuyo amparo se deduce el motivo, pues lo que en verdad se manifiesta con su planteamiento es la discrepancia con la aplicación -o inaplicación- del principio general que prohíbe desentenderse de los actos propios, motivo sólo susceptible de ser canalizado a través de la letra d) del propio artículo 88.1 de la Ley jurisdiccional , pues entraña la censura de un error un iudicando de la sentencia.

No puede sostenerse en modo alguno que la sentencia haya dejado sin respuesta, por tanto, el alegato fundado en la existencia de un previo procedimiento de comprobación, cuando su resultado final entrañó, al menos en parte, el reconocimiento del derecho, cuyo valor y alcance será examinado al abordar el único motivo de casación aducido por la Administración del Estado.

El hecho de que la sentencia haya dado al acto final de tales actuaciones comprobadoras una eficacia meramente parcial o limitada en el tiempo o que señale expressis verbis, en la indicación final de su fundamento cuarto, arriba transcrito, la apostilla final "...sin que por tanto sea necesario atender a si estamos o no ante un acto propio de la Administración" , lejos de evidenciar la incongruencia omisiva que se denuncia, la excluye con toda claridad, pues el recto entendimiento de tal expresión, acertada o no, es el de que la estimación parcial que se otorga, en cuanto a los dividendos percibidos el 20 de enero de 2013, no necesita del refuerzo argumental de la aplicación de tal doctrina, lo que con ello ofrece una respuesta formal y expresa a lo pretendido por la parte demandante, inconciliable con el concepto mismo de la incongruencia omisiva y, desde luego, con toda idea de indefensión, la cual se menciona sin argumentar al respecto.

Cuarto.

El segundo motivo de casación de Enbridge reputa infringidos el art. 13.1.g) de la LIRNR (desde el 13 de marzo de 2004, el art. 14.1.h) del Texto refundido de la LIRNR , aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004).

Los requisitos exigidos por el mencionado precepto para eximir las rentas controvertidas de la retención y gravamen a que se refieren los artículos 11 y 12, contenidos en el reiterado artículo 13.1.g) de la Ley del IRNR , en relación con los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, son los siguientes:

- 1) Que ambas sociedades, matriz y filial estén sujetas y no exentas de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados Miembros de la Unión Europea.
- 2) Que la distribución de beneficios no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3) Que ambas sociedades revistan alguno de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros.

4) Que la participación directa del capital social de la filial española sea de, al menos, el 25 por 100. Dicha participación, señala el precepto, ha de mantenerse ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se mantenga durante el tiempo necesario para completar el año.

5) Asimismo, la sociedad matriz no puede residir en un territorio o país calificado como paraíso fiscal.

No hay debate acerca de la concurrencia al caso de tales exigencias normativas. No obstante, la norma sobre exención de retención en origen se exceptúa cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se ostente directa o indirectamente por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepción para la que se prevén a su vez salvedades, cuando concorra alguno de los supuestos siguientes:

a) Que la sociedad matriz realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad de la filial.

b) Que tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales.

c) Que se pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen especial.

Pues bien, el motivo debe rechazarse, ya que bajo la apariencia no disimulada de que se está planteando una cuestión de naturaleza jurídica, relativa a la interpretación de tales requisitos a que la ley condiciona la exención de las rentas percibidas por la sociedad matriz, lo que en realidad plantea la entidad recurrente es su discordancia con la valoración de la prueba efectuada por la sentencia de instancia, siendo así que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal Supremo: "...la formación de convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto de debate procesal está atribuida al órgano judicial que, con intermediación, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios, sin que en principio, salvo supuestos excepcionales, pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, puesto que la errónea valoración probatoria no aparece incluida como motivo de casación en el orden contencioso administrativo; y ello como consecuencia de la naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el Tribunal de instancia, sentencias entre otras de 9 de Julio y 8 de Octubre de 2008 ..." .

La cuestión suscitada, es decir, la relativa a la observancia de tales requisitos y, en particular, el de la efectiva gestión y dirección de la filial por parte de Enbridge, es de naturaleza fáctica o probatoria, en tanto surge de la apreciación, por parte del Tribunal sentenciador, de los elementos de juicio proporcionados por las partes en el curso del proceso. Ello significa, de una parte, que estamos en presencia de un dato de puro hecho debidamente contrastado en la sentencia, inaccesible por lo tanto a la casación, en que no cabe combatir o modificar los hechos establecidos en la instancia, máxime cuando en este primer motivo se denuncia una infracción normativa, la del artículo 13.1.g) LIRNR, aplicable al caso enjuiciado, no así la vulneración de las reglas que disciplinan la valoración o la carga de la prueba o de las normas procesales que evidenciasen que tal valoración ha sido irracional, ilógica o descabellada -lo que en modo alguno sería sostenible-, siendo así que el recurrente ni siquiera ha intentado formalmente su invocación como infringidas de tales normas procesales.

Aunque CLH y Enbridge son entidades residentes en España y Dinamarca, respectivamente, y están sujetas y no exentas a los Impuestos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en sus respectivos países de residencia, concurriendo los demás requisitos para que opere la exención, en este asunto entró en juego la cláusula antiabuso prevista en la LIRNR al constatarse que la matriz principal del grupo, Enbridge INC, residía en Canadá.

Por lo que respecta a la segunda de las salvedades que, disyuntivamente, permiten mantener la exención, que es negada por la Sala, como es la dirección y gestión de la filial española CLH por parte de su matriz, ahora recurrente, mediante la adecuada organización de medios materiales y personales, el Tribunal niega la suficiencia de la prueba practicada para concluir que las funciones de supervisión y gestión de Enbridge eran suficientes para

concluir que tuvieran por objeto la dirección y gestión de la filial, en los términos que establece la norma interpretada, desarrollando las funciones propias de tal actividad.

Este Tribunal Supremo, al resolver idéntica cuestión en las sentencias de 21 y 22 de marzo de 2012 (recursos de casación nº 5228/08 y 1260/09) ha declarado que la existencia de personal adscrito a la entidad no significa por ese solo dato que la matriz ejerza funciones de efectiva dirección y gestión.

Respecto a la tercera contraexcepción, la argumentación de la Sala también ha de considerarse adecuada, ya que no existe en las actuaciones una justificación de que la creación en Dinamarca de la matriz respondiese a razones económicas válidas y distintas del disfrute de la exención.

Por otra parte, no se aprecia vulneración en la sentencia de la Directiva 90/435/CEE, pues de un lado ya hemos señalado, en esas dos sentencias precedentes, que no considerábamos necesario el planteamiento de cuestión prejudicial, ya que entendíamos que la legislación española había traspuesto adecuadamente la Directiva, siendo así que corresponde a los tribunales internos determinar si concurren o no los requisitos establecidos para aplicar la exención.

Esta tarea de apreciación de si la sociedad matriz, perceptora de los dividendos, tiene por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales, es de recordar, discurre en el terreno de la apreciación de la prueba que la sentencia lleva a cabo, labor que resulta inaccesible a la fiscalización por vía casacional. Basta con la lectura de la parte del fundamento jurídico quinto de la sentencia, tras la extensa cita de la resolución del TEAC impugnada en la instancia, para verificar que la Sala de instancia abunda en razones, ancladas en la valoración de la prueba aportada y examinada en los autos, para descartar que ese dato de hecho -no sólo la participación más o menos intensa en la gestión y dirección de la empresa filial, sino que tal actividad alcance el nivel suficiente para considerarse que constituye el objeto de la sociedad matriz, tal como expresamente indica el precepto- no se ha cumplido y, por lo tanto, no cabe reconocer la exención más allá del acotado ámbito temporal a que se refiere la estimación parcial del recurso.

El recurso de casación -hemos dicho de forma constante y reiterada- tiene como finalidad la de corregir los errores en que se haya podido incurrir en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, y encuentra uno de sus límites tradicionales, por lo que hace al caso, en la imposibilidad de someter a revisión la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia. Baste con señalar que cualquier alegación referida a una desacertada apreciación de la prueba debe tomar como presupuesto elemental que los medios probatorios aportados al proceso, su valoración, y la convicción resultante sobre los datos fácticos relevantes para decidir el proceso corresponden a la soberanía de la Sala juzgadora, que no puede ser suplantada, o sustituida, en tal actividad, por esta Sala de casación, pues el defecto en la valoración de la prueba no está recogido entre los motivos legales de casación en el orden contencioso-administrativo.

Así pues, al no estar incluido el error en la valoración de la prueba entre los motivos que se relacionan en el artículo 88.1 de la Ley de esta Jurisdicción , una reiteradísima doctrina de este Tribunal Supremo tiene declarado que el recurso de casación no puede fundarse en el error en que hubiese podido incurrir el Tribunal de instancia al valorar la prueba, salvo que concurren en el proceso circunstancias excepcionales, como que se haya alegado por el recurrente que se incurrió en infracción de las normas o jurisprudencia reguladoras del valor tasado de determinadas pruebas, en los contados casos en que la apreciación de la prueba no es libre, sino tasada; o en aquéllos casos extremos en que el recurrente argumente que la apreciación de la prueba efectuada por la Sala de instancia fue de todo punto irracional, ilógica o arbitraria -lo que es distinto de la discrepancia con la valoración llevada a cabo- (en sentido análogo, autos de 27 de octubre de 2011, recaído en el recurso de casación nº 2982/2011 y de 17 de noviembre de 2011 -recurso de casación nº 2742/2011- entre otros).

A este respecto, conviene insistir en que no bastaría con la mera alegación de la concurrencia de alguno de los supuestos antes mencionados para que la discusión sobre la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia resultase admisible en casación, sino que obviamente es preciso que a dicha alegación se acompañe una argumentación razonada que le sirva de sustento.

Antes al contrario, los alegatos de la demanda lo que hacen patente es la discrepancia con la prueba apreciada por la Sala sentenciadora, en tanto llega a una conclusión acerca de la efectiva dirección y gestión empresarial por parte de Enbridge sobre su filial española CLH, en los años a que se extiende la regularización, que aquélla no comparte por ser contraria, obviamente, a sus intereses, en tanto desembocó en una liquidación tributaria determinante del gravamen de los dividendos en cuestión, acto respaldado por la Audiencia Nacional en la sentencia que examinamos ahora.

Por lo demás, la admisión en la sentencia de la exención de las retenciones por los dividendos obtenidos el 20 de enero de 2003 se ha basado, aunque formalmente se haya excluido, en la doctrina de los actos propios, si bien otros principios y consideraciones entrarían en juego como argumentos de refuerzo, como los principios de buena fe o confianza legítima, la cosa juzgada administrativa o, como señala la sentencia, por referencia a nuestra doctrina jurisprudencial, el principio de íntegra regularización de la situación tributaria.

Sea como fuera, no es dable extender el ámbito material o temporal de ese reconocimiento formal, por parte de la Administración tributaria, de ese acto propio, en suma -en tanto que es una declaración de voluntad, favorable al interesado, emitida como acto final en el seno de una comprobación, con previo informe de la Inspección- a periodos distintos a los comprendidos en ese acto.

Quinto.

Las últimas consideraciones enlazan con el motivo de casación único ejercitado por la Administración del Estado que, con fundamento en un grupo numeroso de preceptos, de varios de los cuales se prescinde en su desarrollo argumental, se discrepa de la apreciación de la Sala de instancia que lleva a estimar en parte el recurso judicial, por entender que el criterio sentado en la sentencia contraviene jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre los principios de confianza legítima y vinculación a los propios actos.

Debe aclararse que la sentencia, en contra de lo que sustenta la entidad recurrente en su primer motivo casacional -y en contra de los propios términos empleados en aquélla, que parecen descartar su concurrencia- ha fundado de hecho la exención parcial de las rentas obtenidas y la consecuente estimación en parte del recurso jurisdiccional en la doctrina de los propios actos, en la medida en que a través de un acto formal y expreso de voluntad -que podía haber sido de signo distinto o contrario a como fue-, la Administración declara que, en lo concerniente a un periodo a que se refería la comprobación, la entidad tenía derecho a la devolución debido a la concurrencia en ella de los requisitos legales para la exención, los que se enuncian en el artículo 13.1.g) de la LIRNR.

Sea como fuere, la tesis que luce en el motivo esgrimido por la Administración parece asociar el concepto de acto propio, cuyo desconocimiento o apartamiento injustificado por la Administración incurriría en la infracción del principio general del Derecho condensado en el aforismo latino *venire contra factum proprium non valet*, con la exteriorización de las declaraciones o decisiones en determinados actos administrativos como culminación de ciertos procedimientos de comprobación reglados o típicos, con exclusión de otros. La confusión ha sido alimentada, desde luego, porque la sentencia menciona, como ejemplos jurisprudenciales en que sustentar la procedencia del derecho reclamado -en lo atinente, tan sólo, a los dividendos obtenidos el 20 de enero de 2003, únicos sobre los que se produjo una comprobación y que, además, se incluyeron en la liquidación posterior finalmente recurrida- las plasmadas en sentencias en que se enjuiciaron, por lo general, actos derivados de otros con que finalizaron procedimientos de comprobación limitada (artículos 136 y siguientes de la Ley General Tributaria vigente, cuyos efectos se encuentran en el artículo 140).

De tal afirmación de la sentencia, aunque errónea, no cabe extraer la conclusión contraria en que se sustenta el motivo casacional para considerar que, puesto que en el caso examinado no se siguió un procedimiento de comprobación limitada ni tuvo oportunidad de ser aplicado el artículo 140 LGT -ni, por ende, la imposibilidad de ulteriores regularizaciones que dicho precepto establece- no cabía declarar la procedencia de la exención en los términos acordados.

Tal tesis no puede prosperar, puesto que el acto de la Administración que determinó la devolución de las cantidades retenidas a Enbridge, dando respuesta a la solicitud de ésta formulada el 27 de noviembre de 2003 (documentos 1 a 5 de los acompañados a la demanda de instancia, no objeto de controversia), no se limitó a dar curso a una devolución automática, como razona el Abogado del Estado en defensa de su postura, sino que fue el resultado de una comprobación efectuada con examen de los requisitos concurrentes para determinar si había o no derecho a la exención. Tal actividad comprendió un requerimiento de información al recurrente y un informe recabado a la Inspección, contestado favorablemente (documentos 2 a 5 de la demanda). Éste se emitió el 13 de junio de 2005 con la afirmación, estrictamente inmotivada, de que "...se entienden formalmente cumplidos los requisitos del artículo 13.1.g) de la Ley 41/1998 y puede procederse a las devoluciones solicitadas...", lo que dio lugar a la devolución ulterior. Los términos de la solicitud de informe y los de éste mismo permiten aseverar que las actuaciones no eran de devolución automática del exceso de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados (art. 186 LIRNR), sino algo más, la determinación del cumplimiento de los requisitos del artículo 13.1.g),

a los fines de proveer a la devolución, de suerte que la decisión final podía ser estimatoria o no, según la apreciación sobre tal concurrencia.

Por lo tanto, ni estamos en presencia de una mera devolución automática, ni el procedimiento innominado dirigido a la determinación de los requisitos de la exención guarda semejanza alguna con el de verificación de datos, dado su objeto (artículos 131 y siguientes LGT), tal como se postula.

En todo caso, no pueden obstar a la existencia de una declaración de voluntad de la Administración, conscientemente expresada, ni la falta de motivación del informe de la Inspección -cuyas razones para considerar procedente la exención no nos son dadas a conocer- ni tampoco la aparente salvedad de que los requisitos se entienden formalmente cumplidos , en expresión del informe, pues no es fácil alcanzar a comprender qué significaría, a falta de toda explicación, en qué podría consistir el cumplimiento formal -en sentido de no sustantivo- del requisito de que la sociedad matriz tuviera por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial. A falta de concreción, no podemos adivinar en qué consiste el cumplimiento formal de los requisitos y en qué medida ese adverbio abriría la posibilidad de ulteriores comprobaciones sobre el mismo objeto.

Sexto.

Debe declararse, por lo tanto, no haber lugar al recurso de casación, por lo que, conforme al artículo 139.2 LJCA , procede la imposición de las costas a ambos recurrentes. Ahora bien, como autoriza el apartado 3 del artículo 139, debe limitarse su cuantía, para cada uno, a la suma de 8.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación nº 2963/2015 , interpuesto por la Procuradora Doña María José Bueno Ramírez, en nombre y representación de la sociedad mercantil ENBRIDGE CAPITAL APS , así como por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada el 3 de junio de 2015 por la Sección Segunda de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 264/2012 , con imposición a ambos recurrentes de las costas procesales devengadas, aunque limitada su cuantía máxima en la cifra de 8.000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

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