

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067302

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 45/2017, de 1 de diciembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 599/2013

SUMARIO:

Pagos a cuenta. Retenciones sobre rendimientos del capital mobiliarios. Obligaciones formales. IS. Deducción por retenciones. Se plantea la deducibilidad de las retenciones correspondientes dividendos de acciones españolas organizadas en una cadena de custodias sucesivas, depositario último, entidad residente en España, recibe la orden de la entidad extranjera que a través de cuentas globales o cuentas ómnibus canaliza las inversiones de los clientes inversores últimos de las acciones. Esa depositaria aportó determinada documentación que la Administración considera insuficiente (órdenes de compra y venta de las acciones, listados y certificados del pago de dividendos emitidos por la depositaria pionera y la subdepositaria última). Es posible que las cuentas de valores abiertas en Iberclear lo hayan sido por entidad depositaria extranjera que no esté adherida a Iberclear, que operará a través de cuentas globales u ómnibus en una entidad adherida. Para la Administración las entidades emisoras de los dividendos deberían haber expedido certificados de retenciones a la entidad titular de la inversión y esta debe probar que le fueron practicadas las retenciones. Sin embargo, el tribunal no está conforme con esa exigencia: lo que se obliga es a expedir el certificado de retención y no la entidad retenida a aportar dicho certificado. La entidad retenida puede acreditar la retención por otros medios. Siendo válidas las cuentas globales y habiendo acreditado la compraventa de acciones y las cadenas sucesivas de custodia y que no han procesado reclamaciones de devoluciones de impuestos, cabe concluir que la entidad recibió los dividendos netos correspondientes a las acciones.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 140.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 66.

RD 116/1992 (Representación de valores en anotaciones en cuenta), art. 31.

RD 217/2008 (Régimen jurídico de las empresas de servicios de inversión), arts. 40 y 42.

PONENTE:*Don Fernando Román García.*

Magistrados:

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000599 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05410/2013

Demandante: ABN AMRO SECURITIES (SPAIN) S.L.

Procurador: MILAGROS DURET ARGÜELLO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D.ª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D.ª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a uno de diciembre de dos mil dieciséis.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo n.º 599/2013 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido la Procuradora D.ª Milagros Duret Argüello, en nombre y representación de ABN AMRO SECURITIES (SPAIN) S.L., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 29 de noviembre de 2013 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda..

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 2 de abril de 2014, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró

aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 10 de abril de 2014 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

Habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, las partes, por su orden, concretaron sus posiciones en sendos escritos de Conclusiones, quedando los autos pendientes para votación y fallo .

Quinto.

Mediante providencia de esta Sala de fecha 18 de octubre de 2016 se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 20 de octubre de 2016, finalizando la deliberación del mismo el día 17 de noviembre de 2016, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

Objeto del recurso.

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 25 de julio de 2013, en virtud del cual se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por ABN AMRO SECURITIES (SPAIN) S.L. contra el acuerdo de liquidación de fecha 13 de julio de 2011, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009.

El citado acuerdo motivó la desestimación con base en los siguientes argumentos, que se exponen de forma resumida:

1) Comienza el TEAC señalando que la controversia versa exclusivamente sobre la suficiencia de la acreditación documental aportada para que se reconozca el derecho de la recurrente a consignar en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 las retenciones correspondientes a dividendos satisfechos por acciones de sociedades españolas de que es titular y cuyo depositario último es Santander Investment S.A., por importe de 3.764.487,56 €.

Y, a continuación, afirma expresamente que ni la oficina gestora ni el propio TEAC cuestionan la legitimidad de la operativa a través de cuentas globales, ni la libertad de que goza el obligado tributario en su elección de este sistema para canalizar sus inversiones.

2) Añade que un declarante por el Impuesto sobre Sociedades debe estar en condiciones de acreditar de forma suficiente, a requerimiento de la Administración tributaria, cuantos datos incorpore a la autoliquidación presentada por dicho concepto, entre los que se encuentran las retenciones que le han sido practicadas sobre rentas sujetas a retención, en aplicación del artículo 105 de la Ley 58/2003 .

3) Sostiene también que el sujeto obligado a retener está obligado a expedir certificación acreditativa de la retención practicada, conforme a lo previsto en el artículo 140 del TRLIS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 y en el artículo 66 del RD 1777/2004 , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

4) Y, con respecto a la alegación del obligado tributario de que, a resultas de la operativa empleada, los títulos de las sociedades españolas pagadoras de dividendos figuran en IBERCLEAR a nombre de las firmas de servicios de inversión y las entidades financieras autorizadas para actuar como depositarias, y que estas Entidades

adheridas no están legalmente obligadas a llevar el registro de los titulares últimos de las acciones de sus clientes, señala el TEAC:

" Esta circunstancia no afecta en modo alguno a la obligación de estos clientes últimos de obtener de las entidades pagadoras los certificados de retenciones previstos por la normativa fiscal, si es que se trata de entidades residentes en territorio español y pretenden hacer valer ante la Hacienda Pública española sus derechos sobre dichas retenciones ".

5) También afirma el TEAC que, en el caso analizado, el obligado tributario invoca la operativa que utiliza para canalizar sus inversiones para no aportar documentación alguna expedida por las entidades que satisfacen los dividendos, ni a su nombre ni al de las entidades intermediarias, en las que se proporcione información de detalle sobre las retenciones practicadas y su imputación, aportando en su lugar una serie de documentos en virtud de los cuales pretende acreditar la titularidad de dichas acciones que, tal y como señala la oficina gestora, no permiten acreditar la titularidad de las acciones en el momento del cobro de los dividendos.

6) Por último, rechaza el TEAC la suficiencia de la documentación complementaria aportada por la entidad, señalando al efecto:

"En esta vía, el obligado tributario aporta documentación adicional, consistente según manifiesta, en certificados que acreditan que la sociedad, era la efectiva titular de las acciones que repartieron dividendos durante el ejercicio 2009. Examinada la misma, este Tribunal Central ha podido constatar que se trata de una serie de órdenes de compra y venta de acciones ejecutadas en dicho ejercicio a través de distintos intermediarios financieros a nombre de Fortis Bank Nederland NV. Asimismo se aporta una carta de AACB fechada el 4 de marzo de 2013 en que se dice adjuntar un listado con las operaciones realizadas "vía ABN AMRO CLEARING NV en nombre de Iberian Arbitrage SA" en la cuenta 9510. Dicho listado no coincide, ni en importes ni en fechas, con las órdenes de compra venta del año 2009 antes descrito. En consecuencia, este Tribunal considera que de la documentación aportada, tanto en el marco del procedimiento de comprobación limitada como en esta instancia, no se desprende la titularidad de las acciones controvertidas por parte del obligado tributario en la fecha de reconocimiento de los dividendos. Tampoco queda acreditado documentalmente el cobro de los mismos. A este respecto debe destacarse que la entidad depositaría en España de los títulos, SANTANDER INVESTMENT SA, se limita a certificar que en los años 2007, 2008 y 2009 abonó en cuentas de efectivo a nombre de AAGC una serie de importes por dividendos netos pagados por sociedades españolas, que no se relacionan ni identifican, y respecto de las cuales únicamente se indica que están depositadas en cuentas de valores a nombre de AAGCS.

En cuanto al resto de documentación aportada, consiste en listados de elaboración interna y una certificación expedida a nombre de AACB firmada por Anselmo como Relationship Manager junto con otra rúbrica sin identificar, respecto de los cuales no se aporta poder ni documento de representación alguno para actuar en nombre de la entidad financiera. En dicho certificado se dice que el obligado tributario era uno de los clientes titular de acciones en distintas sociedades españolas (sin detallar ni identificar), depositadas en una cuenta de valores abierta por AACB en AAGC, y que a su vez estaban depositadas en el Banco Santander. Asimismo se afirma que en una serie de certificaciones de retenciones que se dicen adjuntar como Anexo (sin detallar ni numerar ni identificar), se especifican dividendos abonados al obligado tributario, y que el día anterior al de reconocimiento del dividendo éste era titular de las acciones españolas (sin detallar ni identificar) que abonaron los dividendos. A dicha carta se adjuntan una serie de certificados expedidos por ABGC (por los mismos firmantes, cuya representación o capacidad de actuar en nombre de la entidad no se acredita), relativos a pago de dividendos por diferentes entidades españolas.

En relación con estos certificados anexos y su relación con el obligado tributario, obra en el expediente una carta denominada "Confirmation" de fecha 9 de marzo de 2011 de AACB suscrita nuevamente por Anselmo y Herminio como "Managing Director Continental Europe" (cuya condición y poder de representación tampoco es acreditada documentalmente) en que dice adjuntar certificados referentes a dividendos que se abonan en la cuenta de Iberian Arbitrage netos de retención, y en la que la cifra de certificados anexos es rectificadas manualmente sin que sea legible el número y sin que se identifiquen o relacionen en modo alguno los mismos, ni en cuanto a las sociedades que abonaron los dividendos ni en cuanto al importe de los mismos".

7) Finaliza el TEAC sus razonamientos señalando: " A la vista de la documentación aportada este Tribunal Central considera que el obligado tributario no ha acreditado la práctica de retenciones a su nombre a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, por importe de 3.752.519 €, consignado en su declaración por dicho

concepto y ejercicio, tras ser requerido para ello por la oficina gestora en el marco del procedimiento de comprobación abreviada identificado en la presente resolución" .

Segundo.

Delimitación de la cuestión controvertida: antecedentes relevantes.

A efectos de la adecuada delimitación del objeto del recurso conviene precisar, de entrada, que la única cuestión controvertida se centra en determinar si la documentación aportada por el obligado tributario constituye prueba suficiente de su derecho a consignar en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 las retenciones correspondientes a dividendos satisfechos por acciones de sociedades españolas de las que es titular, y cuyo depositario último es Santander Investment S.A., por importe de 3.764.487,56 €.

A tal fin, deben tenerse en cuenta los siguientes antecedentes, indicados en la resolución impugnada:

1) En fecha 24 de febrero de 2011 se notifica al obligado tributario inicio de procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada a fin de comprobar los defectos formales advertidos en los datos identificativos de las páginas 2, 9 y 20 de su declaración por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2009, en relación con administradores, identificación de representantes, participaciones directas, operaciones vinculadas y operaciones en paraísos fiscales. Asimismo, el procedimiento pretende contrastar los datos declarados en concepto de retenciones, ingresos a cuenta, pagos a cuenta y participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva con los datos y antecedentes que obran en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones informativas efectuadas por terceros. En la referida comunicación se requiere al obligado para que aporte una determinada documentación en orden a realizar las comprobaciones indicadas.

En cumplimiento de dicho requerimiento, ABN AMRO SECURITIES (SPAIN) SL aporta una serie de extractos, uno por cada sociedad española que distribuye dividendos, en el que ABN AMRO CLEARING NV certifica ser la entidad depositaria de una serie de títulos propiedad de ABN AMRO SECURITIES SPAIN SL y comunica la percepción por ésta de una serie de dividendos minorando los mismos al tipo del 18% sin ser ABN AMRO CLEARING NV la entidad retenedora.

A la vista de dicha documentación, el día 31 de mayo de 2011 la oficina gestora emite propuesta de liquidación en la que se determina que el obligado tributario ha declarado incorrectamente las retenciones e ingresos a cuenta soportados y los pagos a cuenta efectuados por la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva establecidos en el artículo 46 del Texto Refundido de la LIS , por lo que se procede a modificar la cuota por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 declarada, que ascendió a 57.082,95 € a ingresar, aumentándola en 3.752.519,00 €. En la misma se hace constar la aportación de los certificados expedidos por ABN AMRO CLEARING NV y que el obligado tributario dice aportar un documento en el que ABN AMRO CLEARING NV certifica que los dividendos objeto de retención estaban depositados en dicha entidad con anterioridad al acuerdo del reparto de los dividendos por las entidades españolas, pero que el mismo no consta entre la documentación aportada. Por todo ello, se considera que los documentos aportados no cumplen los requisitos mínimos para ser considerados certificados de retenciones ya que no se identifica correctamente a la entidad perceptora de los dividendos, tampoco se identifica correctamente a las entidades pagadoras de los dividendos, no ha quedado acreditada la titularidad de las acciones en el momento del cobro de los dividendos y no se ha acreditado documentalmente el cobro de los mismos. La propuesta de liquidación es notificada al obligado tributario el día 15 de junio de 2011.

2) Frente a dicha propuesta ABN AMRO SECURITIES (SPAIN) SL presenta escrito de alegaciones en el que expone la estructura de custodia de las acciones en sociedades cotizadas españolas propiedad de la sociedad en los siguientes términos:

- La sociedad es cliente y titular de una cuenta de valores en ABN AMRO CLEARING NV (en adelante AACB). A su vez, esta como entidad de liquidación y compensación tiene depositadas las acciones en una cuenta ómnibus de ABN AMRO GLOBAL CUSTODY SERVICES NV (en adelante AAGCS). Para las acciones en sociedades cotizadas españolas, AAGCS ha nombrado como entidad subdepositaria a SANTANDER INVESTMENT SA.

- La secuencia de pagos en la distribución de un dividendo es la siguiente:

* El emisor de las acciones distribuye un dividendo, ingresando la retención en la AEAT.

* SANTANDER INVESTMENT como entidad subdepositaria, recibe el pago del dividendo neto de retención, y emite un certificado confirmando la recepción del dividendo a favor de AAGCS.

* AACB como titular de una cuenta en AAGCS distribuye dicho dividendo neto de retención entre sus clientes, entre los que se encuentra el obligado tributario, emitiendo un certificado estándar confirmando la recepción de dicho dividendo, en el que se detalla el importe de la retención practicada por el emisor.

En defensa de su pretensión de que sea anulada la propuesta de liquidación provisional, adjunta la siguiente documentación, que manifiesta es la única que ha recibido la sociedad en acreditación del cobro del correspondiente dividendo:

- Certificado emitido por SANTANDER INVESTMENT en que se confirma que AAGCS era titular de dos cuentas de efectivo en las que se abonaban dividendos netos de retención fiscal pagados por acciones españolas. Que como entidad depositaria no puede verificar si el emisor o la entidad agente de pagos han efectuado el ingreso de las correspondientes retenciones de la AEAT. Y que emitía una confirmación a favor de AAGCS cada vez que se abonaba un dividendo en las mencionadas cuentas.

- Certificado emitido por AACB acreditando que el obligado tributario era titular de una cuenta de valores en la que el día anterior a la fecha exdividendo determinada por las sociedades españolas que repartieron los mismos, era titular de las acciones españolas respecto de las cuales se abonaron los dividendos mencionados. Y que en dicha fecha las acciones titularidad de la sociedad se encontraban depositadas en la cuenta de valores abierta a nombre de AACB en la entidad financiera holandesa AAGCS junto con otras acciones españolas titularidad de otros clientes de AACB.

A la vista de lo anterior, la oficina gestora emite el día 13 de julio de 2011 liquidación provisional confirmando la propuesta de fecha 31 de mayo de 2011, por considerar que el certificado aportado emitido por Banco Santander, entidad depositaria de las acciones en España, no acredita que las retenciones hayan sido practicadas ni acredita el cobro de dividendos por la entidad ABN AMRO SECURITIES (SPAIN) SL. Haciendo constar además que el certificado no especifica las acciones españolas depositadas en las cuentas en efectivo ni el importe de los dividendos abonados en las mismas. En consecuencia, se considera que la documentación aportada no cumple los requisitos mínimos para ser considerados certificados de retenciones por no identificar correctamente la entidad perceptora de los dividendos ni identificar correctamente a las entidades pagadoras de los mismos. También se pone de manifiesto que la titularidad de las acciones por parte de ABN AMRO SECURITIES (SPAIN) SL no ha quedado acreditada en el expediente. La liquidación es notificada el día 14 de julio de 2011.

3) Frente a dicho acuerdo de liquidación se interpuso por la actora reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue desestimada mediante la resolución ahora impugnada, al considerar el TEAC que la recurrente no ha acreditado la práctica de retenciones a su nombre a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, por importe de 3.752.519,00€, consignado en su declaración por dicho concepto y ejercicio.

Tercero.

Pretensiones de la parte actora.

La parte actora se opone en su demanda a la resolución impugnada, señalando, en síntesis, lo siguiente:

1. La recurrente ABN AMRO SECURITIES (SPAIN), S.L., anteriormente denominada IBERIAN ARBITRAGE, S.L. (denominación con la que operaba en el ejercicio 2009), es una compañía que opera en el sector financiero y de seguros.

En el marco de la referida actividad, que comúnmente se conoce como trading, la compañía realizó inversiones financieras en el mercado de valores español que se encuentran representadas por medio de anotaciones en cuenta y, como consecuencia de dichas inversiones, recibió dividendos en el ejercicio 2009, que fueron sometidas a retención.

2. El régimen legal de la compensación y liquidación de valores a través de las entidades depositarias de valores que actúan en dicho sistema está contemplado en el artículo 31 del Real Decreto 116/1992, de 14 de febrero, sobre representación de valores por medio de anotaciones en cuenta y compensación y liquidación de operaciones bursátiles.

El citado precepto establece un sistema de registro de valores estructurado en dos niveles:

- El primero, un registro central gestionado por IBERCLEAR, donde se reflejan los saldos de los que sean titulares las firmas de servicios de inversión y las entidades financieras que estén autorizadas para actuar como depositarias en España (denominadas "Entidades adheridas").

- El segundo, un registro detallado, a cargo de las entidades adheridas a IBERCLEAR, que refleja el saldo global de los valores en sociedades cotizadas que cada Entidad adherida tenga registrados en sus cuentas a nombre de terceros.

Con base en ello y, con carácter general, la tenencia de valores en una sociedad cotizada requiere que los accionistas sean titulares de una cuenta de valores en una Entidad adherida a IBERCLEAR (una entidad de servicios de inversión o una entidad financiera). A su vez, dicha Entidad adherida tendrá registrados a los accionistas en el saldo global de los valores que tenga registrados en sus cuentas a nombre de terceros (segundo nivel de registro); es decir, en este registro, el titular de la cuenta de valores aparecerá como accionista de la sociedad cotizada en cuestión.

3. Sin perjuicio de lo anterior, cabe la posibilidad de que la cuenta de valores haya sido abierta por el inversor en una entidad depositaria extranjera que no sea una Entidad adherida a IBERCLEAR.

En tal caso, dado que dicha entidad extranjera no puede actuar como depositaria de acciones emitidas por entidades cotizadas españolas, operará a través de una cuenta de valores, habitualmente en la forma de "cuenta global" o "cuenta ómnibus", en una Entidad adherida a IBERCLEAR.

Las cuentas globales se definen como cuentas de valores abiertas por una entidad financiera en otra entidad financiera, a nombre de la primera, en la que se registran o depositan valores pertenecientes a sus clientes, con los que tiene una relación de custodia, sin identificar en tal cuenta a cada uno de los clientes, propietarios últimos de los valores. La propia mecánica de los mercados de valores da lugar a que en la cuenta de valores abierta en la Entidad adherida a IBERCLEAR aparezca como titular la entidad depositaria, y no directamente sus clientes.

El origen de las cuentas globales se encuentra en los usos de los mercados internacionales donde se ha construido el concepto de cuenta ómnibus en oposición con el concepto de cuenta segregada (los valores se registran de forma separada, clara e individualizada a nombre de cada titular, que queda identificado de manera individual como propietario de valores, sin compartir derecho alguno con terceros), precisándose que la cuenta ómnibus es aquella cuenta, con carácter único, en la que se abonan valores pertenecientes a distintos propietarios, pero bajo la titularidad aparente de un intermediario financiero que representa a todos.

4. La cuenta ómnibus se contempla como un elemento permitido en las actuales Normas de Conducta de la CNMV, al señalar el artículo 42.2 del Real Decreto 217/2008 sobre el régimen jurídico de las empresas de servicios de inversión y de las demás entidades que prestan servicios de inversión, por el que se modifica parcialmente el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, que " los instrumentos financieros de los clientes " podrán estar depositados " en una cuenta global ".

5. Cabe la posibilidad de que el inversor actúe a través de varios depositarios, que intervienen como intermediarios, al disponer el artículo 40 del RD 217/2008 que " las entidades que prestan servicios de inversión podrán depositar los instrumentos financieros de sus clientes en una cuenta o cuentas abiertas en terceros ".

Por tanto, con base en los artículos 40 y 42.2 del RD 217/2008 no hay obstáculo para que las acciones de un inversor estén organizadas en una cadena de custodias sucesivas en cuentas globales.

6. Partiendo de las anteriores consideraciones, la recurrente afirma que los hechos probados por su parte son los siguientes:

a) La entidad IBERIAN ARBITRAGE es titular de la cuenta de valores de detalle (9510) en la entidad AACB (ABN AMRO CLEARING BANK).

En la referida cuenta de valores aparecen anotadas a favor de IBERIAN ARBITRAGE acciones de sociedades cotizadas españolas de las que es titular.

Durante el ejercicio 2009 realizó operaciones de compra de acciones cotizadas españolas mediante la cuenta (9510) a través de distintos brokers.

b) Por otro lado, AACB como entidad de liquidación y compensación, tiene depositadas las acciones en una cuenta ómnibus de la entidad financiera holandesa AAGCS (ABN AMRO GLOBAL CUSTODY SERVICES).

c) A su vez, AAGCS, que no tiene la condición de Entidad adherida a IBERCLEAR, con el objeto de gestionar las inversiones de sus clientes en acciones de sociedades cotizadas españolas, es titular de una cuenta global en una Entidad adherida a IBERCLEAR, Santander Investment.

d) De hecho, el 16 de enero de 2001, se firmó contrato de sub-custodia entre AAGCS, AACB y el Santander Investment, como consecuencia del cual, durante el ejercicio 2009, AAGCS era titular de dos cuentas de efectivo (números NUM000 y NUM001) a las que se encontraban vinculadas las cuentas de valores NUM002 AAGCS y NUM003 AAGCS NV re AACB NV. En las mismas se ingresaron dividendos netos de retención procedentes de acciones cotizadas españolas.

e) Santander Investment no ha procesado solicitudes de devolución de impuestos en relación con los dividendos abonados en la cuenta de efectivo de AAGCS netos de impuestos.

f) Por otro lado, AACB ha emitido certificados en los que se acredita que en la cuenta (9510) se ingresaron dividendos netos de retención.

7. Afirma también la actora que, acreditados por los hechos normalmente constitutivos de su derecho, es a la Administración a quien correspondía desplegar la actividad probatoria a fin de destruir los hechos fijados por aquélla, habiéndose limitado la Administración a rechazar las pruebas aportadas por la recurrente, pero sin que en ningún momento haya acreditado que otro contribuyente se haya deducido las controvertidas retenciones, hecho que estaba a su alcance verificar.

8. Como conclusión de lo expuesto señala la actora que, habiendo acreditado (1) la cadena de depósito de las acciones, (2) que la sociedad era propietaria de las acciones en la fecha ex dividendo, (3) que efectivamente percibió dividendos netos de retención y, (4) no habiendo acreditado la Administración que otro contribuyente se haya deducido las referidas retenciones, no puede llegarse a una conclusión diferente de la de considerar probado que IBERIAN ARBITRAGE soportó retenciones de fuente española en el cobro de los dividendos y que, por tanto, éstas fueron correctamente deducidas en la cuota íntegra del IS correspondiente al ejercicio 2009.

Por todo ello, finaliza la demanda solicitando se dicte sentencia estimando el recurso y anulando la resolución impugnada y los actos de los que trae causa.

Cuarto.

Pretensiones de la parte demandada.

En su escrito de contestación a la demanda, el Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la actora en términos sustancialmente coincidentes con los expresados por el TEAC en su resolución y solicita la desestimación del recurso con imposición de costas a la parte actora.

Quinto.

Sobre la prueba de las retenciones practicadas.

1. El TEAC considera insuficiente la prueba aportada por la recurrente en orden a acreditar las retenciones practicadas y, en síntesis, razona en su resolución que las entidades emisoras de los dividendos deberían haber expedido a la recurrente el certificado de retenciones correspondiente, siendo obligación de ésta su aportación, obligación que enlaza con la previsión del artículo 105 LGT , en virtud de la cual quien haga valer su derecho debe probar los hechos constitutivos del mismo.

Evidentemente, nada cabe oponer a esta última afirmación, esto es, la entidad debe probar que al abonársele los dividendos correspondientes, le fueron practicadas las retenciones. Ahora bien, no podemos aceptar el planteamiento de la Administración en cuanto señala que es obligación de la entidad a la que se ha efectuado la retención la entrega del certificado de retenciones y ello por un doble motivo:

En primer lugar, porque lo que establece la ley es la obligación del retenedor de expedir el certificado de retención y no la obligación de la entidad retenida de aportar dicho certificado.

Y, en segundo término, porque aunque lo normal -en el sentido de frecuente o habitual- sea que la entidad retenedora expida dicho certificado de retenciones a la entidad retenida y ésta lo aporte a la Administración, nada impide que, de no ser ello posible (sea por la falta de expedición de aquél o por cualquier otra causa) la entidad retenida pueda acreditar la práctica de la retención por otros medios de prueba válidos, tal como ha establecido el Tribunal Supremo reiteradamente (pudiéndose citar en este sentido las SSTS de 9 de junio de 2011, RC 4831/2006

; 7 de abril de 2011, RC 1775/2006 ; 30 de marzo de 2011, RC 2588/2006 ; 18 de marzo de 2011, RC 5488/2006 ; 17 de marzo de 2011, RC 1966/2006 ; 10 de marzo de 2011, RC 3028/2006 ; y 4 de marzo de 2011, RC 3026/2011), dado que en ningún caso la norma hace depender la realidad de la retención de la existencia de un certificado de retención y que lo relevante es acreditar por cualquier medio válido la certeza de las retenciones, con el fin de imposibilitar conductas fraudulentas en perjuicio de Hacienda.

2. Sentado lo anterior, la cuestión se contrae a determinar si en este concreto supuesto, en el que no se han aportado certificados de retenciones expedidos por las entidades retenedoras, la recurrente ha probado o no de forma suficiente la realidad de la retención.

A tal fin, debemos tener presente que nos encontramos ante un supuesto distinto al de la mecánica ordinaria -a la que antes hemos hecho referencia- de inversiones dentro del ámbito nacional, dado que en este caso las inversiones financieras de la recurrente se han realizado operando en un ámbito internacional a través de cuentas globales u ómnibus, en una cadena sucesiva de depósitos, de la manera siguiente: (1) la recurrente era titular de la cuenta de valores de detalle (9510) en la entidad AACB; (2) AACB como entidad de liquidación y compensación, tenía depositadas las acciones en una cuenta ómnibus de la entidad financiera holandesa AAGCS; (3) A su vez, AAGCS, que no tenía la condición de Entidad adherida a IBERCLEAR, era titular de una cuenta global en una Entidad adherida a IBERCLEAR, Santander Investment.

Es importante destacar al respecto que en la resolución impugnada el TEAC reconoce expresamente que ni la oficina gestora ni el propio TEAC cuestionan la legitimidad de la operativa a través de cuentas globales (descrita en la demanda en los términos que hemos reproducido), ni la libertad de que goza el obligado tributario en su elección de este sistema para canalizar sus inversiones. Y, del mismo modo, es relevante precisar que, tal como sostiene la actora con base en los artículos 40 y 42.2 del RD 217/2008 , no hay obstáculo para admitir que las acciones de un inversor estén organizadas en una cadena de custodias sucesivas en cuentas globales. Así se deduce, además, de la Consulta nº 0821-01, de 24 de abril de 2001, de la Dirección General de Tributos.

3. En consecuencia, lo que tendremos que determinar es si en este concreto caso, la recurrente ha aportado o no prueba bastante referida a esa cadena de custodias sucesivas en cuentas globales, de manera que nos permita concluir afirmando que (1) las retenciones correspondientes a los dividendos fueron efectivamente practicadas y que (2) en el momento de la retención, la recurrente era titular de dichas acciones y que, por tal motivo, (3) le fueron abonados dichos dividendos netos de retención.

4. A este respecto, conviene destacar que la parte actora acompañó a su demanda una serie de documentos que fueron admitidos por la Sala en virtud de auto de 14 de abril de 2014, sin que la parte demandada haya opuesto reparo alguno a su admisión ni a su contenido. La documental admitida por la Sala había sido solicitada por la actora en los siguientes términos:

" I.- DOCUMENTAL.- Consistente en tener por reproducidos los documentos que obran en el expediente administrativo y admitir los que se acompañan al presente escrito:

En orden a acreditar diversos extremos sobre el funcionamiento de la estructura de sub-depósitos utilizada por IBERIAN ARBITRAOS, se acompaña como documento agrupado núm. 1 diversos pantallazos de las páginas web de AAGC y del Grupo ABN AMRO.

En orden a acreditar las operaciones realizadas a través de los brokers se acompaña como documento núm. 2 copia del apéndice de confirmación de operaciones y su traducción jurada.

En orden a acreditar la cadena de anotaciones en los distintos subdepositarios intervinientes se aporta como documento núm. 3 confirmación del broker BNP Paribas, Sucursal en España y su correspondiente traducción jurada.

En orden a acreditar que no se ha procesado ninguna reclamación de devolución de impuestos para los dividendos aquí controvertidos, se aporta certificado emitido por Santander Investment como documento núm. 4.

En orden a acreditar, que la entidad IBERIAN ARBITRA GE es titular de acciones cotizadas españolas de las que ha recibido dividendos netos de retención en la cuenta (9510), se aporta como documento agrupado núm. 5, certificado elevado a público con apostilla de la Haya y su correspondiente traducción jurada al que a su vez se anexan los siguientes documentos con su correspondiente traducción jurada de aquellos que no estén en español:

o Anexo 1: carta de 29-03-2011 y el pantallazo del sistema a AAGCS.

o Anexo 2: carta de 4-03-2011.

o Anexo 3: carta de 9-03-2011 y certificados de dividendos.

o Anexo 4: documento Excel resumen y certificados de dividendos".

5. Tras analizar la prueba aportada por la parte actora en el expediente y en esta instancia judicial, alcanzamos las siguientes conclusiones:

A) Consideramos acreditado que durante el ejercicio 2009, IBERIAN ARBITRAGE realizó operaciones de compraventa de acciones cotizadas españolas a través de la cuenta de valores 9510 valiéndose de los servicios de distintos brokers y, en este sentido, acogemos y asumimos los siguientes razonamientos expresados en el escrito de conclusiones de la actora:

"Así consta acreditado en la carta emitida por AACB el 4 de marzo de 2011, rotulada "confirmation of trades acc. 9510". A la referida carta se anexó el detalle de las operaciones efectuadas en relación con las acciones de entidades cotizadas españolas depositadas en la cuenta (9510) de la que es titular IBERIAN ARBITRAGE a través de los diversos brokers del Grupo ABN AMRO (i.e. GSLANV, MPCS o GSL541). Además de los brokers del grupo, utilizó los servicios de otros brokers; en concreto, NeoNet Securities, A.B., BNP Paribas, Sucursal en España y Santander Investment Bolsa, Sociedad de Valores, S.A. (vid. pags. 40 a 175 del expediente). Estos también han emitido confirmaciones en las que se evidencian las transacciones realizadas a través de la cuenta de valores número (9510) durante el ejercicio 2009. De hecho, a las referidas confirmaciones se acompañan una serie de apéndices que recogen unos cuadros resumen de las operaciones efectuadas a través de cada uno de los brokers en las que se informa sobre las siguientes cuestiones:

o Trade date: fecha de emisión de la orden de compra

o Settlement date: fecha de liquidación de la operación

o Account: cuenta en la que se depositan las acciones que en todo caso es la (9510)

o Subaccount: subcuenta en la que se depositan las acciones o Symbol: código del valor adquirido o ISIN: Acrónimo de International Securities Identification Numbering system. El código ISIN tiene como finalidad identificar de forma unívoca a un valor mobiliario a nivel internacional. o Equity Name: Razón social, nombre de la compañía cuyo valor se adquiere.

o Broker: identificación del agente que actúa como intermediario en la compra venta de acciones en cada una de las operaciones.

o Quantity: cantidad de acciones adquiridas

o Share Price: Precio por acción".

B) También consideramos probado que, como consecuencia de las operaciones de compra de acciones a través de los referidos brokers, en el ejercicio 2009 IBERIAN ARBITRAGE recibió dividendos netos de retención en la cuenta 9510, por ser titular de acciones cotizadas españolas que repartieron dividendos sometidos a retención.

Así se desprende de la documentación aportada por la actora y, singularmente, de la carta de AACB, firmada el 9 de marzo de 2011, aportada al expediente, a la que se adjuntaron los certificados de retenciones en relación con las acciones cotizadas depositadas en la cuenta 9510.

C) Asimismo, estimamos acreditada la cadena sucesiva de custodia mediante cuentas globales y, singularmente, que, en relación con el caso, el depositario último (Santander Investment S.A.) no ha procesado ninguna reclamación de devolución de impuestos (ni de AAGCS ni de ninguna otra sociedad del grupo ABN AMRO), así como que, de acuerdo con las normas de funcionamiento del mercado, los importes de los dividendos se reciben a través del depositario central (IBERCLEAR) siempre netos de impuestos, una vez deducido el tipo de retención estándar por parte del emisor o su agente de pagos, y así son abonados en los clientes en la fecha de abono del dividendo.

Ello significa que, una vez que Santander Investment recibe el dividendo neto (por haber sido practicada la retención por el emisor o el agente de pagos, según proceda), transfiere dicho importe neto a la cuenta de efectivo abierta a nombre del inversor o intermediario financiero correspondiente (en el caso examinado, AAGCS).

Lo expuesto ha sido probado en virtud del certificado expedido por Santander Investment S.A. que ha sido aportado por la actora como documento nº 4 de los adjuntados con la demanda, al que la Abogacía del Estado no ha opuesto reparo alguno.

D) También consideramos acreditada la veracidad y exactitud de la documentación complementaria que el TEAC y la Abogacía del Estado cuestionaron en su momento.

Esta acreditación se ha realizado por la parte actora mediante la aportación del documento nº 5 de los adjuntados con la demanda, al que la Abogacía del Estado no ha opuesto reparo alguno.

En dicho documento, los actuales representantes de la compañía Herminio y Benjamín certifican la veracidad y exactitud de aquella documentación aportada complementariamente y, singularmente, que la carta de 9 de marzo de 2011 y los cupones de dividendos adjuntos a la misma incluyen la siguiente información:

- " (a) Entidad española emisora de las acciones
- (b) Fecha ex - dividendo
- (c) Fecha dividendo
- (d) Número de cuenta abierta por Iberian Arbitrage, S.L. (actualmente ABN AMRO Securities Spain, S.L.) en ABN AMRO CLEARING
- (e) Número de acciones titularidad de Iberian Arbitrage, S.L. (actualmente ABN AMRO Securities Spain, S.L.)
- (f) Importe del dividendo bruto por acción
- (g) Tipo de retención del 18% aplicado al dividendo
- (h) Total Dividendo neto de retención abonado por ABN AMRO Clearing a IBERIAN ARBITRAGE S.L. (actualmente ABN AMRO Securities Spain, S.L.)".

Dicho documento ha sido elevado a público ante el notario Paul Hubertus Nicaloas Quist en escritura con firma legitimada y apostilla de La Haya, junto con la traducción jurada del referido documento, dando fe el notario en la referida escritura de la condición de representantes de la compañía de los firmantes del certificado, que suscriben el contenido de los documentos anexados.

6. En consecuencia, valorando en su conjunto la aprueba aportada en este concreto caso y teniendo en cuenta, singularmente, la documentación adjuntada a la demanda (cuya admisibilidad y contenido, reiteramos, no ha sido objeto de reparo alguno por la Administración demandada), alcanzamos la conclusión de que han quedado acreditados los siguientes extremos:

- Que la recurrente era titular en el ejercicio 2009 de acciones en sociedades cotizadas españolas que repartieron dividendos.
- Que dichas acciones habían sido objeto de una cadena de custodias sucesivas en cuentas globales a través de distintas entidades (AACB, AAGCS y Santander Investment).
- Que, en el mencionado ejercicio, la recurrente recibió los dividendos netos correspondientes a dichas acciones, habiéndose practicado las correspondientes retenciones.

Por tanto, debemos acoger la conclusión de la recurrente, que afirma que IBERIAN ARBITRAGE soportó retenciones de fuente española en el cobro de los dividendos y que, por tanto, éstas fueron correctamente deducidas en la cuota íntegra del IS correspondiente al ejercicio 2009.

Sexto.

Procedencia de la estimación del recurso. Costas.

A tenor de lo expuesto, procede estimar el recurso y anular la resolución impugnada, así como los actos de los que trae causa, por no ser ajustados a Derecho y, en consecuencia, conforme a lo previsto en el artículo 139 de la LJCA, imponer las costas a la parte demandada.

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

EN NO MBRE DE SU MAJESTAD EL REY

LA SALA ACUERDA

ESTIMAR el recurso interpuesto por la Procuradora Doña Milagros Duret Arguelles, en nombre y representación de ABN AMRO SECURITIES SPAIN S.L., contra el acuerdo del TEAC de 25 de julio de 2013, antes indicado, anulando éste y los actos de los que trae causa por no ser conformes a Derecho, con imposición de costas a la parte actora.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá

acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.