

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078840

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 20 de febrero de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 844/2017

SUMARIO:

IS. Deducción de retenciones. Cuentas ómnibus. Rendimiento de inversiones de Instituciones de Inversión Colectiva gestionados a través de cuentas ómnibus. Los certificados del subcustodio local hacen referencia al custodio y no al titular de la inversión. La cuenta «ómnibus» (o global) es una cuenta de valores en la que se registran uno o varios clientes. Intervienen una cadena de entidades como depositarios y subdepositarios de las inversiones. No se cuestiona la legitimidad de la operativa de las cuentas globales ni la libertad de elección de este sistema para canalizar las inversiones. Aun en el caso de ausencia de certificado, la entidad retenida puede acreditar la práctica de la retención por otros medios de prueba. [Vid., SAN de 1 de diciembre de 2016, recurso n.º 599/2013 (NFJ067302)]. En este caso ha aportado documentación que permite acreditar que es quien soporta la retención, como la confirmación de la cuenta y certificados y cartas de los custodios y subcustodios, que prueban la realidad de las órdenes de compra, apertura de cuentas y percepción de rendimientos. Por tanto, se estima el recurso.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 18 y 105.

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

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

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000844 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04814/2017

Demandante: ARALTEC S.L

Procurador: D.MIGUEL ANGEL ARAQUE ALMENDROS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

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. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veinte de febrero de dos mil veinte.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 844/2017, se tramita a instancia de la entidad ARALTEC S.L, representada por el Procurador Don Miguel Angel Araque Almendros, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de junio de 2017, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012 y cuantía de 338.625 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso en fecha 4 de septiembre de 2017, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo " Que, teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito, así como por devuelto el expediente administrativo, se sirva admitirlo y, en méritos a lo manifestado en el cuerpo del mismo, tenga por formulada demanda en el recurso contencioso-administrativo nº 844/2017 y, tras los trámites legales oportunos, en su día dicte Sentencia por la que, estimando íntegramente el presente recurso, acuerde:

1. Anular la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 8 de junio de 2017 (reclamación nº 00/00448/2015), desestimatoria de las pretensiones de esta parte en relación con el Impuesto sobre Sociedades, relativo al ejercicio 2012; por no ser conforme a Derecho y, consecuentemente, la anulación del acuerdo de liquidación del que trae causa el presente recurso.

2. Ordenar la devolución íntegra del importe solicitado en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2012, por importe de 338.625,00 euros, junto con los correspondientes intereses de demora, por haber quedado debidamente acreditados todos los requisitos para proceder a la devolución en virtud de la documentación referenciada en el presente escrito y que obra debidamente incorporada al expediente administrativo, en el seno de la controversia de que trae causa el presente procedimiento.

3. Condenar en costas a la administración demandada ".

Segundo.

De la demanda se dió traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó con un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma en el cual solicitó " que tenga por contestada la demanda deducida en el presente proceso y, previos los trámites legales, dicte sentencia por la que se desestime el recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada, con expresa imposición de costas a la parte recurrente".

Tercero.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de 11 de abril de 2018; y finalmente, mediante providencia se señaló para votación y fallo el día 13 de febrero de 2020, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Jesús María Calderón González, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso Contencioso Administrativo se interpone por la representación de la entidad Araltec S.L contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de junio de 2017 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada en impugnación de acuerdo desestimatorio de recurso de reposición dictado por la Administración de María de Molina de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid el 19 de noviembre de 2014, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo los siguientes:

PRIMERO: La entidad ARALTEC S.L. presentó en la Agencia Estatal de la Administración del Estado (AEAT) declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, modelo 200, correspondiente al ejercicio 2012.

Con fecha 7 de enero de 2014 la Delegación Especial de Madrid le notifico requerimiento en el que se le solicita, entre otra documentación, los certificados de retenciones e ingresos a cuenta soportados y, en su caso, de los pagos a cuenta efectuados por la transmisión o reembolso de participaciones de instituciones de inversiones colectiva (IIC) ya que según los datos en poder de la Administración se observan discrepancias entre las retenciones declaradas y las imputadas por terceros.

En dicho requerimiento también se indica que con la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

Con fecha 14 de abril de 2014 la Delegación Especial de Madrid le notificó el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional por el IS correspondiente al ejercicio 2012.

Con fecha 10 de junio de 2014 la Delegación Especial de Madrid dicta resolución de liquidación provisional por el 18 del ejercicio 2012 de la entidad ARALTEC, SL de la que resulta un importe a devolver de 62.031,66 euros. Se minorra el importe de la devolución solicitada (400.656,66 euros) por falta de acreditación de la titularidad de las retenciones consignadas en su autoliquidación. Esta liquidación se notifica a la interesada el 11 de junio de 2014.

SEGUNDO: Contra dicha liquidación la interesada en fecha 8 de julio de 2014 interpone recurso de reposición. En fecha 19 de noviembre de 2014 la Administradora de la Administración de Maria de Molina de la AEAT dicta acuerdo desestimando el recurso de reposición interpuesto por la entidad.

Disconforme la interesada con el Acuerdo anterior, notificado el 20 de noviembre de 2014, formuló reclamación económico administrativo ante este Tribunal Económico Administrativo Central el 11 de diciembre de 2014.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones el 17 de julio de 2015 presenta escrito en el que, en síntesis, manifiesta lo siguiente (reitera alegaciones efectuadas ante la Administración):

1) Sobre la relación contractual existente entre Araltec SL y la entidad J.P. Morgan Internacional Bank Limited (JPMIB) desarrolla los siguientes puntos:

- i) Documentación aportada. Considera que no cabe calificar la misma como genérica o imprecisa.
- ii) Contrato que determine unas condiciones específicas y concretas que vinculen a ambas entidades. Se han aportado documentos que conforman la relación contractual con JPMIBL.
- iii) El producto de la relación contractual es una cuenta ómnibus. JPMIB es la entidad habilitada para custodiar las inversiones financieras a nombre de Araltec SL a través de cuentas globales o cuentas ómnibus. El titular real de la inversión es el cliente (Araltec) para quien JPMIB adquiere el producto financiero solicitado y lo contabiliza en la referida cuenta donde aparecen detalladas las inversiones de sus clientes.

2) Sobre la titularidad de las cédulas hipotecarias, de los cupones y de las retenciones soportadas.

JPMIB adquirió en nombre de Araltec las cédulas hipotecarias tras la recepción de las órdenes de compra válidamente emitidas por ésta; órdenes de compra que carecerían de sentido si el titular de las inversiones no fuera Araltec. El registro de las referidas inversiones a través de cuentas globales no convierte a JPMIBL en propietaria de las inversiones así como tampoco la convierte en tal el hecho de que la entidad obligada a practicar las retenciones e ingresarlas en el Tesoro Público no comunique la condición de custodia de JPMIB.

Araltec SL no se ha deducido las retenciones practicadas sobre los rendimientos procedentes de las cédulas hipotecarias en virtud de un presunto convenio realizado entre particulares con JPMIBL sino en su verdadera condición de titular de las cédulas y de los rendimientos generados por ellas. En consecuencia solicita la devolución de 338.625 euros.

TERCERO: En fecha 8 de junio de 2017 el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó la reclamación económico administrativa, desestimación que constituye el objeto de este recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

PRIMERO. *Sobre el objeto de la controversia y la operativa a través de una cuenta ómnibus como medio para gestionar las inversiones en activos financieros.*

(i) Objeto de la controversia.

El objeto de controversia que ha dado lugar al presente procedimiento gira en torno a la determinación del sujeto pasivo que tiene derecho a la deducibilidad de las retenciones practicadas sobre los cupones procedentes de la inversión en las cédulas hipotecarias de BBVA, Banco Santander, Banco Español de Crédito y Caja de Ahorros y Pensiones de Barcelona.

Tanto la AEAT como el TEAC, han cuestionado que las mismas sean titularidad de ARALTEC, negando así la deducibilidad de las retenciones soportadas por mi representada.

La información de dichas cédulas hipotecarias, se detalla a continuación:

Por virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (artículos 41 y ss.), el sujeto pasivo que tiene derecho a la deducibilidad de las retenciones practicadas no puede ser otro sino el titular/propietario de las mismas.

La Administración Tributaria no reconoce la titularidad de ARALTEC sobre las cédulas hipotecarias citadas, pues los certificados de retenciones emitidos por el Subcustodio local (SANTANDER INVESTMENT) hacen referencia al custodio (JPMIBL) y no al titular como consecuencia de que la inversión se instrumentalizó a través de una cuenta global (cuenta ómnibus).

ii) De la operativa de la cuenta ómnibus y la cadena de custodia

Es interés de esta representación matizar que una cuenta ómnibus (o cuenta global), es una cuenta de valores donde se registran las operaciones de uno o varios clientes siguiendo sus instrucciones de forma individual.

Dichas cuentas, son comúnmente utilizadas en el mercado financiero para el registro de las operaciones de varios clientes a nombre de la entidad bancaria, sin necesidad de tener que abrir una cuenta a nombre de cada cliente en cada entidad que ejecute una operación o en cada mercado en que se deposite un valor.

La operativa a través de cuentas ómnibus ha sido autorizada expresamente por la Comisión Nacional de Mercado de Valores (CNMV, en adelante), a través de la Circular 1/1998 de 10 de junio, modificada por la Circular 1/2010, de 28 de julio, que establece en su artículo 12 que "la adquisición o enajenación de valores o instrumentos financieros por cuenta de los clientes podrá registrarse en cuentas globales de valores o instrumentos financieros ("cuentas ómnibus") cuando la entidad opere en mercados extranjeros en los que la práctica habitual exija la utilización de cuentas globales de valores o instrumentos financieros para clientes de una misma entidad".

El esquema financiero típico para este tipo de operaciones implica la existencia de una "cadena de entidades" las cuales asumen la custodia de los activos financieros objeto de la operación, bien como depositarios o bien como sub-depositarios.

Sin ánimo de ser exhaustivos, es interés de esta parte referenciar brevemente a las entidades que forman parte de la cadena de custodia en el caso que nos ocupa. Así, ARALTEC, confió la custodia de sus activos a la entidad bancaria JPMIBL -por virtud de su relación contractual-, pasando así a asumir éste, en calidad de depositario de las cédulas hipotecarias de ARALTEC, las obligaciones de custodia y de salvaguarda de las mismas.

Por su parte, JPMIBL utilizó como custodio global a JP Morgan World Wide Securities Services (en adelante, WSS), quien a su vez empleó como subcustodio a la entidad Euroclear Bank, S.A.

Por su parte, la entidad Euroclear Bank SA empleó a Santander Investment, S.A. para la subcustodia local de las cédulas hipotecarias titularidad de ARALTEC.

La anterior explicación queda claramente reflejada en el esquema que se incluye a continuación y que acredita que, ARALTEC es la entidad que en última instancia recibe los cupones y, por tanto, sufre la retención practicada por el subcustodio local (SANTANDER INVESTMENT SA):

A mayor abundamiento y en aras de aclarar perfectamente la operativa seguida por JPMIBL con respecto a las cédulas hipotecarias titularidad de ARALTEC, a continuación, se procede a describir cronológicamente, y en detalle, la operativa bancaria seguida desde la adquisición del activo financiero cuya titularidad es objeto de controversia hasta la liquidación de los cupones procedentes de cada una de las cédulas hipotecarias adquiridas por mi representada:

1) ARALTEC, con fecha 11 de diciembre de 2009, ordenó la apertura de una cuenta de efectivo y de valores con la entidad JPMIBL, para que la referida entidad le proporcionase los servicios comprendidos en las Condiciones para Clientes Privados y en las Condiciones Especiales relativas a los servicios de Banca y Custodia y/o Inversión, y/o Servicios de Depósito o cualesquiera otros que se suministren en virtud de las Condiciones para Clientes Privados.

Asimismo, en el "Documento de Apertura de Relación de Cliente", se observa como ARALTEC, en su condición de cliente de JPMIBL, presta su expreso consentimiento para "vincularse contractualmente" por las "Condiciones para Clientes Privados" y por las "Condiciones Especiales para Clientes Privados" -entre las que se encuentran los servicios de custodia y valoración-. Esos documentos contractuales acreditan con absoluta claridad la existencia de la cadena de custodia brevemente explicada con anterioridad así como la relación entre mi representada y JPMIBL.

2) Posteriormente a la firma del "Documento de Apertura de Relación de Cliente", JPMIBL procedió a la apertura de dos cuentas de efectivo y de valores a nombre de ARALTEC:

- Cuenta nº 9384150, el 15 de diciembre de 2009
- Cuenta nº 9384151, el 1 de abril de 2011

3) Con fecha 31 de marzo de 2011, ARALTEC emitió a JPMIBL, las correspondientes órdenes de compra (que obran debidamente incorporadas al expediente conforme se ha especificado en la relación de Hechos previa) para la adquisición de las siguientes cédulas hipotecarias:

4) Al amparo de la relación contractual existente, con motivo de la adquisición de las cédulas hipotecarias referidas en el párrafo precedente, JPMIBL prestó servicios de custodia a ARALTEC, utilizando como custodio global a JP Morgan World Wide Securities Services (en adelante, WSS).

5) Al tratarse de emisiones de renta fija, WSS empleaba como subcustodio a la entidad Euroclear Bank, S.A. Así, para organizar dichas inversiones, WSS disponía de una cuenta abierta a nombre de JP Morgan Europe Ltd., en la cual se agrupaban las inversiones de renta fija de la totalidad de sus clientes en Euroclear Bank, S.A.

6) Por su parte Euroclear Bank, S.A. empleaba a Santander Investments, S.A. para la subcustodia local de instrumentos de renta fija emitidos por entidades españolas, como es el caso de las cédulas hipotecarias suscritas en nombre de ARALTEC, S.L.

7) La entidad Santander Investment, S.A., practicó las correspondientes retenciones sobre los cupones generados por dichas cédulas hipotecarias ingresando las mismas en el Tesoro Público. La realidad de dichas retenciones y su ingreso en el Tesoro Público no ha sido cuestionada ni por la Administración Tributaria, ni por el TEAC.

SEGUNDO. *De la prueba aportada acreditativa de la condición de ARALTEC como titular de las cédulas hipotecarias.*

Llama poderosamente la atención a esta representación la afirmación efectuada por el TEAC pues obra prueba inequívoca de que la entidad que soportó las retenciones fue mi representada y no JPMIBL, pues el propio JP Morgan emite un informe (que por su relevancia se copia parcialmente a continuación) en el que con rotundidad se afirma que ARALTEC percibe los rendimientos NETOS derivados de las cédulas hipotecarias:

No puede acogerse por tanto la afirmación del TEAC, pues ella carece de la más mínima justificación al afirmar, el propio JP Morgan, que Euroclear Bank como agente pagador indica que se ha practicado retención (21%) sobre los rendimientos derivados de la cédulas hipotecarias adquiridas por ARALTEC percibiendo en consecuencia ésta dichos rendimientos netos los cuales han sido debidamente declarados por mi representadas.

Ahora bien, dicho informe no es el único documento aportado acreditativo de que ARALTEC soportó las retenciones practicadas en relación con los rendimientos obtenidos en virtud de las cédulas hipotecarias identificadas, sino que esa realidad ha sido acreditada en virtud de numerosa documentación que no ha sido valorada debidamente por el TEAC que se limita a reprochar a mi representada que no haya aportado un certificado de retenciones en el que conste ARALTEC SL como entidad que soporta la retención.

Obvia así el TEAC que dada la operativa propia de las cadenas de depósito descrita (a la que afirma no poner pegadas) no resulta viable la emisión de un certificado de tales características motivo por el cual mi representada procedió a acreditar la práctica de la retención por otros medios de prueba válidos, tal como lo ha establecido el Tribunal Supremo en diversas sentencias, tales como las SSTS, de 9 de junio de 2011 (Rec. Casación. Núm. 4831/2006), 7 de abril de 2011 (Rec. Casación. Núm. 1775/2006), 17 de marzo de 2011 (Rec. Casación. Núm. 1966/2006), etc., y ello, por cuanto que en ningún caso la norma hace depender la realidad de la retención a la existencia de un certificado de retención dado que lo relevante es acreditar, por cualquier medio válido, la certeza de las retenciones soportadas por ARALTEC.

Tercero.

La resolución recurrida aborda la cuestión suscitada en sus Fundamentos de Derecho Segundo, Tercero, y Cuarto :

" SEGUNDO: El 24-07-2013 la entidad ARAITEC SL presenta autoliquidación por el IS del ejercicio 2012. Solicita la devolución de 400.656,66 euros importe que coincide con lo consignado en la casilla 595 "retenciones e ingresos e cuenta/pagos a cuenta"

Al observar discrepancias entre las retenciones declaradas en dicha autoliquidación y las imputadas por terceros la Administración tributaria notificó requerimiento al contribuyente solicitándole los "certificados de retenciones e ingresos a cuenta soportados".

La Administración entendió que la documentación aportada por la interesada no justifica las discrepancias señaladas, recogiendo en la propuesta de liquidación provisional que:

"Según los datos que obran en la Administración, no existió constancia de que las retenciones relativas a las cédulas hipotecarias emitidas por BBVA, Banco Santander, Banco Español de Crédito y Caja de Ahorros Pensiones de Barcelona que producen unos intereses de... con unas retenciones de.....hayan sido practicadas e ingresadas a nombre de ARALTEC SL tal y como resulta del artículo 140 LIS .

La entidad no ha aportado documentación que permita acreditar ni las retenciones practicadas ni la titularidad de los valores de cuyos rendimientos provienen las retenciones practicadas. Así, si bien el obligado manifiesta que opera a través de una cuenta ómnibus, no se ha acreditado la realidad de dicha operativa. Así, no se han aportado, entre otros, los contratos entre Araltec SL y JP Morgan Internacional Bank Limited relativos a la cuenta ómnibus de referencia, ni las órdenes concretas de compra de la entidad Araltec SL de los valores depositados bajo su custodia. La documentación relativa a las ordenes aportadas son meros resguardos de dichas operaciones y no ordenes en firme realizados por la persona autorizada por la entidad Araltec SL para solicitarlas".

Tras las alegaciones efectuadas por la interesada la liquidación provisional practicada a la entidad insiste en que la documentación aportada no acredita suficientemente que dichas retenciones hayan sido soportadas por ARALTEC SL Así en dicha liquidación consta que:

"- En relación con la alegación..., relativa a la titularidad de las cédulas hipotecarias emitidas por BBVA, Banco Santander, Banco Español de Crédito y Caja de Ahorros Pensiones de Barcelona se desestima.

Según la documentación aportada cabe hacer la siguientes precisiones: en primer lugar y como documentación adicional el obligado aporta las condiciones generales de contratación con JPMorgan, si bien se requirió los contratos entre Araltec SL y JP Morgan relativos a la cuenta omnibus referenciada en todos los escritos presentados por el obligado donde se detalle la operativa de dicha cuenta. El obligado no aporta dicho contrato sino un folleto de fas condiciones generales de contratación con JPMorgan donde no se hace referencia ni a la operativa de la cuenta omnibus ni a su propia existencia.

- En segundo lugar se aporta documentación de confirmación de apertura de dos cuentas de valores número 9384150 y 9384151 de fechas 15 de diciembre de 2009 y 1 de abril de 2011 respectivamente. En ambas se especifica que al ser cuentas no discrecionales, todas las decisiones e instrucciones deberán ser dadas por el cliente para que JPMIB ejecute las transacciones en su nombre. Por tanto, es necesaria una previa orden de compra por parte del cliente para adquirir cualquier producto.

Por tanto, cabe concluir, y sin perjuicio de la motivación que se expone en los siguientes apartados, que en ningún caso se ha justificado la existencia de una operativa bancada entre JPMorgan v Araltec relativa a cuentas omnibus.

En tercer lugar, el obligado aporta las ordenes relativas a la línea de crédito asociada a la compra de las cédulas hipotecadas mencionadas, dichas órdenes aparecen con firma sin identificar la persona autorizada o el representante de la persona jurídica (Araltec SL) que firma las mismas.

Por tanto, no pueden considerarse válidas.

- En conclusión, con la documentación aportada, la titularidad de las cédulas hipotecarias no ha quedado suficientemente acreditada y la alegación debe desestimarse.

- Respecto de la alegación... relativa a la propia cuenta ómnibus se desestima. El certificado al que se hace referencia en el escrito presentado es en realidad un informe descriptivo de la operativa bancaria de la entidad JP Margan respecto de su cliente Araltec SL, si bien no se aporta contrato suscrito por las partes donde conste las estipulaciones suscritas por ambos, extremo ya señalado en los párrafos precedentes. La entidad realiza

nuevamente una exposición de la estructura de custodia de las acciones, operativa que ya fue señalada en el requerimiento atendido con fecha 16-01- 2014.

- Como ya se expuso en la propuesta de liquidación, no niega la Administración la posibilidad de operar por medio de cuentas globales, pero si bien la operativa de las cuentas ómnibus permite la adquisición o enajenación de valores o instrumentos por cuenta de los clientes registrándose en cuentas globales de valores, la entidad no ha aportado documentación que permita acreditar la realidad de dicha operativa. Dado que tal y como manifiesta el obligado Araltec SL contrata los servicios de JPMIBL que actúa como intermediario y que opera a través de una cuenta ómnibus deberá aportar los mencionados contratos Así el obligado reitera lo expuesto en el requerimiento sin añadir o acreditar ninguna documentación o información adicional y por tanto no cabe sino desestimar lo alegación.

- (.....). El obligado manifiesta que ha acreditado suficientemente, con la documentación aportada, tanto el cobro del cupón como la práctica e ingreso de las retenciones a nombre de Araltec SL. Sin embargo, cabe señalar que de la documentación aportada se desprende lo siguiente: La titularidad de los cupones tal y como acreditan los certificados aportados del Banco Santander (depositario de los valores en España) como de Euroclear Bank (custodio) es de JP Morgan (Europe LTD). Con posterioridad JPMorgan distribuye rendimientos a Araltec SL. Dado que no se han aportado los contratos relativos a dicha cuenta entre ambos, no es posible determinar en qué condiciones se realiza dicha distribución. Por tanto, de la documentación queda acreditado que la entidad que soporta la retención como titular de los cupones es JPMorgan, y por tanto es el titular de las mismas.

- Por tanto, los ingresos financieros obtenidos por Araltec y distribuidos por JP Morgan deben incluirse en la declaración de Araltec, con independencia del hecho de que al no ser el obligado el titular de los cupones ni de las retenciones practicadas (que según la documentación es JP Morgan), éstas no puedan ser deducidas por Araltec. La retención practicada a los cupones obtenidos por JP Morgan no pueden distribuirse a terceros al no ser éstos los titulares del crédito tributario, con independencia de que posteriormente JP Morgan reparte determinados rendimientos entre sus clientes en virtud de los contratos celebrados entre las partes".

Por tanto, no cabe sino reiterar lo expuesto en la propuesta de liquidación, según los datos que obran en poder de la Administración, no existe constancia de que dichas retenciones hayan sido practicadas e ingresadas a nombre de ARALTEC SL tal y como resulta del artículo 140 LIS"

Y tras reafirmarse la entidad en el recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación provisional que la documentación aportada acredita una relación contractual entre Araltec SL y JP Morgan y, por tanto, las retenciones deducidas, la Administración tributaria, en la resolución del mismo, ratifica lo expuesto en la liquidación provisional ya que " analizada la documentación aportada" de la misma se desprende que " el titular de los cupones y por tanto quien soporta la retención es JP Morgan". Añade que JP Morgan distribuye rendimientos a Araltec SL, rendimientos que deben integrarse en su resultado contable, sin que pueda realizarse la distribución de las retenciones por producirse la indisponibilidad del crédito conforme a los artículos 17 y 18 de la ley 58/2003, General tributaria.

En consecuencia, la Administración tributaria minorra la cantidad a devolver solicitada por la reclamante en la autoliquidación del IS del ejercicio 2012 al considerar que no ha acreditado parte de las retenciones consignadas en dicha declaración; considera que no está acreditado que ARALTEC SL es quien soporta dichas retenciones.

En las alegaciones efectuadas ante este Tribunal la entidad reitera que la documentación aportada acredita que el titular tanto de los cupones como de las retenciones practicadas es ARALTEC SL.

Por tanto, la cuestión planteada consiste en determinar si la documentación aportada permite acreditar que la entidad que soporta la retención como titular de los cupones es ARALTEC SL como sostiene la reclamante o JP Morgan como sostiene la Administración tributaria.

TERCERO: Antes de analizar si la documentación aportada por el contribuyente constituye prueba suficiente de la realidad de las retenciones deducidas en su declaración del IS del ejercicio 2012, interesa señalar que este Tribunal Central en resolución de 25-07-2013 (RG 749/12), donde se analiza un caso semejante al del presente expediente, tras afirmar que no se cuestiona la legitimidad de la operativa de las cuentas globales ni la libertad de que goza el Obligado tributario en su elección de este sistema para canalizar sus inversiones, señala que un declarante por el IS 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 imposición, Y ello en aplicación

del principio general recogido en el artículo 105 de la Ley 58/2003 General Tributaria. Se señala 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 Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS) y en el artículo 66 del RD 1777/2004 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto. Finaliza la referida resolución desestimatoria, señalando: "A la vista de toda la documentación aportada este Tribunal Central considera que el obligado tributado no ha acreditado la práctica de retenciones a su nombre a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, por importe de..., 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..."

En el mismo sentido se pronunció este Tribunal Central en Resolución de 05-02-2015 (RG 5688/2013).

Contra la resolución de este TEAC de 25-07-2013 (RG 749/12) se interpuso recurso contencioso-administrativo habiendo dictado sentencia estimatoria la Audiencia Nacional en fecha 01-12-2016, recurso nº 599/2013, en la que se dice lo siguiente:

"... 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 puede 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 177512006 ; 30 de marzo de 2011, RC 258812006 ; 18 de marzo de 2011, RC 548812006 ; 17 de marzo de 2011, RC 1966/2006 ; 10 de marzo de 2011, RC 302812006 ; 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.

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

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 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."

En resumen, pues, la Audiencia Nacional viene a sostener que aun en caso de ausencia del certificado, la entidad retenida puede acreditar la práctica de la retención por otros medios de prueba. Así pues analiza el caso concreto y en aquel concluye que sí se ha probado la realidad de la retención

CUARTO: Pues bien, en este caso concreto y teniendo en cuenta la documentación aportada por la entidad este Tribunal al igual que la Administración tributaria considera que el contribuyente no ha acreditado de forma suficiente la retención consignada en su autoliquidación del IS del ejercicio 2012. Esta documentación es la siguiente:

- Documentación de apertura de dos cuentas en JP Morgan Internacional Bank Limited (JPMIB): cuenta nº 9384150 el 15-12-2009 y cuenta nº 9384151 el 01-04-2011.

- Condiciones Generales de Contratación JP Morgan; condiciones generales y para clientes privados. Las condiciones especiales de servicios de inversión forman parte de las condiciones generales para clientes privados.

- Orden de compra y justificante de cada producto. En las ordenes de compra la firma que aparece es ilegible y sin identificar la persona que firma.

- Informe descriptivo de la operativa bancaria de la entidad JP Morgan respecto al cliente Araltec SL. En dicho informe consta, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

" JP Morgan Internacional Bank LIMITED (JPMIB) utiliza como custodio global a la división de JP Morgan Chase Bank NA encargada de estos servicios y cuya denominación es JP Morgan World Wide Securities Services (WSS)

Para la prestación de los servicios de custodia es habitual contar con acuerdos de colaboración a nivel local o internacional con otros especializados y que suelen denominarse subcustodios. Concretamente para la subcustodios de una gran variedad de las emisiones de renta fija mantenidos por sus clientes WSS emplea los servicios de la entidad Euroclear Bank SA como ha ocurrido en el caso que nos ocupa. Con el fin de organizar su operativa con Euroclear Bank Sa WSS dispone de una cuenta abierta con esta entidad a nombre de JP Morgan Europa Ltd. resultado ésta última la entidad del grupo JP morgan a través de la cual se agrupan las inversiones de renta fija de sus clientes en Euroclear Bank SA.

De la misma forma que JP Morgan utiliza a Euroclear Bank SA esta entidad emplea entre otras a la entidad Santander Investment Sa para la subcustodia local de aquellos instrumentos de renta fija emitidos por entidades españolas...

...Santander Investment SA a efectos de manifestar que las citadas retenciones han sido ingresada en el tesoro público español certifica que dichas retenciones fueron informadas en el modelo 296 del ejercicio 2012 concretamente en la línea ... donde se recogen las retenciones practicadas a JP Morgan Intenational Bank Limrted en nombre de una pluralidad de clientes..."

- certificado emitido por JPMorgan en el que se dice que JP Morgan internacional Bank Limited no se ha deducido ni solicitado devolución de importe alguno en concepto de retenciones incluyendo las que pudieran corresponder por exceso de retenciones sobre el límite de convenio soportadas sobre los rendimientos generados por los activos que menciona.

También se aportan folios en inglés identificados como "Interest payment advice" en los que aparece el nombre de Euroclear y un certificado emitido por Santander Investment SA el 19-02-2014 que se limita a señalar que en la cuenta corriente asociada a la cuenta depósito indicada y de la cual el beneficiario efectivo es JP Morgan (Europe Ltd), según la información suministrada por Euroclear titular registral de la cuenta, se ha abonado el Interés correspondiente por el importe neto y también ha sido practicada la retención por la entidad emisora.

No se aporta certificado alguno emitido por las entidades emisoras de las cédulas hipotecarias.

En definitiva, no se ha aportado documentación que permita acreditar que es Araltec SL quien soporta la y que, por tanto, éstas fueron correctamente deducidas. Al contrario de lo que sostiene la reclamante la documentación aportada pone de manifiesto que es JP Morgan Intenational Bank Limited quien ha soportado la retención. Y dado lo dispuesto en los artículos 17.5 y 18 de la Ley 58/2003 (LGT) que señalan:

Artículo 17.5: "Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas".

Artículo 18: " El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa".

JP Morgan International Bank Limited no puede atribuir dichas retenciones a un tercero.

En consecuencia se confirma el acuerdo impugnado desestimándose las alegaciones de la reclamante.

Como se ha visto la Administración considera que es J.P Morgan International Bank Limited quien ha soportado la retención.

Sobre una cuestión semejante nos hemos pronunciado en Sentencia de 12 de mayo de 2017, recurso 355/2015, al que hace expresa referencia la actora, declarando al respecto:

"FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO: Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de febrero de 2015 que desestima la reclamación interpuesta frente a la liquidación provisional dictada el 30 de agosto de 2013 y al Acuerdo sancionador de fecha 18 de diciembre de 2013.

En relación a la liquidación, la cuestión discutida es la suficiencia de la documentación presentada por el recurrente, es prueba suficiente de su derecho a consignar en la declaración por el Impuesto de Sociedades 2008, 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.

La sanción se impone como consecuencia de la falta de ingreso de la cuota tributaria, por aplicar las retenciones a las que se refiere la liquidación provisional.

El TEAC admite la operativa descrita por el recurrente, respecto de los dividendos que nos ocupan: 1.- La sociedad es cliente y titular de una cuenta de valores en ABN Amro Clearing NV. A su vez, esta tiene depositadas las acciones en una cuenta ómnibus de ABN Amor Global Custody Services NV. Para las acciones en sociedades cotizadas españolas, ABN Amor Global Custody Services NV es titular de una cuenta global en una entidad adherida a Iberclear, Santander Investment S.A.

2. 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 S.A., como entidad depositaria en territorio español, recibe el pago del rendimiento neto de retención, por un importe correspondiente al número de acciones en la fecha correspondiente, registradas en la cuenta ómnibus, y emite un único certificado, confirmando la recepción del dividendo a favor de ABN Amor Global Custody Services NV.
- Una vez recibido el dividendo en su cuenta ómnibus, ABN Amor Global Custody Services NV transfiere el dividendo neto a ABN Amro Clearing NV.
- Esta última entidad 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.

La documentación que se adjuntó a lo largo de los estadios del proceso, según se recoge en la Resolución impugnada, son:

1. Confirmación emitida por los Brokers de la sociedad.
2. Certificados de cobro de dividendo emitido por AACB, en los que se especifica el importe de los dividendos percibidos por la sociedad en 2008.
3. Certificado de AACB sobre a) titularidad correspondiente a la actora, de una cuenta de valores anterior al día del reparto de dividendo, y b) que en tal fecha estas acciones se encontraban depositadas en la cuenta abierta a nombre de AACB en la entidad financiera AAGCS.

4. Certificado de Santander Investment S.A, sobre a) titularidad de las acciones, b) depósito de tales acciones, sin poder afirmar si el emisor o el agente de pagos ha efectuado el ingreso de la correspondiente retención de la AEAT, y c) no existe ninguna reclamación de devolución de impuestos respecto de las posiciones incluidas en las cuentas y los dividendos se reciben siempre netos con la correspondiente retención.

La razón por la que el TEAC desestima las pretensiones actoras es la inexistencia de un certificado de la práctica del ingreso en la Hacienda española de la entidad que practica la retención, por tal motivo entiende que no está acreditada la práctica de la retención.

SEGUNDO: En nuestra sentencia de fecha de 1 de diciembre de 2016, recurso 599/2013, resolvimos un asunto idéntico al ahora plantado:

Respecto a los hechos objeto del recurso, decíamos en la citada sentencia:

"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 (...) 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 rectificada 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"

Respecto de los 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 €. (...)

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."

La razón de decidir de nuestra sentencia, es:

"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".

Llegados a este punto, debemos señalar que tales documentos, referidos al ejercicio 2008 que nos ocupan, han sido aportados en el presente recurso:

1. documento agrupado núm. 1 diversos pantallazos de las páginas web de ABN Amor Clearing y condiciones de custodia.
2. Carta de confirmación de cuenta de 29 de marzo de 2011.
3. Carta de confirmación de operaciones 9510 de 7 de junio de 2012.
4. Cuadro resumen de las operaciones efectuadas.
5. Certificado BNP Paribas.

6. Carta de Santander Investment de 16 de julio de 2013.

Tales medios probatorios y su contenido, son sustancialmente idénticos a los considerados en la sentencia a la que nos venimos refiriendo. Por tal razón, debemos alcanzar las mismas conclusiones a las que llegamos en la sentencia a la que nos venimos refiriendo: "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, MPC5 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. 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."

Pues bien, en nuestro caso, al recurrente ha acreditado: 1) Que la recurrente es titular de la cuenta 9510 y que durante el ejercicio 2008 se realizaron compra de acciones cotizadas españolas (doc. 2, 3 y 5); 2) depósito de acciones en cuentas ómnibus (esto no ha sido discutido por la Administración), 3) Santander Investment no ha procesado solicitud de devoluciones de impuestos en relación con los dividendos que nos ocupan (doc 6), y 4) Que el abono de dividendos es siempre neto (doc. 6).

Y concluimos en nuestra sentencia de 1 de diciembre de 2016:

"6. En consecuencia, valorando en su conjunto la apueba 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."

Pues bien, se observa que en la sentencia citada resolvimos la misma cuestión que nos ocupa, respecto a la misma recurrente, pero en relación al ejercicio de 2009 (en nuestro caso es el ejercicio 2008), bajo unos elementos fácticos muy semejantes a los que ahora examinamos. Debemos pues ratificar los extremos señalados por la sentencia de 1 de diciembre de 2016.

Como consecuencia de ello, debemos estimar el recurso y anular la Resolución impugnada y con ella la liquidación provisional de la que trae causa".

Pues bien, en nuestro caso la recurrente ha acreditado que la titularidad de los créditos hipotecarios corresponde a Araltec S.L, al acompañar un certificado JPMIBL, tal como refiere la pág.13 de 27 de la demanda.

Queda así acreditada:

1. La realidad de la relación contractual existente entre ARALTEC y JPMIBL Morgan: custodio de activos financieros.
2. La realidad de las órdenes de compra de las cédulas hipotecarias titularidad de ARALTEC pues es esta entidad la que emite las órdenes de compra a JP Morgan.
3. Igualmente, ha quedado justificado que ARALTEC únicamente percibió el rendimiento neto derivado de las cédulas hipotecarias lo que evidencia su titularidad y su derecho a deducir dichas retenciones pues efectivamente las soportó
4. El propio J.P Morgan, informa a efectos de acreditar que Araltec percibe los rendimientos netos derivados de la créditos hipotecarios
- 5 La recurrente procedió a la apertura de dos cuentas de efectivo y de valores a nombre de ARALTEC (Cuenta nº 9384150, el 15 de diciembre de 2009 y Cuenta nº 9384151, el 1 de abril de 2011)".
6. Los servicios de banca y custodia que JPMIBL presta a sus clientes comprenden la concesión de líneas de crédito y préstamo para la compra de Inversiones tal y como se establece en la página 37 de las Condiciones Especiales:

" Los servicios de banca y custodia que le proporcionaremos son los siguientes: (...) líneas de crédito y préstamo para la compra de inversiones y/o para cualquier otro fin que estimemos aceptable, de acuerdo con los

términos y condiciones complementarios y con la documentación adicional que acordemos con usted a tal efecto" (la negrilla es nuestra).

Así las cosas, ARALTEC, con el fin de obtener financiación para la adquisición de las cédulas hipotecarias de BBVA, Banco Santander y Caja de Ahorros y Pensiones de Barcelona, suscribió un contrato de línea de crédito con JPMIBL, de conformidad con las Condiciones Especiales.

7. La actora ha presentado como documentos 8 y 9, que acompañó al recurso de reposición, copia de los escritos en los que D. Sixto- que es quien realiza las órdenes de compra-figura como miembro del Congreso de Administración de Araltec .

8. Certificado emitido por JPMIBL (página 15 de 27 de la demanda) donde se acredita que no se ha deducido ni solicitado devolución por las retenciones practicadas porque actuaba meramente en su condición de custodio y que, por tanto, las referidas retenciones corresponden al verdadero titular jurídico de las cédulas, que no es otro que ARALTEC.

En definitiva, queda acreditado que JPMIBL , actúa en su condición de custodio y no titular de los créditos hipotecarios.

Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso interpuesto.

Cuarto.

Con arreglo al citado artículo 139.1 de la LJCA procede condenar en costas a la Administración con arreglo al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Magestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debíamos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad Araltec S.L contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de junio de 2017, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos por no ser conforme a derecho con las consecuencias legales inherentes a esta declaración, debiendo la Administración proceder a la devolución íntegra a la recurrente del importe solicitado en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, por importe de 338.625 euros con los correspondientes intereses de demora y con imposición de costas a la Administración.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que 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 y 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 justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, 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, 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.