

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080008

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 15 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 129/2017

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Inadmisibilidad. Desviación procesal. No se produce el vicio de desviación procesal cuando se alega por primera vez en la demanda contencioso administrativa, la nulidad del procedimiento inspector por incumplimiento del límite temporal del plan de inspección establecido en el artículo 170.5 (RGAT). La introducción de este argumento nuevo no modifica la pretensión actora, que sigue siendo la anulación de la liquidación, solo se adiciona un nuevo argumento que sustenta su pretensión, frente al cual la parte demandada ha podido desplegar toda la defensa necesaria.

Procedimiento de inspección. Planificación de las actuaciones. El límite temporal para el inicio de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 170.5 (RGAT), que establece que efectuada la selección del contribuyente mediante la emisión de una Orden de carga que lo incluya en un concreto Plan anual, el procedimiento de inspección ha de ser iniciado antes de que finalice el año natural a que corresponde el citado Plan no es un requisito esencial para el procedimiento de inspección, por lo que si no resulta observado, no genera una nulidad de pleno derecho de las actuaciones de inspección. Se trata de una norma interna de carácter organizativo dirigida a la actividad propia de la Administración.

Procedimiento contencioso-administrativo. Procedimiento en primera o única instancia. Medios de prueba. En general. Resulta admisible la documentación aportada en vía económico-administrativa para demostrar el domicilio de los beneficiarios efectivos de las ganancias obtenidas por una entidad no residente, pese a que la prueba no se propuso durante el procedimiento inspector, pues no es exigible a los obligados tributarios que desplieguen una actividad probatoria que abarque todas las posibilidades interpretativas que puedan resultar del procedimiento de inspección, sino después de conocer cuál es la interpretación definitiva que sostiene la Administración Tributaria; lo que se produce normalmente con la liquidación. En el presente caso, la recurrente no tuvo un comportamiento malicioso, pues tras la puesta de manifiesto del expediente en sede económico-administrativa, advirtió la dificultad de proponer la prueba del domicilio fiscal de los beneficiarios efectivos, ya que se trataba de numerosos inversores con distintas residencias fiscales. La recurrente no podía exigir a cada uno la prueba de sus respectivas residencias fiscales, aunque sí solicitarla, lo que hizo. La entidad recurrente acreditó haber enviado a los inversores, las cartas solicitando la información, que finalmente aportó

PRECEPTOS:

Ley 9/1998 (LJCA), arts. 45 y 56.

Ley 1/2000 (LEC), art. 218.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 236, 237 y 239.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 170.

PONENTE:

Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000129 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01163/2017

Demandante: AMADEUS IT GROUP S.A.

Procurador: MARÍA CRUZ REIG GASTÓN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a quince de octubre de dos mil veinte.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 129/2017, promovido por la Procuradora D^a. María Cruz Reig Gastón, en nombre y representación de la Entidad AMADEUS IT GROUP S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 12 de enero de 2017, por la que se desestimó la reclamación 5149/2012, interpuesta contra el acuerdo de liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes IRNR, período enero de 2006 a diciembre de 2007.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 12 de enero de 2017, por la que se desestimó la reclamación 5149/2012, interpuesta contra el acuerdo de liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes IRNR, período enero de 2006 a diciembre de 2007.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Reig Gastón, presentó escrito de demanda el 18 de septiembre de 2017, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que declare nulo el acto administrativo impugnado y aquellos de los que éste trae causa.

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 11 de octubre de 2017, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que se dictara sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

Quinto.

Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A.

Practicados los medios de prueba, y presentados los respectivos escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 24 de septiembre 2020, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Objeto del recurso, y pretensión actora.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 12 de enero de 2017, por la que se desestimó la reclamación 5149/2012, interpuesta contra el acuerdo de liquidación, de 12 de julio de 2012, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes IRNR, período enero de 2006 a diciembre de 2007.

Tras los avatares de la resolución del TEAC, de 2 de junio de 2015, -que fiscalizaba la liquidación de 12 de julio de 2012, que también ahora nos ocupa-, que fue anulada por el propio TEAC, -no es preciso detenernos en ella-, se dictó la resolución que examinamos en este proceso, la de 12 de enero de 2017, que confirmó la liquidación de 12 de julio de 2012, en virtud de la cual se confirmó la propuesta de regularización del acta de disconformidad A0272068824, incoada contra la entidad recurrente por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), ejercicios 2006 y 2007.

Esta liquidación consideró que WAM Acquisition (actualmente AMADEUS IT GROUP) debió haber practicado una retención del 10% en su condición de pagador del precio, sobre el beneficio obtenido por Amadelux Investment (sociedad matriz) en la venta de acciones de la propia WAM Acquisition a esta misma sociedad, al considerar la Inspección que se trataría de una distribución de dividendos de WAM a sus accionistas.

Para llegar a esta conclusión, la liquidación recalificó la ganancia patrimonial (en opinión de la recurrente) obtenida por Amadelux en la venta de las acciones de WAM Acquisition como rendimiento de capital mobiliario, en concepto de dividendo con cargo a beneficios futuros; rechazó la excepción a la obligación de retener que establece el artículo 31.4b) de la Ley del IRNR para el rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital; negó la aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1.h de la Ley del IRNR, por considerar exigible y no acreditada la residencia en la Unión Europea de los accionistas de Amadelux; finalmente, aplicó el artículo 10 del Convenio para evitar la doble imposición, suscrito entre España y Luxemburgo, que prevé un tipo de retención reducido del 10% para dividendos, cuando la entidad perceptora posea, al menos, un 25% de la sociedad que paga los beneficios.

La resolución del TEAC, que ahora enjuiciamos, además de confirmar todos estos aspectos, añadió un argumento nuevo, al inadmitir la documentación presentada el 11 de noviembre de 2013 por la entidad recurrente ante el propio TEAC, tendente a acreditar la residencia en la UE de los accionistas; la razón de esta inadmisión de pruebas fue que debió presentarse ante la Inspección y no en la de revisión ante el TEAC. Esta inadmisión de prueba imposibilitó que se aplicara la exención de la retención, prevista en el citado artículo 14.1.h de la Ley IRNR, que recoge la Directiva Matriz-filial.

La demanda, que, como es obvio, pretende la anulación de la resolución del TEAC, y de la liquidación, realiza una argumentación concatenada, de tal manera que la estimación del primer argumento, supondría la anulación de las resoluciones recurridas y haría innecesario conocer del segundo, y así sucesivamente.

Pues bien, los dos primeros argumentos tienen carácter formal, referido el primero a la vulneración del artículo 170.5 del RGAT, dado que las actuaciones inspectoras se iniciaron no en el ejercicio en el que se había previsto el plan de inspección, sino el ejercicio siguiente; la segunda cuestión afecta a la inadmisión de las pruebas aportadas ante el TEAC, y no ante la Inspección, tendentes a acreditar la residencia en la UE de los accionistas, lo que determinaría la exención del deber de retener, por aplicación del precepto que trasladó a nuestro derecho interno la Directiva Matriz filial.

Sólo después de haber salvado ambos obstáculos, sería preciso conocer de los aspectos sustantivos, referidos a la calificación de la operación etc, lo que, como veremos, no será necesario, porque nos detendremos en la inadmisión de la prueba.

Segundo.

Nulidad del procedimiento inspector por incumplimiento del límite temporal del plan de inspección establecido en el artículo 170.5 del Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD.1065/2007); en adelante RGAT.

A tal respecto, la demanda aduce que las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada el día 1 de febrero de 2010; sin embargo, la orden de carga en el plan de inspección del obligado está fechada el 17 de noviembre de 2009, de donde deduce, por aplicación del artículo 170.5 del citado RGAT, que se ha producido una irregularidad invalidante y, por tanto, todo el procedimiento administrativo y su resultado ha de ser anulado.

Este argumento o motivo impugnatorio no fue planteado ante el TEAC y por ello la contestación a la demanda solicita sea considerado como desviación procesal, al haber sido introducido por primera vez en la demanda.

Sin necesidad de recordar, por ser de sobra conocida, la doctrina sobre el carácter revisor de esta jurisdicción, que resalta que el proceso contencioso administrativo no es una instancia nueva, sino un verdadero proceso cuyo objeto son las pretensiones que se deducen frente a un acto administrativo (por simplificar), basta con observar el contenido del artículo 56.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativa: "...en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración", para rechazar este óbice, porque con la introducción de este argumento nuevo no se modifica la pretensión actora, que sigue siendo la anulación de la liquidación, sino simplemente se adiciona un nuevo argumento que sustenta su pretensión, frente al cual la parte demandada ha podido, como lo ha hecho, desplegar toda la defensa necesaria.

La demanda, basándose en dos sentencias de este Tribunal, aborda la virtualidad anulatoria del incumplimiento del requisito de anualidad previsto en el mencionado artículo 170.5 RGAT "el plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate".

Pero lo cierto es que esa consecuencia anulatoria ha sido negada por el Tribunal Supremo en la STS de 27 de noviembre de 2017, ECLI:ES:TS:2017:4325, que entiende, en esencia, que ese límite temporal no es un requisito esencial para el procedimiento de inspección, por lo que si no resulta observado, no genera una nulidad de pleno derecho de las actuaciones de inspección. Para el TS, el plazo del artículo 170.5 RGGIT de 2007 de inicio de las actuaciones, está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración y es, por tanto, una norma interna de carácter organizativo. Y, situado dialécticamente en la hipótesis de que ese artículo 170.5 RGGIT contiene una regla temporal en virtud de la cual, efectuada la selección del contribuyente mediante la emisión de una Orden de carga que lo incluya en un concreto Plan anual, el procedimiento de inspección ha de ser iniciado antes de que finalice el año natural a que corresponde el Plan, entiende que ese plazo no sería esencial, y que, por ello, su incumplimiento, solo determinaría una irregularidad no invalidante, por aplicación de lo establecido en el artículo 63.3 de la Ley 30/1992.

Se desestima este motivo.

Tercero.

Sobre la admisibilidad de la prueba (documentos) dirigida a acreditar la residencia en la UE de los accionistas.- Estimación de la pretensión actora.

Como se ha anticipado, y sin esfuerzo se deduce del contenido de las resoluciones impugnadas, en la cuestión que ahora nos ocupa, la resolución del TEAC confirmó la liquidación porque (sic, pág. 64) "en definitiva, toda vez que: i) la cuestión fue suscitada en el seno del procedimiento de inspección; ii) que durante el mismo la entidad obligada tributaria no dio ninguna señal que pudiera dar a entender a la Administración que obraba para

reunir y aportar las pruebas oportunas; iii) que únicamente se reacciona ante el acuerdo desfavorable siendo entonces cuando la interesada se ocupa de recabar y aportar la documentación; hemos de concluir que no procede la admisión de tal documentación en fase revisora".

Esta solución, extensamente argumentada, basada en decisiones precedentes del propio TEAC, y en la jurisprudencia, ha sido superada por decisiones más recientes.

Conviene poner de relieve, antes de nada, que el TEAC, no ha opuesto tacha alguna a la veracidad del contenido de la documentación aportada en sede de revisión. Tampoco la contestación a la demanda del Abogado del Estado. Simplemente la ha inadmitido, y no la ha valorado.

Por tanto, la controversia consiste en determinar si es admisible y tiene valor probatorio una documentación que, como el caso que nos ocupa, documenta un derecho ejercitado ante la Administración Tributaria, que incorpora la parte actora al conocimiento de los órganos en fase de revisión, y no ante la Inspección.

La respuesta conduce a la estimación parcial del recurso y a la anulación de la resolución recurrida, al no haber admitido como prueba de la exención la documentación aportada ante el TEAC.

La resolución de Éste, en lo que es relevante para la resolución de este litigio, sostuvo, además de muchas otras cosas, a cuya lectura remitimos, por ser innecesario traerlas a colación ahora,-pág. 63, FD Sexto-, "...Sin embargo, en el supuesto que nos ocupa, la interesada no acredita ante este Tribunal Central motivo alguno por el cual no inició las pertinentes indagaciones y solicitudes para conseguir la documentación ahora aportada en el curso del procedimiento inspector, a pesar de conocer el criterio de la Administración y pretender la aplicación de la exención. No escapa a este Tribunal el esfuerzo probatorio realizado para conseguir dicha información; sin embargo, entendemos que, preferiblemente tras la puesta de manifiesto del expediente en vía administrativa, y en todo caso antes de que se dictase el acuerdo de liquidación, la obligada tributaria debió iniciar los trámites en aras a conseguir la documentación que convenía a sus intereses, poniéndolo de manifiesto al actuario y solicitando, en su caso, un aplazamiento de las actuaciones hasta obtener la misma, que habría de ser adecuadamente valorada para el dictado del acto ahora impugnado. En consecuencia, hemos de concluir que a la obligada tributaria le era exigible otra conducta diferente y que la tardanza en iniciar el esfuerzo probatorio que le correspondía se debió, exclusivamente, a su libre decisión".

Pues bien, esta postura ha sido superada por la STS 1509/2017, de 20 de abril de 2017, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina 615/2016.

En esta sentencia en Tribunal Supremo, tratando de superar las decisiones precedentes, mencionadas en la misma, llegó a la conclusión, en lo que ahora importa, que la documentación acompañada con el escrito del recurso de reposición, interpuesto frente a la liquidación, debió ser valorada y tenida en cuenta en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento fuese obstáculo insalvable para hacerlo.

El Tribunal Supremo, unificando doctrina, afirma que la doctrina del propio Tribunal es clara en el sentido de que sí cabe en sede de revisión admitir documentación no aportada en sede de gestión, y, una vez admitida, valorarla para determinar si concurre o no el presupuesto de hecho que el documento aportado (extemporáneamente para la Administración Tributaria) refleja o, como en el presente caso, existe o no el derecho reflejado en el mismo, -en nuestro caso la procedencia o no de la exención de la retención por el IRNR-, pues "...si en vía judicial está plenamente aceptada, -según se dispone en el citado artículo 56.3 de la LJCA-, la posibilidad de aportar nuevas pruebas no presentadas en el procedimiento de gestión, ni en la vía administrativa o económico administrativa previa, que deben ser tenidas en cuenta a la hora de resolver, con mayor motivo debe aceptarse y ser tenida en cuenta tal documentación cuando se entrega al mismo órgano que la requirió en un primer momento. Ningún sentido tendría que un mismo documento fuese tenido en cuenta en vía judicial y no en sede de recurso de reposición"- Fundamento de derecho cuarto-.

Cuarto.

Sobre la buena fe; y sobre la imposibilidad de aportación en el procedimiento inspector.-

La posición jurisprudencial a la que hemos hecho referencia, se ha consolidado en la posterior sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 10 de septiembre de 2018 (rec. 1246/2017), en la que se afirma que los TEAs tienen competencias relevantes en cuanto a la posibilidad de aportación de prueba en el trámite de alegaciones, y en la obligación de resolver todas las cuestiones, hayan sido o no planteadas por las partes (artículos 236, 237 y 239 LGT); esta sentencia descarta la aplicación supletoria del artículo 112 LRJAPPAC (hoy artículo 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas); no ve inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial, dado que si en vía económico administrativa y en vía judicial es posible aportar la documentación que el actor estime procedente para impugnar una resolución tributaria, parece mucho más lógico que pueda hacerse antes en el discurrir procedimental, y apartarse en el primero de los medios de impugnación que pueda ejercitarse.

Ahora bien, esta amplitud en el momento de presentación de la prueba tiene como límite las circunstancias en que se produjo la falta de aportación ante los órganos de la Administración tributaria (inspección, gestión, etc),

para lo cual habrá de determinarse si de las mismas cabe concluir la no justificación de la no aportación, lo que, por ende, impediría su presentación ulterior en vía económico administrativa.

Este límite se reconduce al ejercicio de los derechos conforme a las exigencias de la buena fe, y la proscripción del abuso del derecho.

Ahora bien, el comportamiento abusivo o malicioso debe ponerse de relieve en el procedimiento correspondiente, y ser de tal intensidad que justifique la consecuencia jurídica consistente en dejar de valorar el fondo de la pretensión que se apoya en dicha prueba.

Descendiendo a la resolución del TEAC, que nos ocupa, muy acertadamente argumentó en un sentido similar, admitiendo la dialéctica entre la necesidad de aportar las pruebas que soporten la pretensión del obligado en el procedimiento inspector, y la tutela de los derechos de éste, valorando si se ha justificado o no la imposibilidad de aportación natural en el momento del procedimiento inspector, y si la no aportación obedeció a o no a una actuación abusiva o con mala fe.

Pues bien, resultan incontrovertidos los datos sobre la presentación de la documentación completa, el 11 de noviembre de 2013 (mucho antes de que el TEAC dictara la primera resolución de 2 de junio de 2015, que el mismo órgano de revisión anuló por no tomar en consideración la misma -documentación-, y provocar con ello indefensión a la interesada), tras la puesta de manifiesto del expediente en sede del TEAC, habiendo advertido la parte actora, antes de aportarla, que los inversores de los fondos eran numerosos y con distintas residencias fiscales, por lo que no se encontraba en condiciones de exigir a Amadelux Investments la prueba de la residencia de todos ellos, aunque sí de solicitarla, como ya había hecho, constando que el 22 de mayo de 2013 la entidad recurrente emitió las cartas solicitando la información, que finalmente se aportó el 11 de noviembre de 2013.

Puso de relieve, también, la parte actora que las entidades sucesoras de Amadelux le habían contestado que se disponían a recopilar la información necesaria, si bien a la fecha de presentar las alegaciones, aún no se había recibido la misma; y por ello se indicaba (mediante otrosí) que tan pronto como fuese recibida la documentación solicitada, se incorporaría al expediente para su debida valoración.

La documentación aportada ante el TEAC consistía en cartas recibidas de Amadecin Sarl e Idomeneo Sarl (entidades beneficiarias de la escisión total de Amadelux), a las que se adjunta un documento explicativo de la información aportada, que explica detalladamente cómo y por qué los tenedores de los derechos de voto son residentes en la Unión Europea; y veintidós anexos que contiene la documentación que demuestra la residencia de los referidos tenedores de los derechos de voto.

Tampoco hay discusión de que la Inspección, antes de extender el acta de disconformidad solicitó información a las autoridades fiscales del Reino Unido y de Luxemburgo, sin que de la información remitida por ellas lograra acreditar la residencia de los inversores en la Unión Europea. Pero, sin embargo, no consta que realizara ningún requerimiento de aportación de dicha documentación al obligado tributario, que éste desatendiera.

Afirma el TEAC que ante este esfuerzo probatorio de la Inspección, la obligada tributaria mantuvo una posición pasiva, sin asumir la carga probatoria, manteniendo su tesis principal de negar la calificación fiscal defendida por la Inspección.

Sin embargo, esta afirmación no es muy acertada.

Cierto es que la recurrente mantuvo una interpretación diferente a la sostenida finalmente por la Administración Tributaria en la liquidación, lo que no es sino el legítimo ejercicio de su derecho de defensa, y a discrepar, que resulta irreprochable. Y de ello no se desprende pasividad probatoria alguna.

No se discute la carga probatoria que, en general, le corresponde a quien pretende beneficiarse de su planteamiento ante la Hacienda Pública. Pero no es exigible a los obligados tributarios que desplieguen una actividad probatoria que abarque todas las posibilidades interpretativas que puedan resultar del procedimiento de inspección, sino después de conocer cuál es la interpretación definitiva que sostiene la Administración Tributaria; y esto no se produce normalmente sino con la liquidación. Por tanto, en este caso, resulta excesivo y desproporcionado pretender que antes de la liquidación, incluso antes del acta, ya hubiera emprendido un camino probatorio sobre una realidad jurídica que el obligado estaba combatiendo dialécticamente. Y cuando finalmente, la liquidación se inclina por rechazar la tesis principal del obligado éste emprende la tarea de acreditar los elementos de la posición subsidiaria o secundaria, atinente a la exención de la retención por aplicación de la Directiva Matriz-filial.

Carece, por tanto, de rigor hablar de pasividad; menos aún de mala fe o de abuso de derecho.

Quinto.

Alcance de esta sentencia. Estimación parcial de la pretensión actora.-

Estamos también de acuerdo con el TEAC que no debe permitirse que el obligado tributario, a su voluntad, sustraiga a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. También que no le corresponde al TEAC asumir competencias comprobadoras, ni suplir la labor de investigación, análisis e integración, que corresponde esencialmente a la Inspección.

Como quiera que fue con la notificación de la liquidación cuando por primera vez conoció la recurrente la posición definitiva de la Administración Tributaria, - aunque en el procedimiento inspector hubiera existido la lógica

controversia, que en este caso, se plasmaba en diversas interpretaciones y pretensiones, principales y subsidiarias, del obligado tributario-, desde ese momento inició un recorrido probatorio arduo y complejo, -como ha reconocido el TEAC-, cuyo resultado en modo alguno pudo trasladar a la Inspección, porque las funciones de ésta ya habían concluido, siendo ante el TEAC cuando por vez primera pudo presentar la documentación probatoria, Éste debió valorarlas y no inadmitirlas, llegando a la conclusión que se ajustara a derecho sobre si era o no aplicable la exención discutida, incluso retrotrayendo el procedimiento para que fuera la Inspección la que valorara la documentación que no pudo aportarse ante ella.

Al no haberlo hecho así, sino que, por el contrario, al haber inadmitido la documentación, llegando "de facto" al mismo resultado que en la resolución (de 2 de junio de 2015) que había anulado por causar indefensión a la parte recurrente, no cabe sino concluir anulando esta última resolución del TEAC, retrotrayendo el procedimiento para que por Éste se admita la documentación, se valore y, en su caso, se determine si los dividendos deberían disfrutar de la exención prevista en el artículo 14. 1. h) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (RD legislativo 5/2004, de 5 de marzo), para dividendos distribuidos a una matriz europea.

No es preciso, por tanto, entrar a discernir el "onus probandi" del presupuesto de hecho necesario para la aplicación de la cláusula anti-abuso, prevista en este precepto, porque la prueba ya la ha aportado la parte recurrente, -se lo ha auto-atribuido, aunque lo discuta en la demanda-, y habrá de ser admitida y valorada, en los términos que corresponda.

Por la forma como se ha planteado la pretensión actora resulta, por tanto, innecesario el análisis de la calificación jurídica de la renta obtenida por Amadelux, como ganancia patrimonial vs dividendos con cargo a beneficios futuros, o bien como rendimiento de capital mobiliario en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, porque la inexistencia de la obligación de retener la podrá conseguir la entidad recurrente a través de la nueva resolución del TEAC.

Sexto.

Costas procesales.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, al estimarse parcialmente la pretensión actora, no procede imponer las costas del recurso, da tal manera que cada parte satisfaga las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Estimar parcialmente el presente recurso número 129/2017, interpuesto por la Procuradora Sra. Reig Gastón, en la representación que ha acreditado, contra la resolución del TEAC recurrida, que se anula por no ajustarse a derecho, reponiendo las actuaciones al momento y con el alcance reflejado en el fundamento QUINTO, sin hacer expresa condena en costas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

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

El Magistrado D. Javier Eugenio López Candela, votó y deliberó pero no pudo firmar la resolución y de conformidad con lo dispuesto en el art. 204 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, lo hace el Presidente.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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