



Roj: **SAN 5276/2010** - ECLI: **ES:AN:2010:5276**

Id Cendoj: **28079230022010100466**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/11/2010**

Nº de Recurso: **331/2007**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

Madrid, a veinticinco de noviembre de dos mil diez.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 331/07, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la

Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido el Procurador Don Francisco Miguel Velasco Muñoz-Cuéllar, en nombre y

representación de la entidad mercantil RHI REFRACTORIES ESPAÑA, S.A., frente a la Administración General del Estado

(Tribunal Económico-Administrativo Central), representado y defendido por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso

asciende a 708.473,29 euros. Es ponente el Ilmo. Sr. Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la mercantil recurrente expresada se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 30 de julio de 2007, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de junio de 2007, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, que desestimó a su vez la reclamación nº 33/2032/2003, relativa a liquidación de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, periodo 2001, por un montante global coincidente con la suma anteriormente reseñada como cuantía litigiosa. Se acordó la admisión a trámite del recurso contencioso-administrativo en virtud de providencia de 3 de septiembre de 2007, en la que igualmente se reclamó el expediente administrativo.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formuló demanda por escrito de 14 de noviembre de 2007, en el que, tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, así como la de la liquidación en ella examinada, interesando en el mencionado escrito, por medio de otrosí, el planteamiento por esta Sala de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en relación con la interpretación y aplicación de la Directiva 1990/435/CEE, de 23 de julio, e incluso propone los términos en que debería plantearse la mencionada cuestión.

TERCERO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda en escrito de 13 de marzo de 2008, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso contencioso-administrativo, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.



CUARTO.- No solicitado ni recibido el recurso a prueba, se dio traslado a las partes por su orden para la práctica del trámite de conclusiones, que evacuaron mediante la presentación de sendos escritos, en los que se reiteraron en sus respectivas pretensiones.

QUINTO.- La Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 24 de septiembre de 2009 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, de resultas de la deliberación llevada a cabo, surgió la conveniencia de someter cuestión prejudicial al TJCE, en los términos que se precisarán.

SEXTO.- Por medio de providencia de 4 de marzo de 2010 se dio traslado a las partes y al Ministerio Fiscal, por plazo común de 20 días, para que alegasen sobre la conveniencia de plantear la cuestión prejudicial al tribunal de Justicia de la Unión Europea, a que se ha hecho mención, trámite que fue evacuado mediante sendos escritos de tales partes personadas. Advertido por diligencia de ordenación de 5 de mayo posterior que no había constancia de la notificación de dicho proveído al Ministerio Fiscal, se acordó notificarle de la providencia antedicha, confiriéndole el plazo fijado en ella, a los efectos de cumplimentar el trámite de alegaciones que se han indicado.

La citada providencia se expresaba en los siguientes términos, que conviene reflejar literalmente dado que en ella se contiene el objeto específico respecto del cual se da traslado a las partes acerca de las dudas suscitadas a la Sala sobre la necesidad de planteamiento de la antedicha cuestión prejudicial:

"Antes de resolver en Derecho lo que proceda y con suspensión del señalamiento acordado para la votación y fallo del presente recurso, óigase a las partes personadas y al Ministerio Fiscal, por plazo común de 20 días, sobre la procedencia de someter al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas cuestión prejudicial relativa a la adecuación de la Ley 41/98, de 9 de diciembre, sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias, en los preceptos aplicables al caso debatido, a la Directiva 90/435/CEE y en particular, sobre las siguientes cuestiones jurídicas (sin que con ello se prejuzgue el texto definitivo de la cuestión prejudicial que, eventualmente, pudiera promoverse):

1) Si la Directiva 90/435/CEE, que reconoce la exención de los beneficios distribuidos en las relaciones matriz-filial, se opone a una regulación nacional que impide el reconocimiento de la citada exención "...cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la presente letra".

2) Si la cláusula antiabuso contenida en el artículo 2 de la mencionada Directiva, que permite a los Estados miembros aplicar disposiciones que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos, permite una interpretación por parte de los Estados miembros en el sentido de excluir la exención de los beneficios distribuidos por una filial española a su matriz residente en los Países Bajos, por razón de que, al cotizar en Bolsa la sociedad indirectamente titular del 100 por 100 del capital de dicha matriz (RHI AG), residente en la República de Austria, no es posible determinar con certeza la residencia de las personas físicas o jurídicas que ostenten la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz a que se refiere el punto anterior.

3) Si la reiterada Directiva se opone a una normativa nacional que condiciona la exención de los beneficios repartidos a la prueba, por parte de la filial, de que la sociedad matriz residente en otro Estado miembro, ha sido constituida en éste por motivos económicos válidos, cuando tal exigencia no rige para la sociedad titular de la totalidad de las acciones de dicha matriz, igualmente residente en otro Estado de la Unión Europea.

4) Si las libertades de establecimiento, de prestación de servicios y de circulación de capitales se oponen a una norma nacional que exija para las empresas radicadas en otro Estado miembro la prueba de su composición accionarial, cuando dicha prueba no se exige para declarar la procedencia de dicha exención cuando se trata del régimen fiscal de los dividendos filial-matriz entre empresas de residencia española.

Y con su resultado se acordará lo procedente".

SÉPTIMO.- Las partes y el Ministerio Fiscal evacuaron el trámite conferido con la presentación de sendos escritos, en que razonan acerca de la necesidad y conveniencia de que, a su juicio, se plantee o no -según los casos- la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (hoy Tribunal de Justicia de la Unión Europea), mostrándose favorable a su planteamiento la parte demandante, mediante escrito de 13 de abril de 2010 y contraria a tal iniciativa procesal el Abogado del Estado representante de la Administración demandada -por medio de escrito fechado el 4 de mayo de 2010- tesis que comparte, en cierta medida, el Ministerio Fiscal en el escrito registrado el 2 de junio de 2010.



OCTAVO.- La Sala señaló nuevamente, tras la recepción de los expresados escritos, por medio de providencia, la audiencia del 18 de noviembre de 2010 como fecha para la votación y fallo de este recurso, señalamiento que se ha considerado necesario a la vista del contenido del trámite procesal expresado en los dos antecedentes anteriores, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

NOVENO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de junio de 2007, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, que desestimó a su vez la reclamación nº 33/2032/2003, relativa a liquidación de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes -en adelante IRNR-, periodo 2001.

SEGUNDO.- Para una mejor comprensión de las cuestiones planteadas en proceso, es conveniente reseñar los hechos más relevantes, en relación con las vicisitudes del procedimiento de comprobación y la vía económico-administrativa:

a) A la entidad RHI REFRACTORIES, S.A. (en adelante, RHI), la Dependencia Regional de Inspección de Asturias de la Agencia Tributaria le incoó, el 21 de julio de 2003, el acta de disconformidad (A02) nº 70735026, en concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en relación con rendimientos obtenidos en el año 2001.

b) En la mencionada acta se hacen constar, en síntesis, los siguientes hechos, sobre los que no se ha suscitado controversia en este proceso (con excepción de aquéllos a los que se hará concreta mención):

1º) El 6 de agosto de 2001, la mencionada empresa RHI, residente en España, acordó distribuir a su socio único, la sociedad DUTCH MAS, BV (DUTCH, en lo sucesivo), residente en Holanda, un dividendo por importe de 2.163.017.858 pesetas (su equivalencia en euros es de 12.999.999,15 euros).

2º) El pago del dividendo se produjo el 19 de diciembre del mismo año 2001.

3º) En la misma fecha, la sociedad presentó ante la Administración tributaria el impreso denominado modelo 216, relativo a retenciones e ingresos a cuenta de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por parte de no residentes del IRNR, efectuando en el documento la declaración de que dicha renta está sujeta y no sometida a retención. Acompaña al modelo dos certificados debidamente traducidos de los que se desprende que DUTCH es una sociedad residente en Holanda a los efectos del Convenio suscrito entre España y Holanda para evitar la doble imposición y se encuentra sujeta y no exenta al Impuesto que grava el beneficio de las compañías.

No obstante se alega en esa declaración que los dividendos pagados por la entidad aquí recurrente RHI se encuentran exentos del IRNR.

4º) En enero de 2002, RHI presentó el modelo 296, de resumen anual de retenciones a cuenta de no residentes sin establecimiento permanente, en el que se declara una base de retención de 12.999.999,14 euros, una retención de 0 euros y la fecha de devengo el 19 de diciembre de 2001.

La causa por virtud de la cual la empresa considera que el dividendo satisfecho está exento, pese a su sujeción del IRNR, la fundamenta en el artículo 13.1.g) de la Ley 41/98, de 9 de diciembre, sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias -en lo sucesivo, LIRNR-.

Pese a esa opinión, considera la Inspección que no es aplicable al caso la mencionada exención del artículo 13.1.g) LIRNR, ni tampoco las excepciones al gravamen que el propio artículo 13 establece.

5º) El mencionado artículo 13.1.g) de la LIRNR prevé que la exención no se aplicará cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz las posean, directa o indirectamente, personas físicas o jurídicas que no residan en Estados Miembros de la Unión Europea.

En particular, el mencionado artículo 13.1.g) señala, literalmente:

"Estarán exentas las siguientes rentas:... g) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, cuando concurren los siguientes requisitos:



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

b') Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

c') Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos, el 25 por 100. Esta última entidad tendrá la consideración de sociedad filial. La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. En este último caso la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

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

No obstante lo previsto anteriormente, el Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el anexo de la Directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa de, al menos, el 10 por 100, siempre que se cumplan las restantes dadas en esta letra.

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

Según el Inspector que levantó el acta, este requisito de residencia en un Estado Miembro exige conocer, en último extremo, al menos en un voto más que el 50%, la identidad y la residencia de los titulares del capital social de la sociedad matriz.

6º) Respecto de la participación en la sociedad española RHI, señala el acta que se trata de una filial, participada en un 100% por la sociedad holandesa DUTCH desde el 25 de abril de 2000. Su anterior único socio era la sociedad alemana DIDIER WERKE AKTIENGESSELLSCHAFT -DWA, en adelante-, que a su vez es el único socio de la sociedad holandesa DUTCH. La participación última en DUTCH corresponde a la empresa austriaca RHI AG.

7º) Al objeto de conocer la identidad y la residencia de los titulares últimos del capital, se solicitó identificación y certificación de los socios de la compañía austriaca RHI AG y se obtuvo comunicación de ésta en la que hace constar que en agosto de 2001, el 10,54% del capital pertenecía a la compañía alemana E.ON AG y el 89,46% cotizaba libremente en las Bolsas de Viena y Frankfurt.

8º) La tesis del acta es que de los datos anteriores se deduce que no ha quedado acreditada la residencia en Estados de la Unión Europea de la mayoría de los titulares de los derechos de voto de la sociedad filial española. Ni siquiera se encuentran identificados, en ese porcentaje, los tenedores últimos de las acciones. Al no haberse acreditado que la mayoría de los titulares de las acciones tengan su residencia en Estados de la Unión Europea y al no cumplirse ninguna de las excepciones a este requisito previsto en el último párrafo del artículo 13.1.g) de la Ley 41/98, concluye el inspector que no procede aplicar la exención y que procede exigir a la empresa española la retención correspondiente, que asciende, según las disposiciones del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971, al 5% del importe bruto de los dividendos (art. 10).

El acta se remite, para fundamentar su conclusión, a la consulta de 19 de febrero de 2002, de la Dirección General de Tributos, que resolvía sobre un supuesto similar al planteado, con la diferencia de que una de las sociedades intermedias se encuentran fuera de la Unión Europea, aunque las siguientes en la cadena si lo están. En la mencionada consulta, concluía la Dirección General de Tributos, que el último escalón conocido



de las participaciones en el capital eran dos entidades residentes en Bélgica y Holanda, pero que no quedaba demostrado el tema de la residencia, al no conocerse la titularidad del capital de dichas sociedades cotizadas en Bolsa, ni de las participaciones significativas en su accionariado.

c) Junto con el acta de disconformidad, se notificó a RHI el preceptivo Informe ampliatorio, de todo lo cual se dio traslado a dicha entidad, sin que ésta formulase alegaciones a la propuesta inspectora.

d) Como consecuencia de los anteriores actos de propuesta, la Oficina Técnica de Inspección de la AEAT en Asturias dictó liquidación el 24 de septiembre de 2003, confirmando íntegramente la propuesta inspectora y considerando, en consecuencia, que la recurrente RHI no podía beneficiarse de la exención, al considerar que no ha cumplido el requisito exigido en el último párrafo del artículo 13.1.g) de la Ley 41/98, ya que se desconoce la identidad y residencia de los titulares de más del 50 por 100 del capital social de la entidad austriaca RHI AG, propietaria indirecta del 100 por 100 de las acciones de aquélla, puesto que, al cotizar en bolsa, tales datos no podrían conocerse.

e) La deuda tributaria liquidada, en concepto de retenciones sobre los mencionados dividendos, en lo relativo al año 2001, asciende a 708.473,29 euros, de los cuales la cuota del IRNR asciende a 650.000 euros y los intereses de demora a 58.473,29 euros.

f) En la misma resolución, el Inspector Jefe que practicó la liquidación razona que no se inicia expediente sancionador por entender que éste no es procedente, al no poder apreciarse voluntad de defraudar o negligencia, pudiendo explicarse la omisión del ingreso fiscal por la dificultad de conocer los hechos en su totalidad, relativos a la composición indirecta del accionariado de la matriz, así por basarse en una interpretación razonable de las normas.

g) Contra la expresada liquidación, la entidad ahora demandante RHI interpuso reclamación en primera instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Asturias, formulando en ella alegaciones relativas a la nulidad de la liquidación, tanto por razones de forma como de fondo. En cuanto a la primera, se denuncia que se ha excedido la Inspección en el alcance y naturaleza del procedimiento llevado a cabo, en relación con el ámbito objetivo definido en la comunicación de inicio; en cuanto al motivo de fondo, se basa en la incorrecta aplicación del artículo 13.1.g) de la LIRNR.

En el seno de ese procedimiento de revisión, solicitaba además el reclamante que se plantease cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. El TEAR, en el acuerdo de 13 de mayo de 2005, desestimó la reclamación y confirmó la liquidación recurrida; respecto de la solicitud para que se plantee cuestión prejudicial, señala el Tribunal que al ser la decisión del TEAR susceptible de ulterior recurso judicial (sic), no está obligado a someter cuestiones al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

h) El expresado acuerdo se notificó a RHI el 25 de mayo de 2005, que lo impugnó mediante la formulación de recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). En el citado recurso de alzada, RHI reitera las alegaciones formuladas ante el TEAR de Asturias y que, en síntesis, cabe resumir así:

1º) Nulidad de las actuaciones inspectoras, por haberse excedido en éstas el alcance señalado en la comunicación de inicio de dichas actuaciones, en la que se indicó que las actuaciones serían de carácter parcial y relativas a retenciones a cuenta del IRNR e IVA ejercicios 1999-2001, limitándose a "verificar la posible obligatoriedad de practicar retenciones sobre los pagos a no residentes derivados de las salidas de divisas por invisibles y la liquidación en el IVA de los mismos".

A pesar de tratarse de una comprobación parcial en tales limitados términos, la Inspección extendió liquidación por retenciones a cuenta del IRNR derivadas del pago de dividendos a la sociedad matriz residente en Holanda lo que implica, según RHI, una ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras sin seguir el procedimiento.

2) Nulidad de la liquidación por incorrecta aplicación del artículo 13.1.g) del IRNR. La Inspección considera que concurren a favor de RHI los requisitos que exigen los apartados a), b) y c) del artículo, pero aplica la cláusula antiabuso contenida en el último párrafo de ese precepto y apartado porque la mayoría de los derechos de voto de DUTCH pertenece, indirectamente, a la sociedad austriaca RHI AG, que cotiza en Bolsa y resulta imposible conocer quiénes son los titulares últimos de las acciones y, por tanto, si residen o no en Estados Miembros de la Unión Europea. La interpretación literal del precepto que efectúa la Inspección y que confirma el TEAR no es compatible con la finalidad a que la norma tiende, porque ninguna sociedad europea que cotice en Bolsa podría disfrutar del beneficio de la exención que concede la Directiva Matriz-Filial.

Sostiene en sus alegaciones RHI que la cláusula antiabuso tiene por objeto restringir el ámbito de aplicación de la Directiva 90/435/CEE para evitar operaciones dirigidas de forma artificial a disfrutar de ventajas fiscales y debe ser interpretada de forma restrictiva.



Añade el reclamante que ha quedado probado y lo reconoce la propia resolución que el 89,46% de las acciones de RHI AG cotizaba en las Bolsas de Viena y Frankfurt que, en la Junta de accionistas celebrada el 4 de julio de 2002, comparecieron los titulares de 11.349.022 acciones (el 56,97 %) lo que pone de manifiesto que se trata de un capital altamente atomizado, puesto que de no ser así, los titulares de participaciones relevantes hubieran asistido a la Junta.

Por otra parte señala el reclamante que concurren las excepciones para la aplicación de la cláusula antiabuso: 1) la Sociedad matriz realiza una actividad empresarial directamente relacionada con la realizada por la sociedad filial. 2) la Sociedad matriz tiene por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada ordenación de medios materiales y personales y 3) la Sociedad Matriz se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en el artículo 13.1.g).

Por último, señala el reclamante RHI la necesidad de plantear cuestión prejudicial ante el TJCE dada la relevancia de la normativa comunitaria en esta materia y la controversia entre la postura de la Administración y la mantenida por el reclamante en el alcance de la misma.

i) Mediante la resolución del TEAC dictada el 14 de junio de 2007, se desestimó el recurso de alzada y se confirmaron tanto la resolución previa del TEAR de Asturias como la liquidación de cuota e intereses, en concepto de retenciones a cuenta del IRNR, periodo 2001.

Dicha resolución del TEAC es la que ahora se recurre en este proceso, al igual que los actos a que se ha hecho referencia, allí impugnados.

TERCERO.- El primero de los motivos esgrimidos en la demanda se refiere al exceso denunciado en relación con el ámbito objetivo de las actuaciones de comprobación definido en la comunicación de inicio, que según aduce la recurrente se restringía en su alcance a la verificación de determinadas obligaciones tributarias particulares, no a la totalidad de ellas referidas a los conceptos y ejercicios de las que aquéllas formaban parte. En particular, se señala en la demanda que el alcance parcial de las actuaciones quedaba limitado a la obligación de practicar retenciones en relación con las salidas al extranjero de divisas sin notificación alguna a la Hacienda Pública (invisibles) y la liquidación en el IVA de dichos pagos en los ejercicios 1999 a 2001.

No obstante la anterior alegación, debe recordarse, de acuerdo con lo que a propósito de esta cuestión señala el TEAC, cuyo criterio respaldamos en cuanto a este motivo, que en lo que se refiere al alcance de las actuaciones inspectoras, el artículo 27 de la Ley 1/98, de Derechos y Garantías del Contribuyente, aplicable *ratione temporis* al caso debatido, establece que: "Los contribuyentes tienen derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

Tal precepto debe complementarse con lo que dispone el artículo 11 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado mediante Real Decreto 939/1986, de 25 de abril - RGIT-, aplicable igualmente a las actuaciones que nos ocupan. Dicho artículo 11 prevé que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación puedan tener carácter general o parcial, disciplinando las actuaciones parciales en su apartado 4, en los siguientes términos: "Las actuaciones de comprobación e investigación serán parciales cuando se refieran sólo a uno o varios de los tributos o deberes que afectan al sujeto pasivo u obligado tributario, o a hechos impositivos determinados o cuando de cualquier otro modo se circunscriba su objeto a límites más reducidos de los que se señalan en los apartados anteriores". Por su parte, el apartado 6º del citado artículo 11 establece la posibilidad de que unas actuaciones iniciadas con carácter general o parcial amplíen o reduzcan su alcance cuando existan razones que así lo aconsejen, en estos términos: "6. Las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general podrán limitar su objeto cuando en el curso de su ejecución se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen y se acuerden por el órgano competente. Del mismo modo, a juicio de los actuarios, se podrá ampliar el ámbito de aquellas actuaciones que inicialmente tuvieron carácter parcial".

Señala a propósito de esta cuestión la resolución del TEAC ahora impugnada y esta Sala se muestra conforme con dicho parecer, que el reclamante sostiene que en el expediente el actuario se había excedido el alcance de las actuaciones inspectoras que le había sido comunicado al inicio y que no ha seguido el procedimiento establecido, que exigiría en todo caso de la debida autorización, escrito y motivada, otorgada por el Inspector Jefe.

Sin embargo, indica el TEAC y la demandante no lo controvierte, que en el expediente administrativo consta la Orden de Carga en Plan de Inspección del contribuyente, en la que se especifica el alcance de la actuación que sería parcial y referido a los Impuestos sobre la Renta de no Residentes e IVA de los ejercicios 1999, 2000 y 2001. En la comunicación de inicio que se dirigió al contribuyente se vuelve a indicar el carácter parcial de



las actuaciones inspectoras, acotado el objeto a los conceptos de retenciones a cuenta del IRNR e IVA de los mencionados ejercicios. Pero especifica aún más el alcance de las actuaciones y señala que éstas se van a limitar, textualmente mencionado, a "verificar la posible obligatoriedad de practicar retención sobre los pagos a no residentes derivados de las salidas de divisas por invisibles y la liquidación en el IVA de los mismos".

Aclarada pues la definitiva concreción objetiva sobre el alcance de la comprobación, no cabe aceptar la pretensión del demandante en este punto, pues no se ha alterado el alcance de las actuaciones inspectoras señalado en la comunicación de inicio, sino que, al contrario, se mantiene en sus términos originarios, comprensivos del concepto y ejercicio determinante de la regularización y, de forma mediata, de este proceso jurisdiccional. Ya en el Anexo de la comunicación de inicio -aclara el TEAC- se indica la documentación solicitada y se acompaña relación de detalle de las salidas de divisas por invisibles efectuadas en los años 1999, 2000, 2001, siendo de destacar, por su directa relación con el asunto debatido, que entre las salidas de divisas relacionadas figura una por importe de 2.163.017.999 pesetas (equivalentes a 12.999.999,99 euros) el 19 de diciembre de 2001, que es precisamente la que a la postre ha motivado el acta de disconformidad levantada a propósito del deber de retención.

De hecho, no podría pretextarse válidamente la indefensión sobre la que implícitamente se asienta la denuncia del presente motivo impugnatorio (en armonía con la naturaleza formal o puramente procedimental del motivo, conforme a la exigencia del art. 63.2 de la Ley 30/1992), pues ya en la primera diligencia de constancia de hechos extendida por la Inspección, el representante de la Entidad aportó copia de acta de sesiones relativa a reparto de dividendos por 2.163.017.858 pesetas (12.999.999,15 euros). La liquidación practicada que da lugar, previo agotamiento de la preceptiva vía económico-administrativa, a este recurso judicial, lo es por razón de retenciones a cuenta del IRNR, ejercicio 2001, por lo que resulta evidente que no se ha producido vulneración del alcance objetivo que constaba en la comunicación de inicio, toda vez que, como expresa la resolución del TEAC aquí combatida: "(estando) expresamente la operación que ha motivado la regularización señalada en la propia comunicación de inicio. La razón de la discrepancia con la opinión del reclamante estriba en la definición que da éste para las operaciones invisibles como aquéllas que no requieren de notificación alguna a la Hacienda Pública. Las operaciones invisibles a las que se refiere la Inspección son aquéllas que suponen una transacción económica con el exterior pero no implican una salida o entrada de mercancías, y entre estas operaciones se encuentran, entre otras muchas, las salidas por pagos de dividendos, expresamente recogidos en la Lista de transacciones invisibles contenida en el Anexo III del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea".

CUARTO.- Mayor calado presenta, evidentemente, el motivo de fondo sobre la procedencia de la retención exigida en relación con los dividendos satisfechos por la demandante a su matriz holandesa DUTCH, puesta en tela de juicio por la sociedad recurrente RHI, que aduce en su favor el derecho a la exención -y consiguiente decaimiento legal del deber de retener sobre los beneficios exentos- reconocida en el art. 13.1.g) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias (en lo sucesivo, LIRNR), en relación con el artículo 5.1 de la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990 , relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (en adelante, la Directiva).

Como quiera que esta Sala ha abierto, en el curso de este litigio, un específico trámite de audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal en relación con la necesidad o pertinencia de plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestión prejudicial, en los términos contenidos en la providencia que más arriba se ha transcrito, resulta preceptivo, por razones de congruencia y de respeto a la buena práctica procesal, convergentes ambas en la exigibilidad del deber de motivación, que expliquemos suficientemente las razones por virtud de las cuales hemos decidido, finalmente, resolver por sentencia el recurso contencioso- administrativo, prescindiendo del previo reenvío aludido y, obviamente, de la eventual respuesta que el mencionado Tribunal hubiera podido efectuar a nuestros interrogantes.

No es preciso recordar, por tratarse prácticamente de un lugar común en la comprensión de esta institución comunitaria, sustancial para la construcción jurisprudencial del Derecho Comunitario, que los órganos judiciales nacionales cuyas sentencias no son definitivas, como es nuestro caso en este particular asunto -para cuya constatación basta apercibirse de la cuantía del asunto y, por ende, de la recurribilidad en casación que, en principio, tendría la sentencia final de este litigio- tienen la potestad, pero no la obligación, del planteamiento de dicha cuestión prejudicial, al contrario de lo que sucede con el órgano jurisdiccional que, en cada Estado miembro, agotase las instancias judiciales, en cuyo caso esa facultad se torna deber, siempre que concurren los requisitos procesales exigibles para la viabilidad formal de la cuestión prejudicial artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , correlativo con el antiguo artículo 234 TCE), a cuyo tenor:

"El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:



a. sobre la interpretación de los Tratados;

b. sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal...".

Sin embargo, esa explicación, que en parte podría ser admisible -en el sentido de que con nuestra abstención se relegaría a la apreciación del Tribunal Supremo, en el curso de una hipotética impugnación casacional, la decisión última acerca de la procedencia del planteamiento de la cuestión prejudicial, no es completamente satisfactoria para explicar la decisión tomada por esta Sala si se tiene en cuenta, de un lado, que la parte recurrente ha postulado positivamente, a lo largo de todos sus escritos procesales, la conveniencia de adoptar dicha iniciativa prejudicial; y, de otro, que la propia Sala ha abierto por iniciativa propia el preceptivo trámite previo de audiencia que la hace posible, encaminado en principio a conocer la opinión de las partes y del Ministerio Fiscal acerca de la conveniencia de promover la cuestión prejudicial devolutiva al TJUE.

A tal respecto, debe considerarse que para acudir al reenvío prejudicial europeo no basta con que el tribunal nacional que conozca de un asunto albergue dudas interpretativas sobre nociones de Derecho comunitario directamente relacionadas con los litigios sometidos a su conocimiento, las cuales pueden, por lo demás, versar tanto sobre el sentido y finalidad de las normas comunitarias, en los diferentes rangos de su jerarquía, como también respecto a la adecuación y conformidad del ordenamiento interno con dichas normas.

Decimos que no es suficiente con que existan tales dudas en la exégesis de los preceptos de Derecho Comunitario europeo (en el presente asunto, centradas en el alcance y límites estructurales tanto del art. 1.2 -configuradora de una cláusula antiabuso- como del art. 5 de la Directiva -) sino es preciso que también concorra el denominado juicio de relevancia, esto es, la consideración por parte del Tribunal competente, en el seno de un proceso judicial en curso, de que la decisión jurisdiccional que le corresponda adoptar en el ejercicio de la potestad que tiene constitucionalmente encomendada depende de modo directo e inmediato de la resolución por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea acerca de esa prejudicialidad comunitaria (vid. al respecto, el art. 4.1 de la LJCA).

Sin embargo, aún cuando la ley directamente aplicable al caso, la LIRNR, es el resultado, al menos en parte de su contenido, de la adaptación e integración en nuestro ordenamiento interno de la Directiva matriz-filial a que se ha hecho continua referencia, la Sala considera que en la aplicación, por parte de la Administración, de la citada ley, puede advertirse en principio la existencia de infracciones jurídicas autónomas que suponen contravenciones de la propia ley y de otras normas de nuestro Derecho interno, las cuales pueden reputarse determinantes, caso de apreciarse como tales, de la nulidad de los actos objeto de impugnación, lo que desvanece la transcendencia para la decisión del caso del resultado que eventualmente podría contener dicha cuestión prejudicial.

Dicho en otras palabras, aún cuando, desde el punto de vista meramente dialéctico, aceptáramos que la ley española y, más en particular, el art. 13.1.g) LIRNR, respeta escrupulosamente los principios y reglas contenidos tanto en la Directiva como, por elevación, de los Tratados que constituyen el Derecho primario comunitario y las libertades básicas en ellos proclamadas -lo cual, es de reiterar, únicamente admitimos como hipótesis de trabajo- existen razones jurídicas suficientes como para abordar el enjuiciamiento y fallo del presente recurso contencioso-administrativo desde la perspectiva, que se desenvuelve en el ámbito del Derecho nacional, de la conformidad a éste de la liquidación practicada en concepto de retenciones del IRNR, así como de los actos que en vía revisora lo confirman.

Obrar de otro modo implicaría por parte de esta Sala postergar innecesariamente la resolución del litigio -pese a la existencia de dudas interpretativas que trascienden el interés ventilado en el presente litigio, basadas en la acomodación de la norma nacional al Derecho Comunitario-, debido a la posibilidad de fallar el asunto sobre la base de la interpretación efectuada por la Administración de la propia norma con rango de ley en que supuestamente se basa la obligación liquidada. Ante la duda sobre la oportunidad de ese planteamiento y valorando las circunstancias expresadas, la Sala entiende que el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas (art. 24.2 CE) permite acometer el examen de fondo prescindiendo de la mencionada cuestión prejudicial.

En definitiva, la promoción de la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de Luxemburgo queda sometida a un juicio de relevancia, nacido de la ponderación de la influencia que el Derecho comunitario en la resolución



del litigio, y de ese juicio resulta que no ha quedado establecido con la exigible claridad que la discriminación eventualmente sufrida por la aquí recurrente, entidad residente en España, en relación con la retención e ingreso de las cantidades a cuenta de los dividendos abonados a su sociedad matriz DUTCH, residente en los Países Bajos, así como la que haya podido experimentar ésta última con ocasión del gravamen padecido sobre tales beneficios obtenidos y, en otros términos, la eventual infracción de la Directiva y del Derecho primario en que se sustenta ordinamentalmente, puesta de manifiesto como consecuencia de tales retención y gravamen, tengan su causa directa y eficiente en la falta de acomodo de la ley nacional a la Directiva que debía trasponer y no pueda, en consecuencia, resolverse de otro modo el litigio, aplicando preponderantemente normas de Derecho nacional que hagan al caso debatido. En síntesis, el juicio de relevancia deviene negativo y procede examinar la pretensión ejercitada sin acudir al procedimiento prejudicial previo.

QUINTO.- Despejada la anterior incógnita, el proceder de la Inspección de los Tributos de la Delegación en Asturias de la Agencia Tributaria -linealmente seguido hasta el último escrito procesal de la Administración en este pleito- se basa en la aplicación indiscriminada del último párrafo del precitado art. 13.1.g) de la LIRNR -posteriormente, el art. 14.1.h) de su Texto refundido, aquí inaplicable *ratione temporis*-, prevista como excepción a la proclamación inicial del precepto sobre la exención de los beneficios distribuidos en el seno de las relaciones filial-matriz, en los términos que más arriba se han transcrito de forma literal. Esta excepción ha sido aplicada por la Administración, reconocidamente, en aplicación de la facultad genéricamente atribuida a los Estados miembros por la Directiva (art. 1.2), a cuyo tenor "La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos".

Para empezar, resulta conveniente constatar que la Administración tributaria, en este asunto, no declara ni razona, en modo alguno, sobre la eventual conducta fraudulenta o abusiva en que habría podido incurrir la sociedad matriz perceptora de los dividendos, dato éste que, como punto de partida, permite apreciar, en la forma que vamos a desarrollar, la improcedencia de negarle la exención a que tiene derecho con fundamento en esa norma limitativa, a la que se otorga un alcance extraordinariamente desmesurado en relación con el espíritu y finalidad que debe presidir su aplicación.

A tal efecto, la excepción que opone la ley española, en el último párrafo del repetido art. 13.1.g) LIRNR, para impedir el derecho a la exención de los dividendos distribuidos, tiene por objeto exclusivo evitar la interposición de sociedades pantalla que, por residir en un Estado miembro de la Unión Europea, se beneficien de la exención de dividendos reconocida a éstos y que, a la postre y por razón de la titularidad última o mediata de dicha sociedad, en realidad va a suponer una indebida prolongación de los efectos de la exención en favor de sociedades que no son residentes comunitarios.

En suma, el sentido y finalidad del aludido párrafo, conforme al cual: "Lo establecido en esta letra no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la presente letra", en la medida en que opera como excepción o salvedad a la validez y eficacia de la exención, aspira al objetivo de evitar un fraude o abuso consistente en la creación de sociedades residentes que, en la realidad, sólo operan como subterfugio para obtener el expresado derecho a la exención que, de otro modo, esto es, sin la presencia de esa entidad artificialmente interpuesta, no sería posible, dado el ámbito territorial y jurídico a que se contrae el reconocimiento sobre la exención de los dividendos.

Sentado esto y al margen del juicio que nos pudiera merecer el establecimiento de una cláusula o medida legal antielusiva de tal amplitud como la contenida en dicho precepto, lo que resulta evidente e incontrovertible es que dicha salvedad no podría entrar en juego en un caso como el presente como medida de salvaguarda para la consecución del expresado designio, toda vez que la sociedad recurrente, residente en España y distribuidora del dividendo cuestionado, está participada directamente, al 100 por 100, por otra sociedad, denominada DUTCH MAS, residente en los Países Bajos y, conforme a la descripción que figura reflejada con anterioridad sobre los sucesivos titulares hasta llegar a la sociedad que es reconocida como matriz real y efectiva - la entidad RHI AG, con residencia en la República de Austria- resulta que todas las sociedades mercantiles que conforman la estructura societaria que conduce hasta ésta última residen sin excepción alguna en Estados miembros de la Unión Europea - España, Países Bajos, Alemania y Austria- razón por la que resulta ciertamente incomprensible que la Inspección haya hecho uso de ese precepto excepcional, en la medida en que no hay salida de los dividendos hacia el exterior del territorio de la unión.

SEXTO.- Para soslayar los inconvenientes sobre los que hemos razonado anteriormente, la Inspección trata de determinar un concepto de sociedad residente en la UE ciertamente contrario a la Directiva -que define



desde el punto de vista subjetivo, en el art. 2 y en el Anexo, cuáles son las sociedades beneficiarias de la exención declarada con carácter general en el art. 5 y qué forma jurídica deben adoptar al efecto- y también contradictoria con la ley nacional, toda vez que el art. 13.1.g) in fine sólo habilita a levantar el velo de la sociedad matriz receptora de los dividendos para determinar que, en realidad, remite a personas físicas o jurídicas no residentes.

Por el contrario, en el asunto que nos ocupa, la sociedad holandesa a que se ha hecho mención es participada, a su vez, si es que se pretende continuar con la técnica del levantamiento del velo, por la sociedad mercantil alemana DIDIER WERKE ATKIENGESELLSCHAFT -DWA-, y ésta remite en última instancia a la sociedad austriaca RHI AG, lo que cierra finalmente la cadena societaria y permite, en una comprensión razonable y teleológica del precepto y de la norma comunitaria antifraude que le sirve de teórico soporte, determinar que en el caso debatido no puede entrar en juego la excepción del controvertido párrafo final, sin que sea admisible una interpretación consistente en excepcionar la condición de residente comunitario de dicha sociedad matriz austriaca -no la matriz holandesa perceptora del dividendo, sino la tenedora última del capital- por el hecho de que, al cotizar el 89,46% de su capital social en las Bolsas de Viena y Frankfurt, sus eventuales, transitorios e ignorados propietarios, tanto si son personas naturales como jurídicas, los cuales pueden cambiar a diario varias veces, se desconocería de hecho si residen o no en la Unión Europea en un porcentaje superior al 50 por 100, no ya del capital social, sino de los derechos de voto, tal como se configura en la norma española limitativa de la exención sobre los dividendos.

SÉPTIMO.- Esta interpretación de la norma reguladora de la imposición de los no residentes, llevada a cabo por la Inspección de los Tributos y avalada en las sucesivas fases de revisión obligatoria previa, debe descartarse por ser contraria al ordenamiento jurídico, abstracción hecha de la opinión que nos merezca el acomodo mismo de dicha ley, en lo que a este asunto respecta, con la Directiva de la que en este concreto punto trae causa.

En efecto, con independencia de las dudas que en el plano teórico nos suscita el alcance de la cláusula antielusiva contenida en el reiterado párrafo final del art. 13.1.g), en cuanto a su sometimiento pleno al Derecho comunitario, la interpretación concreta que en la regularización que nos ocupa ha llevado a cabo la Administración incurre en una patente vulneración del principio general constitucionalizado de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), por las razones que a continuación se expresan:

a) Tal interpretación se opone frontalmente al concepto universalmente aceptado de residencia aplicado a las personas jurídicas (así, los artículos 5 y 6 de la propia LIRNR ; el artículo 8 de la Ley 43/1995 , reguladora del Impuesto sobre Sociedades y, desde una perspectiva más general, los arts. 45.1.b) de la LGT de 1963 , aplicable al caso enjuiciado por razones cronológicas, así como los artículos 11 y 48 de la vigente Ley 58/2003 , General Tributaria), siendo además de destacar que la propia Directiva estatuye el régimen de exención de los dividendos en el marco de las relaciones filial-matriz sobre la base del principio de residencia, atribuible a la sociedad mercantil como tal (vid., a tal respecto, los arts. 2 y 4 de la Directiva).

b) La indicada interpretación entraña además, prima facie, una diferencia de trato entre los casos en que la matriz que obtiene la renta exenta sea residente en España, en cuya hipótesis la ley nacional no habilita un mecanismo semejante para la indagación acerca de los derechos de voto y la residencia efectiva de las personas físicas o jurídicas que lo ostentan, y aquellos otros casos, como el que ahora se analiza, en que la matriz perceptora resida en otro Estado miembro de la Unión Europea, donde sí se acomete esa investigación última.

A tal efecto, y en relación con la expresada diferencia de trato, cabe hacer mención de la reciente sentencia del TJUE de 3 de junio de 2010 (asunto C-487/08), que declara el incumplimiento por parte del Reino de España de las obligaciones que le incumben en relación con el art. 56.1 del CE , apartado 1, siendo de destacar el hecho de que la censura del Tribunal de Justicia se proyecta, también en ese caso, sobre el mismo artículo ahora controvertido -si bien en la versión posterior incorporada al Texto Refundido de la LIRNR, en su art. 14.1.h)-, aunque en relación con otro pasaje distinto de la norma, precisamente el que regula el porcentaje de participación de la matriz en la filial para ser considerada como tal a efectos de la aplicación de la Directiva. Lo destacable de la mencionada sentencia es, sin embargo, la declaración acerca de la existencia de una injustificada diferencia de trato por el hecho de que la sociedad perceptora sea residente en otro Estado miembro, respecto al caso de las sociedades residentes en España, situación que también concurre en el presente supuesto.

Si bien la mencionada sentencia examina, como hemos dicho, otro punto diferente del art. 14.1.h) -el antiguo 13.1.g) de la LIRNR, aplicable en este recurso- se pone en conexión dicho precepto con el régimen de exención de los dividendos en el ámbito de las relaciones matriz-filial cuando ambas son residentes en España (art. 30.2, en relación con el art.140.4.d) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, correspondientes a los arts. 28.2 y 140.4.b) de



la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades), doctrina que es trasladable, por su equivalencia, fundada en la identidad de razón, al caso que ahora debatimos.

Lo que la mencionada sentencia resalta es que hay una diferencia injustificada de trato a las sociedades no residentes (párrafo 42 y concordantes) con relación a las residentes, y a esta misma conclusión se podría llegar, sobre la discriminación fundamentada en la injustificada diferencia de trato, si se tiene en cuenta que en la legislación interna no se establece requisito alguno que condicione el reconocimiento del derecho a la exención a averiguación alguna relativa a la residencia de cada una de las personas físicas o jurídicas que conforman el accionariado de la sociedad que obtiene los dividendos, tal como se impone en la LIRNR -o la Administración interpreta la norma partiendo de la eventualidad de tal imposición- cuando dicha sociedad reside en otro Estado miembro de la Unión Europea.

c) Además de lo anterior, con esta interpretación de la norma, que resulta desmesurada si se atiende al designio de prevenir situaciones de fraude o abuso no meramente potenciales, se viene a vaciar de contenido la regla general sobre exención de los dividendos, así como la consiguiente liberación a cargo del pagador del deber de practicar retenciones a cuenta sobre los beneficios de esa clase, regla atributiva de derechos que no sólo se contiene, con ese alcance general en la Directiva, sino en la propia ley española que la incorpora, en este particular punto, a nuestro ordenamiento interno.

A este respecto, no es admisible la afirmación de la Administración conforme a la cual la exención que nos ocupa es un beneficio fiscal que reclama una interpretación restrictiva de las normas que la reconocen. Antes al contrario, lo que debe ser aquí objeto de interpretación estricta es la habilitación comunitaria a los Estados miembros (art. 1.2 de la Directiva) para condicionar, por vía de excepción, la obtención de los derechos fiscales directamente derivados de la Directiva -como en este caso sucede-, o para la evitación de situaciones de fraude o abuso, apoderamiento que no puede considerarse como genérico, objetivo o desvinculado de las situaciones particulares en que ese riesgo de fraude pueda razonablemente materializarse.

No en vano, en este caso la norma comunitaria vulnerada tiene por objeto, en lo que respecta a la exención de los dividendos, conferir directamente derechos subjetivos a los particulares, que no es dable a los Estados miembros desconocer o soslayar, sobre la base de una aplicación desmedida de las cláusulas antifraude.

Cabe indicar, en el presente caso, que ni siquiera los actos administrativos objeto de impugnación procesal hacen referencia alguna -como les sería exigible- a la existencia de fraude o abuso en la conducta de la sociedad matriz que, en calidad de tal, percibe los dividendos generados por la filial residente en España, ni tampoco se efectúa esa tacha a la sociedad propietaria última de las acciones, establecida en Austria.

Ni siquiera pretende la Administración, en la motivación de los actos objeto del recurso, excepcionar el derecho a la exención aquí puesto en entredicho por razones de fraude o abuso fiscal, sino que lo que efecto se lleva a cabo es la utilización de la genérica habilitación que le atribuye el art. 1.2 de la Directiva (concebido evidentemente para fines distintos) para negar apodícticamente un derecho de naturaleza tributaria reconocido de forma reglamentariamente condicional por la normativa comunitaria y que también reconoce la ley española.

d) En la práctica, esta interpretación maximalista del art. 13.1.g) LIRNR hace virtualmente imposible el disfrute de la exención de las rentas provenientes de dividendos por parte de todo un sector de las sociedades mercantiles, las cotizadas en bolsa, por el mero hecho de serlo, esto es, con total desconexión e independencia de las ideas de fraude o abuso, que es el formal amparo bajo el que se cobija la motivación de los actos recurridos, consecuencia desde luego no querida por la norma, con toda evidencia, pero cuyo carácter absurdo se pone de manifiesto si se considera que, según la realidad de las cosas, son precisamente las grandes empresas mercantiles transnacionales susceptibles de autoorganizarse bajo el esquema matriz-filial, las que comúnmente cotizan en bolsa, lo que hace de la exégesis del precepto acometida por la Administración española un mecanismo que, al menos potencialmente, puede servir de base para la denegación generalizada de exenciones a toda una categoría de empresas regidas por esa circunstancia -ajena por completo, con carácter general, a toda idea de fraude o elusión fiscal-, en rigurosa contradicción con el espíritu y la letra tanto de la Directiva como de la LIRNR.

Llevada la anterior consideración hacia sus consecuencias más absurdas, no habría razón alguna para dejar de aplicar esa norma limitativa a los casos en que la matriz fuera directamente la poseedora de las acciones de la filial -esto es, sin la presencia de otras sociedades intermedias, como ocurre en el asunto debatido, pues el párrafo final del citado art. 13.1.h) no permite establecer al respecto tal distinción-. Sentado esto, si dicha matriz cotizase en bolsa en la proporción adecuada, nada impediría que, interpretando de la manera en que lo hace la Inspección la cláusula antiabuso -es de reiterar una vez más que con pleno desconocimiento del espíritu y finalidad para que tal norma ha sido creada- se opusiera a la exención de los dividendos y a la pertinente liberación de retención sobre el beneficio distribuido, precisamente pretextando el motivo de que, por cotizar en bolsa dicha matriz, ésta no habría acreditado, como le sería preceptivo, que la mayoría de sus derechos



de voto los ostentasen personas residentes en el territorio de la UE o, en la fórmula legal, que no concurre la hipótesis legal impeditiva de que "la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea...".

e) Como quiera que resulta rechazable, en cualquiera de las manifestaciones hermenéuticas del Derecho, toda interpretación que conduzca al absurdo, cabría incluso trasladar al campo del ordenamiento interno la objeción que la Inspección opone al valor y significación del concepto de residencia, permitiéndole sustraerse a esa pacífica noción de residencia fiscal de las sociedades y atender a la residencia varia, atomizada y contingente de sus socios componentes, sean personas naturales o jurídicas, cuando coticen en bolsa. De hecho, cualquier empresa de residencia española, si se trata de una sociedad cotizada, podría ser objeto de una comprobación fiscal que relegase a la postre esa idea estable y comúnmente aceptada de la residencia fiscal, sustituyéndola por la residencia de sus socios y, de igual manera, cabría proseguir en la idea cuando algunos de tales socios fueran, a su vez, otras sociedades cotizadas, en cuyo caso podría exigirse a la entidad la prueba de la residencia basada en la que posean sus socios, y así se podría proseguir indefinidamente.

Extremando al cabo el carácter inconcebible de la idea que preside la regularización, bien puede advertirse que incluso la sustancial noción de soberanía fiscal quedaría matizada por el valor expansivo y potencialmente ilimitado de esa indagación, de suerte que el ejercicio de las propias potestades públicas en materia fiscal estaría en permanente entredicho, pues éstas sólo podrían entrar en juego una vez despejada la incógnita que se cierne sobre la relación jurídica tributaria, en la imposición de la renta percibida por las sociedades, en lo tocante a la efectiva residencia de éstas, es decir previa averiguación material sobre la composición de su accionariado. En otras palabras, levantar el velo del modo indiscriminado con que se ha hecho en este asunto podría permitir la conclusión generalizada de que la residencia en España de las sociedades cotizadas, a efectos de su propio sometimiento a la ley tributaria española y al ejercicio de las potestades consiguientes por parte de la Administración, determinada por su domicilio, no identificaría per se la residencia fiscal si no se efectúa previamente una pesquisa adecuada acerca de la residencia en España de todos y cada uno de los socios. La sencilla verificación acerca de lo insólito de estas consecuencias permite concluir la ilicitud de los actos administrativos combatidos, sin que la circunstancia de que el criterio en que se fundan descansa en previas resoluciones de la Dirección General de los Tributos -que no tienen el valor de fuente del Derecho, sin perjuicio de la aplicación de la doctrina de los actos propios, en cuanto a lo favorable- le otorgue valor alguno.

f) Además de todo ello, el empleo de la cláusula antiabuso por parte de la Administración encierra otra consecuencia inaceptable, en la medida en que propicia una inversión de la carga de la prueba y se instrumenta como una especie de "presunción de fraude" imputada, como hemos visto, sobre la precaria base jurídica de que la sociedad de que se trata cotice en bolsa, lo que obliga a ésta a una suerte de diabólica probatio, de imposible concreción pero a la vez de imprescindible acreditación para desvanecer dicha presunción, en la medida en que su propia consideración como residente en un Estado miembro de la Unión Europea se condiciona a la prueba imposible de la residencia de sus volátiles socios, convirtiendo de hecho esa presunción, al margen de que se haga valer de manera inadecuada, en una presunción iuris et de iure que, además, incorpora la recriminación moral y jurídica propia de la atribución a la entidad de una conducta fraudulenta o evasiva.

En definitiva, se ha hecho en este caso un indebido uso de una cláusula antifraude pensada para circunstancias de hecho muy diferentes a la presente, proyectándola sobre una situación no sólo objetivamente desvinculada de toda sospecha de abuso o elusión, ya que se basa en el dato de hecho, plenamente legítimo, de que la sociedad cotiza en bolsa, a la que no se puede atribuir, por ese sólo hecho, un efecto de reproche como el que implica la aplicación de tales normas excepcionales o limitativas, sino que la propia Administración no ha considerado, en la motivación de sus actos, ningún signo o manifestación de actitud elusiva de la tributación a cargo de la matriz.

OCTAVO.- Sentado lo anterior y verificado que la Administración ha actuado en la regularización que nos ocupa de manera arbitraria, esa constatación permite dictar sentencia en este proceso sin el previo sometimiento de la cuestión al reenvío prejudicial, lo que por lo demás hace innecesario acometer un análisis detallado acerca de las circunstancias que, en el propio artículo 13.1.h) LIRNR, permiten a la sociedad que se halle en la hipótesis definida en el precepto -en relación con la residencia efectiva de la sociedad por razón de la mayoría de los derechos de voto y la residencia de quienes los ostentan- la prueba contraria al fraude.

Dicho con otras palabras, deviene superfluo determinar si la sociedad puede beneficiarse de la exención de los dividendos cuando, pese a no probar, en la tesis de la Administración, la residencia efectiva referida a la mayoría de sus derechos de voto, acredite cumplidamente la concurrencia de algunos requisitos que, a renglón seguido, instrumenta el precepto -art. 13.1.g), último párrafo- para eludir el carácter excepcional o limitativo del primer inciso del párrafo objeto de controversia y que, en la práctica, operan como una especie de excepción de la excepción. Tales requisitos salvan la procedencia de la exención, pese a la regla excepcional que se ha



dicho, en estos literales términos: "...excepto cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la presente letra...".

A tal efecto, cabe señalar las siguientes consideraciones:

a) Estas contraexcepciones, en el sentido de que la prueba sobre la concurrencia de alguna de ellas permitiría recuperar, a favor de quien la acreditara, el derecho a la exención puesto en entredicho en el primer inciso del párrafo, sólo juegan, atendiendo a la estructura misma del precepto, para las sociedades que se encuentren afectadas por la hipótesis prevista por la norma, que ya hemos visto que no concurre en este caso. Es decir, que sólo sería precisa la acreditación de una de estas tres circunstancias a condición de haber incumplido la previamente exigida en el precepto, relacionada con la residencia efectiva, sobre la que ya hemos hecho extenso razonamiento.

b) Resulta contrario a la finalidad y significación jurídica de las cláusulas antifraude como la que establece el art. 1.2 de la Directiva, trasladar íntegramente a la sociedad la carga de probar que no ha incurrido en ese prohibido fraude, cuando además no se motiva ni siquiera de manera indiciaria o superficial en que habría consistido tal conducta.

c) En relación con lo anterior, no es exigible la prueba plena acerca de la concurrencia de alguna de las tres circunstancias mencionadas.

d) Cabe hacer referencia a una consideración elemental al caso: que el reproche velado que se efectúa a la sociedad DUTCH MAS, residente en los Países Bajos y perceptora de los dividendos de cuya exención se trata aquí, debe decaer si se tiene en cuenta que la razón de ser de la norma antiabuso es la de evitar la traslación de los beneficios fuera de la Comunidad Europea, hipótesis que no concurre en el presente caso, pues se trata de una sociedad radicada en Holanda cuyo accionariado pertenece en su totalidad a otra sociedad -DWA- residente en Alemania.

e) Es contrario al principio de buena fe que la Administración juegue alternativamente con uno u otro criterio, a la hora de denegar la exención, en lugar de obrar de manera homogénea y congruente, pues la exigencia de los requisitos de actividad económica, gestión o control empresarial, se atribuyen a DUTCH MAS, que es la matriz inmediata o directa -constatando que dicha empresa carece de actividad mercantil, por lo que no puede cumplir tales exigencias- en tanto que la inobservancia del requisito de la residencia no se atribuye a la mencionada mercantil, cuya condición de residente sería difícilmente discutible a partir de la constatación que se ha efectuado en la letra anterior, sino a RHI, AG, la sociedad residente en Austria.

No deja de sorprender que la regularización se entiende con la recurrente -como retenedora- y de forma refleja o mediata con DUTCH, en tanto que acreedora de los dividendos percibidos, de suerte que la norma convencional que se aplica a la retención es la prevista en el Convenio con los Países Bajos, nación de residencia de dicha sociedad, inequívocamente holandesa y participada al 100 por 100 por otra sociedad alemana, DWA, respecto de la que no cabe en consecuencia dudar de su residencia.

Siendo ello así, extraña que la Inspección haya operado una especie de informal e inexplicado levantamiento del velo para prescindir de la existencia de estas dos entidades, acerca de cuya residencia no cabe dudar, para seleccionar a la titular final, RHI AG, a los efectos de situar en ella el incumplimiento de la regla sobre residencia efectiva, lo que no deja de sorprender, pues la selección de tal empresa para la aplicación de la mencionada norma supone un salto argumental en el vacío si no se explica cuál es la razón por virtud de la cual se prescinde a tal fin de las sociedades intermedias a los efectos de la residencia y, en cambio, se soslayan las condiciones de estas últimas entidades cuando se trata de la acreditación de la efectiva realización de actividad económica concordante con la emprendida por la recurrente, de la gestión o control de ésta o de la constitución con finalidad elusiva, concepto que por lo demás sólo sería predicable de una empresa directamente perceptora de los beneficios.

Con esa conducta, ciertamente censurable, se prescinde de una visión global o sinóptica del conjunto societario organizado entre la filial española y la que podría denominarse como matriz mediata o indirecta, que gira además bajo el mismo nombre social de RHI, a la vez que se deja traslucir una sombra de duda respecto a la legitimidad de esa actividad de autoorganización empresarial.

Siendo ello así, cabe afirmar que no son admisibles las dudas acerca del dato de que, en relación a RHI AG o a su accionista de referencia, la entidad alemana E.ON, una y otra lleven a cabo una actividad empresarial. Hay que atender, a tal efecto, al conjunto de la cadena societaria para verificar la existencia de una actividad económica directamente relacionada con la ejercida por la retenedora ahora recurrente, como de hecho



acepta implícitamente la Administración y, más señaladamente, el Abogado del Estado, que ni niega de forma categórica la concurrencia de tales requisitos, ni refuta de forma suficiente las alegaciones al respecto formuladas por la contraparte.

f) Cabe añadir a lo anteriormente expuesto que la conclusión a la que llega la Administración que, resumidamente, se fundamenta en la aplicación al caso de una cláusula antifraude prevista en términos ciertamente genéricos en la Directiva pero que, en su instrumentación práctica, se ha llevado a cabo de forma desligada de la apreciación de un eventual riesgo de fraude fiscal, no deja de entrañar, además, una cierta injerencia en la soberanía fiscal de los demás Estados miembros de la Unión. A tal respecto, aún cuando sólo lo sea a los efectos prejudiciales necesarios para llevar a cabo la regulación de los impuestos cuya gestión le está encomendada por las leyes, la actividad de enjuiciar que la sociedad no residente de que se trate ha sido constituida "...para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la presente letra...", incorpora un juicio de valor negativo, falto de justificación formal objetiva, acerca del ejercicio de sus propias potestades administrativas por parte de los Estados miembros del que son residentes las sociedades cuya funcionalidad o su propia voluntad creadora se ponen en tela de juicio sin razón objetiva alguna que lo sustente.

g) Se da, además, la evidencia, puesta de manifiesto por la entidad recurrente tanto en la demanda como en el escrito de conclusiones -y resaltada, además, con ocasión del trámite de audiencia conferido a los efectos del posible planteamiento de la cuestión prejudicial europea- de que de no existir la sociedad perceptora holandesa ni tampoco la sociedad alemana que participa al 100 por 100 en aquélla, sino que la relación se hubiera llevado a cabo de forma directa entre la filial española y la matriz austriaca, no habría habido razón alguna justificadora de la pérdida de la exención, lo que prueba que la interposición en la cadena organizativa de las sociedades intermedias citadas es irrelevante a los fines pretendidos en la regularización de incorporar una presunción de fraude no fundamentada en hechos objetivos y verificables, articulada a los solos efectos de negar una exención fiscal que el ordenamiento comunitario reconoce.

h) La parte actora, en su escrito de demanda (folios 20 in fine y 21) efectúa la afirmación -que al no haber sido desmentida ni contradicha en la contestación alcanza la condición procesal de hecho probado- que antes de la constitución de la sociedad DUTCH MAS, el 100 por 100 de las acciones de la actora lo ostentaba la entidad alemana DWA, circunstancia que se prolongó hasta el 25 de abril de 200, sin que la Administración objetara, bajo tales circunstancias, la improcedencia de la exención que ahora se niega, ni en sus escritos procesales haga alusión defensiva alguna a la realidad de ese dato, esgrimido en el escrito rector de la demandante.

i) Razonar, como hace la contestación a la demanda, que la sociedad matriz se ha constituido con la finalidad de disfrutar indebidamente del régimen de la Directiva matriz-filial es tanto como hacer supuesto de la cuestión. Importa destacar que resulta inadmisibles transferir al interesado la prueba negativa de ese ilícito designio, cuando la Administración no ofrece signo alguno de que se ha producido fraude o finalidad de evasión. La única posibilidad admisible de éste es la que otorga la ley española, con fundamento más o menos sólido en la cláusula prevista en el art. 1.2 de la Directiva, condicionada a la finalidad de orillar la exigencia de la residencia en un estado miembro, pues no otro alcance se le puede atribuir al párrafo que consagra la excepción o salvedad al otorgamiento de la exención. Siendo ello así, mal puede erigirse en entidad de interposición aquélla que no propicia desvío alguno de los dividendos obtenidos hacia países no miembros de la Unión, tal como hasta ahora estamos razonando.

j) Por otra parte, también en lo que respecta al cumplimiento alternativo de los tres requisitos establecidos para la recuperación de la exención fiscal excepcionada resulta inaceptable que se exija a la matriz -que no es parte en este proceso, limitado exclusivamente a la procedencia de las retenciones, lo que otorga a la parte recurrente unas posibilidades ciertamente limitadas de defensa- la prueba completa fehaciente y eficaz de que la matriz -cuyo concepto y determinación en el presente caso queda desdibujado ante la presencia de tres sociedades intermedias, sin que los requisitos se impongan por la Inspección, con claridad y precisión, a sólo una de ellas- realiza efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la norma limitativa.

En todo caso, la Sala considera que la prueba ofrecida por la actora es suficiente y destaca más aún ante la completa pasividad administrativa al respecto, pues la afirmación de que RHI AG lleva a cabo la misma actividad empresarial que la recurrente ha sido sustentada fundadamente en el escrito de demanda haciendo directa referencia a datos de hecho significativos en relación con el volumen de facturación de dicha entidad mercantil, su coincidencia en el objeto empresarial con la demandante, y la participación en la dirección y gestión empresarial que cabe inferir racionalmente en el hecho de que ostenta, a través de las sociedades participadas de tan repetida referencia, el 100 por 100 del capital de la filial, lo que permite inferir racionalmente el cumplimiento de esa condición, que por lo demás no ha sido seriamente desvirtuada de contrario.



Por lo demás, todo esto se razona teniendo en cuenta que estas tres contraexcepciones sólo operan cuando no se haya acreditado que la matriz resida en un estado miembro, por razón de esa extraña norma alusiva a la mayoría de los derechos de voto, de suerte que no parece necesario ahondar más en el examen acerca de su concurrencia, máxime cuando un entendimiento adecuado de la cláusula antifraude contenida en la Directiva permite circunscribir sus efectos a la expatriación de los dividendos fuera del territorio común de la UE, no así cuando estos permanecen, aun a través de varias sucesivas empresas, en el seno comunitario.

En definitiva, la denegación de la exención y la consecuente exigencia de la retención a la demandante están absolutamente injustificadas y supone una negativa caprichosa de la Administración española al reconocimiento de derechos subjetivos reconocidos por el Derecho comunitario, bajo el fútil pretexto de la cláusula antifraude abierta que reconoce la Directiva y que desarrolla la ley española en términos que la Inspección, que debe actuar siempre con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (art. 103 CE), ha interpretado de forma arbitraria e injustificada.

NOVENO.- Finalmente, procede indicar que, pese a que en alguna ocasión aislada se ha reconocido a los tribunales económico- administrativos legitimación para el planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE -probablemente por la confusión a que induce su denominación y su pretendido estatuto de autonomía funcional-, no puede admitirse, en modo alguno, que tales órganos administrativos, incardinados en el seno de la Administración del Estado, puedan ser equiparados, ni siquiera de modo analógico, a los órganos jurisdiccionales, ni pueden dispensar como éstos la tutela judicial efectiva a que se refiere el art. 24 de la CE , ni los funcionarios que los componen, por probos que sean, son equiparables de ninguna manera a los jueces y magistrados, cuyo estatuto constitucional queda establecido en el art. 117 CE , de cuyo texto cabe extraer, como enunciaciones programáticas, las siguientes:

1. La justicia emana del pueblo y se administra en nombre del Rey por Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, independientes, inamovibles, responsables y sometidos únicamente al imperio de la ley, atributos exclusivos de los miembros de la carrera judicial, no extensible a los integrantes de los TTEEAA (art. 117.1 CE).
2. Los Jueces y Magistrados no podrán ser separados, suspendidos, trasladados ni jubilados, sino por alguna de las causas y con las garantías previstas en la ley, exigencias que no son predicables de los miembros de los TTEEAA, incardinados en el seno de una Administración jerárquica (art. 117.2 CE).
3. El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan. No cabe hablar, pues, de una supuesta potestad jurisdiccional llevada a cabo por órganos de la Administración, aunque la semejanza nominal pueda coadyuvar a la confusión (art. 117.3 CE).

De ahí que sea inadmisibles la afirmación que contiene la resolución del TEAR de Asturias de que "al ser la decisión del TEAR susceptible de ulterior recurso judicial (sic), no está obligado a someter cuestiones al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", como tampoco puede admitirse el contenido, al respecto de dicha cuestión, que enuncia el fundamento jurídico quinto por parte del TEAC, que se atribuye indebidamente la condición de órgano jurisdiccional, si bien por remisión a una jurisprudencia comunitaria antigua, de suerte que la razón que a dicho órgano le parece jurídicamente adecuada para abstenerse de plantear la cuestión prejudicial es que no está obligado a hacerlo, según el art. 177 del Tratado CEE , decisión que presupone, no sólo que dicho órgano ostentaría legitimación activa para el planteamiento de dicha cuestión, si tuviera a bien hacerlo, sino que se asigna a sí mismo la naturaleza de órgano jurisdiccional, no obstante los taxativos términos del art. 117 de la Constitución a que nos hemos referido más arriba.

DÉCIMO.- De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador Don Francisco Miguel Velasco Muñoz-Cuéllar, en nombre y representación de la entidad mercantil RHI REFRACTORIES ESPAÑA, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de junio de 2007, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, que desestimó a su vez la reclamación nº 33/2032/2003, relativa a liquidación de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, periodo 2001, debemos declarar y declaramos la nulidad de las



mencionadas resoluciones, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, con todos los efectos legales inherentes a la mencionada declaración de nulidad, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial .

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

PUBLICACIÓN:

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ