



Roj: **SAN 5530/2017** - ECLI: **ES:AN:2017:5530**

Id Cendoj: **28079230022017100632**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/12/2017**

Nº de Recurso: **184/2016**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000184 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01288/2016

Demandante: PRINCESS GROUP SARL

Procurador: CARMEN HINOJOSA MARTÍNEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veintinueve de diciembre de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número **184/2016**, se tramita a instancia de **PRINCESS GROUP SARL, S.L.**, representado por la Procuradora doña Carmen Hinojosa Martínez, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015, relativa al **Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicio 2007**; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 2.724.422,84 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO . - La parte indicada interpuso, en fecha, 30 de octubre de 2015, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" SOLICI TO: Que teniendo por presentado este escrito junto con el expediente administrativo que se devuelve tenga por deducida la DEMANDA entregándose las copias de ella a las demás partes y, previos los trámites que la Ley establece, en su día dicte sentencia por la que estimando el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por PRINCESS GROUP, SARL contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 02/07/2015 en el asunto con nº R.G.: 4709/2014 por el concepto Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicio 2007 por la que se desestima el Recurso de Alzada interpuesto contra la resolución del TEAR Cataluña recaída en primera instancia sobre la reclamación económico administrativa NUM000 por la que se estimaba parcialmente la citada reclamación; se ACUERDE:

a) ANULAR el Fallo del TEA Central del que trae causa el presente recurso por ser contrario a Derecho en virtud de las alegaciones contenidas en el cuerpo de esta demanda.

b) ANULAR el Fallo del TEAR Cataluña del que trae causa el presente recurso por ser contrario a Derecho en lo relativo a los extremos no fueron parcialmente estimados del acto impugnado de acuerdo con las alegaciones contenidas en el cuerpo de esta demanda.

c) ESTIMAR INTEGRAMENTE EL PRESENTE RECURSO Y, EN SU VIRTUD ANULAR INTEGRAMENTE EL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN por el concepto Impuesto sobre Renta de No Residentes, ejercicio 2007, derivado del Acta de Disconformidad A02- NUM001 (hoy anulada y sustituida por otra NUEVA) **y se declare la EXENCIÓN DE TRIBUTACIÓN en el IRNR de la ganancia patrimonial, si existiera, derivada de la venta de las acciones de MADO, SA, de acuerdo con lo expuesto en el cuerpo del presente escrito.**

d) ORDENAR la devolución de los ingresos indebidos realizados en virtud de los mismos."

SEGUNDO .- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Suplica a LA SALA, que teniendo por presentado este escrito se admita y se tenga por CONTESTADA LA DEMANDA dictándose, tras los trámites legales, sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas. "

TERCERO .- No solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 13 de septiembre de 2017 y finalmente, mediante providencia de 18 de diciembre de 2017 se señaló para votación y fallo el 28 de diciembre de 2017, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

CUARTO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido **Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección**, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Princess Group SARL., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de julio de 2015, desestimatoria del recurso de alzada formulado contra la resolución de 1 de enero de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (NUM000), por la que se estima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta por el sujeto pasivo frente a la liquidación girada el 16 de junio de 2010 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, del periodo 2007.

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

PRIMERO.- Previa instrucción del correspondiente procedimiento de inspección, en fecha 17 de mayo de 2010 se formalizó por la Inspección con relación al sujeto pasivo, concepto y periodos referidos, Acta A02 nº



NUM001 , de la que resultaba una deuda tributaria propuesta de 4.492.635,12 €, de los que 3.728.970,35 € se corresponden con la cuota y 763.664,77€ con los intereses de demora.

En la referida Acta, así como en el Informe Complementario a ésta, se dice lo siguiente:

- Las actuaciones se iniciaron el 19 de junio de 2009, no habiéndose producido hasta la fecha dilaciones no imputables a la Administración.
- En el curso de tales actuaciones se han extendido un total de 8 diligencias, en las fechas que se detallan en el Acta, cuyo contenido consta en el expediente.
- Durante el periodo de 2007 el sujeto pasivo, residente fiscal en Luxemburgo, presentó las declaraciones-liquidaciones modelos 210 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR) que constan en el expediente, incluyendo los intereses satisfechos por entidades financieras por las cuentas corrientes abiertas en ellas (1.516.199,78 €), solicitando la devolución de las retenciones practicadas por las entidades financieras (272.915.96 €).
- En fecha 27 de febrero de 2007 el sujeto pasivo transmite 1.400 acciones de la mercantil MADO SA a la sociedad VITRAL SARL, residente en Luxemburgo, al precio de 14.314.188,57 €. En la misma fecha transmite 840 acciones de la misma mercantil MADO SA a la sociedad INMOBILIARIA APROTUSA SA, al precio de 8.588.513,13 €.
- Vistas las cuentas anuales de la sociedad MADO SA a 31/12/2006, el principal elemento patrimonial lo constituye un inmueble.
- Atendido el Convenio para evitar la Doble Imposición en materia de Renta y Patrimonio (en adelante CDI), suscrito entre España y Luxemburgo, y la normativa interna en materia del IRNR, resulta que tanto la renta derivada de la transmisión de inmuebles, como las procedentes de la venta de participaciones con 'sustrato inmobiliario', se entienden obtenidas en España cuando tales inmuebles radican en territorio español, de ahí que proceda someter a tributación la correspondiente ganancia patrimonial, al tipo impositivo del 18%, de lo que resulta una cuota de 4.001.886,31 €, esto es, el 18 % de la diferencia entre 22.902.701,70 y el valor de adquisición de 670.000,00 €.
- Del importe de aquella cuota procede disminuir la totalidad de las retenciones soportadas con ocasión del abono de los intereses por cuentas corrientes abiertas en entidades financieras, resultando así una cuota diferencial de 3.728.970.35 €.

SEGUNDO.- Frente a aquella propuesta la interesada formuló alegaciones mediante escrito presentado el 3 de junio de 2010, sosteniendo la improcedencia de la propuesta de liquidación; igualmente se sostenía la vulneración del trámite de audiencia al no haberse agotado el plazo, al tiempo que entendía que procedía abonar intereses de demora a su favor por las retenciones devueltas, desde la fecha en que fueron ingresadas aquellas retenciones. Igualmente solicitaba la no compensación de la devolución de las retenciones con la cuota resultante de aquella ganancia patrimonial.

En la referida fecha del 16 de junio de 2010 fue dictado Acuerdo por el Inspector Jefe, en el que se confirmó la procedencia de la cuota tributaria exigida, insistiendo en las argumentaciones de la propuesta. Respecto al plazo del trámite de audiencia discutido, se dice que éste debe ser de entre 10 y 15 días, por lo que no existe vicio alguno; además, se recuerda que la actora no formuló salvedad alguna, ni al tiempo de firmar el Acta ni en las alegaciones posteriores. Por lo que hace a los intereses de demora correspondientes a las retenciones soportadas, se dice que no estamos ante retenciones indebidamente practicadas (no se acredita que las cuentas fueran abiertas como cuentas de 'no residentes'), sino ante devoluciones derivadas de la normativa del tributo, por lo que procede abonar intereses de demora una vez vencido el plazo de seis meses desde la presentación de las autoliquidaciones, confirmando así la propuesta del actuario.

TERCERO.- Frente a dicho acuerdo la representación de la actora formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (número NUM000), insistiendo en la vulneración del trámite de audiencia previo a la firma del acta de disconformidad; se argumenta que la renta obtenida por un no residente derivada de la transmisión de acciones está exenta según establece la norma interna (artículo 14.1.c TRIRNR); se muestra disconforme con el cálculo de los intereses de demora y se insiste en la devolución de las retenciones soportadas al no deberse compensar con la liquidación de aquella cuota.

Tal reclamación fue resuelta mediante resolución de 16 de enero de 2014, acordándose por el tribunal, "en primera instancia ... estimar en parte la reclamación presentada ordenando:

- Retrotraer actuaciones a fin de que se calcule la ganancia patrimonial de acuerdo con lo establecido en el Fundamento Quinto anterior.

- Que se liquiden los intereses a favor del reclamante según lo dispuesto en el Fundamento Séptimo anterior".

Visto aquel pronunciamiento, valga decir que, respecto a la denuncia acerca de la vulneración del trámite de audiencia, se dice en dicha resolución que se ha cumplido el plazo legal, establecido entre diez y quince días, remitiéndose la resolución "tanto en la Ley 30/1992 (artículo 84.2), como en la LGT (artículos 35.1. letras l y m; 99.8 y 157.1), así como lo previsto en el RGAT (artículo 96 y 183)".

En lo que hace al fondo del asunto, tras reconocer que la normativa interna declara las ganancias patrimoniales obtenidas por un no residente, recuerda que se establecen excepciones en relación con la venta de sociedades cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en territorio español, como es el caso. En el mismo sentido se pronuncia el CDI suscrito con Luxemburgo, citándose en este sentido diferentes Comentarios al Modelo de CDI. Se dice en aquella resolución, que, "De la lectura de las normas anteriores resulta claro que lo relevante es el sustrato inmobiliario en España de la operación realizada y que el Convenio prescinde de sí existe o no una afectación del inmueble a la actividad empresarial de la sociedad cuyas participaciones se transmiten y prescinde también de cual sea el objeto social de dicha sociedad. Debe, pues atenderse, pura y simplemente, a la composición de su activo".

Respecto al alegato de la actora, quien niega que el principal activo de la sociedad sean inmuebles, al existir intangibles no contabilizados, se remite el Tribunal a lo dispuesto en el art. 105 de la LGT , al no aportar la interesada prueba alguna al respecto.

Por lo que hace a la cuantificación de la ganancia patrimonial, tras recordar la remisión que hace la normativa del IRNR a la del IRPF. se dice, respecto al valor de adquisición de las acciones de MADO SA que se transmiten, que:

"... respecto al valor de adquisición, entiende la Inspección actuante que, ... estará formado por el importe real por el que dicha adquisición se efectuó, considerando que este valor es el de 670.000 € que consta en la escritura de 28 de diciembre de 2005 de ampliación de capital de PRINCESS GROUP, SARL

Sin embargo, olvida la Inspección que, justamente, existe una norma especial para el caso de aportaciones no dinerarias que debe prevalecer sobre la norma general aplicada. Así, el artículo 37 del mismo texto legal establece:

1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

(...)

d) De las aportaciones no dineradas a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera.-El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda.-El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior

Tercera.-El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

Por tanto, la Inspección debería haber valorado las acciones recibidas por PRINCESS GROUP, SARL por el mayor de los valores anteriores y dado que las acciones de MADO, SA carecían de cotización oficial, el valor de adquisición resultante había de ser el mayor de dos valores, esto es, el valor nominal de las acciones emitidas (más en su caso la parte correspondiente de la prima de emisión) o el valor de mercado de las acciones de MADO, SA aportadas.

A mayor abundamiento debe señalarse que según la escritura de fecha 28 de diciembre de 2005 que documenta la aportación realizada se deduce que el valor de 670.000 € allí consignado es el valor contable de las acciones, no su valor de mercado. En efecto, en la página 7 de dicho documento (redactado en lengua francesa) puede leerse lo siguiente: «las acciones a aportar tienen un valor de EUR 670.000, dicha estimación está basada en principios contables generalmente aceptados y en el balance intermedio de la sociedad cerrado en fecha 21 de noviembre de 2005.»



En conclusión, respecto a este punto procederá retrotraer las actuaciones a fin y efecto de determinar el correcto valor de adquisición".

En cuanto a la solicitud de la actora de no compensación de saldos, se rechaza la misma por carecer de apoyo legal.

Por último, en lo que hace a los intereses de demora a favor del sujeto pasivo, que traen causa de las citadas retenciones soportadas, se argumenta que:

"No es objeto de discusión el carácter de no residente de la sociedad. ...

A juicio de la Inspección actuante nos encontramos ante un supuesto de devolución derivado de la propia mecánica del impuesto, puesto que ... según afirma la Inspección, las cuentas bancarias en cuestión, no se abrieron como cuentas de no residentes, sino como cuentas de depósito ordinarias, siendo a posteriori que la entidad hizo valer su condición de no residente para solicitar la devolución de lo retenido. Sin embargo, el acuerdo impugnado se limita a suponer esta situación sin aportar una prueba convincente de la misma, limitándose a no considerar válido, a estos efectos, el certificado de residencia que obra en el expediente.

Es de ver que como señala la Orden de 9 de diciembre de 1999, relativa a los modelos 216 y 296 para aperturar una cuenta de no residentes, los titulares acreditarán dicha condición ante las entidades de crédito por medio de "la aportación de una declaración en la que manifiesten que son residentes fiscales en otro Estado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 de la citada Ley [se refiere a la anterior Ley 41/1998 de IRNR] y que no disponen de establecimiento permanente en España". Obsérvese que no es imprescindible la aportación de certificado de residencia fiscal alguno para abrir una cuenta de no residente, lo cual es lógico si se considera el limitado plazo de vigencia temporal de dichos documentos (normalmente 12 meses).

Por su parte la entidad reclamante manifiesta que dichas cuentas se abrieron como cuentas de no residentes y a estos efectos acompaña su escrito de alegaciones con sendos certificados emitidos por las entidades financieras concernidas en las que éstas certifican que las cuentas bancarias en cuestión fueron abiertas como cuentas de no residentes.

A la vista de los hechos anteriores cabe concluir que tratándose de cuentas bancarias de no residentes no existía obligación de practicar retención sobre sus rendimientos razón por la cual estamos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos siendo aplicable lo dispuesto en el artículo 32.2 LGT en el sentido de que «el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución».

En consecuencia deben ser estimadas las alegaciones de la entidad en este sentido".

Dicha resolución consta notificada en fecha 12 de junio de 2014.

CUARTO.- En fecha 11 de julio de 2014 la representada presentó escrito de interposición de recurso de alzada frente a aquella resolución del Tribunal de instancia, (asignándose el número de expediente NUM002) formulando en el propio escrito de interposición alegaciones que resultan ser reproducción literal, palabra por palabra, de las que ya se presentaron ante el Tribunal de instancia, antes recogidas, por lo que obvia ahora reiterarlas.

QUINTO.- Consultada la Base de Datos de los Tribunales Económico-Administrativos, se constata que en fecha 1 de octubre de 2014 por la Inspección se dictó acuerdo de ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, anulándose la liquidación impugnada y retro trayéndose las actuaciones para la determinación del precio de adquisición de las acciones de MADO SA.

Instruido aquel procedimiento, y, atendido el precio de adquisición comprobado de aquellas acciones de 6.250.819,47 €, se formalizó la correspondiente Acta y posterior acuerdo de liquidación en fecha 1 de abril de 2015, del que resultó una deuda tributaria exigida de 3.199.059,45 €, de los que 2.724.422,84 € se corresponden con la cuota y 474.636,61 € con los intereses de demora.

Frente a dicho acuerdo consta interpuesta ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña nueva reclamación económico-administrativa (número de expediente NUM003), sin que hasta la fecha haya recaído resolución.

SEXTO: En fecha 2 de julio de 2015 el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó el recurso de alzada, desestimación que constituye el objeto de este recurso .

SEGUNDO.- La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Documentación del objeto del presente recurso a la luz de la ejecución de la resolución de 16/01/2014 del TEARC recaída en la reclamación NUM000 .



Esta cuestión se concreta en determinar si la ganancia patrimonial (en su caso) derivada de la venta de las acciones de la sociedad Mado S.A. está exenta o no de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

- De la remisión expresa a las alegaciones formuladas en Primera Instancia.

- Respecto a la exención de tributación en relación con la transmisión de valores inmobiliarios. Aplicación de la regla general. Tributación improcedente de la supuesta ganancia patrimonial. Venta de industria vs Venta de activo inmobiliario.

TERCERO.- La resolución del TEARC, de 16 de enero de 2014, que examina el thema debati del presente recurso, único que lo hace, pues el TEAC desestimó el recurso de alzada a la vista de que la actora se limitaba a reproducir palabra por palabra el escrito de alegaciones presentado ante el órgano de instancia administrativo, sin combatir la resolución impugnada ante el órgano ad quem administrativo, declara al respecto lo siguiente:

"(...)

4.- A la vista de los hechos anteriores la Inspección liquida, a cargo de la entidad no residente PRINCESS GROUP, SARL, la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la venta de su participación en la entidad MADDO, SA a cuyo efecto considera los siguientes parámetros:

Conceptos Importes ;

Valor de transmisión 22.902.701,70 €

Valor de adquisición 670.000,00 €

Ganancia patrimonial 22.232.701,70 €

Cuota tributaria 4.001.886,31 €

De acuerdo con la normativa interna (artículo 14.1.c TRIRNR) la regla general es que las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidas por residentes en un Estado miembro de la Unión Europea están exentas. Ahora bien esa exención decae cuando, tratándose de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad, se produzca alguna de las siguientes situaciones:

1º.- Que el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español, o

2º.- Que en algún momento, durante el período de 12 meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad.

De acuerdo con la Inspección actuante se cumple con los dos supuestos anteriores, razón por la cual entiende que la operación estaría doblemente sujeta a imposición en España.

Sin embargo, tratándose de un país convenido con España, como es el caso de Luxemburgo, habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio bilateral y verificar la consistencia de la normativa interna española con lo convenido bilateralmente entre ambos Estados. En particular, el Convenio Hispano-luxemburgués para evitar la doble imposición (BOE 4 de agosto de 1986), establece en su artículo 13 :

Artículo 13. Ganancias de capital

1. Las ganancias que un residente de un estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro estado contratante pueden someterse a imposición en este otro estado.

Las ganancias derivadas de la enajenación de participaciones o derechos análogos en una sociedad cuyo activo esta compuesto principalmente de bienes inmuebles sitos en un estado contratante pueden someterse a imposición en este estado.

Por tanto, el Convenio bilateral prevé la tributación en España de las ganancias derivadas de la transmisión de participaciones sociales con un trasfondo inmobiliario en España, pero no prevé la tributación en España de la transmisión de participaciones significativas o de socios relevantes en sociedades españolas (supuesto sí previsto en el artículo 14.1.c.2º TRIRNR). En definitiva, el presupuesto de hecho contemplado por el artículo 14.1.c.2º no es aplicable a un residente en Luxemburgo el cual goza de los beneficios de la norma convencional.

Por tanto, la cuestión se circunscribe a si se cumple con lo dispuesto en el artículo 14.1.c 1º del TRIRNR que, como ya se ha visto, es perfectamente compatible con el artículo 13 del Convenio bilateral y también lo es con



la configuración del hecho imponible del IRNR realizada por el artículo 13.1.i del TRIRNR cuando dispone que se considerarán rentas obtenidas en territorio español las siguientes ganancias patrimoniales:

- 1.º Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.
- 2.º Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español.
- 3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas:

Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Por otra parte, los convenios suscritos por España siguen, en su práctica totalidad, el Modelo de Convenio de la OCDE, cuyo artículo 13 establece:

Artículo 13. Ganancias de capital

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de propiedad inmobiliaria tal como se define en el Artículo 6, situada en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

...

4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en este último.

El desarrollo interpretativo de la anterior prescripción se encuentra en los Comentarios al Modelo de Convenio donde, en relación con el artículo 13, se indica (párrafo 23) que las disposiciones del artículo 13.4 "se aplican a las ganancias obtenidas en la enajenación de todas o parte de las acciones de una sociedad titular de bienes inmobiliarios" y (párrafo 28.4) se recalca que "El apartado 4 autoriza la tributación de la totalidad de las ganancias atribuibles a las acciones a las que se aplica incluso cuando una parte del valor de la acción proviene de activos distintos de la propiedad inmobiliaria situada en el Estado de la fuente. En general, se determinará si las acciones de una sociedad obtienen o no ... su valor, directa o indirectamente de la propiedad inmobiliaria situada en un Estado contratante comparando el valor de esta última con el de todos los activos propiedad de la sociedad sin tener en cuenta las deudas u otros pasivos de ésta"

De la lectura de las normas anteriores resulta claro que lo relevante es el sustrato inmobiliario en España de la operación realizada y que el Convenio prescinde de si existe o no una afectación del inmueble a la actividad empresarial de la sociedad cuyas participaciones se transmiten y prescinde también de cual sea el objeto social de dicha sociedad. Debe, pues atenderse, pura y simplemente, a la composición de su activo.

La conclusión anterior se confirma cuando se observa el redactado de otros convenios suscritos por España en los que expresamente se excluyen aquellos inmuebles afectos a la actividad de la sociedad transmitida. Por ejemplo, el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y México, en el apartado 2 del artículo 13 indica:

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, partes sociales u otros derechos de una sociedad o de otra persona moral o jurídica cuyos activos estén principalmente constituidos, directa o indirectamente, por bienes inmuebles situados en un Estado Contratante o por derechos relacionados con tales bienes inmuebles, pueden someterse a imposición en ese Estado. Para estos efectos, no se tomarán en consideración los bienes inmuebles que dicha sociedad, o persona moral o Jurídica, afecte a su actividad industrial, comercial o agrícola o a la prestación de servicios profesionales.

Pues bien, la entidad alega en el siguiente sentido:

1º.- La venta de la propiedad inmobiliaria en la que venía desarrollándose la actividad hotelera no era el fin último de la operación, sino que el fin de la operación era la transmisión de una industria o negocio hotelero en pleno funcionamiento.

2º.- Discute que el principal activo de la sociedad sea el inmueble, pues existen, a su juicio, toda una serie de activos intangibles (estén o no contabilizados en el balance) que conforman el precio de la operación. Cita, a título de ejemplo, el fondo de comercio, sus vínculos con los tour operadores internacionales, su penetración en el mercado, etc.



Respecto a la primera alegación cabe simplemente insistir en lo ya dicho, esto es, el artículo 13 de Convenio es una norma con un marcado carácter objetivo que atiende exclusivamente a la composición del activo de la sociedad que se transmite y en virtud de la cual el Estado de la fuente (España) se reserva una imposición parcial sobre determinadas operaciones societarias que tienen un sustrato inmobiliario relevante en España, lo cual, por cierto, nada tiene que ver con un pretendido objetivo antielusorio de la norma (como parece entender el obligado tributario), sino que es el resultado de un reparto de las competencias tributarias entre ambos Estados contratantes y, por tanto, en nada influye cual fuera la finalidad última que llevó a las partes a contratar, bien fuera dicha finalidad la búsqueda del efectivo control sobre el inmueble señalado o el control sobre el negocio hotelero, pues la norma se aplicará en cualquier caso.

La segunda alegación tiene más enjundia por cuanto se discute que se esté cumpliendo con el presupuesto de hecho previsto en la norma, esto es, no se acepta que el activo de la sociedad transmitida esté constituido principalmente por inmuebles. En este sentido se alega que existen una serie de intangibles no contabilizados que si se hubieran tenido en cuenta relegarían en importancia a los activos inmobiliarios. Sin embargo, es de ver que la entidad no aporta ningún tipo de prueba que avale lo propugnado en sus alegaciones. Por esta razón, entiende este Tribunal que la resolución a adoptar debe serlo en atención a las reglas que rigen la actividad probatoria de las partes.

Así, la normativa básica a cerca de la carga de la prueba se encuentra en el artículo 105.1 de la L.G.T que dispone: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo". Por su parte, el artículo 1214 del C. Civil establece: "Incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de su extinción al que la opone". Son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 16-11-1977 ; STS 30-09-1988 ; STS 27-02-1989 ; STS 25-01-1995; STS 01-10-1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota etc. Por otra parte, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa el artículo 217 de la Ley 1/2000 , de Enjuiciamiento Civil, según el cual corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio. En la vía Económico-Administrativa rige el principio de "interés" de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecía la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi"

En el presente caso debe tenerse en cuenta que es cada parte la que debe acreditar la concurrencia de los hechos positivos que favorecen sus pretensiones. La Inspección deberá probar que la mayor parte del valor del activo de la empresa transmitida procede de los inmuebles situados en territorio español, mientras que el contribuyente debe probar que la mayor parte del valor de ese mismo activo corresponde a los intangibles comerciales no contabilizados.

En este sentido, la Inspección aporta como prueba el balance contable de la sociedad transmitida del que se deduce que, según libros, el principal activo de la sociedad son los inmuebles. A juicio de este Tribunal la prueba aportada por la Inspección constituye un indicio relevante y, en principio, una cabal y razonable defensa de su pretensión que, a la postre, debe acabar prevaleciendo ante la falta de actividad probatoria alguna por parte del contribuyente que en ningún momento ha aportado prueba de sus afirmaciones y ello a pesar de que según los principios de facilidad y proximidad de la prueba era esa parte quien en mayor medida estaba en condiciones de justificar cómo se había formado el precio de venta de MADO, SA. No en vano, en el contrato privado de compraventa de las participaciones sociales de MADO, SA de fecha 27 de febrero de 2007, las partes hacen reiterada referencia a la existencia de *due diligences*, informes y estados contables que han servido para determinar el precio de venta

En definitiva este Tribunal considera suficientemente probado en esta instancia lo afirmado por la Inspección en el sentido de que el activo de MADO, SA estaba constituido principalmente por bienes inmuebles, procediendo, por tanto, desestimar las alegaciones planteadas por la reclamante en sentido contrario."

Se trata entonces, y este es el *thema debati* del recurso, si existe o no un sustrato inmobiliario en la operación enjuiciada.

Y así en el Acuerdo de Liquidación de 16 de junio de 2010, págs. 6 a 8, ambos inclusive, se señala:

"(...)



A) VENTA DE LAS ACCIONES DE MADO SA A VITRAL SARL E INMOBILIARIA APROTUSA SA el 27 de febrero de 2007.

1º.- CONTRATO DE COMPRAVENTA de 27 de febrero de 2007 por el que PRINCESS GROUP SARL, por medio de su representante, D. Luciano , transmite y vende a VITRAL SARL, con residencia en Luxemburgo, que adquiere y compra 1.400 acciones, números 981 a la 1.680, 1961 a la 2.625 y de la 2766 a la 2800 que corresponden al 50% de las acciones de MADO SA con NIF A43017938, domiciliada en Barcelona, Av. Diagonal, 3, Hotel Barcelona Princess por el precio de 14.314.188,57 € percibidas en ese acto mediante transferencia bancaria ordenada por aquélla a la cuenta bancaria designada por dicha vendedora.

Como se ha expuesto en el apartado anterior, PRINCESS GROUP SARL es dueña de 2.240 acciones de MADO SA, las correspondientes a los números de la 111 a la 250, de la 261 a la 400, de la 421 a la 1.680, de la 1961 a la 2.625 y de la 2766 a la 2800 que le pertenecen por aportación efectuada por D. Luciano en escritura de aumento de capital autorizada ante el notario de Luxemburgo D. Gerard Lecuit el día 28 de diciembre de 2005, protocolo nº 5.040.

En la manifestación III del contrato se indica que MADO es dueña de pleno dominio del inmueble destinado a hotel sito en C/Replanells, 12-14 de Salou que opera bajo la denominación de HOTEL NEGRESKO PRINCESS, efectuándose la descripción urbana del mismo.

Y en la manifestación IV se concreta aún más al indicarse que en el *inmueble que se acaba de describir con sus servicios, instalaciones la sociedad MADO SA, viene desarrollando el negocio o industria de hotel el cual se halla abierto al público en régimen normal de explotación, únicamente durante el curso de las temporadas turísticas de verano, constituyendo causa esencial del presente contrato para la parte compradora la adquisición no sólo del 50% de las acciones de dicha compañía propiedad de la vendedora, sino que los restantes accionistas de MADO SA, identificados en el expositivo I, también transmitan, simultánea o sucesivamente, sus acciones de MADO SA, por medio de la venta a la COMPRADORA o a la sociedad INMOBILIARIA. APROTUSA S.A.; todo ello, de forma que se transfiera el completo control de la citada industria y su fondo de comercio con todas sus instalaciones, maquinaria: mobiliario, elementos de decoración, licencias de explotación, permisos administrativos, contratos de reserva de plaza y alojamiento, vehículos adscritos a la actividad, así como, en general, todos aquellos elementos que conformen la citada empresa o industria de modo que la compradora pueda proseguir sin interrupción, el desarrollo de la actividad hotelera constituyendo, portodo ello, causa esencial del presente contrato para la parte compradora la adquisición de su principal activo, es decir, el hotel en régimen normal de funcionamiento.*

Asimismo, también se señala que los estados financieros, informe de auditoría y balance de situación han servido para determinar el precio de esta transmisión.

En lo que respecta a la composición del activo de la sociedad cuyas acciones han sido transmitidas, es preciso considerar que con anterioridad a la fecha de transmisión, la última fecha respecto de la que se dispone de las cuentas anuales formuladas por la misma, es el día 31 de diciembre de 2006 fecha de cierre del ejercicio, a cuya referencia resulta obligatorio del depósito de las mismas. El activo del balance incluido en las mismas presenta los siguientes componentes:

Activo total a 31112/2006 Importes
Inmoviliza dos inmatrimoniales 2.042,25
Inmovilizados materiales 1.057.588,25
Inmoviliza dos financieros 13.012,02
Existencias 7.099,07
Baterías 51.855,39
Tesorería 244.145,06
Ajustes periodificación 17.478,68
Activo total 1.393.220,72

De este activo total de la entidad se observa que el elemento principal, es el bien de naturaleza inmueble del que es propietaria la entidad, el cual se halla valorado por el precio de adquisición del terreno y las construcciones, descontando las dotaciones a la amortización practicadas, es decir, su valor neto contable, además del valor neto contable del resto de elementos incorporados al mismo, tales como las instalaciones o los mobiliarios, entre otros.

2º.- VENTA DE LAS ACCIONES DE MADO SA A INMOBILIARIA APROTUSA SA

ESCRITURA DE COMPRAVENTA DE ACCIONES SOCIALES de 27 de febrero de 2007 ante el notario D. Pedro Soler Dorda, número 465 de protocolo, por la que el resto de los socios vende sus acciones a INMOBILIARIA APROTUSA SA. Entre ellos, PRINCESS GROUP SARL le vende sus 840 acciones, números 111 a 250, 261 a 400 y 421 a 980, representativas del 24 por 100 del capital social total, por el precio de 8.588,513,13 € percibidos mediante dos cheques bancarios del Banco Pastor de la misma fecha 27 de febrero de 2007

B) VENTA DE LAS PARTICIPACIONES DE FOCUS PRISMA A INMOBILIARIA APROTUSA el 12 de junio de 2007.

ESCRITURA DE COMPRAVENTA-DE-PARTICIPACIONES de 12 de junio de 2007 ante el notario D. Pedro Cardón García de Parada, número 1934 de su protocolo, por la que todos los socios de FOCUS PRISMA SL, según lo acordado en la Junta. Universal de Socios de 12 de junio de 2007 celebrada por FOCUS PRISMA SL, transmiten sus participaciones sociales numeradas de la 1 a la 53.533 por su valor total de 1.234.956,50 € a INMOBILIARIA APROTUSA SA domiciliada en Salou, C/Barcelona, 26.

PRINCESS GROUP SARL transmite sus 53.111 participaciones, de la 423 a la 53.533, ambas incluidas por el precio de 1.225.221,35 € satisfecho mediante cheque de la misma fecha 12 de junio de 2007."

Pues bien, de los términos de ese contrato (artículo 128.1 C.c .) se deduce que la venta del hotel no consistió únicamente en la enajenación del inmueble en que se ubicaba aquel, sino que se vendió una industria al completo, en la que van incorporados junto al hotel propiamente dicho, y como se dice en el contrato, todas sus instalaciones, maquinaria (así lo reconoce la pág. 7 de 41 del Acuerdo de Liquidación), mobiliario, elementos de decoración, licencias de explotación, permisos administrativos, contratos de reserva de plaza y alojamiento, vehículos adscritos a la actividad, todo ello necesario para que la compradora continuara con su explotación.

Si bien el elemento más relevante era el bien inmueble en el que se asentaba el hotel, para que funcionara este activo debía apoyarse en otros inmuebles o instalaciones que unidos a aquel sirven a la actividad a la que esta destinado el mismo.

No estamos, por tanto, ante una transmisión encubierta de inmuebles sino ante una transmisión de acciones que ha supuesto la entrega de un negocio en funcionamiento, tal como enjuició el TEAC, en su resolución de 15 de julio de 2004, respecto de un parque, criterio plenamente aplicable al supuesto de autos, aunque allí el impuesto fuera el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Además, aunque como dice el TEARC, esos intangibles no estaban contabilizados como tales, sin duda fueron tenidos en cuenta en la determinación del precio de venta de la sociedad, circunstancia acreditada por la diferencia existente entre el valor teórico contable de las acciones de la sociedad en el momento de la operación y el precio finalmente pagado por dichas acciones, que representa el valor real de la sociedad a la fecha de la transmisión, teniendo en cuenta todos los elementos tangibles o intangibles (nos remitimos nuevamente a la pág. 7 de 41 del Acuerdo de Liquidación).

Por lo tanto, procede estimar el presente recurso, sin necesidad de la alegación de la actora relativa a la posible discriminación de no residentes en este caso, teniendo en cuenta que el ámbito subjetivo de la exención que nos ocupa, tiene como destinatarios a los no residentes en España con residencia habitual en alguno de los Estados de la UE distinto del nuestro, que no sea paraíso fiscal.

Luego si solo en esos países se aplica la exención con el consiguiente beneficio fiscal, parece lógico que a ellos únicamente les resulte también aplicable la excepción de dicha exención.

CUARTO .- Con arreglo al artículo 139.1. de la LJCA , procede imponer las costas a la Administración, conforme al criterio del vencimiento.

FALLO

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

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Princess Group SARL., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos, al igual que los actos de los que trae causa por no ser conformes a derecho, declarando la exención de la tributación en el IRNR de la ganancia patrimonial, si existiera, de Mado, S.A., de acuerdo con lo expuesto en esta sentencia, con imposición de costas a la Administración.



La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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

PUBLICACIÓN

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOS