

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087953

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 4258/2022, de 26 de septiembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administra

Rec. n.º 191/2020

#### SUMARIO:

**IS. Deducción por doble imposición interna de plusvalías.** *Plusvalía obtenida por la venta de su participación en las sociedades KG.* **Procedimiento de gestión. Consultas tributarias.** La Sala considera que la Dirección General de Tributos se pronunció expresamente sobre el cumplimiento por el recurrente de los requisitos del art. 21 del TRLIS y, en particular, el recogido en el art. 21.1.b) del TRLIS. Afirma la Audiencia que el criterio de la Dirección General de Tributos, que es en definitiva el que sirve de fundamento a las pretensiones de la demanda, sí reconoce relevancia a la sujeción del socio de las sociedades KG a los efectos del art. 21 del TRLIS. Por otra parte, la sociedad recurrente ha aportado prueba de la efectiva tributación a que estuvo sujeta en Alemania por las plusvalías obtenidas por la venta de las sociedades KG, destacando la prueba documental unida al informe pericial aportado con tal objeto y elaborado por una economista y el contenido de este mismo informe. Así, se ha aportado prueba tan relevante a estos efectos como por ejemplo el documento de fijación de pagos por adelantado del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 en Alemania, el documento de fijación y liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, la escritura de compraventa de las sociedades KG, los balances de situación y los balances de pérdidas y ganancias de las sociedades KG de enero a octubre de 2015 y los justificantes de las transferencias bancarias realizadas al fisco alemán para el pago del Impuesto sobre Sociedades del 2015. A la vista de estos datos y de la información documental que le sirve de soporte, la Sala estima suficientemente acreditado el hecho controvertido, es decir, la efectiva tributación a que estuvo sujeta en Alemania por las plusvalías obtenidas por la venta de las sociedades KG. Así las cosas, concluye que se cumple también el requisito que había cuestionado en la resolución impugnada para negar efectos vinculantes a la contestación de la Dirección General de Tributos sobre la base de un cambio de circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. A la luz de todo lo anterior, procede señalar que no concurre ninguno de los óbices opuestos por la Administración tributaria para negar la eficacia vinculante que el art. 89.1 de la LGT atribuye a las contestaciones a las consultas tributarias escritas. En este sentido, recuerda la Audiencia que las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos. En consecuencia, como viene a sostener la parte recurrente, los criterios expresados por la Dirección General de Tributos, favorables al contribuyente, obligan en principio a la Administración tributaria en virtud de principios como el de buena fe, el de los actos propios y el de buena administración. En definitiva, el fundamento del que se sirvió la Administración tributaria para negar al contribuyente la rectificación de su autoliquidación ha resultado así desvirtuado, estimándose el recurso interpuesto.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 21.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 89.

#### PONENTE:

*Don Rafael Villafañez Gallego.*

## AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000191 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00617/2020

Demandante: OPTIMUM BERLIN PROPERTY TWO, S.A.,

Procurador: LUIS FERNANDO GRANADOS BRAVO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

### SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintiséis de septiembre de dos mil veintidós.

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 191/2020, se tramita a instancia de la entidad Optimum Berlin Property Two, S.A., representada por el Procurador D. Luis Fernando Granados Bravo y asistida por el Letrado D. Jorge Sarro Riu, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019 (R.G.: 3714/2017), relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 y cuantía de 2.954.240,04 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

- Con fecha 20 de enero de 2020 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la actividad administrativa identificada en el encabezamiento.

#### Segundo.

- Tras varios trámites se formalizó demanda el 18 de agosto de 2020.

#### Tercero.

La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 16 de diciembre de 2020.

#### Cuarto.

- Tras verificar las partes el trámite de conclusiones, se procedió a señalar para deliberación, votación y fallo el día 23 de septiembre de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló con el resultado que seguidamente se expresará.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafáñez Gallego, que expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### **Primero.** Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019 (R.G.: 3714/2017).

La resolución impugnada desestima en única instancia la reclamación económico-administrativa interpuesta por la sociedad recurrente contra el acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 24 de abril de 2017, por el que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por aquella en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso son las siguientes:

(i) Eficacia vinculante de la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta formulada por el contribuyente sobre la aplicación del art. 21 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 (en adelante, TRLIS).

(ii) Acreditación de la sujeción al impuesto alemán de las plusvalías obtenidas por la recurrente por la venta de las sociedades Kommanditgesellschaft (en adelante, sociedades KG).

### **Segundo.** Antecedentes de interés.

Para la decisión del presente recurso resulta de interés dejar constancia de los siguientes antecedentes:

1. El contribuyente, en el ejercicio 2015, transmitió las participaciones que ostentaba en cuatro entidades filiales que tenía en Alemania bajo la forma jurídica de Kommanditgesellschaft.

2. Ante las dudas que la planteaba la aplicación de la exención por doble imposición de plusvalías regulada en el art. 21 del TRLIS y el posible carácter de entidades patrimoniales de las sociedades KG transmitidas, el contribuyente formuló una consulta a la Dirección General de Tributos el 1 de abril de 2016, a fin de que el centro directivo se pronunciara sobre la aplicabilidad de dicha exención a la plusvalía obtenida por la venta de las participaciones de las sociedades KG.

3. Al no haber obtenido respuesta de la Dirección General de Tributos al tiempo de presentar la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, el contribuyente la presentó sin aplicar la exención del art. 21 del TRLIS.

4. En 2017 la Dirección General de Tributos contestó finalmente a la consulta vinculante formulada por el contribuyente y, en lo que aquí interesa, declaró que: " de los datos aportados, la entidad consultante participa en el 100% de las KG alemanas, participación que ostenta durante un plazo superior a un año, entidades residentes en un país con el que España tiene firmado un Convenio para evitar la doble imposición. Por tanto, en la medida en que se cumplan el resto de requisitos establecidos en el artículo 21 de la LIS , la transmisión de la participación tendrá derecho a la aplicación del régimen de exención".

5. El 16 de marzo de 2017 el contribuyente solicitó la rectificación de la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, manifestando que resultaba procedente la exención del art. 21 del TRLIS e interesando por tal motivo la devolución de los 2.954.240,04 euros a que ascendía en consecuencia el resultado de la declaración.

6. El 24 de abril de 2017 la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuerdo desestimando la referida solicitud.

7. Disconforme con la anterior resolución, el contribuyente interpuso contra la misma reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamación que fue desestimada por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

### **Tercero.** Sobre la eficacia vinculante de la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta formulada por el contribuyente sobre la aplicación del art. 21 del TRLIS

El debate planteado en este recurso gira, según los antecedentes que se han expuesto en el fundamento anterior, en torno a una cuestión muy caracterizada: si la sociedad recurrente tiene derecho o no a la aplicación de

la exención prevista en el art. 21 del TRLIS en relación a la plusvalía obtenida por la venta de su participación en las sociedades KG.

No obstante, dado que sobre esta misma cuestión se planteó por el contribuyente una consulta a la Dirección General de Tributos (literalmente, según la contestación, la cuestión planteada se enuncia así: " en el caso de que corresponda al tratamiento de transmisión de participaciones y plusvalía mobiliaria, si será de aplicación el art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ") y que la contestación a la misma resultó además favorable al contribuyente (sin entrar, por ahora, en las objeciones que a este respecto se plantean por la resolución impugnada y por el acto del que trae causa o por la Abogacía del Estado en su escrito de contestación), ese debate de fondo aparece mediatizado por la incidencia y relevancia que deba reconocerse a esta última circunstancia.

Por ello, las cuestiones que se suscitan en la demanda y que tienen su réplica en la contestación atañen específicamente a esta segunda vertiente del problema.

Así, en la demanda se va a defender el carácter vinculante de la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta formulada por el contribuyente (pp. 7 y siguientes), la inexistencia de alteración de las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta (pp. 10 y siguientes), la confirmación por la Dirección General de Tributos de la aplicabilidad al caso del art. 21 del TRLIS y, particularmente, del cumplimiento de los requisitos del art. 21.1.b) del TRLIS (pp. 15 y siguientes) y la infracción del art. 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), al haberse apartado la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Tribunal Económico- Administrativo Central del criterio de la Dirección General de Tributos, así como de la buena fe, la confianza legítima y la prohibición de reformatio in peius (pp. 18 y siguientes).

Alegaciones y argumentos que, como decimos, van a contestarse por la Abogacía del Estado sosteniendo que no existe infracción del art. 89 de la LGT (al haberse alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta), que la contestación de la Dirección General de Tributos en ningún caso se ha pronunciado afirmativamente sobre el cumplimiento por la operación analizada del requisito previsto en el art. 21.1.b) del TRLIS y que, en tal medida, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Tribunal Económico- Administrativo Central no se habrían apartado del criterio de la Dirección General de Tributos (pp. 3 y siguientes).

Así centrados los términos del debate, la primera controversia a la que debe darse respuesta es la relativa a fijar los términos concretos en que se ha expresado la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante formulada por el contribuyente (precisaremos en este punto que utilizaremos la misma referencia que las partes utilizan a este respecto -" la consulta CV0013-17", a pesar de que en el archivo correspondiente la referencia es CV0914-16, de 30 de diciembre).

Más concretamente, las partes discrepan acerca de si la Dirección General de Tributos se pronunció expresamente o no sobre el cumplimiento por el recurrente de los requisitos del art. 21 del TRLIS y, en particular, el recogido en el art. 21.1.b) del TRLIS.

A juicio de la Sala la respuesta a esta cuestión debe ser favorable al contribuyente.

Es cierto por una parte, como se recoge en la resolución impugnada (fundamento de derecho cuarto, p. 11), que en la contestación de la Dirección General de Tributos se afirma lo siguiente en las pp. 4 y 5:

"Puesto que las "KG" alemanas no están sujetas a imposición en Alemania, al tratarse de entidades transparentes conforme a la normativa tributaria alemana no pueden ser consideradas "residentes" en dicho Estado a efectos del Convenio. En consecuencia, no resulta de aplicación a las KG el mencionado Convenio".

No obstante, a continuación, se añade:

"sin perjuicio de que sí pueda ser aplicable a los socios de las KG, en este caso la sociedad consultante, por ser residente en España y obtener rendimientos de Alemania.

En este sentido, los comentarios al Artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE , en que se basa el Convenio Hispano-Alemán, en concreto su párrafo 8.8. dispone lo siguiente:

"8.8. Cuando un Estado no tiene en cuenta la existencia de una sociedad de personas - partnership- a efectos fiscales y le aplica el régimen de transparencia fiscal gravando a los socios sobre su porcentaje de renta de la sociedad de personas-partnership-, esta última no está sujeta a impuesto y no puede ser considerada residente en dicho Estado. En tal caso, como la renta de la sociedad de personas-partnership- "transita" hacia los socios en virtud de la legislación interna de ese Estado, los socios son las personas que están sujetas al impuesto sobre esta renta y pueden solicitar el disfrute de los beneficios de los convenios firmados por los Estados en los que son residentes. (...).".

Entendemos que esta última salvedad es importante y que la misma debe interpretarse en conexión con la posición que ya había sido expresada por la Dirección General de Tributos sobre el cumplimiento por las sociedades KG de la norma contenida en el art. 21.1.b) del TRLIS.

Nos referimos, en concreto, a la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta C0109-05, de 17 de marzo de 2005, sobre la que tuvimos ocasión de pronunciarnos en la sentencia de esta Sala y Sección de 26 de octubre de 2018 (ROJ: SAN 4446/2018, FJ 4).

Sin perjuicio del grado de vinculación de la citada contestación que se reconoció en esta sentencia y sin perjuicio de que en ella se abordaran cuestiones distintas de las que aquí se discuten, sí que nos interesa resaltar un punto en el que incidía entonces la Dirección General de Tributos y que puede ilustrar la interpretación de los términos en que se expresa el centro directivo en la contestación concernida por el presente recurso.

El punto en cuestión se contiene en el siguiente extracto de la contestación a la consulta C0109-05, de 17 de marzo de 2005, en que se analiza precisamente el cumplimiento de la exigencia prevista en el art. 21.1.b) del TRLIS en el caso de las sociedades KG (el subrayado es nuestro):

"b) "Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla.

Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal."

Existe Convenio entre España y Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio (BOE de 8 de abril de 1968), contemplando su artículo 26 el intercambio de información. De acuerdo con la información suministrada en el escrito de consulta, si bien la entidad participada no está sujeta al Impuesto sobre Beneficios Alemán, si están sujetos al mismo sus socios por el beneficio que se les imputa. En definitiva, cabe entender cumplido este requisito cuando en un supuesto como este los beneficios de la participada se imputan a los socios, estando los mismos sujetos al Impuesto sobre Beneficios al que le resulta de aplicación el mencionado Convenio".

Lo cual resulta compatible con la mención que se incluye en la contestación a la consulta vinculante CV0013-17 a los comentarios al Artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, en que se basa el Convenio Hispano-Alemán, pues en definitiva de lo que se trata con este criterio interpretativo es de hacer posible que en el caso de las sociedades KG se materialicen sus determinaciones y que sean los socios de estas sociedades los que "pued(a)n solicitar el disfrute de los beneficios de los convenios firmados por los Estados en los que son residentes".

Por otra parte, hay otro extracto de la contestación a la consulta vinculante CV0013-17 que resulta significativa a los efectos que estamos considerando y es el siguiente (nuevamente el subrayado es nuestro):

"De los datos aportados, la entidad consultante participa en el 100% de las KG alemanas, participación que ostenta durante un plazo superior a un año, entidades residentes en un país con el que España tiene firmado un Convenio para evitar la doble imposición. Por tanto, en la medida en que se cumplan el resto de requisitos establecidos en el artículo 21 de la LIS, la transmisión de la participación tendrá derecho a la aplicación del régimen de exención".

Y resulta significativo porque, en el contexto del régimen contenido en el art. 21 del TRLIS, con la mención a "entidades residentes en un país con el que España tiene firmado un Convenio para evitar la doble imposición" la Dirección General de Tributos solo puede estar refiriéndose al requisito previsto en el art. 21.1.b) del TRLIS, asumiendo su cumplimiento y efectuando una reserva única y exclusivamente respecto al "resto de requisitos establecidos en el art. 21 de la LIS".

Extremo este último que resulta coherente con la posición interpretativa de la propia Dirección General de Tributos sobre las sociedades KG y el art. 21.1.b) del TRLIS a que se ha hecho mención anteriormente.

A la luz de lo expuesto, resulta razonable concluir:

Primero, que la Dirección General de Tributos mantiene un criterio interpretativo del art. 21.1.b) del TRLIS favorable a entender que el mismo también puede cumplirse en el caso de las sociedades KG "cuando en un supuesto como este los beneficios de la participada se imputan a los socios, estando los mismos sujetos al Impuesto sobre Beneficios al que le resulta de aplicación el mencionado Convenio".

Segundo, que en la contestación a la consulta vinculante CV0013-17 la Dirección General de Tributos analiza de modo expreso y en relación al caso concreto planteado por la sociedad recurrente el cumplimiento del requisito previsto en el art. 21.1.b) del TRLIS.

Y tercero, que el criterio de la Dirección General de Tributos resulta favorable al contribuyente en el sentido de entender que en el caso concreto planteado en la consulta se cumple el requisito previsto en el art. 21.1.b) del TRLIS.

Aclarado lo anterior, una segunda vertiente de la controversia consiste en dilucidar si concurre la excepción prevista en el segundo párrafo del art. 89.1 de la LGT respecto al carácter vinculante de las contestaciones a consultas tributarias escritas por la Dirección General de Tributos: " y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta".

En la resolución impugnada que aquí se somete a revisión este cambio de circunstancias se va a referir a un extremo muy concreto: la acreditación de que la plusvalía obtenida por la venta de las participaciones ha quedado sujeta efectivamente a tributación en Alemania.

La cuestión se analiza en el fundamento de derecho de tercero de la resolución impugnada (pp. 3 y siguientes), del que vamos a destacar a efectos ilustrativos el siguiente extracto de la p. 13:

"Por tanto, en la medida que el obligado no ha acreditado en modo alguno la efectiva sujeción a tributación en Alemania de la plusvalía obtenida por la venta de las participaciones (lo único consta es que así lo afirmó ante la Dirección General de Tributos, pero sin haberlo acreditado en forma completa y suficiente), y siendo la existencia de tal tributación, sin embargo no verificada, el supuesto del que parte el centro directivo para dar la contestación y analizar la eliminación de la doble imposición, no cabe entender como vinculante, a estos efectos, la conclusión alcanzada por la Dirección General de Tributos para la AEAT, en la referida contestación a la consulta formulada por la entidad aquí reclamante.

Procede, por tanto, mantener la resolución impugnada negando la aplicabilidad, a este caso, de los efectos derivados de las contestaciones a las consultas tributarias escritas previstos en el citado artículo 89 de la LGT".

Dado que esta misma cuestión es precisamente la otra sobre la que discrepan las partes del presente recurso y así la hemos individualizado en el fundamento de derecho primero de esta sentencia, será objeto de análisis en el siguiente fundamento y, en su caso, continuaremos allí con el examen de la infracción del art. 89.1 de la LGT.

**Cuarto. Sobre la acreditación de la sujeción al impuesto alemán de las plusvalías obtenidas por la recurrente por la venta de las sociedades KG**

Acabamos de señalar que la resolución impugnada niega que la parte recurrente haya acreditado algo que la misma afirmó en la consulta formulada a la Dirección General de Tributos: " la consultante quedará sujeta a tributación en Alemania y liquidará el oportuno impuesto sobre la renta frente a las autoridades fiscales alemanas" (p. 11) y, sobre esta base, niega que la contestación del centro directivo tenga eficacia vinculante en la medida en que se habrían alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta (tal y como se recoge en el segundo párrafo del art. 89.1 de la LGT).

La sociedad recurrente discrepa radicalmente de esta valoración del Tribunal Económico-Administrativo Central y a tal efecto alega fundamentalmente, por una parte, que se trata de un extremo irrelevante a los efectos de la aplicación del art. 21 del TRLIS y, por otra, que en todo caso se habría cumplido en su caso toda vez que en fecha 21 de junio de 2016 presentó en la oficina de Hacienda de Berlín (Alemania) el correspondiente documento de pago del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, resultando una cuota a ingresar por dicho impuesto y período de 3.593.635,95 euros correspondientes a las plusvalías derivadas de las ventas de las sociedades KG (pp. 13 y siguientes y 19 y siguientes).

Pues bien, la primera alegación de la demanda no puede ser acogida pues ya hemos visto que el criterio de la Dirección General de Tributos, que es en definitiva el que sirve de fundamento a las pretensiones de la demanda, sí reconoce relevancia a la sujeción del socio de las sociedades KG a los efectos del art. 21 del TRLIS.

Nos remitimos en este punto a la contestación a la consulta C0109-05, de 17 de marzo de 2005, a que nos referíamos en el fundamento precedente: "En definitiva, cabe entender cumplido este requisito cuando en un supuesto como este los beneficios de la participada se imputan a los socios, estando los mismos sujetos al Impuesto sobre Beneficios al que le resulta de aplicación el mencionado Convenio".

La segunda vertiente tiene mayor recorrido pues efectivamente la sociedad recurrente ha aportado prueba de la efectiva tributación a que estuvo sujeta en Alemania por las plusvalías obtenidas por la venta de las sociedades KG, destacando la prueba documental unida al informe pericial aportado con tal objeto y elaborado por la economista D.<sup>a</sup> Leocadia y el contenido de este mismo informe.

Así, en cuanto la documental, se ha aportado prueba tan relevante a estos efectos como por ejemplo el documento de fijación de pagos por adelantado del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 en Alemania (anexo i del informe pericial), el documento de fijación y liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 (anexo ii del informe pericial), la escritura de compraventa de las sociedades KG (anexo iii), los balances de

situación y los balances de pérdidas y ganancias de las sociedades KG de enero a octubre de 2015 (anexo iv) y los justificantes de las transferencias bancarias realizadas al fisco alemán para el pago del Impuesto sobre Sociedades del 2015 (anexo v).

Y en cuanto a la prueba pericial, D.<sup>a</sup> Leocadia se pronuncia del siguiente modo en las pp. 4 y siguientes del informe:

"1. Tal y como se desprende en el apartado 4 de la escritura de transmisión firmada el 1 de octubre de 2015, el precio de la compraventa de las KG se fija en la cantidad de 52.700.000.- euros.

2. Este precio de la compraventa aumenta ligeramente en 12.085,81.-euros por ajustes relativos a rentas diferidas y no integradas en los fondos propios de las compañías, no tenidos en cuenta en la escritura de compraventa, y que a posteriori se han integrado como mayor valor de la transacción A este respecto, fijándonos en su inmaterialidad, no se ha precisado mayor detalle sobre los mismos.

3. Del balance facilitado de cada una de las KG se desprende que el valor en libros de las viviendas y terrenos, que conforman la mayor parte de su activo, asciende a 28.366.486.-euros en total.

4. De la diferencia entre el precio de venta (52.712.085,81.-euros) menos el valor en libros del activo (28.366.485,81.-euros), surge una ganancia patrimonial, por importe de 24.345.601,00.-euros.

5. Adicionalmente a lo anterior, de acuerdo con el balance de pérdidas y ganancias de las KG, el resultado operativo obtenido desde 1 de enero hasta 1 de octubre de 2015 (fecha que coincide con la escritura pública de venta), asciende a 3.622.146,26.-euros.

6. Así, la ganancia patrimonial derivada de la venta de las KG (24.345.601,00.-euros) más el resultado operativo (3.622.146,26.-euros), suma el Importe declarado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2015 presentado en Alemania. Esto es, 27.967.747,26.-euros.

Como ya se ha advertido con anterioridad, dicho importe se corresponde con la plusvalía generada por la venta de las KG a un tercero independiente...

Por lo tanto, procede confirmar que la ganancia patrimonial derivada de la venta de las KG en Alemania se ha integrado en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 y ha tributado en dicho país, a un tipo efectivo del 15,82%, teniendo en cuenta el suplemento de solidaridad, una vez compensadas las bases imponibles negativas pendientes de ejercicios anteriores que se generaron en Alemania".

Análisis que conduce a la autora del informe a concluir en la p. 6 del informe en el siguiente sentido:

"PRIMERA. Se constata que la plusvalía derivada de la venta de las participaciones de las KG, por valor de 27.967.747,26.-euros, ha sido integrada en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 en Alemania y se ha tenido en cuenta para la determinación de la base imponible del mismo.

SEGUNDA.- La plusvalía tributó en Alemania al tipo medio del 15,82 %, una vez compensadas las bases imponibles negativas generadas en Alemania en ejercicios anteriores.

TERCERA -Como consecuencia de lo anterior, igualmente se constata que la compañía OBPII ha tributado y pagado 3.554.731,77 -euros en Alemania por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015."

A la vista de estos datos y de la información documental que le sirve de soporte, estimamos suficientemente acreditado el hecho controvertido, es decir, la efectiva tributación a que estuvo sujeta en Alemania por las plusvalías obtenidas por la venta de las sociedades KG.

Así las cosas podemos concluir que se cumple también el requisito que había cuestionado en la resolución impugnada para negar efectos vinculantes a la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta CV0013-17 sobre la base de un cambio de circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Precisaremos en todo caso, a mayor abundamiento, que tampoco se advierte este cambio de circunstancias desde ningún otro punto de vista y que el caso que se presentó en la consulta a la Dirección General de Tributos coincide con el que se ha puesto de manifiesto en los presentes autos.

A la luz de todo lo anterior, procede señalar que no concurre ninguno de los óbices opuestos por la Administración tributaria para negar la eficacia vinculante que el art. 89.1 de la LGT atribuye a las contestaciones a las consultas tributarias escritas.

Y en este punto ha de traerse a colación, tal y como se alega en la demanda, la interpretación jurisprudencial del art. 89.1 de la LGT.

En tal sentido resulta procedente la cita de la sentencia del Tribunal Supremo, interpretando el alcance de dicha norma, se sintetiza en la sentencia de 10 de mayo de 2021 (ROJ: STS 1811/2021 , FJ 2.5) del siguiente modo:

"Si bien es cierto que las contestaciones a las consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales de Justicia ( STS de 1 de julio de 2000 ), no lo es menos que debe prevalecer al caso la reiterada doctrina del

Tribunal Supremo sobre los actos propios de reconocimiento de derechos o situaciones favorables por la DGT, basados también en el principio de confianza legítima:

"...Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos" (de todas las muy numerosas sentencias de esta Sala sobre el concepto de ajuar doméstico, dictadas en 2019 y 2020)".

También se pronuncia así la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2021 (ROJ: STS 1814/2021 , FJ 4.7) en los siguientes términos:

"Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos" (de todas las muy numerosas sentencias de esta Sala sobre el concepto de ajuar doméstico, dictadas en 2019 y 2020)".

En similar sentido se expresa la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2020 (ORJ: STS 3398/2020, FJ 3.9 ), afirmando:

"Cabe añadir a lo anterior la sorpresa que nos causa que el TEAR de Madrid y la Administración autonómica no hayan tomado en consideración el criterio fijado por el Director General de Tributos en su respuesta a la consulta vinculante V4053-15, de 16 de diciembre de 2015, cuyo criterio resulta incontestable, después de un impecable razonamiento, aplicable a este caso, sobre los modos originarios de adquirir la propiedad y los derivativos, a partir de la exégesis del artículo 609 C.C. .:

#### "CONCLUSIONES:

Primera: La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por faltar uno de los elementos objetivos del presupuesto de hecho del hecho imponible, cual es la transmisión (no se produce la tradición a la que se refiere el Código Civil en su artículo 609 ).

Segunda: La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme tampoco está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar el elemento objetivo del presupuesto de hecho del hecho imponible (escritura, acta o testimonio notarial), al haberse declarado en sentencia judicial".

Es cierto que, como reiteradamente hemos señalado, tales actos administrativos, comprensivos de una declaración técnica de juicio u opinión jurídica, no son en sentido propio y riguroso fuentes del derecho ( art. 1.1. C.C. ) y, por tanto, no nos vinculan. Ello no significa que, en la medida en que efectúen declaraciones que favorezcan a los contribuyentes, la posición que razonadamente exponen no pueda ser invocada, en virtud de principios como el de buena fe, el de los actos propios y, como principio metajurídico positivizado en la actualidad, el de buena administración".

En consecuencia, como viene a sostener la parte recurrente, los criterios expresados por la Dirección General de Tributos, favorables al contribuyente, obligan en principio a la Administración tributaria en virtud de principios como el de buena fe, el de los actos propios y el de buena administración.

En definitiva, el fundamento del que se sirvió la Administración tributaria para negar al contribuyente la rectificación de su autoliquidación ha resultado así desvirtuado.

Se estiman los motivos analizados en este fundamento de derecho y en el precedente.

#### **Quinto. Decisión del recurso contencioso-administrativo**

- En atención a lo expuesto, se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Optimum Berlin Property Two, S.A contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019 (R.G.: 3714/2017).

Procede por ello anular la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, en los términos expresados en los fundamentos de derecho tercero y cuarto de esta sentencia y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Sin que sea necesario por lo expuesto abordar las restantes cuestiones planteadas en los escritos de las partes, ya que su estimación o desestimación no alterarían el resultado expresado.

## **Sexto. Costas**

- Se imponen a la Administración demandada las costas causadas en esta instancia al haber visto rechazadas todas sus pretensiones y no apreciar la existencia de serias dudas de hecho ni de derecho ( art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa ).

## **FALLO**

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Optimum Berlin Property Two, S.A contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019 (R.G.: 3714/2017) y, en consecuencia:

### **Primero.**

- Anulamos la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, en los términos expresados en los fundamentos de derecho tercero y cuarto de esta sentencia y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

### **Segundo.**

- Se imponen a la Administración demandada las costas causadas en esta instancia.

Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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

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