

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 18 de mayo de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 2606/2021***SUMARIO:**

IP. Sujeción por obligación real. Titularidad indirecta de inmuebles situados en España. Un residente en Noruega, titular del 100 % de una sociedad danesa que, a su vez, participa íntegramente en una entidad española cuyo activo está integrado principalmente por inmuebles situados en España, no está sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, al no ostentar la titularidad directa de bienes o derechos situados o ejercitables en territorio español. La Sala considera que el art.o 5.1.b) LIP no admite la titularidad indirecta y rechaza la interpretación del art. 22 del CDI entre España y Noruega sostenida por el TEAC, al entender que solo permite gravar la titularidad directa de bienes inmuebles o de participaciones en sociedades inmobiliarias. Añade que extender la tributación a la titularidad indirecta supondría una interpretación extensiva del hecho imponible, prohibida por el art.14 LGT, en línea con la doctrina del TSJ de Baleares y con resoluciones posteriores de la AEAT. En consecuencia, procede la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de los ingresos indebidos con los correspondientes intereses de demora.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL***Sala de lo Contencioso-Administrativo***SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso:** 0002606/2021**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO**Núm. Registro General:** 17761/2021**Demandante:** Jeronimo**Procurador:** D^a ANA RAYON CASTILLA**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.:** D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN**SENTENCIA N.º:****Ilmo. Sr. Presidente:**

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO

D. FRANCISCO PLEITE GUADAMILLAS

Madrid, a 18 de mayo de 2026.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo n.º 2606/2021, promovido por la Procuradora Sra. Rayón Castilla, en nombre y representación de Jeronimo contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 24 de junio de 2021 -reclamaciones NUM000 y NUM001-, por las que se desestimó las reclamaciones interpuestas contra las dos resoluciones de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de AEAT de Málaga que denegaron la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto sobre Patrimonio, ejercicios 2011 a 2015 y 2016, respectivamente.

Síguenos en...

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 24 de junio de 2021 -reclamaciones NUM000 y NUM001-, por las que se desestimó las reclamaciones interpuestas contra las dos resoluciones de la AEAT de Málaga que denegaron la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto sobre Patrimonio, ejercicios 2011 a 2015 y 2016, respectivamente.

SEGUNDO.-Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el [artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción](#). Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

TERCERO.-Evacuando el traslado conferido, la Procuradora de la parte actora presentó escrito de demanda el 30/3/2022, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que deje sin efecto y anule la resolución del TEAC recurrida, con las consecuencias de ello.

CUARTO.-La Abogacía del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 15/9/2022, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que: «dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor».

QUINTO.-Recibido el pleito a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos y conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día 4 de marzo de 2026, fecha en que ha tenido lugar. Se han observado las prescripciones legales, salvo el plazo para dictar sentencia, en atención a la carga de trabajo que pesa sobre el Tribunal.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso y planteamiento de la parte actora.

1. Se dirige este recurso frente a la resolución del TEAC, de 24 de junio de 2021 -reclamaciones NUM000 y NUM001-, por las que se desestimó las reclamaciones interpuestas contra las dos resoluciones de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Málaga que denegaron la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto sobre Patrimonio, ejercicios 2011 a 2015 y 2016, respectivamente.

2. El recurrente, residente en Noruega, solicitó la rectificación de las autoliquidaciones presentadas en los ejercicios 2011 a 2015, por un lado, y 2016 por otro, al entender que no es sujeto pasivo del impuesto, dado que no ostenta la titularidad directa sobre ningún bien o derecho situado en territorio español.

El contexto en que se desenvuelve la solicitud de rectificación es que el recurrente es titular del 100% de las participaciones de la entidad Risnes APS., residente fiscal en Dinamarca, dentro de cuyos activos se encuentra una participación del 100% en el capital de la entidad Coma Mayor, S.L., residente en España, cuyos activos (más del 50%) están formados por inmuebles situados en territorio español.

3. Las resoluciones administrativas, de 10/12/2018 y 13/9/2019, respectivamente, que se produjeron cuando ya se había interpuesto la reclamación económico administrativa ante el TEAC contra la desestimación por silencio, estimaron en parte la solicitud en aspectos que no son relevantes para la decisión del litigio, pero desestimaron la cuestión principal, por aplicación de la respuesta de la Dirección General de Tributos (DGT) a la consulta V4968-16, basada en la interpretación del artículo 22 del Convenio de doble imposición (CDI) suscrito entre España y Noruega, de 6/10/1999, considerando al recurrente como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, lo que fue refrendado por la resolución del TEAC recurrida que entendió que el apartado 3 del artículo 22 del CDI permite someter a tributación en España una participación sustancial en el capital de una entidad residente en España que posea directa o indirectamente bienes inmuebles en España, cual es el caso, en el que el recurrente posee las participaciones en la entidad residente en España indirectamente a través de la participación en la entidad danesa.

4. La cuestión litigiosa que se plantea es si procede la tributación en España por el Impuesto sobre el Patrimonio, por obligación real, de la titularidad indirecta de las participaciones en una entidad residente en España, cuyo activo está compuesto mayoritariamente por inmuebles situados en España.

SEGUNDO.- La respuesta del Tribunal. No sujeción al impuesto. Estimación del recurso.-

Síguenos en...



5. La demanda sostiene que el recurrente no tiene obligación de presentar declaración alguna por el Impuesto sobre el Patrimonio en España, ni de tributar por este tributo, dado que no es titular directo de ningún bien o derecho situado en territorio español.

Sostiene, por tanto, la no sujeción al impuesto al no cumplir los requisitos previstos por la Ley, no siendo sujeto pasivo del impuesto, con arreglo al [artículo 5. UNO.b\) de la Ley del Impuesto](#).

6. Además de los argumentos jurídicos a los que nos referiremos, en apoyo de su pretensión enfrenta a la consulta vinculante V4968-16, sobre la que se apoyaron las resoluciones recurridas, la consulta V3178-19, de 14 de noviembre, en la que la DGT concluye que la norma interna no permite gravar la tenencia indirecta, a través de una sociedad extranjera, de un inmueble sito en España; y aporta varias resoluciones posteriores en las que la Administración Tributaria estimó idénticas pretensiones y rechazó la sujeción al tributo de la titularidad indirecta, algunas de ellas referidas al mismo recurrente en ejercicio posteriores a los que ahora fiscalizamos; cita la resolución del TEAR de Málaga, de 29/6/2017 (RG 29/500/2016), o la más reciente, referida al mismo recurrente por el Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2017, del [mismo Tribunal Económico Administrativo de Málaga, de 29/10/2020 \(RG 29/4530/2019\)](#), que estimó la reclamación interpuesta por el recurrente contra una resolución del mismo órgano de gestión del AEAT que, como las que ahora revisamos, había denegado la solicitud de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos; el TEAR resuelve, en esencia, que por aplicación de la consulta de la DGT V3178-19 debe entenderse que los bienes y derechos de los que es titular el recurrente (participaciones de una entidad no residente) quedaban fuera del ámbito del [artículo 5.Uno.b\) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio](#), no teniendo el recurrente la condición de sujeto pasivo de dicho impuesto. En fin, aportó la resolución de la Dependencia de Gestión de Málaga de la AEAT, de 19/4/2021, que estimó la pretensión de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos por el mismo tributo, del ejercicio 2018; y en el mismo sentido estimatorio la resolución del mismo órgano de gestión tributaria, de 20/12/2022, referida al mismo tributo, ejercicio 2019.

7. A este respecto, el [art. 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio \(LIP\)](#) delimita el sujeto pasivo del impuesto por obligación personal y por obligación real:

"Artículo 5. Sujeto pasivo.

Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español".

8. Pues bien, una interpretación gramatical de este precepto no admite la titularidad indirecta, porque no lo explicita, pues la titularidad de los derechos del recurrente es de las participaciones de la sociedad residente en Dinamarca, no de la sociedad residente en España, sin que, por tanto, sea titular de bienes y derechos situados o que puedan ejercitarse o cumplirse en territorio español.

9. No puede aceptarse en contra de lo anterior lo argumentado por la resolución del TEAC (recurrida), según la cual el artículo 22 del Convenio de doble imposición (CDI) suscrito entre España y Noruega, de 6/10/1999, permite una interpretación integradora en sentido contrario, es decir aceptando la titularidad indirecta.

En efecto, el artículo 22. 1 del CDI se refiere al "patrimonio constituido por bienes inmuebles, en el sentido del artículo 6, que posea un residente en un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado", y el artículo 22.4 establece que "el patrimonio constituido por acciones o participaciones análogas en una sociedad, cuyo activo consista total o principalmente en bienes inmuebles, podrá someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situado el activo o el principal activo de la sociedad".

De ello se desprende que el CDI exige para poder gravar en España por este impuesto que se posea bienes inmuebles en España o que las acciones o participaciones análogas de las que se sea titular lo sean en una sociedad cuyo activo consista total o principalmente en bienes inmuebles; ninguna de estas dos situaciones se da en este caso. De ello resulta que el artículo 22.4 del CDI sólo somete a tributación en España la titularidad directa de participaciones en sociedades cuyo activo consista principalmente en inmuebles.

10. La interpretación integradora a que se refiere la resolución del TEAC es en realidad una interpretación extensiva de los elementos de la obligación tributaria, en este caso, la condición de sujeto pasivo y, en definitiva, del hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, proscrita por el [artículo 14 de la Ley General Tributaria de 2003 \(Ley 58/2003, de 17/12\)](#).

11. Como acertadamente explica la demanda, en virtud del CDI España podía haber gravado en su derecho positivo la participación indirecta, pero no lo ha hecho, como si lo ha hecho en otros tributos en el propio CDI, o en otros CDI suscritos con otros países.

12. En este caso, el recurrente es titular de participaciones de entidad residente en Dinamarca, que tienen la consideración de bienes muebles situados en el extranjero, quedando fuera del alcance del artículo 5.UNO.b) de la Ley.

13. Adicionalmente, cabe significar que algunas de las resoluciones administrativas aportadas se basan en la [sentencia de la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 3 de diciembre de 2020, recurso 45/2019](#), que estableció lo siguiente:

"Pues bien, la Administración sostiene que al estar la mercantil.....S.L. constituida en más del 50% por inmuebles situados en España y al estar participada íntegramente esa sociedad por la mercantil alemana de la que es accionista el recurrente, indirectamente esa sociedad sería propietaria de tales inmuebles radicados en España, de forma que por la titularidad de esas acciones, el recurrente es sujeto pasivo del impuesto sobre el Patrimonio, por causa de la ubicación de aquellos inmuebles. Y frente a esa posición, la actora defiende que con arreglo al hecho imponible del impuesto previsto en el artículo 5. Uno b) y 20-1 de LIP sólo debe aplicarse a las personas físicas no residentes por los bienes o derechos que de forma directa ostenten y que hubieran de cumplirse o se pudieran ejercitar en territorio español, y no a cualquier bien o derecho que ostentare una persona física no residente en territorio español por cualquier bien o derecho que indirectamente pudiera poseer y que estuviera establecido o hubiera de cumplirse o ejercitarse en territorio español. De modo que, como en el caso de autos el hecho imponible se fundamenta por la titularidad de unas participaciones sociales de una mercantil alemana, tales participaciones con arreglo a la legislación de la Ley de Sociedades de Capital, confieren al titular de aquellas la condición de socio de esa mercantil, por ser esas participaciones los vehículos de otorgamiento de determinados derechos a sus titulares, y por tanto solamente sujetas a tributación por el concepto de Impuesto sobre Patrimonio en el caso de que puedan ejercitarse tales derechos o hayan de cumplirse en territorio español. Por ello concluye que no concurre el hecho imponible porque las acciones de las que es titular el recurrente lo son de una sociedad alemana, que no española, de forma que tales acciones o participaciones sociales son derechos que no pueden ejercitarse en España al ser la mercantil de nacionalidad alemana.

Concordamos el argumento. Sólo es sujeto pasivo del impuesto sobre el Patrimonio respecto de bienes y derechos quien con arreglo al artículo 5. Uno b) del Impuesto sea titular de bienes y derechos situados en España, que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, siempre que conforme indica el CDII esa sociedad esté constituida por capital integrado por inmuebles situados en España en más del 50%. El recurrente es accionista de una mercantil alemana que es la titular de las participaciones sociales de una mercantil española que está constituida en más del 50% de su capital social en bienes inmuebles sitos en España. Por lo tanto, quien es la titular de las acciones de la mercantil española no es la persona física del recurrente, sino íntegramente la sociedad alemana, frente a la cual el recurrente desde luego posee sus derechos por su condición de accionista. Pero esas acciones societarias no son realizables en España, porque esa sociedad no es española, sino alemana. Además, dichas acciones tienen la consideración de bienes muebles radicadas fuera de España, y así lo declaró la [STS de 26 de abril de 1997 \(Recurso de Apelación núm. 13884/1997, ES:TS:1997:2966\)](#).

Por lo tanto, con arreglo al artículo 5. Uno b) de LIP no concurre en el caso el hecho imponible para que nazca el devengo del impuesto sobre el Patrimonio".

El mismo pronunciamiento hizo la posterior [sentencia del mismo Tribunal de 25 de junio de 2021 \(ROJ: STSJ BAL 575/2021 - ECLI:ES:TSJBAL:2021:575 \)](#)

No consta que ninguna de estas dos sentencias fuera recurrida por la Administración del Estado.

14. En base a todo lo anterior, se estima el recurso, y como consecuencia, procede la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos, con los intereses de demora desde la fecha del mismo, en los términos solicitados por el recurrente, lo que se adecúa, además, al principio de seguridad jurídica, dadas las resoluciones estimatorias de la AEAT aportadas en el proceso.

TERCERO.- Costas procesales.

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

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene a la Administración demandada en las costas causadas en este proceso.

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

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 2606/2021, promovido por la Procuradora Sra. Rayón Castilla, en nombre y representación de Jeronimo contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 24 de junio de 2021 -reclamaciones NUM000 y NUM001-, y contra las resoluciones de las que trae causa, que se anula por no ser ajustadas a derecho, con las consecuencias que se derivan de la fundamentación jurídica, imponiendo las costas del recurso a la Administración demandada.

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

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

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

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

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

De conformidad con el [artículo 261 LOPJ](#), el Presidente firma por el Ilmo. Sr. D. Enrique Gabaldón Codesido, quién votó en Sala y no pudo firmar.

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

