

Inicio > Derecho Fiscal > Fiscal

La no sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio en caso de titularidad indirecta de bienes inmuebles en España

30 diciembre 2021



A pesar de que el Impuesto sobre el Patrimonio nació hace más de cuarenta años como un tributo excepcional y de carácter transitorio, se resiste a ceder protagonismo. Así, por ejemplo, no se libra de las paradojas de la política nacional ya que fue un Gobierno socialista el que intentó su supresión mediante el establecimiento de una bonificación del 100%, para, tres años más tarde, ser un Gobierno del Partido Popular el que lo reestableciese. Además, hay que sumar que España es uno de los pocos países en donde se mantiene su vigencia, sin que puedan olvidarse las críticas diversas que ha recibido, entre otros, por distintas comisiones de expertos.

En todo caso, más allá de polémicas más o menos fundadas, la realidad es que las posturas son diversas, desde quienes proponen su derogación, hasta quienes lo defienden como instrumento válido de redistribución de la riqueza.

Evidente todas las posturas son respetables. **No olvidemos que la política tributaria no deja de ser política.** No obstante, el problema es que el protagonismo trasciende a lo político. Y en concreto, porque lamentablemente son muchas las dudas y cuestiones técnicas que, a pesar de que su normativa es una de las más longevas de nuestro sistema tributario, todavía se mantienen.

Entre estas, estaría la posible sujeción al Impuesto de aquellas personas físicas no residentes fiscales en España titulares indirectos de bienes inmuebles sitos en España a través de entidades no residentes.

En este sentido, a lo largo de los últimos diez años han sido varios los pronunciamientos que la Dirección General de Tributos ha emitido sobre la cuestión. En particular, han sido varias las contestaciones a consultas vinculantes en la que se preguntaba acerca de la posible sujeción al Impuesto en caso de no residentes titulares de una entidad no residente cuyo activo mayoritario estaba formado por un inmueble en España o, alternativamente, en que la titularidad venía referida a una entidad no residente que a su vez era titular de una sociedad española cuyo activo estaba integrado en más de un cincuenta por ciento, ahora sí, por inmuebles sitos en territorio nacional.

Más allá del criterio vacilante del centro directivo al que posterior nos remitiremos, **creemos necesario recordar, en primer lugar, que los no residentes fiscales en España son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real**; esto es, tributan exclusivamente por aquellos bienes y derechos que *"estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español"* (vid. art.5.b. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio).

Como ocurre con demasiada frecuencia en nuestro ordenamiento, la aparente sencillez de la norma se traduce en fuente de controversia, como acreditan, entre otros extremos, los cambios de criterio de la propia Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos en relación con la cuestión a la que nos referíamos anteriormente; inversión indirecta de un no residente en un inmueble en España.

Una de las posturas, fue la de acudir al Convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y el país de residencia del accionista no residente y, en la medida en que el mismo otorgase (normalmente en su artículo 22 –*Patrimonio*–), potestad a España para gravar la titularidad de acciones/participaciones de una sociedad cuyo activo esté formado mayoritariamente (más del 50 por ciento), bien de forma directa, bien indirecta, por inmuebles en España, sujetar la tenencia de dichas acciones/participaciones a imposición en España, sin atender, una vez otorgada dicha potestad, a la Ley interna, esto es, a la referida Ley 16/1991 para determinar si existe o no hecho imponible de acuerdo con la misma. En este sentido, entre otras, contestaciones a consultas vinculantes núm. V1452-14, de 30 de mayo, núm. V4968-16, de 16 de noviembre, y más reciente núm. V1995-20, de 17 de junio, en las que, en todas ellas, se concluye como decíamos, no solo a favor del reconocimiento a España de la potestad tributaria, sino de la sujeción efectiva de acuerdo con la norma interna.

Especial atención merece la contestación núm. V4968-16, ya que de forma sorpresiva señalaba que la no sujeción de la titularidad indirecta de bienes inmuebles por parte de no residente supondría una *"discriminación injustificada"* contraria a la jurisprudencia comunitaria para aquellos contribuyentes residentes fiscales, ya que el mero hecho de interponer una sociedad extranjera estaría exonerando al no residente de tributar en nuestro país.

Pero el asombro no quedaba ahí, sino que a pesar de la parquedad de la contestación, aun se detuvo en añadir que era indiferente que el Convenio (en aquel caso, el ratificado entre España y Noruega) contara o no con la cláusula inmobiliaria que precisase que la participación en bienes inmuebles fuese *"directa o indirectamente"* o *"directamente o por interposición de una o varias sociedades o entidades jurídicas"*, ya que esta precisión no tiene un *"carácter innovador o de distinto alcance respecto del texto del Convenio con Noruega, sino simplemente de aclaración"*. Rematando finalmente cuando señalaba que España, en relación con el artículo 22 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, se reservó el derecho a gravar el patrimonio constituido por acciones u otros derechos en una sociedad cuyos activos consistan principalmente en propiedad inmobiliaria situada en España, o por acciones u otras participaciones que atribuyan a su titular un derecho de disfrute de propiedad inmobiliaria situada en España, o por acciones u otros derechos que constituyan una participación sustantiva en una sociedad residente de España.

Afortunadamente, este preocupante criterio, no ya solo a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio sino por las consecuencias que podría tener a efectos de otros tributos, parece que quedó aislado y ha sido superado, entre otras, por contestaciones núm. V2982-11, de 21 de diciembre y V3178-19, de 14 de

noviembre, en las que se concluye que no quedan sujetas al Impuestos sobre el Patrimonio la propiedad de participaciones/acciones en entidades extranjeras titularidad de contribuyentes no residentes, con independencia de la tenencia por parte de estas últimas de inmuebles sitios en España.

Más reciente, la Dirección General de Tributos, en consulta núm. V2070-21, de 9 de julio, reitera este último criterio, si bien, explicita y desarrolla técnicamente la referida conclusión, señalando que si bien conforme al Convenio entre España y Reino Unido, España tiene potestad para gravar, de acuerdo con su legislación interna, la parte del patrimonio de no residentes constituida por acciones o participaciones en una sociedad británica, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en España, la norma interna, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, *"no grava la propiedad de acciones o participaciones de sociedades no residentes en España que sean propiedad de personas físicas no residentes en España, los cuales solo deben tributar en el impuesto por la titularidad de bienes y derechos situados, que puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español"*.

Consecuentemente, ninguno de los escenarios planteados inicialmente constituye un hecho imponible sujeto bajo la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, que, como reconoce ahora expresamente el centro directivo, no somete a imposición la tenencia indirecta de inmuebles en España.

Lamentablemente, como apuntábamos, este criterio no siempre ha sido pacífico y ha generado controversia con los órganos de comprobación e inspección. Prueba de ello, es la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares que se pronuncia en este mismo sentido en su Sentencia 621/2020 de 3 de diciembre 2020.

Esperemos que esta última consulta de la Dirección General de Tributos zanje definitiva la cuestión. Aunque nos tememos que el Impuesto sobre el Patrimonio, este controvertido impuesto, seguirá reclamando atención.

Valora este contenido.



Sé el primero en puntuar este contenido.