



ÁREA DERECHO TRIBUTARIO

Tributación de no residentes en el Impuesto sobre el Patrimonio por la tenencia de bienes inmuebles en España a través de sociedades no establecidas

El pasado 28 de diciembre de 2022 se publicó la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, con entrada en vigor el día 29 de diciembre de 2022, en el que adicionalmente a otras medidas (entre las que se encuentra el Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ISGF) se aprobó, en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio (IP), la modificación del artículo 5.uno b) de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, para regular la tributación en el IP de los no residentes la tenencia de bienes inmuebles en España a través de entidades no residentes.

Hasta la mencionada Ley, los no residentes que fueran propietarios de inmuebles radicados en España a través de sociedades no residentes no quedaban sometidos a tributación por el IP, aunque tal sociedad solo tuviera como activo inmuebles situados en España. Con la entrada en vigor de la Ley esta situación cambia siempre que la mayoría del activo de la sociedad esté constituido por inmuebles en nuestro país.

Aprovechando que recientemente se ha iniciado la campaña del IRPF, del IP y del ISGF, hemos considerado oportuno informarles de las principales características de esta medida, sin perjuicio que, debido a los problemas prácticos que plantea la modificación, habrá que esperar a la interpretación de la jurisprudencia y doctrina para aclarar algunos aspectos.

Vaya por delante que debido a la remisión del ISGF a la normativa del IP para la determinación de los bienes sometidos a tributación y su valoración, este criterio será igualmente aplicable a dicho Impuesto.

QUIÉN TIENE OBLIGACIÓN DE DECLARAR:

Tendrán la obligación de tributar en España por el IP por obligación real, aquellas personas físicas no residentes en España que ostenten la titularidad de valores representativos en fondos

propios de entidades no residentes, cuyo activo esté constituido en, al menos, el 50%, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

No obstante, España ha firmado determinados Convenios de Doble Imposición con varios países a través de los que regula, de diferente manera, el derecho de someter a imposición el patrimonio constituido por acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad cuyos activos consistan principalmente en bienes inmuebles situados en España. Dichos Convenios por jerarquía normativa tienen superioridad de rango a la normativa estatal, por lo que son de necesaria aplicación. Por ello, el efecto de la modificación dependerá de la propia redacción de los convenios.

En este sentido, nos podemos encontrar con tres situaciones distintas:

- Que el Convenio no establezca ninguna previsión en cuanto al IP (hay convenios que se limitan a regular la doble tributación en las rentas): En tales casos, España podrá aplicar la previsión normativa comentada sin mayor limitación. Este es el caso de los residentes en Andorra, USA, Portugal o Italia, entre otros.
- Que el Convenio permita gravar en el IP las participaciones en sociedades con componente inmobiliario, por lo que tampoco existirá ningún límite en esta imposición. Entre otros existe esta previsión en los Convenios firmados con Alemania, Francia, UK, Luxemburgo, y otros.
- Que el Convenio prevea que solo se puede gravar la tenencia directa de inmuebles, en cuyo caso no debería poder someterse a tributación las participaciones detenidas por residentes de estos países. Este es el caso de Suiza, Austria, Canadá, Argentina y otros.

Estas limitaciones a la imposición en este tercer supuesto deberían ser extensibles también al ISGF en la medida en que los convenios suelen prever una cláusula de extensión de efectos a impuestos de naturaleza idéntica o análoga a los impuestos regulados. En nuestra opinión ninguna duda debería caber en la naturaleza idéntica o análoga del ISGF al IP.

QUÉ HAY QUE DECLARAR:

Se debe declarar la titularidad de valores representativos en fondos propios de cualquier tipo de entidad no residente no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en, al menos, el 50%, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

En este sentido, hay que tener en cuenta las siguientes particularidades:

- Para determinar si procede o no dicha tributación, se computará el activo de esas entidades extranjeras sustituyendo el valor contable de los bienes por su valor de mercado. En el caso de los inmuebles, su valor se computará por el mayor de:
 - El valor catastral,

- El comprobado por Hacienda a efectos de otros tributos,
- El precio o valor de adquisición

En el caso de que existan participadas de distinto nivel hasta llegar a los inmuebles, el cómputo se hará de forma recursiva.

- En caso de que, tras la oportuna valoración de conformidad con las reglas que anteceden, proceda la tributación de los valores, el valor por el que se tributa es el valor del 100% de la inversión en la entidad, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:
 - La valoración de éstos se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste hubiera sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resulte favorable.
 - En caso contrario, la valoración se realizará por el mayor de los siguientes tres valores: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al 20 por ciento el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.

Así, y según la actual redacción en estos casos en los que exista obligación de tributar, el valor por el que el no residente tributará por el IP (y/o el ISGF) es el valor atribuible al 100% de la inversión en la entidad no residente aunque, por ejemplo, un 49% no se correspondiera con el valor atribuible a inmuebles en España.

- Por último, cabe destacar que la tenencia de los citados valores representativos podría ampararse en la exención recogida en el artículo 4. Ocho. dos, es decir, la conocida como exención de la empresa familiar, esto es, que reúnan determinados requisitos recogidos en el citado artículo de la ley del IP, como son, entre otros, que la actividad principal no sea la de gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, que la participación del sujeto pasivo sea de, al menos, un 5 por ciento o que el sujeto pasivo (o algún miembro de la unidad familiar) perciba más del 50% de sus ingresos por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad.

Bajo nuestro punto de vista el cumplimiento de los requisitos de participación y retribución deberá reunirse en la sociedad holding no residente. No obstante lo anterior, dada la diferente casuística con la que nos podemos encontrar (por ejemplo la tenencia a través de una cadena de sociedades) es más que probable que la aplicación de este incentivo fiscal en estos supuestos traiga muchos dolores de cabeza.

Debe destacarse que en ningún caso la norma exige que para que deba tributarse sea necesario tener el control de la empresa o utilizar los inmuebles para el uso particular del socio. Por ello, podría darse el caso de que personas físicas no residentes que han invertido en fondos de

inversión o cualquier otro tipo de vehículo del que no tengan el control que tengan invertida la mayor parte de su valor en activos inmobiliarios en España (por ejemplo porque han decidido invertir en una SOCIMI en España) pasen a estar gravados por el IP (y/o el ISGF) por la totalidad de su participación en dicho instrumento.

DESDE CUÁNDO HAY OBLIGACIÓN DE DECLARAR Y LA NORMATIVA DE QUÉ COMUNIDAD AUTÓNOMA SERÁ APLICABLE A ESTE SUPUESTO:

La obligación de declarar la titularidad de los citados valores nacerá con la entrada en vigor de la citada Ley 38/2022, es decir, el 29 de diciembre de 2022, por lo que afecta al IP y/o al ISGF del ejercicio 2022, cuyo plazo de presentación finaliza el día 30 de junio de 2023.

A falta de criterio administrativo expreso, parece lógico pensar que, si el inmueble se encuentra ubicado en una sociedad española, se aplique la normativa de la Comunidad Autónoma donde radique su domicilio social (pues es ahí donde podrán ejercitarse sus derechos) no obstante lo anterior si la mayoría del valor de los inmuebles está ubicado en otra comunidad autónoma este criterio podría variar atendiendo a recientes criterios administrativos. Si el inmueble se encuentra en una sociedad no residente, deberá aplicarse la normativa donde radique la mayor parte del subyacente inmobiliario, no obstante, la norma no aclara este aspecto.

Los criterios recogidos en este documento son opiniones personales de carácter general y no pueden ser utilizados en ningún caso particular sin el debido asesoramiento legal.