

Mayo, 2023



## Nota informativa DS

Tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio  
de personas físicas no residentes en España



[Conócenos](#)

# Nota informativa DS

## 1. Resumen

La **Dirección General de Tributos** ha publicado recientemente la consulta V0107-23, de 1 de febrero de 2023, relativa a la tributación en el **Impuesto sobre el Patrimonio de las personas físicas no residentes** que poseen indirectamente inmuebles en España a través de sociedades no residentes.

En dicho pronunciamiento, el órgano consultivo se manifiesta en relación con esta controvertida cuestión alineándose con la última modificación normativa de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, abriendo la puerta a que deban tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio como sujetos pasivos por obligación real las personas físicas no residentes en España por la titularidad de acciones o participaciones en sociedades no residentes, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.

Lo anterior supone un cambio de criterio respecto de los últimos pronunciamientos judiciales y doctrinales sobre esta cuestión, restando seguridad jurídica a las personas físicas no residentes cuyo único vínculo con nuestro país es a titularidad indirecta de bienes inmuebles situados en el mismo.

## 2. Antecedentes de hecho

Históricamente la Dirección General de Tributos (en adelante, "DGT") venía considerando que las personas físicas no residentes en España titulares de inmuebles en dicho país a través de sociedades también no residentes podían llegar a estar sujetas al Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, "IP") según se estableciera en el convenio para evitar la doble imposición que pudiera resultar de aplicación.

Como ejemplo de lo anterior, podemos mencionar, por todas, la consulta V0093-16, de 14 de enero, en la que el órgano consultivo entiende que la obligación de tributar en el IP alcanza a los no residentes titulares de bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o debieran cumplirse en territorio español, sujeto a lo dispuesto en el correspondiente convenio para evitar la doble imposición.

## Nota informativa DS

No obstante lo anterior, el Tribunal Superior de Justicia de Baleares, en sentencia de 3 de diciembre de 2020 (rec. 45/2019), se pronunció en sentido contrario y consideró que una persona física no residente no debe tributar por obligación real en el IP por ostentar de forma indirecta al titularidad de un inmueble localizado en España a través de las acciones o participaciones de una entidad no residente, quedando excluida del ámbito de tributación, por tanto, la tenencia de las participaciones en una sociedad extranjera cuyo activo esté conformado, principalmente, por bienes inmuebles localizados en España.

“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 Anevasi S.L. no es la persona física del recurrente, sino íntegramente la sociedad alemana Deneb Grundbesitz GmbH, 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. 13884/1991).

**Por lo tanto, con arreglo al artículo 5. Uno b) de LIP no concurre en el caso el hecho imponible”**

## Nota informativa DS

Tras el cambio de criterio fijado en dicha sentencia, la DGT modificó su posición hasta la fecha, alineándose con el nuevo criterio seguido por el Tribunal Superior de Justicia de Baleares. Lo anterior se reflejó en la consulta V2070-21, de 13 de septiembre, en la que la DGT asume como propio el nuevo criterio del Tribunal:

**Primera:** Conforme al Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, 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.

**Segunda:** El gravamen en España de la propiedad de acciones o participaciones de las sociedades a las que se refiere el párrafo anterior requiere que exista una norma interna que grave efectivamente la propiedad de tales acciones o participaciones.

**Tercera:** El 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.”

Con posterioridad a la publicación de esta consulta, la DGT se pronunció nuevamente siguiendo esta línea interpretativa en su consulta V1947-22, de 13 de septiembre, con el objetivo de reafirmar el criterio doctrinal sentado previamente.

En el supuesto objeto de consulta, el consultante, una persona física no residente en España tiene la titularidad de un inmueble sito en Mallorca a través de una sociedad no residente.

Al respecto, la DGT entiende que el consultante no está sujeto al IP español en la medida que el mismo no es titular directo de bienes situados en España.

### 3. Modificación legislativa y alineamiento doctrinal

En este contexto de cambio de criterio doctrinal, se publicó la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 38/2002), cuya Disposición Final Tercera modificó, con efectos 29 de diciembre de 2022, el apartado uno del artículo 5 de la Ley del IP, para considerar situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en, al menos, el 50 por ciento, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Redacción previa	Redacción modificada
<p><i>"[...] 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.</i></p> <p><i>En este caso, el Impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente Ley.*</i></p>	<p><i>"[...] 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.</i></p> <p><i>A tales efectos, se considerarán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 por ciento, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de esta ley.</i></p> <p><i>En este caso, el Impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente Ley.*</i></p>

# Nota informativa DS

Con ello el legislador pretende sujetar por obligación real al IP español a las personas físicas no residentes titulares de acciones o participaciones en entidades no residentes con activos inmobiliarios subyacentes radicados en España, con el objetivo, a criterio del legislador, de corregir una supuesta discriminación respecto de las personas físicas residentes, por cuanto el no residente, por el hecho de interponer una persona jurídica no residente, eludía el gravamen del citado impuesto.

Debido a la mencionada modificación legislativa, la DGT se ha visto obligada a reformular nuevamente su posicionamiento doctrinal entendiéndose, en su consulta V0107-23, de 1 de febrero, que las personas físicas no residentes que ostenten la titularidad indirecta de bienes inmuebles en España a través de sociedades no residentes pueden estar sujetas al IP español.

En la mencionada consulta se plantea el supuesto de un residente alemán que posee el 25% de una sociedad comanditaria alemana cuyo único activo es un inmueble en Ibiza.

Al estar constituido el activo de la sociedad al menos con el 50 por ciento de bienes inmuebles, el órgano consultivo entiende que el consultante deberá tributar por IP como sujeto pasivo por obligación real pudiendo comprender la base imponible todo el patrimonio de la sociedad y no sólo el que representa el inmueble en España, en los siguientes términos:

- El inmueble localizado en España representa igual o más del 50% del activo de la sociedad no residente.
- La persona física no residente debe tributar por obligación real en el IP español por el valor de todo el patrimonio de la sociedad no residente, y no sólo por el valor del inmueble localizado en España.
- El inmueble localizado en España representa menos del 50% del activo de la sociedad no residente.

La persona física no residente no deberá tributar por obligación real en el IP español.

# Nota informativa DS



**Quiero saber más**