

Consulta Vinculante V1947-22, de 10 de septiembre de 2022
CONSULTA TODAVÍA NO PUBLICADA EN LA WEB DE LA AEAT

El consultante, residente fiscal en Alemania, es titular del cien por cien de las participaciones de la entidad "A", una sociedad holding alemana. La entidad "A" ostenta el cien por cien de las participaciones de la entidad "B", una sociedad holding alemana, y esta a su vez ostenta el cien por cien de las participaciones de la entidad "C", entidad alemana con número de identificación fiscal en España. La entidad "C" es propietaria de un inmueble de carácter residencial en Mallorca, el cual representa más del 50 por ciento de los activos de esta entidad.

La entidad "A" es titular en su activo de otros elementos patrimoniales que hacen que las participaciones que ostenta en la entidad "B" supongan menos del 50 por ciento de los activos de la entidad. El activo de la entidad "B" está integrado única y exclusivamente por las participaciones en la entidad "C".

CUESTIÓN

Si el consultante es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio en España

CONTESTACIÓN:

En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:

Primero: Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, El consultante, según manifiesta en su escrito de consulta, es una persona física residente fiscal en Alemania y socio único de una sociedad alemana de responsabilidad limitada (GmbH), con personalidad jurídica, no residente fiscal en España. No se aporta información alguna relativa a la actividad económica o empresarial de la sociedad. Asimismo, manifiesta que dicha entidad participa de forma indirecta en otra entidad que es propietaria de un inmueble en Mallorca que representa más del 50 por ciento del activo de dicha sociedad.

En la medida que el consultante es residente fiscal en Alemania será aplicable el Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 (BOE de 30 de julio de 2012)-en adelante CDIAL-. De acuerdo con su artículo 2.

3. a) el ámbito objetivo del Convenio es el siguiente:

"Artículo 2. Impuestos comprendidos

3. Los impuestos actuales a los que se aplica el Convenio son, en particular:

a) en el Reino de España:

[...]

(iv) el Impuesto sobre el Patrimonio; y [...]

(denominados en lo sucesivo «impuesto español»)."

Por tanto, el Convenio será aplicable al Impuesto sobre el Patrimonio español. El artículo 21 del CDIAL, relativo a la tributación del Patrimonio, dispone, en este sentido:

"Artículo 21. Patrimonio

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, por embarcaciones utilizadas en el transporte interior, y por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves y embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. El patrimonio constituido por acciones o participaciones en una sociedad u otra agrupación de personas, o por otros derechos similares, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante o por acciones o participaciones u otros derechos que otorguen a su propietario, directa o indirectamente, el derecho de disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situado el bien inmueble.

5. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado."

El consultante manifiesta en su escrito de consulta que es socio único de una entidad A, la cual es, a su vez, titular de la totalidad de las participaciones sociales de la entidad B, y esta, a su vez, participa íntegramente en el capital de la entidad "C", la cual es titular de un inmueble situado en España, siendo todas estas entidades alemanas. Ahora bien, aun cuando en las entidades B y C dicho inmueble representa directa o indirectamente más del 50 por ciento del activo de la entidad, en la entidad A no se reúne dicho requisito, ya que la participación en la entidad B supone menos del 50 por ciento de su activo.

Por tanto, de conformidad con lo dispuesto en la primera parte del apartado 4 del artículo 21 del CDIAL, a pesar de que el inmueble esté situado en territorio español, España no tiene potestad para gravar, de acuerdo con su legislación interna, la parte del patrimonio del consultante que estuviese constituida por acciones o participaciones en la sociedad alemana (entidad A), dado que los activos de esta entidad no consisten al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en España. No obstante, podría ser de aplicación lo previsto en la segunda parte del apartado 4 del artículo 21 del CDIAL, si la titularidad de las participaciones en la entidad A otorgan al consultante, directa o indirectamente, el derecho de disfrute del bien inmueble situado en España. En este último caso, conforme a dicho precepto, España tiene potestad para gravar, de acuerdo con su legislación interna, la parte del patrimonio del consultante que estuviese constituida por acciones o participaciones en la sociedad alemana (entidad A).

Segundo: Impuesto sobre el Patrimonio.

Los artículos 3 y 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio de 1991)-en adelante, LIP-disponen lo siguiente:

"Artículo 3. Hecho imponible.

Constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta Ley.

Se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba, de transmisión o pérdida patrimonial."

"Artículo 5. Sujeto pasivo.

Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

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. 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.

Dos. Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...)."

De la aplicación de los preceptos transcritos a la consulta planteada, resulta lo siguiente:

El consultante solo puede estar sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, ya que, según el escrito de consulta, no es residente en España, sino en Alemania.

A este respecto, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la LIP, las personas físicas sujetas por obligación real solo deberán tributar por los "bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español", de acuerdo con el artículo 5.Uno.b) de la LIP antes transcrito.

Sin embargo, el consultante, de acuerdo con el escrito de consulta, no es titular de bienes y derechos situados, que puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, ya que solo es titular directo de una entidad de nacionalidad alemana (entidad A), la cual participa de forma indirecta en otra entidad alemana (en la entidad C, a través de la entidad B) que es propietaria de un inmueble en Mallorca.

En consecuencia, el consultante no está sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio español. Es decir, aunque el CDIAL permite gravar en España, de acuerdo con su legislación interna, la parte del patrimonio del consultante que estuviese constituida por acciones o participaciones en dicha sociedad alemana, en el supuesto de que la titularidad de dichas participaciones otorgue al consultante, directa o indirectamente, el derecho de disfrute del bien inmueble situado en España, **sería necesario, además, que la normativa interna española gravara las acciones o participaciones que cumplieran los requisitos señalados.**

CONCLUSIONES

Primera: Conforme al Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania 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 alemana, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en España o por acciones o participaciones u otros derechos que otorguen a su propietario, directa o indirectamente, el derecho de disfrute de 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.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria