

**BUSCADOR****Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V0107-23</b>
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
<b>Fecha salida</b>	01/02/2023
<b>Normativa</b>	Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición: arts. 2 y 21. Ley 19/1991 arts. 3, 5, 9, 16, 36, 37 y 38

**Descripción de hechos**

El consultante, residente en Alemania, es titular del veinticinco por ciento de las participaciones de una sociedad comanditaria alemana. El consultante tiene la consideración de socio colectivo de la sociedad alemana, junto con otros tres socios que, asimismo, poseen el veinticinco por ciento de las participaciones de la misma, y cuya responsabilidad está limitada. Igualmente existe un quinto socio, el comanditario, que tiene responsabilidad ilimitada y no tiene ningún porcentaje de participación.

La sociedad comanditaria recibió un préstamo de 7.500.000 de euros de otra sociedad alemana para la adquisición de un bien inmueble en Ibiza, así como de sus correspondientes bienes muebles. El inmueble en cuestión es titularidad de la sociedad comanditaria, que puede ser titular de derechos y obligaciones al tener personalidad jurídica propia.

Según la información proporcionada por el consultante, parece ser que el inmueble sito en Ibiza es el único inmueble del que es titular la sociedad comanditaria, por lo que se considera que al menos el 50 por ciento del activo de la sociedad estaría constituido por bienes inmuebles situados en territorio español.

**Cuestión planteada**

Tributación a efectos del Impuesto sobre Patrimonio en el ejercicio 2022 y siguientes.

**Contestación completa**

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 colectivo de una sociedad comanditaria alemana, no residente fiscal en España, en la que posee el veinticinco por ciento de las participaciones de la misma, junto con otros tres socios colectivos que poseen el mismo porcentaje del veinticinco por ciento. Igualmente existe un quinto socio, el comanditario, que tiene responsabilidad ilimitada y no tiene ningún porcentaje de participación.

No se aporta información alguna relativa a la actividad económica o empresarial de la sociedad. Asimismo, el consultante manifiesta que la sociedad recibió un préstamo de 7.500.000 de euros de otra sociedad alemana para la adquisición de un bien inmueble en Ibiza, así como de sus correspondientes bienes muebles.

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.”.

Por tanto, de conformidad con lo dispuesto en la primera parte del apartado 4 del artículo 21 del CDIAL, España tiene potestad para gravar, de acuerdo con su legislación interna, la parte del patrimonio del consultante que esté constituida por acciones o participaciones en la sociedad comanditaria alemana, en el caso de que el bien inmueble situado en Ibiza constituya al menos el 50 por ciento el activo de la sociedad.

Segundo: Impuesto sobre el Patrimonio.

La Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio de 1991) –en adelante, LIP– dispone en su artículo 3 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.”.

De acuerdo con la última actualización del artículo 5 de la LIP –modificación introducida por la disposición final tercera de 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 (BOE de 28 de diciembre de 2022)–, en vigor desde el 29 de diciembre de 2022, y por lo tanto aplicable al ejercicio 2022 y siguientes, se establece en la letra b) del apartado primero, en relación con los sujetos pasivos por obligación real, lo siguiente:

“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.

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.

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 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”. Si bien, tras la última actualización, el artículo 5.Uno.b) de la LIP antes transcrito añade la precisión de que “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.”.

En consecuencia, volviendo al CDIAL, tal y como se ha indicado anteriormente, este permite gravar en España la parte del patrimonio del consultante que esté constituida por acciones o participaciones en una sociedad u otra agrupación de personas cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español. Así pues, y dado que el consultante, de acuerdo con el escrito de consulta, es titular de valores representativos de la participación en fondos propios de la sociedad alemana, si efectivamente el bien inmueble situado en Ibiza constituye al menos el 50 por ciento del activo de la sociedad, tanto el consultante como el resto de socios colectivos deberán tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio, como sujetos pasivos por obligación real.

Por lo que respecta a la base imponible, conforme a lo dispuesto en el artículo 21.4 del Convenio, se puede sujetar todo el patrimonio de la sociedad, y no solo el de los inmuebles en España. En la LIP, es el artículo 9 el que hace referencia a la base imponible al disponer que:

“Artículo 9. Concepto.

Uno. Constituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Dos. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre:

a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y

b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Tres. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no se deducirán para la determinación del patrimonio neto las cargas y gravámenes que correspondan a los bienes exentos.

Cuatro. En los supuestos de obligación real de contribuir, sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.”.

Por lo que, de acuerdo con lo previsto en el CDIAL y en la LIP, la base imponible se determinará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la LIP, siendo deducibles aquellas deudas que estuvieran reflejadas en el balance de la sociedad:

“Artículo 16. Demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Uno. Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.”.

Ahora bien, en el supuesto de que la sociedad comanditaria alemana llevara a cabo inversiones en bienes muebles o inmuebles en otros Estados, y ello supusiera que menos del 50 por ciento del activo de la sociedad alemana estuviera constituido por bienes inmuebles en España, tanto el consultante como el resto de socios colectivos no deberán tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio, por la titularidad de estas participaciones, como sujetos pasivos por obligación real, pues no se cumpliría con lo dispuesto en el artículo 5.Uno b) de la LIP.

Por último, en cuanto a la gestión del impuesto, los artículos 36, 37 y 38 de la LIP establecen lo siguiente:

“Artículo 36. Autoliquidación.

Uno. Los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el titular del Ministerio de Economía y Hacienda.

(...)”.

“Artículo 37. Personas obligadas a presentar declaración.

Están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 euros.

“Artículo 38. Presentación de la declaración.

El titular del Ministerio de Economía y Hacienda podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

La declaración se efectuará en la forma, plazos y modelos que establezca el titular del Ministerio de Economía y Hacienda, que podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

Los sujetos pasivos deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el titular del Ministerio de Economía y Hacienda.”.

De los preceptos transcritos se deduce que el consultante estará obligado a presentar la declaración, siempre y cuando, la cuota tributaria resulte a ingresar o, el valor de las participaciones, determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de LIP, resulte superior a 2.000.000 de euros.

CONCLUSIONES:

Primera: El CDIAL permite gravar en España la parte del patrimonio del consultante que esté constituida por acciones o participaciones en una sociedad u otra agrupación de personas cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.

Por lo que respecta a la normativa interna española, también se contempla dicho supuesto. Así pues, y dado que el consultante, de acuerdo con el escrito de consulta, es titular de valores representativos de la participación en fondos propios de la sociedad alemana, en el caso de que el bien inmueble situado en Ibiza constituya al menos el 50 por ciento del activo de la sociedad, tanto el consultante como el resto de socios colectivos deberán tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio, como sujetos pasivos por obligación real.

De acuerdo con lo previsto en el CDIAL y en la LIP, la base imponible se determinará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la LIP, siendo deducibles aquellas deudas que estuvieran reflejadas en el balance de la sociedad.

Segunda: En el supuesto de que la sociedad alemana llevara a cabo inversiones en bienes muebles o inmuebles en otros Estados, y ello supusiera que menos del 50 por ciento del activo de

la sociedad alemana estuviera constituido por bienes inmuebles en España, tanto el consultante como el resto de socios colectivos no deberán tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio, por la titularidad de las participaciones, como sujetos pasivos por obligación real, pues no se cumpliría con lo dispuesto en el artículo 5.Uno b) de la LIP.

Tercera: En cuanto a la gestión del impuesto, el consultante estará obligado a presentar la declaración, siempre y cuando, la cuota tributaria resulte a ingresar o, el valor de las participaciones, determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de LIP, resulte superior a 2.000.000 de euros.

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.