

ALERTA INFORMATIVA

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y la tributación del no residente por la tenencia indirecta de inmuebles en España a través de entidades

Novedad legislativa

- » El 28 de diciembre de 2022 se publicó en el Boletín Oficial del Estado (“BOE”) 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 cuanto a novedades en la imposición sobre el patrimonio, cabe destacar que con la referida norma se crea un nuevo impuesto denominado Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (“Impuesto” o “Impuesto de Solidaridad”) y se modifican las reglas vigentes del Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”) para sujetar a tributación a las personas físicas no residentes que sean propietarias de inmuebles en España indirectamente a través de una o varias sociedades.

Aspectos clave del nuevo Impuesto de Solidaridad

» **Entrada en vigor, devengo y duración**

El Impuesto de Solidaridad, cuyo **devengo** se produce el **31 de diciembre** de cada ejercicio, se exige mediante autoliquidación y está vigente desde el 29 de diciembre de 2022 afectando ya al patrimonio que se tuviera a 31 de diciembre de 2022. El **plazo de autoliquidación** se determinará por el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

La intención es que el Impuesto sea **temporal** limitando su vigencia a los ejercicios 2022 y 2023, si bien se incorpora una **cláusula de revisión** para evaluar su continuidad o supresión al término de ella.

» **Aspectos generales**

Se trata de un tributo estatal no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas, de carácter directo y naturaleza personal, muy similar en cuanto a configuración al IP. Su hecho imponible se precisa como la titularidad por parte de **personas físicas** de un **patrimonio neto** de cuantía **superior a tres millones de euros** y se aplica sobre todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes forales de Convenio y Concierto.

» **Base imponible**

La base imponible del Impuesto viene integrada por el **patrimonio neto** del sujeto pasivo; es decir, por la diferencia entre el valor de sus bienes y derechos y el de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder. A efectos de su determinación, la norma se remite a las reglas de valoración previstas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP (“LIP”).

» **Exenciones**

En cuanto a **exenciones**, la norma se remite expresamente a las previstas en la LIP. De esta forma, estarán exentos del Impuesto de Solidaridad, entre otros bienes y derechos, la vivienda habitual –hasta 300.000 euros– y la empresa familiar, con los mismos requisitos que los establecidos a efectos del IP. Además, los contribuyentes residentes fiscales en España, que tributan por obligación personal podrán reducir la base imponible en **700.000 euros** en concepto de **mínimo exento**, no así los no residentes que tributen por obligación real, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito de la LIP, en el que esto sí se contempla en su artículo 28. Tres.

» **Escala de gravamen**

Sobre la base liquidable se aplicará una **tarifa de gravamen** que se concreta como sigue:

Base liquidable	Tipo
Hasta 3.000.000 euros	0%
Entre 3.000.000 y 5.347.998,03 euros	1,7%
Entre 5.347.998,03 y 10.695.996,06 euros	2,1%
En adelante	3,5%

» Deducciones

Son susceptibles de deducción:

- a) En el caso de obligación personal de contribuir, los **impuestos satisfechos en el extranjero** en los términos de la normativa del IP, sin perjuicio de lo establecido en los tratados y convenios internacionales de aplicación.
- b) La cuota del IP **efectivamente satisfecha**. El Impuesto es **complementario** –no sustitutivo– del IP, si bien para evitar la doble imposición, la norma permite **deducir de la cuota del IP “efectivamente satisfecha”** por el contribuyente. Habida cuenta de ello, el Impuesto de Solidaridad tendrá un mayor impacto sobre los contribuyentes que residan en Comunidades Autónomas en las que el IP esté sustancialmente reducido o bonificado, por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Madrid o de la Andalucía.

» Límite de tributación

La norma establece un **límite conjunto** similar al ya existente para las cuotas de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“**IRPF**”) y del IP. Así, la cuota del Impuesto de Solidaridad, junto con las cuotas del IRPF y del IP, no podrá superar, en los casos de obligación personal, el 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF. En caso de superarse este límite, se reducirá la cuota del Impuesto de Solidaridad hasta llegar a dicho umbral, sin que la reducción pueda exceder del 80% de la cuota previa a dicha reducción.

Tenencia indirecta de inmuebles en España por personas físicas no residentes

» Aspectos generales

En relación con el IP y, por tanto, afectando también al nuevo Impuesto de Solidaridad, se introduce con la disposición final tercera de la nueva norma una modificación que afecta a las personas físicas no residentes, que tributan en este impuesto por obligación real, es decir, por los bienes y derechos de los que sean titulares cuando estén situados, se puedan ejercitar o se hayan de cumplir en territorio español.

La Dirección General de Tributos (“**DGT**”) había manifestado en sus consultas más recientes (V1947-22, V2646-21 y V2070-21) que no se encontraba sujeto por obligación real el contribuyente titular de participaciones en una entidad no residente que, a su vez, poseyera de forma directa o indirecta bienes inmuebles situados en territorio español. La motivación estribaba en que, bajo dichas circunstancias, no se producía la obligación real descrita.

La nueva norma viene a ampliar la definición de sujeto pasivo por obligación real, y establece como novedad, que, a efectos de esta tributación por obligación real, se entenderán situados en territorio español los **valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no negociados en mercados organizados cuyo activo esté constituido al menos en un 50% de forma directa o indirecta por inmuebles situados en dicho territorio**. Debemos resaltar que la norma no atiende solo a los bienes inmuebles que no se encuentren afectos a actividades económicas sino **a todos los inmuebles situados en España**.

» Cómputo del activo

Para determinar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se deberán **sustituir** por sus **valores de mercado a la fecha de devengo**. En el caso de bienes inmuebles, el valor neto contable ha de sustituirse por el **mayor** de entre los tres valores siguientes: el **valor catastral**, el **determinado o comprobado por la Administración**, o el **precio, contraprestación o valor de adquisición**.

» Beneficios fiscales aplicables

La disposición adicional cuarta de la LIP permite aplicar la normativa del IP aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de los que el contribuyente por obligación real sea titular dentro de España y por los que se le exija el impuesto. En base a ello, cabe entender que debería permitirse que las personas físicas no residentes que cuenten con inmuebles a través de sociedades no residentes puedan optar por la norma –y los beneficios fiscales correspondientes– de la Comunidad Autónoma donde radique el subyacente inmobiliario de la entidad en la que participen.

Según esta interpretación, no existiría tributación efectiva en sede del IP para las personas físicas titulares indirectamente de bienes inmuebles localizados mayoritariamente en Comunidades Autónomas como la Comunidad de Madrid o de Andalucía, en las que el IP está íntegramente bonificado, salvo que, a su vez, estas personas queden sujetas al nuevo Impuesto de Solidaridad –cuando el valor directo o indirecto de los activos o derechos supere los tres millones de euros en términos netos–.

» Gravamen en el Impuesto de Solidaridad

Pese a que esta modificación solo se ha incluido en la LIP, cabe entender que **también afectará al Impuesto de Solidaridad**, dado que dicho impuesto se remite a la regulación del sujeto pasivo en el IP.

Así, entre los afectados por el nuevo impuesto se encuentran aquellas personas físicas no residentes en España que tengan un patrimonio neto en España –incluyendo las participaciones en sociedades tenedoras de bienes inmuebles españoles– de, al menos, tres millones de euros.