

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2037-18
ORGANO	SG de Fiscalidad Internacional
FECHA-SALIDA	09/07/2018
NORMATIVA	CDI Hispano Francés, art. 5, 6 y 13; TRLIRNR, Real Decreto legislativo 5/2004, art. 13, 24 y 25
DESCRIPCION-HECHOS	<p>Un grupo de sociedades, especializado en la gestión de activos, cuya sociedad cabecera es residente fiscal en Francia, lleva a cabo, entre otras, la gestión de inversiones inmobiliarias. Una de las sociedades del grupo (en adelante, la consultante), se dedica a la actividad de gestión dentro de esta rama.</p> <p>La consultante está considerando invertir en el mercado inmobiliario español mediante vehículos de inversión gestionados por ella misma. La inversión consistiría en la adquisición de la propiedad de uno o varios inmuebles en España que, acto seguido, se explotarían en régimen de arrendamiento.</p> <p>La consultante realizaría la inversión a través de dos tipos de entidades, que serían las que adquirirían directamente los inmuebles en España: una Société Civile de Placement Immobilier (SCPI) y/o una Société Civile Immobilière (SCI). La SCI estaría, a su vez, participada por otras dos entidades: por una parte, una o varias SCPIs y por otra, en su caso, una Société de Placement de Prépondérance immobilière à Capital Variable (SPPICAV).</p> <p>La consultante, u otra sociedad del Grupo, comercializarían las participaciones de las SCPIs y de la SPPICAV, en su caso, a inversores residentes fiscales en Francia y, en menor medida, a personas físicas no residentes en Francia.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<ul style="list-style-type: none"> - Si la operativa determina que SCPI o SCI disponen de un establecimiento permanente en España. - Si SCPI o SCI serían los obligados tributarios sujetos al IRNR por las rentas derivadas del arrendamiento de los inmuebles situados en España, y la determinación de la base imponible. - Si SCPI y SCI serían los obligados tributarios sujetos al IRNR por las rentas derivadas de la transmisión de los inmuebles, y la determinación de la base imponible. - Tratamiento fiscal de las ganancias derivadas de las transmisiones de las participaciones en la SCPI y en la SCI.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Plantea la consultante si la operativa descrita determina la existencia en España de un establecimiento permanente de SCPI o SCI.</p> <p>Según descripción de los hechos, la consultante es una entidad que se dedica a la actividad de gestión de inversiones inmobiliarias y está considerando invertir en el mercado inmobiliario español mediante vehículos de inversión gestionados por ella misma. La inversión consistiría en la adquisición de la propiedad de uno o varios inmuebles en España que, acto seguido, se explotarían en régimen de arrendamiento. Para ello, la consultante realizaría la inversión a través de dos tipos de entidades, que serían las que adquirirían directamente los inmuebles en España: una Société Civile de Placement Immobilier (SCPI) y/o una Société Civile Immobilière (SCI). La SCI estaría, a su vez, participada por otras dos entidades: por una parte, una o varias SCPIs y por otra, en su caso, una Société de Placement de Prépondérance immobilière à Capital Variable (SPPICAV).</p> <p>La consultante, u otra sociedad del Grupo, comercializarían las participaciones de las SCPIs y de la SPPICAV, en su caso, a inversores residentes fiscales en Francia y, en menor medida, a personas físicas no residentes en Francia.</p> <p>Asimismo, está previsto que las entidades propietarias de los inmuebles (SCPI y/o SCI) asuman la deuda para financiar la adquisición.</p> <p>Más allá de los propios inmuebles que puedan adquirir, SCPI y SCI no tendrán medios personales o materiales de ningún tipo en España. Tampoco la consultante ni los vehículos que participan en SCI tendrán medios de ningún tipo en España.</p>

En cuanto a la gestión de las inversiones inmobiliarias, las SCPIs, la SCI y la SPPICAV serán gestionadas por la consultante, en tanto que entidad gestora, que tomará las decisiones clave concernientes a la inversión inmobiliaria. Estas decisiones incluyen, principalmente, la selección de los inmuebles en los que se materializa la inversión, los trabajos significativos a realizar en los mismos y la selección de los arrendatarios.

La consultante formalizará los contratos clave de las actividades citadas. La negociación se realizará desde Francia y con los medios materiales y personales de la consultante en ese Estado. Cabe la posibilidad de que la consultante reciba asesoramiento en dicha negociación por parte de una entidad tercera (el Proveedor externo), que será residente en España y, en todo caso, ajena a la entidad consultante. En particular, no tendrá la consideración de entidad vinculada.

Los contratos de arrendamiento serán firmados en Francia. Por su parte, los contratos de adquisición serán firmados en España, para lo que cabe la posibilidad de que apodere expresamente al Proveedor externo, que firmaría en nombre y por cuenta de la consultante. El alcance de ese poder se referirá a cada adquisición específica, sin tener, en ningún caso, carácter de poder general para adquirir inmuebles en nombre de la consultante.

Los contratos relativos a trabajos significativos serán firmados habitualmente en Francia por la consultante, en representación de SCPI y SCI.

Las siguientes funciones estarán externalizadas al Proveedor externo: búsqueda y selección previa de inmuebles y arrendatarios, aunque la decisión definitiva se tomará desde Francia por la consultante; la gestión diaria de los arrendamientos, como emisión de facturas, gestión de cobros a los arrendatarios, gestión y pago de reparaciones menores para mantenimiento del inmueble, pago de impuestos sobre la tenencia del inmueble (IBI o tasas, por ejemplo).

Entre las características de las sociedades gestionadas recogidas en el escrito de consulta, se destaca lo siguiente.

Tanto la Société Civile de Placement Immobilier (SCPI), como a la Société Civile Immobilière (SCI), desde el punto de vista fiscal francés, son sociedades de personas que no son sujetos pasivos en Francia en un impuesto sobre la renta. Las rentas obtenidas se imputan directamente a sus socios y tributan en sede de los mismos. Las rentas tienen la consideración en Francia de rentas procedentes de arrendamientos.

A efectos de determinar la tributación de las rentas obtenidas en España por estas entidades, es relevante lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995. ("Boletín Oficial del Estado" de 12 de junio de 1997).

El Convenio señala en su artículo 1 que el "se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados". A estos efectos, el artículo 3, en su apartado 1, letra d), señala que "el término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas".

Y el artículo 4, en su apartado 1, indica que "a los efectos de este Convenio la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio que posean en el mismo".

En relación con este artículo 4, la cláusula 3 del Protocolo del Convenio establece que:

"3. En relación al apartado 1 del artículo 4, se entenderá que la expresión "residente de un Estado contratante" comprende:

- a) Este Estado, sus entidades territoriales y sus personas jurídicas de derecho público;
- b) En el caso de Francia, las sociedades de personas y las otras agrupaciones de personas sometidas por la legislación interna francesa a un régimen fiscal análogo al de las sociedades de personas, que tengan su sede en Francia y no estén allí sometidas al impuesto sobre sociedades, y en que cada miembro esté personalmente sometido al impuesto en Francia en la parte de los beneficios que le correspondan en aplicación de la legislación interna francesa".

En aplicación de esta cláusula, la SCPI y la SCI tienen la consideración de residente a los efectos del Convenio en la parte de los beneficios que le correspondan y, en consecuencia, obtendrían el certificado de residencia fiscal en Francia que lo certifique tal y como se afirma en el escrito de consulta.

Por su parte, respecto a la Société de Placement à Prépondérance Immobilière à Capital Variable (SPPICAV), se indica literalmente que no puede beneficiarse del Convenio Hispano

Francés ni de las directivas comunitarias.

Existencia de establecimiento permanente en España

La definición de establecimiento permanente se recoge en el artículo 5 del Convenio.

“1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

a) Las sedes de dirección

b) Las sucursales

c) Las oficinas

d) Las fábricas

e) Los talleres

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término “establecimiento permanente” no incluye:

a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas exponerlas o entrenarlas.

c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.

d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatoria.

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en las letras a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona —distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el apartado 6— actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”.

En cuanto a las rentas generadas por la explotación de los inmuebles situados en España, en que se materializa el patrimonio de las entidades descritas, dichas rentas les corresponden, puesto que tienen personalidad jurídica y son titulares de sus bienes, y se ha indicado que adquieren directamente los inmuebles, (con independencia de que su gestión recaiga en la consultante, la sociedad gestora).

Partiendo del hecho ya citado, de que las SCI y SCPI's son residentes fiscalmente en Francia a los efectos del Convenio, disponiendo de certificado al efecto, la determinación de la existencia de establecimiento permanente en territorio español requiere precisar si la entidad no residente realiza una actividad económica en territorio español.

Seguidamente, la actividad económica podrá realizarse en España a través de establecimiento permanente en la medida que, como señala el artículo 5 del convenio, toda o parte de esta actividad se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo, o que la entidad actúe en él a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad.

No existe en el convenio una definición de actividad económica por lo que en aplicación del artículo 3.2 del convenio, habrá de estarse a lo dispuesto en la normativa interna. A efectos de calificación de esas rentas y determinar si las rentas generadas por esos alquileres se derivan de la realización de una actividad económica, resulta aplicable el artículo 13.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIRNR, que indica:

“3. Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.”.

La referencia debe entenderse hecha a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 27.2 determina:

“A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.”.

Por tanto, debe analizarse si las entidades francesas inversoras objeto de consulta realizan el arrendamiento de inmuebles como actividad económica. Es decir, si disponen en España de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, autorizada para contratar en nombre y por cuenta de la entidad.

En la medida en la que pueda afirmarse, tal como hace el escrito de consulta, que las entidades citadas, (además de la gestora y las entidades que invierten en la SCI), no disponen de medios materiales o personales de ningún tipo en España, más allá de los inmuebles objeto de su inversión, no podrá calificarse el rendimiento como actividad económica en España. En consecuencia, puede concluirse que la operativa descrita no determina la existencia de establecimiento permanente.

Tributación de las rentas de arrendamiento de inmuebles

En los casos en que resulte aplicable, el Convenio dispone el lugar de tributación en su artículo 6:

“1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

(...)

3. Las disposiciones del apartado 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

(...)”.

Por tanto, las rentas derivadas del arrendamiento de los inmuebles podrán someterse a imposición en España, siendo de aplicación el artículo 13.1.g) del TRLIRNR que considera rentas obtenidas en España, entre otras:

“g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos”.

El titular de las rentas del arrendamiento será, en este caso, las sociedades SCPI y SCI respectivamente, que tienen personalidad jurídica propia y son titulares de sus propios bienes.

La determinación de la base imponible se realiza aplicando lo dispuesto en el artículo 24 del TRLIRNR y, puesto que se trata de sociedades que tienen un certificado de residencia fiscal en Francia, en concreto podrán aplicar lo dispuesto en el apartado 6.1º.b) del citado artículo 24:

“6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1. ^a Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

(...)

b) En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.”.

Los gastos deducibles serán entonces los determinados por la LIS, relacionados directamente con el arrendamiento en España.

Tributación de las rentas derivadas de la transmisión de los inmuebles

En este caso, resulta aplicable el artículo 13.1.a) del Convenio:

“1. a) Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.”

Por tanto, tales ganancias podrán ser gravadas en España, siendo de aplicación el TRLIRNR que considera rentas obtenidas en España, entre otras, las dispuestas en el apartado primero, letra i) del artículo 13 del TRLIRNR:

“i) Las ganancias patrimoniales:

(...)

3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas:

Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.”

La base imponible se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24 del TRLIRNR, aplicando en concreto lo siguiente:

“2.ª La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III y en la Sección 6.ª del Título X salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.”

Resultará aplicable también lo dispuesto en el artículo 25.2 del TRLIRNR:

“2. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos.

No procederá el ingreso a cuenta a que se refiere este apartado en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.

Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente”

Tributación de las rentas derivadas de la transmisión de las participaciones en la SCPI o SCI, que invierten directamente en inmuebles

En este caso, siempre que el transmitente disponga de un certificado de residencia en Francia a efectos del Convenio, resultará aplicable el artículo 13 del Convenio que dispone lo siguiente respecto al lugar de tributación de estas rentas:

“1. (...)

b) Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad o entidad jurídica cuyo activo esté principalmente constituido, directamente o por interposición de una o varias sociedades o entidades jurídicas, por bienes inmuebles situados en un Estado contratante o derechos que recaigan sobre tales bienes, pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. a) Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos [distintos de las acciones, participaciones o derechos comprendidos en la letra b) del apartado

1] que constituyan una participación sustancial en una sociedad que es residente de un Estado contratante, pueden someterse a imposición en este Estado.

Se considera que existe una participación sustancial cuando el transmitente, solo o con personas emparentadas, detente directa o indirectamente en cualquier momento en el transcurso de los doce meses precedentes a la fecha de la transmisión:

o

i) Al menos el 25 por 100 del capital de esta sociedad, o

ii) Acciones, participaciones u otros derechos que en su conjunto den derecho al menos al 25 por 100 de los beneficios de la sociedad.

b) Sin embargo, cuando las ganancias que se deriven de la enajenación por un residente de un Estado contratante, de acciones, participaciones u otros derechos que constituyan una participación sustancial en una sociedad que es un residente del otro Estado contratante sean objeto de un diferimiento impositivo en el primer Estado conforme a su legislación, en el marco de un régimen fiscal específico para sociedades de un mismo grupo o de una fusión, escisión, aportación de activos, o de un canje de acciones, estas ganancias sólo pueden someterse a imposición en este primer Estado.

(...)

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.”.

Por su parte, el artículo 13.1.i).3º citado anteriormente, incluye entre las rentas que se consideran obtenidas en España “Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.”

Se debe distinguir entonces entre la venta de:

- las participaciones en la SCPI, cuyo activo no esté principalmente constituido por bienes inmuebles, en cuyo caso, se trata de una renta no sujeta a tributación en España; y

- las participaciones en la SCI, cuyos inmuebles en España suponen más de un 50% de su activo, en cuyo caso podría gravarse en España la posible ganancia obtenida, determinando la base imponible en la forma indicada en el apartado anterior, al tipo de gravamen del 19% recogido en el artículo 24 del TRLIRNR.

En cualquier caso, cuando se trata de venta de participaciones en entidades y no de inmuebles, no procedería aplicar la retención del 3% a la que se refiere el artículo 25.2 del TRLIRNR.

Tributación de las rentas derivadas de la transmisión de las participaciones en la SCPIs, o en la SPPICAV, que invierten indirectamente en inmuebles

Si los inmuebles en España de estas entidades suponen menos de la mitad de su activo, tal como se ha indicado en el apartado anterior, de acuerdo con el artículo 13 del TRLIRNR se trataría de una renta no sujeta en España, puesto que se trata de la venta de acciones de entidades no residentes cuyo activo no es principalmente bienes inmuebles sitos en España.

Sin embargo, si su activo está compuesto principalmente por inmuebles en España, como se indica que podría ser el caso de la SPPICAV, sí estaría sujeta al IRNR si se tratara de socios franceses a los que les sea de aplicación el art. 13 del convenio, ya citado. En este caso, tampoco sería de aplicación la retención del 3% del artículo 25.2.

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.