

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	V1432-17
<b>ORGANO</b>	SG FISCALIDAD INTERNACIONAL
<b>FECHA-SALIDA</b>	06/06/2017
<b>NORMATIVA</b>	Art 48 RIS - Art. 13 CDI Hispano-francés - Arts 13 y 14 TRLIRNR - Arts 76 y 89 LIS
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La entidad consultante, residente fiscal en Francia, es accionista único de una sociedad española cuyo activo está constituido en más de un 50 por ciento por bienes inmuebles situados en España.</p> <p>La consultante tiene previsto fusionarse con otra entidad francesa, mediante la absorción de la primera por la segunda.</p> <p>Ninguno de los socios de la entidad consultante tiene su residencia fiscal en España.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>Aplicación del régimen especial de fusiones a la operación descrita.</p> <p>Cuestiones relativas a la obligación de comunicación de la fusión a la Administración tributaria española.</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>En primer lugar y teniendo en cuenta que la entidad consultante es residente fiscal en Francia, resultará aplicable 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 (BOE de 12 de junio de 1997).</p> <p>Una vez señalada esta circunstancia, es necesario calificar la renta generada por la operación planteada, a efectos de la aplicación del citado Convenio. A este respecto, el párrafo 5 de los Comentarios al artículo 13 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, relativo a la imposición de las ganancias de capital, dispone:</p> <p>“5. El artículo no contiene una definición detallada de las ganancias de capital que, por las razones antes citadas, sería superflua. La expresión “enajenación de propiedad” utilizada en él comprende las ganancias de capital resultantes de la venta o permuta de bienes, y también de una enajenación parcial, de la expropiación, de las aportaciones a sociedades, de la venta de derechos, de la donación e incluso de la transmisión mortis causa.”</p> <p>Por lo tanto, la posible renta derivada de la fusión planteada puede calificarse, a efectos de la aplicación del Convenio hispano-francés, como una ganancia patrimonial, por lo que habrá de estarse a lo dispuesto en el artículo 13 de dicho Convenio. En este sentido, el apartado 1, letra b) del artículo establece:</p> <p>“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.”</p> <p>En los antecedentes contenidos en el escrito de consulta se indica que el activo de la entidad española está constituido, en más de un 50 por ciento, por bienes inmuebles situados en territorio español.</p> <p>Partiendo de dicha premisa, las ganancias de capital obtenidas por la entidad consultante que, como consecuencia de la fusión, se deriven de las acciones que</p>

posea en la entidad española, podrán ser sometidas a tributación en España de conformidad con lo dispuesto en su normativa doméstica.

Otorgada a España la potestad tributaria por el Convenio, la tributación se realizará de conformidad con lo dispuesto en el 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 (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR, que en su artículo 13.1.i) 3º dispone que se consideran rentas obtenidas en territorio español y, por tanto, sujetas al impuesto:

“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.”

Por su parte, el artículo 14.1.c) del TRLIRNR declara exentas, entre otras, las siguientes rentas:

“c) (...) las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad en los siguientes casos:

1º. Que el activo de la entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.

2º. (...).”

En consecuencia y de acuerdo con los anteriores artículos, las ganancias obtenidas por la consultante por la operación de fusión planeada estarán sujetas y no exentas de tributación en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En segundo lugar, y en relación a la aplicación del régimen especial al que se hace referencia en el escrito de consulta, el apartado 2.a) de la Disposición Derogatoria Única de la Ley 41/98, de 9 de diciembre de 1998, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, se mantiene vigente después de la entrada en vigor del Real Decreto Legislativo 5/2004, por el que se aprueba el TRLIRNR, a cuyo tenor:

“2. A la entrada en vigor de esta Ley conservarán su vigencia, en particular:

a) El Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, incluso en lo referente a personas o entidades no residentes en territorio español.

(...).”

La mención que se hace en dicho apartado al Título VIII de la Ley 43/1995 hay que entenderlo referido, en la actualidad, al Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS (BOE de 28 de noviembre de 2014 y 13 de marzo de 2015).

Por lo tanto, los regímenes especiales previstos en el Título VII de la LIS y, en particular, el regulado en su Capítulo VII, son de aplicación a las personas o entidades no residentes en territorio español, en la medida de que en el propio régimen especial esté prevista su aplicación y se cumplan las condiciones señaladas en los mismos.

El citado Capítulo VII del Título VII de la LIS regula el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

En su artículo 76.1 se establece:

“1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) (...)”

En el ámbito mercantil, los artículos 22 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen las condiciones y requisitos para la realización de una operación de fusión.

En conclusión, si la operación proyectada se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumple además lo dispuesto en el artículo 76.1.a) de la LIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de la mencionada Ley, en las condiciones y con los requisitos exigidos en el mismo.

Adicionalmente, la aplicación del régimen especial exige analizar lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS según el cual:

“2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

(...)”.

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, y que justifica que a las mismas les sea de aplicación dicho régimen, en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 17 de la LIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser ni un freno, ni un estímulo, en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

En el escrito de consulta se indica que la operación proyectada se realiza con la finalidad de mejorar el acceso de la entidad a los mercados de capitales, no solo el directo a las emisiones de fondos propios o ligadas a éstos, sino que también proporcionará una mayor y mejor visibilidad en los mercados de deuda; permitir una mejor y más flexible financiación de los proyectos actuales en desarrollo y acometer, en su caso, potenciales oportunidades futuras, manteniendo sin embargo una estructura financiera sólida; dar mayor liquidez a los títulos (y por tanto, flexibilidad a los accionistas en el futuro); mejorar la notoriedad y visión de la entidad consultante por parte de arrendatarios, clientes de los centros comerciales y potenciales inversores o financiadores; facilitar igualmente la atracción y retención del talento en los recursos humanos de la sociedad y posibilitar, en su caso, y previas las actuaciones de reestructuración oportunas, que la entidad española pudiera optar por la aplicación del régimen de las Sociedades Anónimas Inversión en el Mercado Inmobiliario ( **SOCIMI** ), en la medida en que la entidad resultante de la fusión será una entidad cotizada.

Estos motivos se pueden considerar económicamente válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS, en relación con la realización de la operación planteada.

La anterior conclusión se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Por último y por lo que se refiere a la obligación de comunicación de la operación a la Administración tributaria española, el artículo 48 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, en adelante RIS (BOE de 11 de julio de 2015), que desarrolla lo dispuesto en el artículo 89.1 de la LIS, establece:

“1. La realización de las operaciones reguladas en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria.

La comunicación será efectuada por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se efectuará por la entidad transmitente.

No obstante, tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación deberá ser efectuada por los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español. En caso contrario, la comunicación la realizará la entidad transmitente.

2. La comunicación deberá efectuarse dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública en que se documente la operación.

Si la inscripción no fuera necesaria, el plazo se computará desde la fecha en que se otorgue la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación.

En las operaciones de cambio de domicilio social, la comunicación deberá efectuarse dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción en el registro del Estado miembro del nuevo domicilio social de la escritura pública o documento equivalente en que se documente la operación.

No obstante, tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación se realizará en el plazo previsto para la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes a los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español. En caso contrario, se aplicará el plazo previsto en el primer párrafo de este apartado.

3. La comunicación se dirigirá a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de las entidades, o establecimientos permanentes si se trata de entidades no residentes, que, conforme a los apartados anteriores, estén obligadas a efectuarla, o a las Dependencias Regionales de Inspección o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, tratándose de contribuyentes adscritos a las mismas.”.

De esta manera y de acuerdo con lo dispuesto en el anterior artículo, la comunicación a la Administración fiscal española de la operación de fusión prevista, siempre y cuando se cumpla la premisa de que ni las entidades implicadas, ni los socios de la entidad transmitente, sean residentes fiscales en España, corresponderá efectuarla a la entidad transmitente; es decir, a la propia entidad consultante.

El plazo para efectuar dicha comunicación será de tres meses a contar desde la fecha de inscripción de la escritura pública en que se formalice la fusión, salvo que dicha inscripción no fuera necesaria, en cuyo caso dicho plazo se computará desde la fecha de otorgamiento de la escritura pública o documento equivalente en que se haya formalizado la operación. Dicha comunicación se dirigirá a los correspondientes órganos mencionados en el apartado 3 del artículo 48 del RIS.

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.

