

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092723

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de diciembre de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 3948/2020

#### SUMARIO:

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Arrendamiento de bienes inmuebles. Perceptor de las rentas del inmueble. Contribuyente del IRNR.** La cuestión planteada reside en determinar si corresponde al interesado presentar los modelos 210 por rendimientos de capital inmobiliario respecto de un inmueble.

Considera el órgano gestor que, puesto que es la sociedad gestora la propietaria del inmueble y la que realiza la actividad de arrendamiento, a ella corresponde la presentación de la declaración.

Estamos en el presente caso ante una sociedad de inversión de capital, regulada por la normativa alemana, concretamente el Código de Inversiones de Capital alemán, que establece la relación fiduciaria entre fondo y gestora, de modo que los activos pertenecientes al fondo de inversión inmobiliaria solo pueden ser propiedad de la sociedad de gestión de capital.

Difiere esta normativa de la prevista en la Ley 35/2003 (Instituciones de Inversión Colectiva), que, al regular los fondos de inversión inmobiliaria señala expresamente en el art. 38.3: «La inscripción de los bienes inmuebles pertenecientes al fondo en el Registro de la Propiedad se efectuará a su nombre».

Puesto que en el presente caso estamos ante un fondo de inversión alemán, debemos estar a la normativa aplicable al mismo que, como hemos visto, exige que la titularidad de los inmuebles se atribuya a la sociedad gestora, aunque sea el fondo el que explota en arrendamiento los inmuebles. Así pues, actuando la sociedad gestora en nuestro caso por cuenta del fondo en el marco de esta relación fiduciaria regulada expresamente en la normativa alemana, la titularidad real de las rentas derivadas de los inmuebles adquiridos para el fondo de inversión inmobiliaria corresponde al fondo de inversión, aunque por exigencia de la normativa que los regula sea la gestora quien deba constar como propietaria.

En consecuencia, atendiendo a que la gestora actúa con carácter fiduciario como parte de sus funciones de gestión del fondo, debe ser este último quien integre en el IRNR las rentas percibidas en territorio español.

No procede entrar a valorar ni comparar la sujeción al IVA de los fondos de inversión inmobiliarios y entidades gestoras de los mismos, puesto que la normativa y delimitación de los supuestos de sujeción de este impuesto y del IRNR no son coincidentes. Considerando, pues, que el contribuyente del IRNR es el fondo, perceptor de las rentas del inmueble, que contrata a una sociedad gestora que le presta el servicio para su obtención, el Tribunal estima las pretensiones de la interesada y anula el acuerdo dictado, debiendo ser autorizadas las devoluciones solicitadas. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 35/2003 (Instituciones de Inversión Colectiva), art. 38.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, con números de expediente/referencia **REFERENCIA\_1**, **REFERENCIA\_2**, **REFERENCIA\_3**, **REFERENCIA\_4**, **REFERENCIA\_5**, **REFERENCIA\_6**, recurso interpuesto contra las liquidaciones provisionales dictadas por el concepto Impuesto sobre la Renta de no Residentes (no residentes sin establecimiento permanente Modelo 210), con números de referencia **REFERENCIA\_7**, **REFERENCIA\_8** y **REFERENCIA\_9** y fechas de devengo 31-12-2015 y 23-09-2015, y período/Año 0A / 2016, respectivamente.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 17/08/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 29/07/2020

##### Segundo.

Con motivo de las declaraciones presentadas por el reclamante, modelo 210, concepto y períodos reseñados, con resultado a devolver, fueron iniciados sendos procedimientos de comprobación limitada que finalizaron con la notificación el 13/05/2019 de resoluciones de devolución improcedente en base a la siguiente motivación:

*"XZ, con NIF ..., presentó modelo 210 (...), nº justificante (...), solicitando una devolución de (...) euros, correspondientes a las retenciones efectuadas por TW S.L., en relación con el arrendamiento de un inmueble sito en avenida DOMICILIO\_1, número ..., CIUDAD\_1.*

*De acuerdo a la documentación aportada por el contribuyente, la entidad que realiza la actividad de alquiler emitiendo la facturación correspondiente y, por tanto, soportando la retención, era QR, NIF ....*

*No procede, por tanto, la devolución solicitada por el contribuyente. Deberá ser QR, en su caso, quien solicite la devolución de las retenciones soportadas por ella."*

### **Tercero.**

Interpuestos sendos recursos de reposición frente a las resoluciones dictadas, fueron desestimados mediante resolución notificada en fecha 29-06-2020 en base a la siguiente motivación:

*La entidad XZ (sin personalidad jurídica) presenta los modelos 210 por rendimientos de capital inmobiliario respecto del inmueble referido, pero no consta como propietario del mismo. El propietario es QR, con NIF ..., a cuyo nombre se expiden todas las facturas de gastos, presenta las liquidaciones tributarias de IVA y declara los ingresos por el arrendamiento; por tanto, ni los gastos incluidos en su solicitud ni la amortización ni los gastos financieros pueden ser atribuibles a otra entidad distinta de QR .*

*En opinión de este órgano, dada la imprescindible correlación entre los ingresos y gastos, ambos deben ser imputados fiscalmente a la misma persona jurídica. La entidad que realiza la actividad de alquiler emitiendo la facturación correspondiente, y, por tanto, soportando la retención, es QR., y ella es quien, conforme a la norma legal, debe solicitar la devolución de las retenciones soportadas por ella misma; y no XZ, estimando correcta la resolución de su solicitud de devolución como improcedente.*

*Por lo anteriormente expuesto, y dándose por reproducidos los argumentos recogidos en la liquidación provisional objeto de este recurso de reposición, se considera que las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de comprobación limitada fueron ajustadas a derecho.*

### **Cuarto.**

En fecha 29/07/2020 fue presentada reclamación económico-administrativa contra la resolución notificada, alegando la interesada lo que a su derecho convino.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Procedencia de las devoluciones solicitadas.

### **Tercero.**

La cuestión planteada reside en determinar si corresponde a la reclamante presentar los modelos 210 por rendimientos de capital inmobiliario respecto del inmueble referido.

Considera el órgano gestor que, puesto que es la sociedad gestora la propietaria del inmueble y la que realiza la actividad de arrendamiento, a ella corresponde la presentación de la declaración.

Alega la reclamante que **NP** es una sociedad alemana gestora de fondos y **FONDO\_2** es un fondo de inversión inmobiliario. La sociedad **QR**, anteriormente denominada **GH-QR**, es una sociedad mercantil de fondos inmobiliarios alemanes definida según el derecho alemán como una sociedad de inversión de capital. La actividad principal de la sociedad **QR** consiste en la gestión de la actividad inmobiliaria de los fondos mediante la inversión del capital en inmuebles y su explotación por medio de la compra, venta, administración y cesión en alquiler de los mismos, en nombre propio, aunque por cuenta de los fondos que gestiona. Los ingresos que obtiene la sociedad **QR** provienen de la comisión que le retribuyen los fondos que gestiona. De esta manera, la sociedad **QR** está facultada para adquirir, mantener, gestionar, arrendar, cobrar y vender propiedades inmobiliarias para la cuenta conjunta de titulares de unidades de sus fondos. El **FONDO\_1** es uno de los fondos de inversión alemanes gestionados por la sociedad **QR**. En concreto, la actividad económica desarrollada por el Fondo es el arrendamiento del inmueble urbano situado en **DOMICILIO\_1**, números ..., de **CIUDAD\_1**, para su uso como oficinas. La relación entre la sociedad gestora **QR** y el **FONDO\_1** nace a partir de una necesidad instrumental motivada por la falta de personalidad jurídica de los fondos. Por tanto, al igual que la compra del bien inmueble se hace en nombre de la sociedad gestora pero por cuenta del Fondo, las rentas que pudieran generar los inmuebles adquiridos por la misma, así como los gastos correlativos, son rentas y gastos de los fondos, por cuenta de quienes actúa.

Alega que, al realizarse el arrendamiento del inmueble sin mediación de persona empleada con contrato laboral de jornada completa, la renta obtenida por el Fondo no puede calificarse como actividad económica, sino como rendimiento del capital inmobiliario. Por ello deben considerarse deducibles los gastos necesarios para llevar a cabo la actividad de arrendamiento, los gastos por amortización y los gastos financieros incurridos para la obtención de las rentas. Respecto a la alusión que hace la resolución impugnada a la improcedencia de la devolución porque **QR** sea quien presente las autoliquidaciones tributarias del IVA, alega que así lo establece la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante número V0641-07.

#### Cuarto.

Estamos en el presente caso ante una sociedad de inversión de capital, regulada por la normativa alemana, concretamente el Código de Inversiones de Capital alemán, que regula en el Capítulo 2, Sección 3, subsección 5, los fondos de inversión inmobiliaria y en el artículo 245 establece la relación fiduciaria entre fondo y gestora, de modo que los activos pertenecientes al fondo de inversión inmobiliaria solo pueden ser propiedad de la sociedad de gestión de capital.

Difiere esta normativa de la prevista en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, que, al regular los fondos de inversión inmobiliaria señala expresamente en el artículo 38.3: "*La inscripción de los bienes inmuebles pertenecientes al fondo en el Registro de la Propiedad se efectuará a su nombre*".

Puesto que en el presente caso estamos ante un fondo de inversión alemán, debemos estar a la normativa aplicable al mismo que, como hemos visto, exige que la titularidad de los inmuebles se atribuya a la sociedad gestora, aunque sea el fondo el que explota en arrendamiento los inmuebles. Así se recoge en la escritura de compra del inmueble:

*"La Compradora en consonancia con las disposiciones de la ley alemana de sociedades de inversión de capital, es una sociedad de inversión de capital que, según el Derecho alemán, actúa en nombre propio pero por cuenta del fondo de pensiones FONDO\_2, realizándose la adquisición del inmueble y la inscripción del mismo a nombre de la Compradora, al actuar ésta en nombre propio pero por cuenta del citado fondo."*

Así pues, actuando la sociedad gestora en nuestro caso por cuenta del fondo en el marco de esta relación fiduciaria regulada expresamente en la normativa alemana, la titularidad real de las rentas derivadas de los inmuebles adquiridos para el fondo de inversión inmobiliaria corresponde al fondo de inversión, aunque por exigencia de la normativa que los regula sea la gestora quien deba constar como propietaria.

En consecuencia, atendiendo a que la gestora actúa con carácter fiduciario como parte de sus funciones de gestión del fondo, debe ser este último quien integra en el IRNR las rentas percibidas en territorio español. En el mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en la Contestación a la Consulta V2997-21.

No procede entrar a valorar ni comparar la sujeción al IVA de los fondos de inversión inmobiliarios y entidades gestoras de los mismos, puesto que la normativa y delimitación de los supuestos de sujeción de este impuesto y del IRNR no son coincidentes.

Considerando, pues, que el contribuyente del IRNR es el fondo, receptor de las rentas del inmueble, que contrata a una sociedad gestora que le presta el servicio para su obtención, debemos estimar las pretensiones de la reclamante y anular el acuerdo dictado, debiendo ser autorizadas las devoluciones solicitadas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.