

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC073029

DGT: 12-08-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2114/2019

SUMARIO:

IS. Exenciones. Exención para evitar la doble imposición. Entidades patrimoniales. La entidad participada tiene la consideración de patrimonial, por lo que no procederá la aplicación de la exención a las rentas derivadas de la transmisión de la participación. No obstante, en la medida en que solo tiene tal consideración en alguno de los periodos de tenencia de la participación, pero no en todos, no se aplicará la exención en la parte proporcional a aquellos periodos impositivos en los que tuvo la consideración de patrimonial. Salvo prueba en contrario, la renta se entiende generada linealmente durante todo el tiempo de tenencia de la participación.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 5 y 21.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante A, junto con la entidad B, son dos sociedades constituidas en su momento cada una de ellas por un hermano y su respectiva esposa, correspondiendo la titularidad de la entidad A en la actualidad a un hermano, su ex cónyuge e hijos comunes, y de la entidad B a los herederos del otro hermano (fallecido) y su viuda, esto es, cada uno de los grupos familiares ostenta la titularidad del 100% de cada una de las sociedades, que a su vez participan íntegramente en el capital de las entidades C y D en un 50% cada uno.

La entidad C, es una compañía de nacionalidad española que se constituyó en el año 1997 y tiene como objeto social la tenencia de bienes inmuebles, arrendamiento y explotación de los mismos, siendo propietaria de un campo de golf que arrienda para su explotación y que constituye su único activo, y por tanto más del 50% de su activo.

La entidad D es una sociedad de nacionalidad española que se constituyó en el año 2003 y tiene como objeto social la explotación de campos de golf, siendo su única actividad la explotación del campo de golf propiedad de la sociedad C y de la que es arrendataria.

La sociedad C no cuenta en la actualidad con personal, realizándose la actividad de explotación y gestión del campo de golf desde la sociedad D, que cuenta con todos los medios materiales y humanos necesarios para realizar dicha explotación.

La sociedad C si contó con medios materiales y humanos para la gestión de la actividad de arrendamiento que realiza hasta el ejercicio 2011, dado que contaba, además de con el campo de golf, con otros muchos inmuebles en arrendamiento que finalmente fueron enajenados en el ejercicio 2012.

La sociedad D cuenta con 40 empleados dedicados a la gestión y explotación del campo de golf, que además de la gestión de la explotación del campo de golf también realiza toda la actividad inherente al arrendamiento del campo por parte de la sociedad C, emitiendo facturas derivadas del arrendamiento, llevando la contabilidad de la sociedad C, cumpliendo en definitiva, con todas las obligaciones inherentes a la titularidad del campo de golf así como con legales y tributarias inherentes a la actividad de arrendamiento del campo.

Por tanto, desde el ejercicio 2012 el único inmueble en arrendamiento es el campo de golf y la sociedad C no cuenta con personal desde entonces.

Las entidades A y B, socias de las entidades C y D, tienen en su objeto social y realizan la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, contando con medios materiales y humanos para ello.

Por otra parte, la externalización de la gestión del campo de golf obedeció en su momento a la necesidad de separar los riesgos patrimoniales de los riesgos operativos y laborales asociados a la explotación del campo de golf, convirtiendo en la sociedad C los ingresos variables en ingresos fijos, por lo que se cedió la gestión y comercialización del campo de golf a un tercero no vinculado y que profesionalmente se dedicaba a la actividad de explotación de campos de golf.

Posteriormente, y tras la rescisión del contrato de explotación del campo de golf con el tercero no vinculado al grupo familiar, se decidió mantener esta operativa de explotación y de separación de riesgos, pasando desde entonces a gestionarse hasta la fecha a través de un tercero vinculado, la sociedad D.

Las entidades A y B tienen la posibilidad de llevar a cabo una operación mediante la cual transmitirían a un tercero no vinculado el 100% de las sociedades C y D.

Cuestión planteada:

Si las sociedades C y D realizan una actividad económica encuadrable en el artículo 5.1 de la LIS, cumpliéndose en la sociedad C los requisitos señalados a los efectos de determinar que la entidad desarrolla una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios sino subcontratados a la sociedad D.

Si a la operación de venta expuesta, le resultaría de aplicación la exención para evitar la doble imposición sobre rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes establecida en el artículo 21.3 de la LIS.

En caso de que se considerara que en este caso la exención establecida en el artículo 21.3 de la LIS debiera aplicarse sobre la base del criterio proporcional establecido en el apartado 5 del citado artículo 21, por entenderse que la entidad C fue patrimonial en los ejercicios 2012 a 2016, se consulta acerca del criterio de determinación de tal proporción.

Contestación:

El artículo 5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), regula el concepto de actividad económica y entidad patrimonial, de la siguiente forma:

“1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

(...)”

El artículo 5 define actividad económica como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, entendiendo que para el caso de arrendamiento de inmuebles existirá actividad económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades debe tenerse en cuenta la autonomía del concepto de actividad económica frente al mismo concepto regulado para otras figuras impositivas. En este sentido, el preámbulo de la LIS justifica la inclusión de una definición de actividad económica, hasta entonces referenciada al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ante la necesidad de que el Impuesto sobre Sociedades, que grava por excelencia las rentas procedentes de actividades económicas, contenga una definición adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas.

En el caso concreto del arrendamiento de inmuebles, la LIS establece que dicha actividad tiene la condición de económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

Esta situación no parece producirse en la entidad C. En conclusión, de los datos que constan en la consulta planteada, en este supuesto no se deben entender cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS a los efectos de determinar que la entidad desarrolla una actividad económica. Ahora bien, el desarrollo y la existencia de una explotación económica que suponga la ordenación por cuenta propia de los medios

materiales y humanos, son cuestiones de hecho que deberán probarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

En lo que se refiere a la entidad D, de los datos señalados en la consulta planteada, debe entenderse cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS a los efectos de determinar que la entidad desarrolla una actividad económica.

En relación con las eventuales rentas que pudieran surgir derivadas de la transmisión de las participaciones de las entidades C y D, el artículo 21 de la LIS establece:

“1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...)

b) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

(...)

3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

El requisito previsto en la letra a) del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. El requisito previsto en la letra b) del apartado 1 deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

No obstante, en el caso de que el requisito previsto en la letra b) del apartado 1 no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

b) Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

(...)

5. No se aplicará la exención prevista en el apartado 3 de este artículo:

a) A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

(...)

Cuando las circunstancias señaladas en las letras a) o c) de este apartado se cumplan solo en alguno o algunos de los períodos impositivos de tenencia de la participación, no se aplicará la exención respecto de aquella parte de las rentas a que se refieren dichas letras que proporcionalmente se corresponda con aquellos períodos impositivos.

(...)"

En relación con el requisito previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS, relativo al porcentaje de participación, la entidad A ostenta, en el momento de la transmisión, un porcentaje superior al 5% de las entidades C y D y lo ha ostentado de manera ininterrumpida durante el año anterior a la transmisión, por lo que se entiende cumplido el requisito previsto en dicho precepto.

Por otra parte, el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS se entenderá cumplido en relación a las entidades C y D, ya que de los datos que constan en el escrito de la consulta se desprende que se trata de dos entidades residentes en territorio español.

En la medida en la que dichos requisitos se cumplan en los términos anteriormente indicados, la entidad A podrá aplicar la exención del artículo 21 de la LIS respecto de las rentas obtenidas como consecuencia de la transmisión de su participación en las sociedades C y D. No obstante lo anterior, en el supuesto de que las entidades C y D tengan la consideración de entidades patrimoniales, la parte de las rentas derivadas de la transmisión que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, no tendrán derecho a la exención.

En este sentido, el concepto de entidad patrimonial viene definido, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 5.2 de la LIS en los siguientes términos:

"2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

(...)"

No obstante lo anterior, la disposición adicional única del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, dispone, sobre el concepto de entidad patrimonial en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, que:

"A los efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 5, para determinar si una entidad tiene o no la condición de patrimonial en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se tendrá en cuenta la suma agregada de los balances anuales de los períodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación, con el límite de los iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2009, salvo prueba en contrario."

Por tanto, se entenderá por entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, atendiendo a la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad.

De la información que consta en el escrito de consulta se desprende que la entidad D no tiene la consideración de patrimonial. Sin embargo, la entidad C tiene la consideración de entidad patrimonial puesto que únicamente dispone de un activo que parece no estar afecto a una actividad económica, por lo que se aplicará la regla establecida en el artículo 21.5.a) de la LIS. No obstante, según afirma el texto de la consulta, la sociedad C contó con medios materiales y humanos necesarios para la gestión de la actividad de arrendamiento hasta el ejercicio 2011. Por lo tanto, si la entidad C tiene la consideración de entidad patrimonial solo en algunos de los periodos de tenencia de la participación por parte de A, no se aplicará la exención respecto de aquella parte de las rentas que proporcionalmente se corresponda con los periodos impositivos en los que tuvo la consideración de patrimonial. En este sentido, dicha parte de la renta se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, en los mismos términos que se establece en la letra b) del apartado 3 del artículo 21 de la LIS.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.