

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 19-03-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0346/2025

SUMARIO:

IS. Hecho imponible. Concepto de actividad económica. *Externalización de la gestión del arrendamiento de inmuebles.* Tres sociedades mercantiles -A, B y C-, todas ellas residentes fiscales en España, forman parte de un grupo empresarial multinacional con matriz en el extranjero. Estas entidades poseen y explotan inmuebles (logísticos, comerciales y residenciales) mediante arrendamientos a terceros, obteniendo ingresos recurrentes por esta actividad. Aunque ninguna de las tres entidades cuenta con empleados contratados directamente a jornada completa, subcontratan de forma permanente la gestión de sus inmuebles a otras sociedades (X, Y y Z), también del grupo o vinculadas, las cuales prestan un conjunto completo de servicios de gestión, administración y comercialización de los activos inmobiliarios. La DGT considera que, aunque las entidades no disponen de empleados propios a jornada completa, sí desarrollan una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, dado que: existe una organización profesionalizada y continuada de medios humanos y materiales, aunque sea subcontratada; los activos gestionados tienen un valor muy elevado, los ingresos son significativos y la actividad se desarrolla de forma empresarial y sostenida; la gestión externalizada es suficientemente intensa, profesional y específica para ser considerada equivalente funcional al requisito de contar con personal propio; y se encuadra en un contexto de grupo empresarial estructurado, donde la subcontratación responde a criterios de eficiencia y especialización.

Descripción sucinta de los hechos:

Las entidades consultantes A, B y C son entidades residentes en territorio español, participadas íntegramente por otra entidad residente en territorio español, la cual está, a su vez, íntegramente participada por una sociedad residente en el extranjero.

La entidad A tiene por objeto social la compraventa de edificios, locales comerciales, terrenos u otros inmuebles, así como su explotación, directamente o mediante arrendamiento. Adquirió la propiedad de una nave con cuatro módulos de uso logístico, con una superficie construida de 10.000 metros cuadrados aproximadamente. Cada uno de los módulos cuenta con unos 2.250 metros cuadrados de almacén y unos 215 metros cuadrados de oficinas, cedidos en arrendamiento junto con sus respectivos anejos (16 muelles para camiones y 105 plazas de aparcamiento). El valor de mercado asciende a 13.650.000 euros.

La entidad B tiene por objeto social la adquisición y promoción de inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento. Su actividad principal consiste en la explotación de un complejo logístico de 21.500 metros cuadrados de superficie construida, aproximadamente. Consta de tres módulos: uno de ellos, de unos 10.500 metros cuadrados de almacén y unos 800 de oficinas; los otros dos cuentan con unos 4.680 metros cuadrados de almacén y 420 de oficinas, que serán arrendados junto con sus anejos (33 muelles para camiones y 228 plazas de aparcamiento). El valor de mercado asciende a 29.325.000 euros. La renta procedente de dos de los módulos (el tercero está en comercialización y todavía no ha sido arrendado) se eleva a 1.205.387 euros anuales.

La entidad C tiene por objeto la compraventa directa e indirecta de edificios, locales comerciales, terrenos u otros inmuebles, así como su explotación, directamente o mediante arrendamiento. Adquirió un edificio residencial compuesto por tres bloques unidos en la planta baja y aparcamiento de dos plantas y 10 locales comerciales. Se encuentra ubicado en una parcela de 52.636,14 metros cuadrados; cuenta con una superficie construida de 19.923,69 metros cuadrados destinados a uso residencial y 5.755,78 a uso comercial. Consta de 395 viviendas y 10 locales comerciales. El 80% de las viviendas y el 72% de los locales se encuentran arrendados. El valor de mercado del inmueble asciende a 151.100.000 euros. La renta percibida anualmente es de 6.027.132 euros. La entidad está acogida al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda en el Impuesto sobre Sociedades.

Dada la relevancia y la complejidad del patrimonio inmobiliario del grupo, su volumen de negocio y la necesidad de una gestión profesionalidad de los activos inmobiliarios, se decidió encomendar la gestión de la actividad del arrendamiento a una entidad especializada y dedicada exclusivamente a la administración

Síguenos en...



de propiedades. En concreto, las entidades A, B y C contrataron para estas labores a tres entidades, X, Y y Z, que realizan una pluralidad de funciones, recibiendo una contraprestación pagadera por las propietarias de los inmuebles correspondientes. Las entidades contratadas cuentan con los medios y recursos necesarios para gestionar la actividad del arrendamiento de activos inmobiliarios, así como con los conocimientos del sector para la adecuada prestación de los servicios.

En concreto:

—la entidad X, como gestora de activos, realiza junto con la entidad Z labores de asesoramiento y gestión de la propiedad y los alquileres, preparando informes relacionados con la actividad e identificando oportunidades en el mercado de la propiedad; también desarrolla funciones de asesoría financiera y de asesoramiento y selección de agentes especializados en torno a la propiedad;

—la entidad Y, como gestora inmobiliaria, revisa diariamente los alquileres, continuadamente durante 24 meses, mantiene una lista de los arrendamientos que incluya todos los aspectos destacados de los arrendamientos, asiste en la preparación de los contratos, se encarga de la organización y preparación de ejecuciones de obras, realiza gestiones de cobro y supervisa el mantenimiento de los inmuebles;

—la entidad Z, como asesora estratégica inmobiliaria, identifica, junto con la entidad X, nuevas oportunidades en el mercado, informando trimestralmente de ellas al propietario; asiste en la valoración de la propiedad y las rentas, realiza tareas de asesoramiento estratégico sobre el plan de negocio, supervisa y realiza labores de apoyo a las entidades X e Y, selecciona y negocia las condiciones de designación de corredores de seguros externos y asiste en otros servicios de reparación y mantenimiento del inmueble.

Las entidades consultantes manifiestan que la actividad de gestión y explotación en régimen de arrendamiento de los inmuebles requiere disponer de una organización empresarial amplia y especializada, atendiendo a la dimensión de la actividad que van a desarrollar, el volumen y la importancia de sus ingresos y la complejidad que requiere el arrendamiento de los inmuebles. Así, encomendar la gestión de la actividad de arrendamiento a terceros profesionalmente dedicados a la gestión de activos resulta más eficiente que la gestión de esta actividad con medios propios de las consultantes, resultando los medios personales empleados por las entidades gestoras incluso superiores al tiempo que correspondería a un trabajador con contrato laboral y a jornada completa.

Cuestión planteada:

Si, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, puede considerarse que las entidades A, B y C realizan una actividad económica.

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, así:

“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.

Síguenos en...

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.

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.

(...).”

El artículo 5 define actividad económica como la ordenación por cuenta propia de 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, entendiendo que para el caso del 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 nueva 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.

Por tanto, la interpretación del concepto de actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades debe realizarse a la luz del funcionamiento empresarial societario, y puede diferir de la interpretación que se realice del mismo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto el mismo concepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva. En este sentido, precisamente, el artículo 3 del Código Civil, de aplicación en la interpretación de las normas tributarias, señala que “las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.”.

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

No obstante, la realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que, si bien una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante cuya gestión requeriría, al menos, una persona contratada al efecto, realizando, en consecuencia, una actividad económica en los términos establecidos en el artículo 5 de la LIS, sin embargo, se observa que el requisito de contratación se ve suplido por la subcontratación a terceras sociedades, especializadas en la gestión inmobiliaria.

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, concurren las siguientes circunstancias:

Síguenos en...



—la entidad A dispone de una nave con cuatro módulos de uso logístico, con una superficie construida de 10.000 metros cuadrados aproximadamente. Cada uno de los módulos cuenta con unos 2.250 metros cuadrados de almacén y unos 215 metros cuadrados de oficinas, cedidos en arrendamiento junto con sus respectivos anejos (16 muelles para camiones y 105 plazas de aparcamiento). El valor de mercado asciende a 13.650.000 euros;

—la entidad B explota un complejo logístico de 21.500 metros cuadrados de superficie construida, aproximadamente. Consta de tres módulos: uno de ellos, de unos 10.500 metros cuadrados de almacén y unos 800 de oficinas; los otros dos cuentan con unos 4.680 metros cuadrados de almacén y 420 de oficinas, que serán arrendados junto con sus anejos (33 muelles para camiones y 228 plazas de aparcamiento). El valor de mercado asciende a 29.325.000 euros. La renta procedente de dos de los módulos (el tercero está en comercialización y todavía no ha sido arrendado) se eleva a 1.205.387 euros anuales;

—por último, la entidad C adquirió un edificio residencial compuesto por tres bloques unidos en la planta baja y aparcamiento de dos plantas y 10 locales comerciales. Se encuentra ubicado en una parcela de 52.636,14 metros cuadrados; cuenta con una superficie construida de 19.923,69 metros cuadrados destinados a uso residencial y 5.755,78 a uso comercial. Consta de 395 viviendas y 10 locales comerciales. El 80% de las viviendas y el 72% de los locales se encuentran arrendados. El valor de mercado del inmueble asciende a 151.100.000 euros. La renta percibida anualmente es de 6.027.132 euros. La entidad está acogida al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda en el Impuesto sobre Sociedades.

Atendiendo a la dimensión de la actividad, al volumen de los ingresos, así como a la complejidad de los arrendamientos de las entidades A, B, y C, estas han subcontratado la gestión de tales arrendamientos a terceras entidades especializadas (X, Y y Z), con el fin de lograr una gestión profesional más eficiente, debiendo desarrollar, estas últimas, las funciones expuestas en la descripción de los hechos.

En todo caso, cabe señalar que, al formar las entidades A, B, y C parte del mismo grupo mercantil, en el sentido del 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.

En conclusión, en el supuesto concreto que nos ocupa, partiendo de los datos recogidos en el escrito de consulta, cabría considerar igualmente cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS, a los efectos de determinar que la entidad consultante desarrolla una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios sino subcontratados a entidades ajenas al grupo mercantil.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

