DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
DGT: 27-05-2025
N.º CONSULTA VINCULANTE: V0942/2025

SUMARIO:

IP. Exenciones. *Participaciones en entidades*. La contribuyente posee el 50% de las participaciones de una sociedad limitada dedicada al arrendamiento de inmuebles. Realiza las funciones de gerencia y gestión de la actividad de la entidad por las que recibe una remuneración que representa más del 50% de sus retribuciones. La entidad tiene contratada a dos empleadas a mitad de jornada que realizan las funciones de contabilidad. No dispone de personal a jornada completa dedicado a las tareas propias del arrendamiento. El art. 27.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) dispone que el arrendamiento de inmuebles solo puede considerarse como tal cuando exista al menos una persona empleada con contrato laboral a jornada completa encargada de la ordenación de la actividad. En este caso, no se entiende cumplido el requisito de disponer de personal suficiente para que el arrendamiento se califique como actividad económica. Por otra parte, si bien la contribuyente desempeña funciones de gerencia, lo relevante no es el nombre del cargo, sino que las funciones desarrolladas sean efectivamente de dirección, administración y coordinación de la empresa. En este supuesto, las funciones de la contribuyente combinan tanto labores directivas como de gestión directa de la actividad de arrendamiento, lo cual no resulta compatible con la consideración exclusiva de funciones de dirección que exige la ley. En consecuencia, la sociedad no cumple con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que la contribuyente no podrá acogerse a la exención para las participaciones en entidades. **ITSGF. Hecho imponible**. Esta conclusión se extiende igualmente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, ya que la Ley 38/2022 remite expresamente a las mismas exenciones que resultan de aplicación en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante posee el 50 por cien de las participaciones de una sociedad limitada dedicada al arrendamiento de inmuebles. Realiza las funciones de gerencia y gestión de la actividad de la entidad por las que recibe una remuneración que representa más del 50 por cien de sus retribuciones. La entidad tiene contratada a dos empleadas a mitad de jornada que realizan las funciones de contabilidad.

Cuestión planteada:

Si tiene derecho a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Contestación:

El artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de julio) –en adelante, LIP–, regula la exención en los términos siguientes:

"Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos del impuesto:

(…)

Ocho.

Uno.

(…)

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad empresarial cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.".

Del texto del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP se derivan dos cuestiones que hay que diferenciar: de un lado, el acceso a la exención, lo que exige el cumplimiento de las letras a), b) y c) esta última en sus tres primeros párrafos y, de otro, el ámbito o alcance objetivo de la exención, aspecto al que se refiere el último párrafo de la norma.

Por otra parte, el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 6 de noviembre) establece lo siguiente:

“Artículo 5. Condiciones de la exención en los supuestos de participaciones en entidades.

Para que resulte de aplicación la exención a que se refiere el artículo anterior, habrán de concurrir las siguientes condiciones:

(…)

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.

Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente,

Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere el párrafo c) de este apartado, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

(…)".

En relación con el requisito previsto en la letra a) del artículo 4. Ocho.Dos de la LIP, esto es, si una entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o si, por el contrario, realiza una actividad económica, el precepto establece que "para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.".

El artículo 27.2 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 (BOE de 1 de enero) –en adelante LIRPF– establece lo siguiente:

"Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

(...)

2. 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.".

La finalidad del mencionado precepto no es otra que la de establecer unos requisitos mínimos para que la actividad pueda entenderse como empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales. En ese sentido, el requisito de que exista una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente siempre que la persona empleada trabaje en la entidad la jornada completa.

De la información aportada parece que la entidad no tiene contratada al menos a una persona que realice las funciones de la actividad de arrendamiento, sino que tiene contratadas a dos personas a media jornada que realizan una función contable y administrativa y no realizan la actividad de arrendamiento por lo que no cumple el requisito que exige el artículo 27.2 de la LIRPF para que la actividad de arrendamiento pueda considerarse una actividad económica.

Por otra parte, por lo que se refiere a las funciones de dirección, si bien el cargo de gerente que ostenta la consultante es uno de los enunciados en el listado previsto en el párrafo 2 del art.5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 6 de noviembre), debe recordarse que este listado es a título ejemplificativo de las funciones que se consideran de dirección, como ha señalado este centro directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1353-13, de 19 de abril de 2013, V1155-14, de 28 de abril de 2014 y V4736-16, de 10 de noviembre de 2016, entre otras). En consecuencia, y como ha señalado el Tribunal Supremo al recoger la doctrina de este centro directivo en STS, Sala de lo Contencioso, de 18 de enero de 2016 (ROJ: STS

15/2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 2316/2015, FJ 5º), lo relevante no es tanto la denominación del cargo, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización. La apreciación de esta última cuestión, por tratarse de una cuestión fáctica, corresponderá a la Administración tributaria.

En el presente caso, de la información facilitada parece que las funciones que desempeña la consultante en la entidad no implican el ejercicio único de las funciones propias de dirección en la misma, sino que, además, realiza las funciones de gestión de la actividad de arrendamiento. En cualquier caso, estas funciones –funciones directivas y gestión de la actividad de arrendamiento– no pueden recaer en una misma persona gestora competente.

En consecuencia, no tendrá derecho a la exención que establece el artículo 4. Ocho. Dos de la LIP.

Por otra parte, la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 28 de diciembre), referente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, establece en su artículo 3, apartado 4 que:

“Cuatro. Bienes y derechos exentos. Estarán exentos de este impuesto los bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.”.

Por lo tanto, al no tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio tampoco tendrá derecho a disfrutar de la exención en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

CONCLUSIÓN:

De la información facilitada, parece que las funciones que desempeña la consultante en la entidad no implican el ejercicio único de las funciones propias de dirección en la misma, sino que, además, realiza las funciones de gestión de la actividad de arrendamiento. Por otra parte, no tiene contratada al menos a una persona que realice las funciones de la actividad de arrendamiento, sino que tiene contratadas a dos personas a media jornada que realizan la función contable por lo que no cumple el requisito que exige el artículo 27.2 de la LIRPF para que la actividad de arrendamiento pueda considerarse una actividad económica. En cualquier caso, estas funciones –funciones directivas y gestión de la actividad de arrendamiento– no pueden recaer en una misma persona gestora competente.

En consecuencia, no tendrá derecho a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio y tampoco en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

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