

BUSCADOR**Resultados**

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta **V1255-20**

Órgano SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

Fecha salida 05/05/2020

Normativa Ley 19/1991 art. Artículo 4-Ocho- Dos LIP

Descripción de hechos El consultante es titular del 89,98 por ciento de las participaciones en una entidad holding (sociedad A) de un grupo empresarial familiar. La compañía A tiene como actividad principal el asesoramiento financiero, así como la promoción inmobiliaria y el arrendamiento de inmuebles, disponiendo de medios personales y materiales necesarios para el desarrollo de estas actividades. La entidad A cuenta con un empleado contratado a jornada completa el cual se encarga, entre otras, de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

La entidad A pretende arrendar varios de los inmuebles que componen su activo a miembros del grupo familiar, socios y no socios de esta. Estos alquileres se pretenden realizar a valor de mercado.

Por otro lado, la entidad A es titular del 98 por ciento de las participaciones de la sociedad C. La sociedad C tiene registradas en su patrimonio unas reservas procedentes de la venta en 2016 de las acciones (más del 5 por ciento) de una entidad operativa (sociedad S). Parte del precio de esta venta quedó aplazado, recibiendo desde entonces pagos anuales por este concepto.

Cuestión planteada Primera. Si los inmuebles arrendados por la sociedad A a miembros del grupo familiar podrán ser considerados como elementos patrimoniales afectos a efectos del acceso y alcance de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Segunda. Respecto de la participación de la entidad A en la sociedad C, y a los efectos de determinar si esta última cumple el requisito de no ser una entidad cuya actividad principal es la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, si los valores o elementos adquiridos por C, cuyo precio de adquisición no supera el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por ésta como consecuencia de la transmisión de la entidad S, deben o no computarse como no afectos.

Tercera. Si a los efectos de determinar si la entidad A cumple con el requisito de no ser una entidad cuya actividad principal es la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, se deben computar como valores o elementos no afectos aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad A correspondientes a dividendos procedentes de la sociedad C repartidos con cargo a beneficios procedentes de la transmisión de acciones de la entidad S.

Contestación completa En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo informa lo siguiente:

El artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece la exención en los términos siguientes:

"Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos de este 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 concurren

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 concurren, 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".

Por su 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, establece el artículo 6 apartado tercero lo siguiente:

"Artículo 6. Valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención.

(...)

3. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica. Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del presente Real Decreto o aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.”

Primera cuestión.

En primer lugar, en relación con la primera de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, los preceptos transcritos se remiten pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella. En este sentido, y en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, 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 29 de noviembre), en adelante LIRPF, delimita cuando esta actividad constituye una actividad económica, estableciendo lo siguiente: “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.”

En el presente caso, la entidad A cuenta con un empleado contratado a jornada completa el cual se encarga, entre otras, de la actividad de arrendamiento de inmuebles. Por lo tanto, este empleado si compatibiliza la gestión de la actividad de arrendamiento con otras actividades en la empresa no se está dedicando a jornada completa a la actividad de arrendamiento, lo que implica que no se entenderá cumplido el requisito previsto en la ley, salvo que las actividades que desarrolla en la empresa ajenas a la gestión de la actividad de arrendamiento sean notoriamente irrelevantes. Sobre esta última cuestión no se puede pronunciar este centro directivo por tratarse de una cuestión de índole fáctica, sino que deberá ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurran, lleve a cabo la apreciación y valoración puntual de la relevancia de las actividades realizadas por el empleado al margen de la gestión de arrendamiento de inmuebles.

En el supuesto de que la actividad de arrendamiento de inmuebles fuera considerada como una actividad económica por cumplirse lo previsto en el artículo 27.2 de la LIRPF habría que determinar cuáles de los inmuebles integrados en el activo de la sociedad estarían afectos a dicha actividad. Por lo que se refiere a la determinación de la afectación a la actividad de los elementos patrimoniales, el artículo 29.1 de la LIRPF establece en la letra c) que se considerarán elementos patrimoniales afectos, “c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros”. Por lo tanto, en la medida que los elementos patrimoniales sean necesarios para obtener los rendimientos y se utilicen para los fines de la actividad se considerarán bienes afectos a la misma. Por su parte, el apartado 3 del artículo 6 del Real Decreto 1704/1999 excluye de ser considerados afectos aquellos elementos destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o cualquiera de los integrantes de su grupo de parentesco, así como aquellos que estén cedidos por precio inferior al de mercado a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En el presente caso, se cuestiona si los bienes inmuebles que van a ser arrendados por la entidad A a miembros del grupo familiar del consultante podrían ser considerados elementos afectos o si les sería de aplicación la exclusión prevista en el artículo 6.3 del RD 1704/1999. De acuerdo con los hechos descritos en el escrito de consulta, en este caso, los bienes inmuebles serían arrendados a valor de mercado dentro de la actividad de arrendamiento desarrollada por la entidad, por lo que se pueden considerar bienes necesarios para la obtención de los rendimientos y por lo tanto, estar afectos a la actividad a efectos de lo previsto en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP. Cuestión distinta sería que los inmuebles fueran cedidos a miembros del grupo de parentesco o destinados al uso personal de los mismos al margen de un contrato de arrendamiento realizado a precio de mercado por la entidad dentro del desarrollo de la actividad económica de arrendamiento. No obstante, la apreciación puntual de esa necesidad es cuestión que escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General, debiendo ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria. Por último, en el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, el arrendamiento de inmuebles no se considerará una actividad económica por lo que ninguno de los inmuebles destinados a ser arrendados podrán ser considerados elementos patrimoniales afectos a efectos del acceso y alcance de la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP. Segunda cuestión.

En segundo lugar, se plantea respecto de la participación de la entidad A en la sociedad C, y a los efectos de determinar si esta última cumple el requisito de no ser una entidad cuya actividad

principal es la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, si los valores o elementos adquiridos por C, cuyo precio de adquisición no supera el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por ésta como consecuencia de la transmisión de la entidad S, deben o no computarse como no afectos. Sobre esta cuestión se ha manifestado este centro directivo, entre otras, en la consulta vinculante V0999-19, de 8 de mayo, cuyo contenido parcial se transcribe a continuación:

«Este Centro Directivo bajo una interpretación finalista de la norma ha entendido, entre otras, en la contestación a las consultas vinculantes V1664-13, V3919-15 y V4583-16, que la asimilación que el artículo 4.Ocho.Dos.a) 2º de la LIP realiza entre los dividendos procedentes de entidades participadas y los beneficios procedentes de actividades económicas, se debe extender a las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones en entidades, en cuanto en éstas concurren las circunstancias señaladas. En la consulta vinculante V4583-16, cuyo contenido parcial procedemos a reproducir, se recoge esta doctrina administrativa, estableciendo:

“En efecto, una interpretación finalista de la norma requiere, a estos efectos, otorgar el mismo tratamiento a los dividendos y a las rentas procedentes de la transmisión del mismo tipo de participaciones, por cuanto, en este último caso, dichas rentas representan de manera indirecta los dividendos susceptibles de ser distribuidos en el presente o en un futuro por la entidad participada.

Por tanto, los dividendos y las rentas procedentes de la transmisión de participaciones en entidades, en las que al menos el 90 por ciento de los ingresos obtenidos procedan de actividades económicas, tendrán la consideración de beneficios procedentes de actividades económicas, a los efectos de lo previsto en el artículo 4.Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991.” (...)

Por lo tanto, a los efectos de determinar si la entidad C no es una entidad cuya actividad principal es la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, podrán no computarse 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 como consecuencia de la transmisión de acciones de la entidad S, siempre que se hayan obtenido en el propio año o en los últimos 10 años anteriores y se cumplan el resto de requisitos previstos, es decir, que los valores de los que procedan las rentas –participaciones en la entidad S– cumplan lo previsto en el último inciso del artículo 4.Ocho.Dos a)1º de la LIP, es decir, “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” y los ingresos obtenidos por la entidad participada –entidad S– procedan, al menos, en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

Tercera cuestión.

Finalmente, el consultante plantea si a efectos de determinar si la entidad A es una entidad cuya actividad principal es la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, no se deben computar como valores o elementos no afectos aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad A correspondientes a dividendos procedentes de la sociedad C repartidos con cargo a beneficios procedentes de la transmisión de acciones de la entidad S. En este caso, al tratarse de dividendos obtenidos por la entidad A procedentes de la participación en la entidad C, habrá que estar a lo previsto en el artículo 4.Ocho.Dos a) 2º de la LIP que asimila los dividendos a beneficios procedentes de actividades económicas cuando se cumplan una serie de requisitos. En concreto, que procedan de valores a que se refiere el último inciso del artículo 4.Ocho.Dos a)1º de la LIP y que los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas. En el presente caso, los dividendos proceden de la participación en la entidad C, por lo que esta participación debe cumplir lo previsto en el último inciso del artículo 4.Ocho.Dos a)1º de la LIP y los ingresos obtenidos por la entidad C deben proceder de la realización de actividades económicas en al menos un 90 por ciento para que estos dividendos se asimilen a beneficios procedentes de actividades económicas y se pueda aplicar lo previsto en el artículo 4.Ocho.Dos a) 2º de la LIP. En este caso, dentro de los ingresos obtenidos por la entidad C se incluirán las rentas obtenidas por la transmisión de las participaciones de la entidad S, que podrán ser asimiladas a beneficios procedentes de actividades económicas tal y como se ha expuesto en la contestación a la cuestión anterior cuando se cumplan los requisitos mencionados.

CONCLUSIONES:

Primera. La Ley del Impuesto sobre Patrimonio se remite al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella. En este sentido, y en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles se deben cumplir los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La entidad A cuenta con un empleado contratado a jornada completa el cual se encarga, entre otras, de la actividad de arrendamiento de inmuebles. Por lo tanto, al compatibilizar la gestión de la actividad de arrendamiento con otras actividades en la empresa no se está dedicando a jornada completa a la actividad de arrendamiento, lo que implica, que no se entenderá cumplido el requisito previsto en la ley, salvo que las actividades que desarrolla en la empresa ajenas a la gestión de la actividad de arrendamiento sean notoriamente irrelevantes.

Sobre esta última cuestión no se puede pronunciar este centro directivo por tratarse de una cuestión de índole fáctica, sino que deberá ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurren, lleve a cabo la apreciación y valoración puntual de la notoriedad de las actividades realizadas por el empleado al margen de la gestión de arrendamiento de inmuebles.

Segunda. En el supuesto de que la actividad de arrendamiento de inmuebles fuera considerada como una actividad económica, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29.1. letra c) de la LIRPF, en la medida que los elementos patrimoniales integrados en el activo sean necesarios para obtener los rendimientos y se utilicen para los fines de la actividad se considerarán bienes afectos a la misma. En el presente caso, los bienes inmuebles van a ser arrendados a miembros del grupo familiar del consultante a valor de mercado dentro de la actividad de arrendamiento desarrollada por la entidad, por lo que se pueden considerar bienes necesarios para la obtención de los rendimientos y por lo tanto, estar afectos a la actividad a efectos de lo previsto en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, no siendo de aplicación la exclusión prevista el apartado 3 del artículo 6 del Real Decreto 1704/1999.

Tercera. En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, el arrendamiento de inmuebles no se considerará una actividad económica por lo que ninguno de los inmuebles destinados a ser arrendados podrán ser considerados elementos patrimoniales afectos a efectos del acceso y alcance de la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

Cuarta. A los efectos de determinar si la entidad C no es una entidad cuya actividad principal es la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, podrán no computarse 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 como consecuencia de la transmisión de acciones de la entidad S, siempre que se hayan obtenido en el propio año o en los últimos 10 años, las participaciones en la entidad S cumplan lo previsto en el último inciso del artículo 4.Ocho.Dos a)1º de la LIP, y los ingresos obtenidos por la entidad S procedan, al menos, en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

Quinta. A los efectos de determinar si la entidad A es una entidad cuya actividad principal es la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, podrán no computarse como valores o elementos no afectos aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad A correspondientes a dividendos procedentes de la sociedad C, si la participación en la entidad C cumple lo previsto en el último inciso del artículo 4.Ocho.Dos a)1º de la LIP y los ingresos obtenidos por la entidad C proceden de la realización de actividades económicas en al menos un 90 por ciento. Dentro de los ingresos obtenidos por la entidad C se incluirán las rentas obtenidas por la transmisión de las participaciones de la entidad S, que podrán ser asimiladas a beneficios procedentes de actividades económicas tal y como se ha expuesto en la contestación a la cuestión anterior.

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.