

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC088405

DGT: 15-02-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0090/2024

SUMARIO:

IS. Hecho imponible. *Concepto de actividad económica. Externalización de la gestión del arrendamiento de inmuebles.* La entidad contribuyente pertenece a un grupo internacional inmobiliario con una cartera inmobiliaria muy amplia; el grupo mercantil no cuenta, en ninguno de los países en los que opera, con empleado alguno dedicado a la gestión arrendaticia, acudiendo siempre al modelo de externalización con entidades profesionales. Todo ello requiere de una gestión especializada y profesionalizada, por lo que la entidad ha optado por subcontratar a otra entidad, especializada en gestión inmobiliaria, la cual llevará a cabo todas las labores inherentes a la gestión arrendaticia. En este caso, cabría considerar cumplidos los requisitos del art. 5.1 Ley 27/2014 (Ley IS) -persona empleada con contrato laboral y a jornada completa-, 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 una entidad ajena al grupo mercantil.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 5.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una entidad residente fiscal en España que se encuentra participada al 100% por la entidad X, entidad con residencia fiscal en Luxemburgo. Esta entidad X es una empresa privada de inversión inmobiliaria fundada en 1957, con presencia en 205 ciudades. Con una amplia experiencia en inversiones inmobiliarias y un compromiso pionero con la sostenibilidad, la entidad X es una de las organizaciones inmobiliarias más grandes y respetadas del mundo. A su vez, gestiona una cartera de más de 720 millones de activos localizados en Alemania, Reino Unido, Dinamarca, España, Italia y Polonia.

En España, la entidad X invierte a través de la entidad consultante, que a su vez participa al 100% en una entidad con residencia fiscal en España, la entidad Y. La entidad Y es una entidad constituida en 2004, y que es titular de un activo inmobiliario.

Con el objeto de aislar los riesgos inherentes al arrendamiento de cada activo, así como para gestionar cada uno de forma independiente y, en su caso, obtener la financiación necesaria para la inversión en cada uno de ellos, el Grupo materializa sus inversiones aislando los activos en vehículos diferenciados como la entidad Y.

La entidad Y, como se ha señalado es titular de un activo inmobiliario cedido en arrendamiento, se arrienda fundamentalmente a oficinas y platós a terceros. Dicho inmueble tiene una superficie de, 32000 metros cuadrados, y está destinado a equipamiento para un centro audiovisual, compuesto por un cuerpo bajo, con tres niveles bajo rasante para aparcamiento, almacén e instalaciones, un nivel parcialmente subterráneo y cinco sobre rasante para el centro audiovisual propiamente dicho y locales de equipamiento, y además un cuerpo alto en torre de trece niveles más uno de instalaciones para las oficinas relacionadas con el equipamiento audiovisual. Las rentas por arrendamiento del citado activo inmobiliario son muy relevantes y se han incrementado desde la fecha de compra.

Dada la relevancia y complejidad del patrimonio inmobiliario objeto de arrendamiento, el volumen de negocio vinculado al mismo y la necesidad de una gestión profesionalizada de los activos inmobiliarios, se han encomendado la gestión del arrendamiento a un gestor tercero profesional.

Esta decisión de externalizar la gestión mediante la subcontratación, además de ser una práctica habitual del sector inmobiliario, se toma en supuestos en los que dada la relevancia del patrimonio es necesario, por motivos de eficiencia empresarial, contar con gestores profesionales de probada experiencia a los que por medio de la contratación laboral directa no se podría acceder por cuestiones de coste. A priori, ninguna de las entidades del grupo tiene un empleado contratado para la gestión de la actividad de arrendamiento.

Es preciso señalar, que el activo inmobiliario además de constituir una relevante superficie destinada al alquiler, su gestión requiere de una especialización dado que el uso de cada una de sus partes es diferente. Esto supone que la gestión del arrendamiento deba estar profesionalizada de forma que se individualicen las condiciones particulares de cada uno de los fines para los que será destinado el inmueble. Además, la localización del activo genera una dificultad añadida a la hora de gestionar dichos arrendamientos ya que el perfil del arrendatario en estas localizaciones es diferente al ser una de las principales y más representativas vías españolas.

Igualmente, el volumen total de la superficie destinada al arrendamiento, junto con el elevado número de arrendatarios y el volumen de ingresos derivado de dicha actividad pone de manifiesto la necesidad de una gestión

continua y profundamente especializada. Se ha decidido contratar la gestión del arrendamiento con una entidad gestora tercera, la entidad Z que está especializada profesionalmente en la gestión de bienes inmuebles y cuenta con una larga experiencia gestionando proyectos de tal envergadura, en concreto, se le han encomendado a esta entidad, las siguientes funciones:

- Asesorar y preparar propuestas relacionadas con la comercialización, alquiler y gestión de la propiedad, incluyendo la revisión de los alquileres existentes, la potencial renovación de la estructura del edificio, la renegociación de los plazos del arrendamiento o acciones de marketing encaminadas a aumentar las ventas y la rotación en el arrendamiento.

- Ayudar en la gestión de los arrendamientos, que incluye informe periódicos en relación con el efecto de tener distintos inquilinos en el valor del arrendamiento, informe periódicos sobre el incremento en el valor del inmueble, el incremento de los precios de arrendamiento y el desarrollo de la inversión y la situación financiera del arrendamiento, actuar como nexo con los propietarios del inmueble contiguo para la coordinación de los servicios necesarios para la gestión y comercialización adecuada de la propiedad, actualización del modelo de flujo de caja, identificación de potenciales oportunidades y supervisar la gestión del pago y cobro de la renta.

- Asesorar en relación con la financiación o refinanciación del inmueble.

- Seleccionar agentes y asesores cualificados en relación con los servicios de arrendamiento y administración de la propiedad.

- Asesorar y recomendar a asesores especializados, en cualquier aspecto legal en torno a la propiedad.

- Conservar toda la documentación legal, así como los contratos de arrendamiento relativos a la propiedad.

- Actuar con la diligencia debida para garantizar que la entidad cumpla con todas las leyes y regulaciones locales o de otras autoridades competentes.

La entidad gestora Z, se encargará de las labores inherentes a la gestión del arrendamiento en su conjunto. Esta decisión ha sido tomada teniendo en cuenta la dimensión empresarial y el volumen de operaciones y de negocio que este proyecto supone.

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 la entidad Y, que subcontrata la gestión de arrendamiento de inmuebles, realiza 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.

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 los medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, entendiéndose 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 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: la entidad consultante pertenece a un grupo internacional inmobiliario con una cartera inmobiliaria de más de 720 millones de euros en activos; el grupo mercantil no cuenta, en ninguno de los países en los que opera, con empleado alguno dedicado a la gestión arrendaticia, acudiendo siempre al modelo de internacionalización con entidades profesionales; el patrimonio inmobiliario de la consultante es de gran superficie y de naturaleza compleja (32.000 metros cuadrados, compuesto de distintas partes cuyo uso es diferente y requiere de una gestión individualizada); el número de arrendatarios, así como el volumen de negocio y el volumen de ingresos es elevado. Todo ello requiere de una gestión especializada y profesionalizada, dada la dimensión de la actividad a desarrollar, el volumen e importancia de sus ingresos, la complejidad del activo inmobiliario y su uso diferenciado por distintos arrendatarios, por lo que la entidad consultante ha optado por subcontratar a la entidad Z, especializada en gestión inmobiliaria, la cual llevará a cabo todas las labores inherentes a la gestión arrendaticia y, en particular, todas las labores descritas en el escrito de consulta (asesoramiento y preparación de propuestas relacionadas con la comercialización, alquiler y gestión de la propiedad; apoyo en la gestión de los arrendamientos; asesoramiento en la financiación o refinanciación de los inmuebles; selección de agentes y asesores cualificados en relación con los servicios de arrendamiento y administración de la propiedad...).

Este Centro Directivo, en circunstancias análogas a las que concurren en el presente supuesto, ha considerado cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS, y ha concluido que la entidad consultante desarrollaba una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no eran propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil (ver entre otras, las consultas V3859-16, de 13 de septiembre de 2016, V1606-17, de 21 de junio de 2016 y V 1794-17, de 10 de julio de 2017).

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 una entidad ajena al grupo mercantil (sociedad Z).

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 Función Públicas.