

Efectos fiscales de la externalización de la gestión de los activos inmobiliarios en las actividades de arrendamiento de inmuebles

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo*

La Dirección General de Tributos diferencia, en función del tributo de que se trate, los efectos que la externalización de la gestión de una actividad de arrendamiento de inmuebles puede tener para ser calificada de «actividad económica».

Han sido varias las consultas vinculantes que la Dirección General de Tributos ha emitido al hilo de la interpretación que debe hacerse del concepto de 'actividad económica', en el ámbito del impuesto sobre sociedades, cuando aquélla tiene por objeto el arrendamiento de inmuebles. A este respecto, el artículo 5.1 de la ley reguladora de dicho impuesto señala que en esos casos «existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa», tenor literal prácticamente coincidente con el del artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a efectos de concretar, en los mismos casos, la existencia de actividad económica.

Pues bien, las dudas se suscitaron en el ámbito del impuesto sobre sociedades en relación con la posibilidad de considerar actividad económica la llevada a cabo por determinados contribuyentes dedicados al arrendamiento de inmuebles cuando éstos optan por externalizar la gestión de sus inmuebles, sustituyendo así la contratación de un empleado con «contrato laboral y a jornada completa», requisito exigido por la ley, por la subcontratación de terceras personas dedicadas profesionalmente a la gestión de activos.

Sobre esta cuestión, la Dirección General se ha pronunciado en varias ocasiones, entre ellas en

las consultas V1329-16, de 31 de marzo del 2016; V1330-16, de la misma fecha que la anterior; V1843-16, de 27 de abril del 2016, o la V2557-16, de 20 de junio del 2016, en las que el centro directivo apunta que aspectos tales como la «dimensión» de la actividad que se va a desarrollar, el «volumen e importancia de los ingresos» o el «elevado número de arrendatarios» justificarían el hecho de que la gestión de los inmuebles se subcontratase a terceros profesionalmente especializados en ella. En ese entendimiento, y en supuestos como los apuntados, la Dirección General concluye que «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, 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».

Ha de advertirse que la conclusión anterior podrá mantenerse en aquellas situaciones a las que resulte de aplicación la Ley 27/2014, texto que ha incorporado a su articulado el concepto de actividad económica referido a las entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles, pero no a aquellos casos en los que resulte aplicable el derogado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En esos supuestos, tal y como ha señalado el Tribunal Económico Administrativo Central en la Resolución de 5 de julio

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

del 2016 (JUR 2016\164723), dictada en unificación de criterio, y teniendo en cuenta que dicho texto refundido se remitía a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto del concepto aquí analizado, serán precisamente los requisitos contenidos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas —en la redacción previa a su modificación por la Ley 26/2014— los que habrán de exigirse también a efectos del impuesto societario para apreciar la existencia de actividad económica respecto de las entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles.

Al margen de lo anterior, y retomando las conclusiones a las que ha llegado la Dirección General de Tributos sobre la cuestión analizada en el contexto de la Ley 27/2014, ha de hacerse referencia a la posibilidad, planteada desde diferentes ámbitos, de que pudiera considerarse que aquel criterio fuese extrapolable a otros tributos, señaladamente al impuesto sobre la renta de las personas físicas, en especial en aquellos casos en los que se diesen las mismas circunstancias apuntadas por la Dirección General para justificar que la externalización de la gestión de la actividad de arrendamiento de inmuebles no impide que ésta pueda conceptuarse como «actividad económica». No ha de ignorarse que, aunque no sea lo más frecuente, sí existen casos en los que importantes patrimonios inmobiliarios destinados al arrendamiento pudieran ser explotados directamente por personas físicas o, en su caso, por entidades en régimen de atribución de rentas, supuestos estos en los que también podrían apreciarse las circunstancias —referidas fundamentalmente a la dificultad de gestión de actividades de dimensiones relevantes con volúmenes importantes de ingresos— sobre las que pivota la conclusión adoptada por la Dirección General en el ámbito del impuesto sobre sociedades.

En realidad, la respuesta a esta cuestión ya podía intuirse de las consultas anteriormente relacionadas, toda vez que en ellas se advierte que «la interpretación del concepto de actividad económica en el ámbito del impuesto sobre sociedades [...] 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». Sin embargo, la

respuesta a la cuestión planteada se vislumbra con claridad del contenido de la consulta V1999-16, de 9 de mayo. Ésta, aunque referida al impuesto sobre el patrimonio, señala que la normativa de este impuesto, a efectos de determinar los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones previstas en el artículo 4.ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, remite la calificación de la actividad de arrendamiento de inmuebles como económica al cumplimiento de los requisitos que establezca la legislación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, recordando expresamente que «en la actualidad y de acuerdo con el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, el único requisito es el de la llevanza de la gestión por una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa».

De acuerdo con lo anterior «y con independencia de los criterios aplicables en relación con un impuesto como es el de sociedades, que grava una manifestación distinta de la actividad económica y desde una perspectiva diferente de la del impuesto sobre el patrimonio», la remisión normativa en el impuesto patrimonial se hace, a efectos de la exención prevista en el referido precepto de la Ley 19/1991, de 6 de junio, exclusivamente a la legislación del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Así las cosas, y aunque sea a raíz de una cuestión planteada en relación con la tributación en el impuesto sobre el patrimonio, el centro directivo deja claro que la conclusión sostenida a efectos del impuesto sobre sociedades en relación con la existencia de actividad económica de arrendamiento de inmuebles aún en el caso de que se externalice la gestión de éstos, no puede extrapolarse a otras figuras impositivas. De ese modo, ese criterio no podrá aplicarse en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas ni en el del impuesto sobre el patrimonio —a efectos de considerar la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 4.ocho de su ley reguladora— y, por remisión a éste, tampoco tendrá aplicación en el contexto del impuesto sobre sucesiones y donaciones en relación con la bonificación a la que hace referencia el artículo 20.2c de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.