

**D.G.T.**

**Nº Consulta: V3361-23**

**Arrendamiento de negocio. Cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre Patrimonio.**

**Fecha: 29 de diciembre de 2023**

**Art. 4-Ocho-Dos L.I.P. (L19/1991)**

## **DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

El consultante se plantea adquirir el 100 por cien de las participaciones de una sociedad limitada. Esta sociedad es propietaria de un local en el que venía explotando directamente un negocio de gimnasio. Hace diez años la sociedad arrendó mediante la modalidad de arrendamiento de industria el negocio señalado, comprendiendo el objeto de arrendamiento todas las instalaciones, elementos y maquinaria precisos para su explotación, habiendo subrogado la arrendataria el personal empleado en la actividad. En la actualidad su actividad consiste en el arrendamiento de la citada industria.

Al cierre del último ejercicio cerrado y con las cuentas anuales aprobadas de 2022, más de la mitad de su activo está afecto a la actividad descrita consistente en el arrendamiento de industria, que incluye tanto local como instalaciones y resto de elementos inherentes al contrato de industria.

El actual socio único de la sociedad es el administrador único de la misma, realizando las funciones de dirección, gestión, administración y gerencia, siendo este cargo retribuido. La sociedad no tiene trabajadores puesto que el administrador es el que realiza todas las funciones de la sociedad necesarias para realizar la actividad de arrendamiento de industria.

Cuando el consultante adquiera las participaciones, pasará a ser el administrador único de la sociedad y a cotizar en el régimen especial de trabajadores autónomos, realizando las funciones de dirección, gestión, administración y gerencia de la sociedad, siendo estas funciones retribuidas y representando esta retribución más del 51 por ciento de sus ingresos.

## **CUESTIÓN PLANTEADA**

Cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

## **CONTESTACION**

En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:

El artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) –en adelante LIP– 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".

Conforme a lo anterior, para que el consultante pueda aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las participaciones que se plantea adquirir, se deben cumplir las condiciones previstas en las letras a), b) y c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

En primer lugar, en relación con el requisito previsto en la letra a), 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 transcrito se remite pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante IRPF– para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella.

En este sentido, el artículo 27.1 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.*

*1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente 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.*

*En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía,*

*agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.*

*(...)*”

Por su parte, el artículo 25 de la LIRPF establece:

*“Artículo 25. Rendimientos íntegros del capital mobiliario.*

*Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:*

*(...)*

#### *4. Otros rendimientos del capital mobiliario.*

*Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:*

*(...)*

*c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.*

Por lo que respecta al arrendamiento de negocios, la doctrina de este Centro Directivo relativa a la calificación de los rendimientos derivados del arrendamiento de negocios a efectos del IRPF recogida, entre otras, en la resolución a la consulta vinculante V2765/2023, de 10 de octubre, es la siguiente:

*“La doctrina administrativa califica al arrendamiento de negocio como aquel en el que, además de arrendarse los elementos patrimoniales propiamente dichos, el arrendatario recibe un negocio o industria, de tal forma que el objeto del contrato no lo constituye solamente los bienes que en él se enumeran, sino que al mismo tiempo se arrienda una unidad económica con vida propia, susceptible de ser inmediatamente explotada. Ello supone la existencia previa de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y, posteriormente, alquila, e implica la obtención de rendimientos de capital mobiliario conforme a lo establecido en el artículo 25.4.c) 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-.”*

Por lo tanto, en el presente caso, el arrendamiento de negocio que lleva a cabo la entidad cuyas participaciones se plantea adquirir el consultante no tendrá la consideración de actividad económica, pues a efectos del IRPF, al que se remite la LIP, sus rendimientos no tienen la consideración de rendimientos de actividad económica sino de rendimientos de capital mobiliario. En consecuencia, no se cumplirá el primero de los requisitos necesarios para que las participaciones de las que el consultante pretende ser titular queden exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, consistente en que la entidad desarrolle una actividad económica y no la mera gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Sobre el segundo de los requisitos, el previsto en la letra b) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, según los datos aportados, el consultante será titular del 100 por cien de las

participaciones en la entidad, por lo que se entenderá cumplido el requisito de participación.

Finalmente, en relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) referente a las “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”, según el escrito de consulta el consultante ejercerá estas funciones mediante el cargo de administrador único, percibiendo por ello una retribución que representará más del 51 por ciento del total de sus ingresos.

Por lo que se refiere a las funciones de dirección, si bien el cargo de administrador que ostentará el consultante es uno de los enunciados en el listado previsto en el párrafo 2 del artículo 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 gestora competente.

#### CONCLUSIONES:

Primera: No se entenderá cumplido el requisito previsto en la letra a) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, necesario para que las participaciones de las que el consultante pretende ser titular queden exentas en el IP, ya que el arrendamiento de negocio que lleva a cabo la entidad no tendrá la consideración de actividad económica, pues a efectos del IRPF sus rendimientos no tienen consideración de rendimientos de actividad económica sino de rendimientos de capital mobiliario, de acuerdo con el artículo 25.4 c) de la LIRPF.

Segunda: Se entenderá cumplido el segundo de los requisitos previsto en la letra b) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, ya que el consultante será titular del 100 por cien de las participaciones en la entidad.

Tercera: En relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) relativo al ejercicio de funciones directivas, en el presente caso se entendería cumplido en el consultante. No obstante, si bien el cargo de administrador que ostentará el consultante es uno de los enunciados en el listado previsto en el párrafo 2 del art.5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, debe recordarse que este listado es a título ejemplificativo de las funciones que se consideran de dirección. En consecuencia, 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 gestora competente.

*Texto recuperado web MINHFP*

**Gaceta Fiscal**  
[www.gacetafiscal.com](http://www.gacetafiscal.com)