

El arrendamiento de inmuebles ¿Cuándo se considera actividad económica?

Cuestión problemática: arrendamiento de inmuebles versus actividad económica Se trata de una cuestión problemática el tema de arrendamiento de inmuebles, que siempre ha dado lugar a conflicto entre los contribuyentes y la AEAT, entre otras cosas, porque la calificación en el IRPF como actividad económica tiene implicaciones, por supuesto, a efectos de la determinación del rendimiento neto en ese tributo, pero también respecto a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las empresas familiares, a la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del valor de negocios familiares o de las participaciones en empresas y, en el Impuesto sobre Sociedades, por ejemplo, respecto al tipo aplicable a las empresas de reducida dimensión o a las deducciones por inversión de beneficios o por reinversión de beneficios extraordinarios. Para la calificación de la actividad de arrendamiento de inmuebles como económica la normativa fiscal, en concreto la Ley del IRPF (LIRPF) establece que el arrendamiento de inmuebles, realizado tanto por personas físicas como por entidades, tiene la consideración de actividad económica cuando concurren las siguientes circunstancias (requisitos objetivos): a) que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar cabo la gestión de la actividad; y b) que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. **Criterio de la DGT: local y empleado** En relación con el primer requisito, la Dirección General de Tributos (DGT) se ha pronunciado en varias ocasiones precisando que el **uso del local debe ser exclusivo** (y, por lo tanto, no utilizado para otros fines) y debe existir una separación física absoluta si se comparte con terceras personas o si en éste se realizan otras actividades económicas. La DGT ha aceptado, con vacilaciones, la utilización de una parte de un local, siempre que la parte utilizada para la actividad sea materialmente identificable y susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto, y esté exclusivamente destinada a la gestión de la actividad, habiendo manifestado que la exclusividad se refiere al destino del local e implica que éste no sea utilizado para fines particulares. En relación con el segundo requisito, la DGT ha manifestado que la persona empleada debe prestar los servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento propiamente dicha (por ejemplo, búsqueda de inquilinos, gestión de reclamaciones, control de los cobros, etc.). La DGT rechaza que se cumpla en los siguientes casos: - Administradores de fincas, por ser profesionales que no tienen contrato laboral; - Sociedad especializada; - Uno de los comuneros en los supuestos de comunidad de bienes; - Empleados de fincas urbanas, ya que la persona debe prestar servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento propiamente dicha, no de vigilancia y mantenimiento; - Personal de limpieza; - Administradores de sociedades con contratos laborales de alta dirección que desempeñan únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo; - Dos personas contratadas a media jornada, ya que la Ley exige jornada completa. Por el contrario, sí admite que el empleado sea: - Un miembro de la unidad familiar, por ejemplo el cónyuge dado de alta en un régimen de la Seguridad Social de trabajadores por cuenta ajena o un hijo si el contrato es calificado como laboral; - El administrador único de una sociedad con contrato laboral y a jornada completa, percibiendo su remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su objeto social y, por tanto, distintos de los derivados de su mera pertenencia al órgano de administración; - Por otra parte, el régimen de cotización a la Seguridad Social no impide considerar que si se trata de un contrato laboral, deba entenderse cumplido el requisito.

Persona y local, ¿requisitos imprescindibles para calificar la actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica? La Audiencia Nacional, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y la DGT han entendido que la finalidad del precepto de la LIRPF es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda considerarse como una actividad empresarial. En este sentido, el TEAC es mucho más restrictivo, ya que ha interpretado en varias ocasiones que la finalidad de la norma es establecer unos requisitos mínimos para que el arrendamiento de inmuebles pueda tener la consideración de actividad económica, pero que no son siempre suficientes. Así, en la Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2012, el órgano económico-administrativo entendía que podría apreciarse la existencia de actividad económica en el arrendamiento de inmuebles incluso sin cumplirse los requisitos de local y persona. Sin embargo, en la resolución del TEAC de 28 de mayo de 2013, se cambió nuevamente de criterio para volver al mantenido antes de la de diciembre de 2012. **El TEAC en su Resolución de 28 de mayo de 2013 ha confirmado el criterio anterior, estableciendo que para que haya actividad económica, el disponer de persona contratada a jornada completa y local exclusivamente afecto a la actividad son requisitos necesarios pero no suficientes, ya que debe existir una carga de trabajo mínima que otorgue sustantividad a la operativa realizada. El TEAC interpreta, por tanto, que si se acredita que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local, en dicho caso se entenderían que éstos se tienen sólo para aparentar que hay actividad económica, sin que ésta exista realmente.** Adicionalmente, en dicha Resolución el TEAC aclara que la regla referida a las condiciones en las que se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como una actividad económica sólo es aplicable al arrendamiento de inmuebles y, por

tanto, no lo es si la actividad inmobiliaria realizada es otra, si va más allá (por ejemplo, promoción o construcción). En dichos supuestos el contar con empleado y local serán meros indicios (ni necesarios ni suficientes) de la existencia de actividad económica.

Jurisprudencia del Tribunal Supremo Sin embargo, esta posición no es tranquila, puesto que, por el contrario, el Tribunal Supremo ha entendido que la normativa del IRPF facilita un instrumento para delimitar la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, lo que no impide que, por otros medios distintos de los señalados, se llegue a la conclusión de existencia de actividad económica y no mera tenencia de bienes. Es decir, reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta, pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio. La jurisprudencia del Tribunal Supremo, contenida, entre otras, en las sentencias de fecha 28 de octubre de 2010 y 8 de noviembre de 2012, afirma que: "Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio?". No obstante lo anterior, el TEAC en su Resolución de fecha 28 de mayo de 2013 señala que en las sentencias citadas, el Tribunal Supremo no sienta doctrina concreta sobre el alcance de la regla del local y el empleado, ya que en todas ellas se abordan casos en los que la citada regla no es aplicable por exceder las actividades realizadas por los contribuyentes de su presupuesto de hecho (el mero arrendamiento o compraventa de inmuebles), de modo que las afirmaciones que se realizan sobre la citada regla, además de ser poco concretas, están fuera de la ratio decidendi de los fallos. (?). Finalmente, la mencionada Resolución del TEAC concluye que: "La jurisprudencia analizada del Tribunal Supremo, tal y como se ha expuesto más arriba, o bien no es concluyente sobre esta cuestión, por ser poco concreta y recaer sobre casos en los que el precepto al que nos referimos no era de aplicación o bien se inclina mayoritariamente por afirmar que para que el arrendamiento de inmuebles sea una actividad económica es requisito necesario que para su desempeño y organización se utilicen un local y un empleado en los términos dispuestos por el precepto?".

Régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda en el Impuesto sobre Sociedades Tras la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de fecha 28 de octubre de 2010 y 8 de noviembre de 2012) y posterior pronunciamiento del TEAC al respecto, en Resolución de 28 de mayo de 2013 que ya hemos comentado, también la DGT en **consulta de 10 de septiembre de 2013** (CV2699-13), se pronuncia en relación con los requisitos que han de cumplirse para que la actividad de arrendamiento de viviendas sea actividad económica. Pues bien, en el marco del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, la DGT expone que no resulta aplicable al caso la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las sentencias citadas previamente, en las cuales se afirma que "querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio?", en virtud de lo dispuesto en Resolución TEAC, de 28 de mayo de 2013. Téngase en cuenta que en el caso planteado, la entidad desarrolla única y exclusivamente la actividad de arrendamiento de viviendas. Señala el TEAC en su resolución que a la vista de lo expuesto debe mantenerse, por resultar así de la Jurisprudencia del Supremo, el criterio que tradicionalmente ha venido manteniendo, expuesto en Resoluciones como la de 8 de noviembre de 2007, de 19 de diciembre de 2007, o de 3 de diciembre de 2009, a tenor de las cuales se entiende que la norma en su intento por objetivar la calificación del arrendamiento como actividad económica, determina que "únicamente" se califique como tal si concurren las dos circunstancias citadas, como indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos. A raíz de los criterios expuestos, la DGT concluye que dado que la entidad desarrolla única y exclusivamente la actividad de arrendamiento de viviendas, para que la misma tenga la consideración de actividad económica será necesario que se cumplan los dos requisitos establecidos en la LIRPF (local y empleado), dado que de lo contrario la actividad arrendaticia desarrollada no tendría la consideración de actividad económica.

Tipo aplicable a las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades También queremos destacar que el Tribunal Supremo, en sentencia de 21 de junio de 2013, comparte el criterio del TEAC, expresado en Resolución de 30 de mayo de 2012, que estimó el recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina promovido por el Director General de Tributos, confirmando el criterio de que no procede aplicar el tipo reducido previsto para las empresas de reducida dimensión a entidades que no realizan actividades económicas. Este criterio fue también defendido por la Audiencia Nacional en sentencia de 23 de diciembre de 2010. Una entidad de mera tenencia de bienes no puede aplicar el tipo reducido de las empresas de reducida dimensión, ya que la finalidad que persigue el legislador con la aplicación del tipo reducido es la de incentivar fiscalmente a las pequeñas y medianas empresas para que reactiven las inversiones y el empleo, finalidad que, según este criterio, está ausente en las sociedades de mera tenencia de bienes. No obstante, debemos

informar que el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla-La Mancha en su Resolución de 13 de diciembre de 2013, estima la reclamación de una entidad a la que se le había liquidado, como resultado de un procedimiento de verificación de datos, la diferencia del tipo general al tipo reducido que había aplicado entendiéndolo que era una empresa de reducida dimensión. Este pronunciamiento sólo nos da argumentos para reclamar en caso de regularizaciones efectuadas utilizando el procedimiento de verificación de datos y que el criterio, por ahora, se circunscribe al TEAR de Castilla-La Mancha. **Resumiendo** De manera resumida, la cuestión queda de la siguiente manera: - La regla contenida en la LIRPF, consistente en la calificación como actividad económica del arrendamiento de inmuebles condicionada a la concurrencia de local y persona empleada para ejercer la actividad, sólo se aplica si es ésta la actividad desarrollada, pero no si es otra que va más allá, como la de promoción o construcción, debiéndose analizar, por lo tanto, el supuesto de hecho antes de plantearnos si se utilizan local y persona. - En caso de que no estuviéramos en esta concreta actividad, el local y la persona sólo son meros indicios de la existencia de actividad económica, no son requisitos ni necesarios ni suficientes para dicha calificación. - Si estamos ante un arrendamiento de inmuebles, la persona y el local son requisitos necesarios para calificarla como actividad económica, pero no son suficientes para ello si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local y que, por lo tanto, se tienen para aparentar actividad económica. - No procede aplicar el tipo reducido del Impuesto sobre Sociedades previsto para las empresas de reducida dimensión a entidades que no realizan actividades económicas. Para resolver la pregunta de cuándo puede calificarse de económica una actividad inmobiliaria, en primer lugar deberá calificarse el supuesto de hecho, pues puede que la regla del local y empleado no sea de aplicación. Tratándose de una actividad de arrendamiento de inmuebles será necesario contar con un local exclusivamente afecto a la actividad y una persona contratada a jornada completa, pero adicionalmente, y según la interpretación administrativa, se exigirá la existencia de una carga mínima de trabajo y, por tanto, de un volumen mínimo de inmuebles que gestionar. M. Romero Consultores Consultoría de Empresas Marqués de la Ensenada, 2 1º D 18004 Granada Telf.: 958 259 704 Fax.: 958 254 907 Email: asesoria@mromeroconsultores.es WEB: www.mromeroconsultores.es