SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA V3128-16

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 05/07/2016

NORMATIVA Ley 35/2006, arts. 22, 23, 24 y 85.1

Ley 37/1992, arts. 4 y 5

DESCRIPCION-HECHOS La madre del consultante le ha cedido un local de su propiedad para que lo utilice como despacho profesional, en el que trabaja otra persona. En principio, la cesión del local se realiza gratuitamente, aunque, según consta en el escrito de consulta, el cesionario debe abonar los gastos del inmueble: IBI, cuotas de comunidad de propietarios y electricidad.

CUESTION-PLANTEADA A afectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se consulta sobre la tributación de la cesión y la deducibilidad de los gastos a efectos de la determinación del rendimiento neto de la actividad económica y, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sobre la sujeción al mismo de la cesión del local.

CONTESTACION-COMPLETA El artículo 22 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, establece lo siguiente:

"1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario los procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario".

El artículo 23.1 de la LIRPF, recoge los gastos que, para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, podrán deducirse de los rendimientos íntegros. En desarrollo de dicho artículo, el artículo 13 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), dispone que "tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención."

Entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior, están incluidos el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, las cuotas de la comunidad de propietarios y los gastos de electricidad.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, el importe de los citados gastos se computará como rendimiento íntegro del capital inmobiliario de la cedente, siendo, a su vez, deducibles de los mismos como gasto.

No obstante, al tratarse del hijo de la cedente, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 24 de la LIRPF, según el cual:

"Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulta de las reglas del artículo 85 de esta ley."

Este último precepto, en su apartado 1 dispone que "En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que

resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los diez periodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 por ciento.

Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna."

En base a lo anteriormente expuesto, al no tratarse de una cesión gratuita, sino que se realiza a cambio de que el cesionario se haga cargo del pago de determinados gastos del inmueble, la cedente obtendría por tal cesión un rendimiento del capital inmobiliario, el correspondientes al importe de los citados gastos, que, a su vez, serían deducibles, por lo que tendrían que computar el rendimiento mínimo en caso de parentesco a que se refiere el artículo 24 de la LIRPF.

El importe de los citados gastos podría ser deducible a efectos del cálculo del rendimiento neto de la actividad económica del cesionario.

2. El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) dispone que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Según establece el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula el concepto de empresario o profesional a efectos de dicho Impuesto, tendrán la consideración de empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El mismo precepto señala que, en particular, tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales las extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesionales liberales y artísticas.

El artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su apartado uno, letras a) y c), lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(…)

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes."

De acuerdo con lo anterior, en la medida que la cesión del local a que se refiere el escrito de consulta se efectúa con carácter oneroso, la citada cesión determinaría que la madre del consultante tendría la consideración de empresario o profesional y la operación estaría sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La base imponible de la operación se determinará de conformidad con lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, tributando al tipo impositivo del 21 por ciento.

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.