

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071074

DGT: 15-01-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0089/2019

SUMARIO:

IRPF. Rentas en especie. Otros supuestos. Rendimientos del capital inmobiliario. *Cesión gratuita al arrendatario del uso de un inmueble a cambio de obras de mejora.* Durante los primeros catorce meses del contrato se establece un periodo de carencia de las rentas como compensación por las obras que efectuará el arrendatario en el local y que revertirán en el contribuyente al finalizar el contrato, no tratándose de una cesión del inmueble de forma gratuita. Durante dicho periodo, el arrendador cede el uso del inmueble estableciéndose como contraprestación la realización de las obras, por lo tanto, percibe una renta en especie, que tendrá la calificación de rendimiento de capital inmobiliario. En consecuencia, los rendimientos de capital inmobiliario deberán imputarse al periodo impositivo en que se produzca la entrega de las mismas, esto es, al periodo impositivo en el que dichas obras revertirán en el propietario, una vez finalizado el contrato.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 6.5, 14.1.a), 22, 40.1 y 85.1.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante ha formalizado un contrato de arrendamiento de un local de negocio de su propiedad en el que se ha establecido un periodo de carencia de la renta de catorce meses, como compensación de las obras de mejora que debe realizar el arrendatario en dicho local para el desarrollo de su actividad económica, y que revertirán en el propietario una vez finalizado el contrato.

Cuestión planteada:

Tributación en el IRPF durante el periodo de carencia establecido en el contrato de arrendamiento.

Contestación:

Partiendo de la consideración inicial de que el arrendamiento del inmueble no se realiza como actividad económica, para responder a la cuestión planteada se hace preciso transcribir previamente los preceptos de la Ley del Impuesto (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, publicada en el BOE del día 29) que afectan al asunto consultado: artículos 6.5, 40.1 y 85.1.

- Artículo 6.5. "Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital".

- Artículo 40.1. "La valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario".

- Artículo 85.1. "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.

(...).

Conforme con los preceptos citados, y según los datos aportados, durante los primeros catorce meses del contrato se establece un periodo de carencia de las rentas como compensación por las obras que efectuará el arrendatario en el local y que revertirán en el consultante al finalizar el contrato, por lo tanto, no se trata de una cesión del inmueble de forma gratuita. En este sentido, durante dicho periodo, el arrendador cede el uso del inmueble estableciéndose como contraprestación la realización de las obras, por lo tanto, percibe una renta en especie, que tendrá la calificación de rendimiento de capital inmobiliario según lo dispuesto en el artículo 22 de la LIRPF, según el cual:

“1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros 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.”.

En cuanto a su imputación temporal, el artículo 14.1.a) de la LIRPF establece que “Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor”. En consecuencia, en el caso planteado, y partiendo de la premisa de que las obras realizadas tienen la consideración de obras de mejora, los rendimientos de capital inmobiliario deberán imputarse por el consultante al periodo impositivo en que se produzca la entrega de las mismas, esto es, al periodo impositivo en el que dichas obras revertirán en el propietario, una vez finalizado el contrato.

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 Pública.