

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083055

DGT: 05-05-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1010/2022

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales. Un contribuyente tiene la intención de arrendar un terreno rústico para dividirlo en cincuenta parcelas que subarrendará a particulares para que éstos lo destinen a uso de huerto y/o gallinero para su autoconsumo y recreo. Los particulares podrán disponer de una porción del terreno con suministro de agua limitada, que podrán utilizar en la forma y horario convenido a cambio del pago del precio convenido.

Cualquier arrendamiento de una finca rústica en el que conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario necesarias para la explotación de la finca, se arriendan otros elementos necesarios para el desarrollo de la explotación como, por ejemplo, los elementos de riego, la maquinaria agrícola o los aperos, ya no será aplicable la exención porque lo que subyace es el arrendamiento de un negocio, constituyendo una operación sujeta y no exenta del Impuesto.

Parece evidente que cuando se arrienda una finca rústica en la que se viene desarrollando una actividad agraria, ganadera o forestal conjuntamente con las construcciones inmobiliarias afectas a la misma, la aplicación de la exención contenida en el art. 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) no puede determinarse únicamente en función de que conjuntamente con estos elementos sean o no objeto de cesión en el mismo contrato de arrendamiento otros elementos necesarios para la actividad, porque desde esta perspectiva, la práctica totalidad de las operaciones de arrendamiento de fincas rústicas susceptibles de explotación agropecuaria quedarían excluidas de la referida exención.

Por otra parte, tampoco parecería conforme con la Ley, aplicar la exención contenida en el art. 20.uno.23º a situaciones que supongan efectivamente la cesión o el arrendamiento de un negocio, entendido este como una empresa en funcionamiento, unidad económica que excede de los propios terrenos y las construcciones necesarias para la actividad.

En consecuencia, será necesario determinar en cada caso concreto, si la operación se refiere al arrendamiento de un bien, o un conjunto de bienes, o al arrendamiento de un negocio, sin que el hecho de que, conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de la finca rústica se ceda o arriende otro elemento, sea determinante para la no aplicación de la exención.

La interpretación del art. 20.Uno.23º a la vista de los criterios anteriores determinaría que, en el primer caso, el arrendamiento efectuado por el contribuyente como arrendatario de la explotación debería tener la consideración de operación sujeta al Impuesto y no exenta por constituir la cesión de un negocio.

En el segundo, parece que el objeto del arrendamiento es el terreno y las construcciones afectas a la explotación, aunque además se incluyan otros elementos, como los elementos del riego que no deberían desvirtuar la aplicación de la exención del art. 20.Uno.23º. Por tanto, en los arrendamientos efectuados por el contribuyente a los particulares en los que únicamente va a arrendarse el terreno de la finca, parece que nos encontramos, a falta de otros elementos de prueba, ante un arrendamiento de un terreno rústico, que quedaría sujeto pero exento del Impuesto.

IRPF. Rendimientos del capital mobiliario. Gastos deducibles. Las rentas derivadas del subarrendamiento de inmuebles, tendrán para el contribuyente la consideración de rendimientos del capital mobiliario, salvo que supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, elementos definitorios de una actividad económica, en cuyo caso, los rendimientos obtenidos por el subarrendamiento se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

De los datos manifestados no se deduce que en la actividad de subarriendo realizada concurren los requisitos para la consideración de dicha actividad como actividad económica, por lo que se parte de la consideración que las rentas derivadas del subarrendamiento objeto de análisis tienen la calificación de rendimientos de capital mobiliario.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 8, 11, 20 y 70.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 135.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 25, 26 y 27.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 13, 14 y 20.

RDL 35/2020 (Medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria), art. 15.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante tiene la intención de arrendar un terreno rústico para dividirlo en cincuenta parcelas que subarrendará a particulares para que éstos lo destinen a uso de huerto y/o gallinero para su autoconsumo y recreo. Los particulares podrán disponer de una porción del terreno con suministro de agua limitada, que podrán utilizar en la forma y horario convenido a cambio del pago del precio convenido.

Cuestión planteada:

Procedencia de la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.23º.a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, tanto en el contrato de arrendamiento en el que el consultante es arrendatario como en los sucesivos contratos de subarrendamiento.

Calificación de los rendimientos obtenidos a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y gastos deducibles.

Contestación:

A) Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- De conformidad con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) “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.”.

El apartado tres del mismo artículo 4 aclara que la sujeción al Impuesto se produce “con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.”.

El artículo 5 de la Ley del impuesto señala que:

“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 incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”.

Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como “las 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.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).”.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley del impuesto, son entregas de bienes “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.”.

Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley del impuesto define el hecho imponible prestación de servicios como “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”.

El apartado Dos del mismo artículo precisa que:

“Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

- 1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- 2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.
- 3.º Las cesiones del uso o disfrute de bienes.
(...)”.

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también al consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada, a título oneroso, de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

De lo anterior se deriva que el consultante tiene la consideración de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad empresarial estarán sujetas al referido Impuesto con independencia de los fines o resultados perseguidos en su actividad.

Segundo.- Si bien las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales deben ser objeto de análisis independiente, es criterio reiterado de este Centro Directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto C-41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

En base a lo anterior, parece que en el supuesto considerado se dan las circunstancias necesarias para determinar que las operaciones de suministro del agua que acompañan a la cesión del huerto no constituyen para los usuarios un fin en sí mismo y, por tanto, deben ser consideradas operaciones accesorias a la prestación de servicios principal que viene determinada por la cesión de una porción de terreno para el uso del huerto y/o gallinero.

Tercero.- El servicio de cesión del huerto debe entenderse realizado en el territorio de aplicación del impuesto en virtud del artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992 que establece que “se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

- 1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

- a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
(...)”.

No obstante esta sujeción, el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 declara exentos del Impuesto:

“23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo (...)

La exención no comprenderá:

a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial

c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

(...).”.

Este precepto supone la transposición de lo dispuesto en la letra l) del artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre), que dispone que “los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

“l) El arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.”

Por otra parte el número 2 de este mismo artículo 135 de la Directiva comunitaria excluye de la exención aplicable al arrendamiento de bienes inmuebles:

“c) los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija.”

Es criterio de este Centro directivo, manifestado entre otras, en las contestaciones vinculantes de 22 de marzo de 2010 y número V0547-10 y la de 21 de marzo de 2011 y número V0792-11, que la exención establecida en el artículo 20, apartado uno, número 23º de la Ley 37/1992, en los supuestos del arrendamiento de una finca rústica, solamente opera respecto del terreno y las construcciones.

De esta forma, según el señalado criterio, cualquier arrendamiento de una finca rústica en el que conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario necesarias para la explotación de la finca, se arriendan otros elementos necesarios para el desarrollo de la explotación como, por ejemplo, los elementos de riego, la maquinaria agrícola o los aperos, ya no será aplicable la exención porque lo que subyace es el arrendamiento de un negocio, constituyendo una operación sujeta y no exenta del Impuesto.

Parece evidente que cuando se arrienda una finca rústica en la que se viene desarrollando una actividad agraria, ganadera o forestal conjuntamente con las construcciones inmobiliarias afectas a la misma, la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.uno.23º de la Ley 37/1992 no puede determinarse únicamente en función de que conjuntamente con estos elementos sean o no objeto de cesión en el mismo contrato de arrendamiento otros elementos necesarios para la actividad, porque desde esta perspectiva, la práctica totalidad de las operaciones de arrendamiento de fincas rústicas susceptibles de explotación agropecuaria quedarían excluidas de la referida exención.

Por otra parte, tampoco parecería conforme con la Ley, aplicar la exención contenida en el artículo 20.uno.23º a situaciones que supongan efectivamente la cesión o el arrendamiento de un negocio, entendido este como una empresa en funcionamiento, unidad económica que excede de los propios terrenos y las construcciones necesarias para la actividad.

En consecuencia, será necesario determinar en cada caso concreto, si la operación se refiere al arrendamiento de un bien, o un conjunto de bienes, o al arrendamiento de un negocio, sin que el hecho de que, conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de la finca rústica se ceda o arriende otro elemento, sea determinante para la no aplicación de la exención.

La interpretación del artículo 20.Uno.23º a la vista de los criterios anteriores determinaría que, en el primer caso, el arrendamiento efectuado por el consultante como arrendatario de la explotación debería tener la consideración de operación sujeta al Impuesto y no exenta por constituir la cesión de un negocio.

En el segundo, parece que el objeto del arrendamiento es el terreno y las construcciones afectas a la explotación, aunque además se incluyan otros elementos, como los elementos del riego que no deberían desvirtuar la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.23º. Por tanto, en los arrendamientos efectuados por el consultante a los particulares en los que únicamente va a arrendarse el terreno de la finca, parece que nos encontramos, a falta

de otros elementos de prueba, ante un arrendamiento de un terreno rústico, que quedaría sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

B) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

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, califica de rendimientos del capital mobiliario “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 su parte, el artículo 27.1 de la LIRPF establece que se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas “aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de unos de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

En consecuencia, las rentas derivadas del subarrendamiento de inmuebles, tendrán para el consultante la consideración de rendimientos del capital mobiliario, salvo que supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, elementos definitorios de una actividad económica, en cuyo caso, los rendimientos obtenidos por el subarrendamiento se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

De los datos manifestados en la consulta no se deduce que en la actividad de subarriendo realizada concurren los requisitos para la consideración de dicha actividad como actividad económica, por lo que se parte de la consideración que las rentas derivadas del subarrendamiento objeto de consulta tienen la calificación de rendimientos de capital mobiliario.

El artículo 26.1.b) de la LIRPF recoge los gastos que, para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario, podrán deducirse de los rendimientos íntegros, estableciendo al efecto que “Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan.”

En desarrollo de dicho precepto, el artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, dispone que “Para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario derivado de la prestación de asistencia técnica, arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos a los que se refiere el artículo 26.1.b) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de gastos deducibles los previstos en los artículos 13 y 14 de este Reglamento. No será de aplicación el límite previsto para intereses y demás gastos de financiación y gastos de reparación y conservación.”.

El artículo 13 del RIRPF establece que “Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior:

a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación.

A estos efectos, tendrán la consideración de gastos de reparación y conservación:

Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.

El importe total a deducir por los gastos previstos en este apartado a) no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.

El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

b) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.

c) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares.

d) Los ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

e) Los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entenderá cumplido este requisito:

1.º Cuando el deudor se halle en situación de concurso.

2.º Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.

f) El importe de las primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

g) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

h) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento.”

No obstante, el artículo 15 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria establece que:

“El plazo de seis meses a que se refiere el número 2.º de la letra e) del artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas quedará reducido a tres meses en los ejercicios 2020 y 2021.”

Respecto a la amortización, el artículo 14 del RIRPF dispone que:

“1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

b) Tratándose de bienes de naturaleza mobiliaria, susceptibles de ser utilizados por un período superior al año y cedidos conjuntamente con el inmueble: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar a los costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 30.1.ª de este Reglamento.

3. En el caso de que los rendimientos procedan de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, podrá amortizarse, con el límite de los rendimientos íntegros de cada derecho, su coste de adquisición satisfecho.

La amortización, en este supuesto, será el resultado de las reglas siguientes:

a) Cuando el derecho o facultad tuviese plazo de duración determinado, el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo.

b) Cuando el derecho o facultad fuese vitalicio, el resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 3 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.