

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087809

DGT: 28-11-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3104/2023

SUMARIO:**IAE. Tarifas. Actividades empresariales. Energía y agua. Producción de energía eléctrica. Alquiler de bienes muebles e inmuebles. Alquiler de finca rústica para la instalación de placas solares. Exenciones.**

Personas físicas. Los copropietarios de una finca rústica han suscrito un contrato con una empresa fotovoltaica para la instalación de placas solares. El contrato tiene una duración de 20 años, estipulándose un canon anual. Estarán sujetos al IAE en función de las actividades que efectivamente realicen y cuando dichas actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Si los titulares de las fincas se van a limitar a arrendar o ceder el uso de las fincas a la empresa fotovoltaica y que sea dicha empresa la que realice la explotación de la planta fotovoltaica de producción de energía eléctrica; la actividad realizada será la de arrendamiento de inmuebles, que se clasifica en el Grupo 862, «Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza rústica», de la Secc. 1.ª de las Tarifas del IAE, cuya cuota nacional de 0,10 por 100 del valor catastral asignado a los bienes de naturaleza rústica a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. De acuerdo con la nota 2ª de dicho Grupo 862, los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero. Por el contrario, si son estas personas físicas las que, una vez instalada la planta de placas fotovoltaicas, van a realizar la explotación de la planta, la actividad realizada sería la de producción de energía eléctrica, que se clasifica en el Epígrafe 151.4, «Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc.», de la Secc. 1.ª de las Tarifas. Este epígrafe tiene asignada una cuota municipal de 0,721215 euros por cada kw de potencia en generadores. No obstante, en cualquiera de los casos, a los titulares de las fincas, como personas físicas, les correspondería la exención en el IAE, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 82.1.c) TRLRHL. Estas personas físicas están exentas del pago del IAE pero deberán comunicar a la Administración tributaria, a través de las correspondientes declaraciones censales, su alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (Modelos 036 y 037).

IVA. Sujeto pasivo. La adquisición proindiviso del inmueble por varias personas determina la constitución de una comunidad de bienes, de conformidad con lo establecido en el art. 392 del Código Civil. Sin embargo, la condición de empresario o profesional la tendrá cada uno de los copropietarios sólo si el inmueble adquirido se explota de manera independiente y separada por cada uno de los mismos, sin que exista una asunción conjunta del riesgo y ventura derivados de la citada explotación. En el caso de que la asunción del riesgo y ventura sea conjunta, la condición de empresario recaerá en la comunidad de bienes. Sólo cuando se desarrollen actividades empresariales o profesionales estarán sujetas al Impuesto las operaciones realizadas por los copropietarios y deberán repercutir el Impuesto a aquél a cuyo favor se realicen estas operaciones sujetas, así como podrá deducir las cuotas que soporte por la adquisición de bienes y servicios necesaria para la realización de estas operaciones sujetas. Por tanto, serán sujetos pasivos de la actividad de cesión del derecho a instalar placas solares en una finca rústica de su propiedad, cada uno de los tres copropietarios por separado, resultando procedente la repercusión del Impuesto de forma fraccionada e individual por los copropietarios. Los copropietarios habrán de cumplir cada uno por su cuenta la totalidad de obligaciones derivadas de la normativa del Impuesto y, especialmente, las contenidas en el art. 164.Uno Ley IVA.

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Delimitación. Rendimientos de actividades económicas.

Delimitación. Actividades empresariales Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no constituye una actividad económica, al no manifestarse la concurrencia del requisito establecido en el art. 27.2 Ley IRPF – consistente en que se cuente para el desarrollo de la actividad de arrendamiento con al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de dicha actividad–, la calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de la finca constituyen rendimientos del capital inmobiliario, según lo dispuesto en el art. 22 Ley IRPF, que se imputarán de acuerdo con la titularidad jurídica de la misma entre sus tres copropietarios, en proporción al porcentaje que cada uno de ellos tiene en la propiedad de dicha finca. Dicha renta imputada deberá ser declarada por cada uno de los copropietarios de forma individual de acuerdo con lo establecido en el art. 96 Ley IRPF. La actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial está sometida al régimen de autorización administrativa previa que tendrá carácter reglado y únicamente podrá ser desarrollada por las personas que cuenten con autorización y en el caso de que la explotación de la instalación se realizara por los cotitulares de la finca, al ser las personas autorizadas administrativamente para la producción de energía eléctrica en régimen especial, los

rendimientos obtenidos en desarrollo de dicha actividad tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 78 a 91.
RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE); Tarifas, Secc. 1.ª., Epígrafe 151.4 y Grupo 862.
Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 84 y 164.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 3 y 9 al 16.
Ley 54/1997 (Ley del Sector Eléctrico), art. 28.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 8, 11, 27, 86 y 89.
Código Civil, art. 392.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante y otras dos personas más, son copropietarias de una finca rústica, habiendo suscrito un contrato con una empresa fotovoltaica para la instalación de placas solares. El contrato tiene una duración de 20 años, estipulándose un canon anual.

Cuestión planteada:

- Si tienen que tributar por el Impuesto sobre Actividades Económicas y presentar declaración censal (modelo 036).
- Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de cada copropietario.
- Si es obligatoria la tributación conjunta o bien es posible la tributación individual en IRPF, según las cuotas de proindiviso de cada uno de los copropietarios.

Contestación:

- IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 78 del TRLRHL establece, en su apartado 1, que "el Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto."

De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:

a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica, para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito para su gravamen.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su Regla 2ª que "el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa."

b) En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad.

c) Finalmente, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que estas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

El artículo 79 del TRLRHL concreta los términos del objeto de la imposición:

"Artículo 79. *Actividad económica gravada.*

1. Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga 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.

2. El contenido de las actividades gravadas se definirá en las tarifas del impuesto.”.

En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio, se requiere:

- a) que dicha actividad se realice en territorio nacional;
- b) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;
- c) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;
- d) que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

Son sujetos pasivos de este impuesto, según el artículo 83 del TRLRHL, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.

Las personas físicas a que se refiere la consulta estarán sujetas al IAE en función de las actividades que efectivamente realicen y cuando dichas actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En la consulta no se indica si las personas físicas titulares de las fincas se van a limitar a arrendar o ceder el uso de las fincas a la empresa fotovoltaica y que sea dicha empresa la que realice la explotación de la planta fotovoltaica de producción de energía eléctrica; o si son las personas físicas las que, una vez instalada la planta de placas fotovoltaicas, van a realizar la explotación de la planta.

- En el primero de los casos, la actividad realizada será la de arrendamiento de inmuebles, que se clasifica en el grupo 862, “Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza rústica”, de la sección primera de las Tarifas del IAE.

El grupo 862 tiene una cuota nacional de 0,10 por 100 del valor catastral asignado a los bienes de naturaleza rústica a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. De acuerdo con la nota 2ª de dicho grupo 862, los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero.

- En el segundo de los casos, la actividad realizada sería la de producción de energía eléctrica, que se clasifica en el epígrafe 151.4, “Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc.”, de la sección primera de las Tarifas. Este epígrafe tiene asignada una cuota municipal de 0,721215 euros por cada kw de potencia en generadores.

No obstante, en cualquiera de los casos, a los titulares de las fincas, como personas físicas, les correspondería la exención en el IAE, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.1.c) del TRLRHL

En cuanto a las obligaciones censales, la disposición adicional quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, regula las declaraciones censales. En su apartado 1 establece que:

“1. Las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención deberán comunicar a la Administración tributaria a través de las correspondientes declaraciones censales su alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, las modificaciones que se produzcan en su situación tributaria y la baja en dicho censo. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores formará parte del Censo de Obligados Tributarios. En este último figurarán la totalidad de personas físicas o jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35 de la Ley General Tributaria, identificadas a efectos fiscales en España.

Las declaraciones censales servirán, asimismo, para comunicar el inicio de las actividades económicas que desarrollen, las modificaciones que les afecten y el cese en las mismas. A efectos de lo dispuesto en este artículo, tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes tuvieran tal condición de acuerdo con las disposiciones propias del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto.”.

Y en su apartado 3 regula la información que deberá contener la declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

En consecuencia, hay que distinguir la declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, que tienen obligación de presentar, entre otros, las personas o entidades que vayan a desarrollar en territorio español actividades económicas, de la declaración de alta en la Matrícula del IAE, que tienen obligación de

presentar, de acuerdo con el artículo 5 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho Impuesto, los siguientes sujetos pasivos:

- 1.- Los sujetos pasivos que no estén exentos del impuesto.
- 2.- Los sujetos pasivos que viniesen aplicando alguna de las exenciones establecidas en el IAE, cuando dejen de cumplir las condiciones exigidas para su aplicación.

Por lo tanto, los sujetos exentos del pago del IAE por cumplir los requisitos establecidos en las letras a), b), c), d), g) y h) del artículo 82.1 del TRLRHL, no están obligados a presentar la declaración de alta en la Matrícula del IAE. En la letra c) figuran, entre otras, las personas físicas.

En cuanto a los supuestos de exención del pago del IAE del apartado 1 del artículo 82 mencionado, el control sobre la información fiscal relativa al alta, variación o cese en el ejercicio de actividades económicas se apoya a través de las exigibles declaraciones de alta, modificación y baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, regula en el capítulo I del título II del Reglamento las obligaciones censales.

Entre los extremos que deben figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, en relación con la situación tributaria de las personas o entidades que vayan a desarrollar o desarrollen en territorio español actividades económicas, hay que señalar los recogidos en los apartados 10º y 11º del artículo 5, letra b), del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007:

“10º. La clasificación de las actividades económicas desarrolladas de acuerdo con la codificación prevista en el Real Decreto 457/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009).

11º. La relación, en su caso, de los establecimientos o locales en los que desarrolle sus actividades económicas, con identificación de la comunidad autónoma, provincia, municipio, dirección completa y la referencia catastral de cada uno de ellos.”.

Por lo que se refiere a los efectos de la presentación de las declaraciones censales que regula este Reglamento, hay que tener presente el artículo 14, que dispone lo siguiente:

“Artículo 14. *Exclusión de otras declaraciones censales.*

1. La presentación de las declaraciones a que se refiere esta subsección producirá los efectos propios de la presentación de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese en el ejercicio de las actividades económicas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

2. La presentación de estas declaraciones censales sustituye a la presentación del parte de alta en el índice de entidades a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

3. De igual forma, en relación con los sujetos pasivos que resulten exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas, la presentación de las declaraciones censales reguladas en esta subsección sustituye a la presentación de las declaraciones específicas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

4. La presentación de la solicitud de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, para los obligados tributarios incluidos en el registro territorial de los impuestos especiales de fabricación a que se refiere el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, producirá los efectos propios de la solicitud de baja en el citado registro respecto de los establecimientos o actividades de que sean titulares dichos obligados tributarios.”.

Por tanto, como las tres personas físicas objeto de la consulta están exentas del pago del IAE, deberán comunicar a la Administración tributaria, a través de las correspondientes declaraciones censales, su alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (Modelos 036 y 037, aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril. BOE de 10.05.2007).

- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

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."

El concepto de empresario o profesional se establece en el artículo 5, apartado uno, de la citada Ley según el cual, a efectos de la misma, se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo 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.

Por su parte, el mismo artículo 5.Uno, en su letra c), expresamente otorga la condición de empresario o profesional a 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, añadiendo que, en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

En relación con la condición de sujeto pasivo de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 84, apartado tres, de la Ley 37/1992 establece que "tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto."

A estos efectos, el artículo 392 del Código Civil, al tratar de las comunidades de bienes, señala que "hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas."

En consecuencia, la titularidad pro indiviso de un inmueble por varias personas determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos.

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes, requiere que las operaciones que han de efectuarse, en este caso, la cesión del uso del suelo, se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por la comunidad de bienes y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

En caso contrario, es decir, si hay una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

En resumen, la adquisición proindiviso del inmueble por varias personas determina la constitución de una comunidad de bienes, de conformidad con lo establecido en el artículo 392 del Código Civil. Sin embargo, la condición de empresario o profesional la tendrá cada uno de los copropietarios sólo si el inmueble adquirido se explota de manera independiente y separada por cada uno de los mismos, sin que exista una asunción conjunta del riesgo y ventura derivados de la citada explotación.

En el caso de que la asunción del riesgo y ventura sea conjunta, la condición de empresario recaerá en la comunidad de bienes.

A falta de otra información, de los breves hechos descritos en la consulta presentada, parece deducirse que son los comuneros, que se dan de alta como empresarios a título individual, asumiendo el riesgo de la actividad individualmente y no existiendo intención de explotar en común una actividad con asunción conjunta de riesgos, los que asumen la condición de sujeto pasivo de la actividad, sobre esta hipótesis se elabora esta contestación.

A este respecto, el artículo 11 de la Ley 37/1992 establece el concepto de prestación de servicios señalando en su apartado dos, ordinales 2º y 3º, que, en particular, se considerarán como tales:

“2º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3º Las cesiones de uso o disfrute de bienes.”.

En consecuencia, sólo cuando se desarrollen actividades empresariales o profesionales estarán sujetas al Impuesto las operaciones realizadas por el consultante y los demás copropietarios y deberán repercutir el Impuesto

a aquél a cuyo favor se realicen estas operaciones sujetas, así como podrá deducir las cuotas que soporte por la adquisición de bienes y servicios necesaria para la realización de estas operaciones sujetas.

Por tanto, de acuerdo con los citados artículos 5, apartado uno, letra c) y 84, apartado tres, de la Ley 37/1992, serán sujetos pasivos de la actividad de cesión del derecho a instalar placas solares en una finca rustica de su propiedad, cada uno de los tres copropietarios por separado, resultando procedente la repercusión del Impuesto de forma fraccionada e individual por los copropietarios.

Los copropietarios habrán de cumplir cada uno por su cuenta la totalidad de obligaciones derivadas de la normativa del Impuesto y, especialmente, las contenidas en el apartado uno del artículo 164 de la Ley 37/1992 que establece lo siguiente:

“Artículo 164.- *Obligaciones de los sujetos pasivos.*

Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2º. Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4º. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5º. Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas y, en particular, una declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

6º. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7º. Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.”.

Por último, por lo que respecta a la obligación tributaria formal de presentar declaraciones censales, hay que tener en cuenta lo establecido en la citada disposición adicional quinta, apartados 1 y 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyo contenido ya ha sido reproducido con anterioridad en el apartado anterior correspondiente al Impuesto sobre Actividades Económicas.

El desarrollo reglamentario de las obligaciones censales se establece en los artículos 9 al 16 del ya citado Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT, así como en la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores (BOE de 10 de mayo).

Por su parte, el artículo 3.2 del RGAT, se expresa en los siguientes términos:

“2. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores estará formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español alguna de las actividades u operaciones que se mencionan a continuación:

a) Actividades empresariales o profesionales. Se entenderá por tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

(...)”.

El artículo 9 del RGAT, establece acerca de la declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores lo siguiente:

“1. Quienes hayan de formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores deberán presentar una declaración de alta en dicho censo.

2. La declaración de alta deberá incluir los datos recogidos en los artículos 4 a 8 de este reglamento, ambos inclusive.

(...)

4. Esta declaración deberá presentarse, según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades, a la realización de las operaciones, al nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta sobre las rentas que se satisfagan, abonen o adeuden o a la concurrencia de las circunstancias previstas en este artículo.

A efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entenderá producido el comienzo de una actividad empresarial o profesional desde el momento que se realicen cualesquiera entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios, se efectúen cobros o pagos o se contrate personal laboral, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

Conforme a lo anterior, si la situación tributaria del consultante pudiera subsumirse en alguna de las categorías establecidas por la disposición adicional quinta.1 de la Ley General Tributaria y el artículo 3.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en particular, la concurrencia de la condición de empresario o profesional a los efectos del IVA, dicho consultante estaría obligado a darse de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores en los términos establecidos en el artículo 9 del citado Reglamento.

- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En primer lugar, tal como ya se ha expresado con anterioridad, en la consulta no se indica si las personas físicas cotitulares de la finca se van a limitar a arrendar o ceder el uso de la finca a la empresa fotovoltaica y que sea dicha empresa la que realice la explotación de la planta fotovoltaica de producción de energía eléctrica; o si son las personas físicas las que, una vez instalada la planta de placas fotovoltaicas, van a realizar la explotación de la planta.

Por tanto, a la hora de resolver esta consulta se van a contemplar esos dos posibles supuestos.

- Rentas que perciben los tres copropietarios por el arrendamiento o cese del uso de la finca a la empresa fotovoltaica

Partiendo de la hipótesis de que el mencionado arrendamiento no constituye una actividad económica, al no manifestarse la concurrencia del requisito establecido en el artículo 27.2 de LIRPF – consistente en que se cuente para el desarrollo de la actividad de arrendamiento con al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de dicha actividad–, la calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de la finca constituyen rendimientos del capital inmobiliario, según lo dispuesto en el artículo 22 de la LIRPF, según el cual “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 los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.” –.

Por su parte, la individualización de rentas se encuentra recogida en el artículo 11 de la LIRPF, estableciendo en su apartado 1 que “la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio”.

A su vez, los apartados siguientes del citado artículo 11 recogen las reglas de individualización de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales, siendo en el apartado 3 donde se establecen las reglas de individualización de los rendimientos de capital:

“Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.”.

Conforme con todo lo expuesto, los rendimientos del capital inmobiliario correspondientes al arrendamiento de la finca rústica procederá imputarlos de acuerdo con la titularidad jurídica de la misma entre sus tres copropietarios, en proporción al porcentaje que cada uno de ellos tiene en la propiedad de dicha finca.

Dicha renta imputada deberá ser declarada por cada uno de los copropietarios de forma individual de acuerdo con lo establecido en el artículo 96 de la LIRPF.

- Rentas percibidas en caso de explotación de la planta fotovoltaica por parte de los tres copropietarios, una vez instalada dicha planta en su finca rústica

En el caso planteado no se aclara si la explotación de la instalación de referencia se realiza por las personas físicas cotitulares de la finca o por un tercero que sea el que realice la ordenación por cuenta propia de los factores de producción con ese objeto.

A ese respecto debe tenerse en cuenta que la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial está sometida al régimen de autorización administrativa previa que tendrá carácter reglado (artículo 28.1 de la Ley 54/1997, de 27 noviembre, del Sector Eléctrico (BOE de 28 de noviembre), por lo que únicamente podrá ser desarrollada por las personas que cuenten con dicha autorización.

Por su parte el artículo 27.1 de la LIRPF, regula los rendimientos íntegros de actividades económicas, disponiendo que:

“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 otro lado, el artículo 11.4 de la LIRPF establece:

“4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.”.

Por tanto, en el caso de que alguno de los copropietarios fuera persona autorizada administrativamente para la producción de energía eléctrica en régimen especial, los rendimientos obtenidos en desarrollo de dicha actividad, en su caso, tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF.

En consecuencia, en el caso de que la explotación de la instalación se realizara por los cotitulares de la finca, al ser las personas autorizadas administrativamente para la producción de energía eléctrica en régimen especial, los rendimientos obtenidos en desarrollo de dicha actividad por aquéllos, tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF.

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.