CONSULTA VINCULANTE V0638-13

Órgano: SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha: 1/3/2013

NORMATIVA

Ley 35/2006, arts. 21, 27 y 30; RDLeg 1775/1990, reglas 2ª y 4ª

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La consultante es propietaria de tres inmuebles adquiridos por herencia, algunos de los cuales, varios locales dedicados a oficinas y una vivienda, están alquilados, y tiene intención de adquirir dos viviendas para destinarlas a alojamiento rural. En la gestión de los alquileres y mantenimiento de los inmuebles le ayuda su esposo, al tener la consultante una minusvalía sensorial y auditiva del 54 por 100. Para la gestión de la actividad de arrendamiento gestión dispone de una oficina.

CUESTIÓN PLANTEADA

1. Régimen o clasificación que corresponde a la actividad.

2. Si puede considerarse a su esposo como empleado a los efectos de que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda ser considerada actividad económica.

CONTESTACIÓN COMPLETA

1. La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre dispone 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.".

En la regla 4ª, apartado 1, se establece que, con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa.

La clasificación de las distintas actividades en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas se realizará atendiendo a la verdadera naturaleza material de las mismas y, de acuerdo con la regla 2ª de la Instrucción del impuesto, los sujetos pasivos deberán matricularse por todas y cada una de las actividades que se ejerzan de forma diferenciada unas de otras y que tengan tratamiento independiente dentro de las Tarifas.

En relación con la cuestión formulada cabe indicar que se aprecia la concurrencia de tres actividades diferenciadas con tratamiento independiente dentro de las Tarifas del impuesto.

En consecuencia y de acuerdo con lo dispuesto en la regla 2ª de la Instrucción, la consultante, por el ejercicio de dichas actividades, deberá figurar dada de alta en el censo correspondiente por las siguientes rúbricas de la sección primera de las Tarifas del impuesto:

Por el arrendamiento de oficinas y locales comerciales y/o de negocio, en el epígrafe 861.2, "Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p.", el cual, conforme a lo dispuesto por su 1ª nota adjunta, comprende el arrendamiento de terrenos, locales industriales, de negocios y demás bienes inmuebles de naturaleza urbana no clasificados en el epígrafe anterior.

Por el arrendamiento de una vivienda, en el epígrafe 861.1, "Alquiler de viviendas", que comprende el

alquiler, con o sin opción de compra, de toda clase de inmuebles destinados a vivienda (1ª nota adjunta).

Con respecto a la actividad consistente en destinar dos inmuebles a alojamiento rural, cabe darse las siguientes situaciones:

1ª) Que se trate, exclusivamente, del arrendamiento por períodos de tiempo de casas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la actividad de hospedaje, limitándose a poner a disposición del arrendatario las instalaciones, esto es, el simple alquiler de casas rurales, sin que el titular de la actividad de alquiler preste ningún otro tipo de servicio al inquilino, constituye una actividad propia de dicho epígrafe 861.1 "Alquiler de viviendas", debiendo clasificarse tal actividad en el mismo con arreglo a lo dispuesto en su Nota 1.

2ª) Que, por la forma y circunstancias en que se realiza la actividad, ésta no se limite a la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo durante periodos de tiempo, sino que se trate de actividades que reúnan las características propias de las actividades de servicios de hospedaje, esto es, cuando en el ejercicio de dicha actividad se preste algunos servicios tales como limpieza de inmuebles, cambio de ropa, custodia de maletas, puesta a disposición del cliente de vajilla, enseres y aparatos de cocina, y a veces, prestación de servicios de alimentación, dicha actividad se clasifica dentro de la agrupación 68 de la sección primera "Servicios de hospedaje".

En este último caso, la actividad de prestación de servicios de hospedaje en alojamientos rurales, en virtud de lo dispuesto por la regla 8ª de la Instrucción, se clasifica en el grupo 685, "Alojamientos turísticos extrahoteleros", ya que ésta es una actividad que no se halla especificada en las Tarifas y procede clasificarla en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemeje.

2. De acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 21 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), "tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste".

Añade dicho precepto, en su apartado 2, que, en todo caso, se incluirán como rendimientos del capital los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

Por su parte, el artículo 27 de la Ley del Impuesto establece, en su apartado 1, 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 cuanta 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 de prestación de servicios.

A continuación, en su apartado 2, dicho precepto delimita cuando el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica. Para ello han de concurrir las dos circunstancias siguientes:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

Por lo que se refiere al segundo de los requisitos exigidos, que el arrendador tenga, al menos, una persona

empleada con contrato laboral y a jornada completa, sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa, con independencia de que la persona empleada sea un familiar, pero esta persona debe prestar servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento propiamente dicha.

No obstante, al tratarse del cónyuge de la consultante, deberá tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 30.2.2ª de la Ley del Impuesto:

"Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su calificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios".

Por último resta señalar que si el arrendamiento de las dos casas rurales no se limita a la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo durante periodos de tiempo, sino que se trate de actividades que reúnan las características propias de las actividades de servicios de hospedaje, es decir, cuando en el ejercicio de dicha actividad se preste algunos servicios tales como limpieza de inmuebles, cambio de ropa, custodia de maletas, puesta a disposición del cliente de vajilla, enseres y aparatos de cocina, y a veces, prestación de servicios de alimentación, las rentas derivadas del mismo tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.1 de la ley del impuesto.

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.