CONSULTA VINCULANTE V1712-09

Órgano: SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha: 17/7/2009

NORMATIVA

Ley 35/2006, Art. 23-1, 28-1, 35-1; Ley 37/1992, Arts. 4, 5, 11 ,78

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante obtiene rendimientos del capital inmobiliario procedentes de varias viviendas y locales comerciales. El contrato de uno de los locales está sujeto al texto refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964. Con respecto a este local, estima la posibilidad de recuperar su posesión mediante una indemnización al actual arrendatario, con el objeto de obtener rentas futuras por su arrendamiento a precio de mercado.

Al no tener liquidez suficiente para el pago de la indemnización, necesitaría financiación ajena, para lo cual obtendría un préstamo con garantía hipotecaria, que no gravaría ese mismo local, por no cubrir su valor la garantía exigida, sino otro inmueble de los que tiene arrendados.

CUESTIÓN PLANTEADA

1. Tratamiento fiscal de la indemnización y de los intereses del préstamo, tanto si los rendimientos futuros se integraran como rendimientos del capital inmobiliario o como rendimientos de actividades económicas.

2. Sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACIÓN COMPLETA

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La indemnización satisfecha por el propietario de un inmueble al arrendatario del mismo por la renuncia a los derechos arrendaticios y la consiguiente recuperación de la posesión del mismo, constituye un mayor valor de adquisición del inmueble, tal y como dispone el artículo 35.1 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), que establece que el valor de adquisición estará formado por la suma de:

"a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

(...)".

Como mayor valor de adquisición, su importe podrá amortizarse en los casos en que el inmueble vuelva a arrendarse o se constituyan o se cedan derechos o facultades de uso o disfrute sobre el mismo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

El importe de los intereses del capital ajeno invertido en la recuperación de la posesión del local, no formará parte del valor de adquisición, de acuerdo con lo previsto en el artículo 35.1.b).

No obstante, en el caso de que el inmueble vuelva a ser arrendado, tales intereses tendrán la consideración de gasto deducible de los rendimientos derivados del arrendamiento, según establece el artículo 23.1.a).1º de la Ley del Impuesto, según el cual, se considerarán gastos necesarios para la obtención de los ingresos, entre otros, "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, (...)".

En el caso de que los ingresos derivados del futuro arrendamiento tuvieran la consideración de rendimientos de actividades económicas, por cumplirse los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto, para determinar la deducibilidad de los intereses del capital ajeno invertido en la recuperación de la posesión del inmueble, hay que acudir al artículo 28.1 de la Ley del Impuesto, que establece que "el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva".

Por su parte, el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), dispone que "en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Los gastos financieros tendrán el carácter de deducibles cuando los mismos tengan una correlación con la obtención de los ingresos de las actividades económicas desarrolladas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.1.e), segundo párrafo, del citado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En ambos casos, tanto se trate de rendimientos del capital inmobiliario como de rendimientos de actividades económicas, la deducibilidad de los intereses es independiente de que la garantía hipotecaria del préstamo este constituida por el propio local como por un inmueble diferente.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), estarán sujetas al citado tributo 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.

Por su parte, el apartado dos del citado artículo 4 dispone que "se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto".

A estos efectos, el artículo 5, apartado uno, letra c) de la misma Ley establece que se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen 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, teniendo en particular esta consideración los arrendadores de bienes.

El artículo 11, apartado uno de la Ley 37/92 declara que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

La resolución anticipada del contrato de arrendamiento del local de negocios objeto de consulta constituye una renuncia a sus derechos por parte del arrendatario que tiene la consideración de prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 78 de la Ley del Impuesto preceptúa que la base imponible de dicho tributo estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedentes del destinatario o de terceras personas.

Por su parte, el apartado tres, número 1º de dicho artículo 78 prescribe que no se incluirán en la base imponible "las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el

apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyen contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto".

Lo expuesto en el párrafo anterior no es aplicable al supuesto objeto de consulta ya que la indemnización percibida por el arrendatario es la contraprestación o compensación de una prestación de servicios sujeta al Impuesto, consistente en la restitución de la posesión del inmueble a su propietario.

Por lo tanto, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la renuncia a sus derechos por parte del arrendatario del local de negocios objeto de consulta, cuya contraprestación consiste en la indemnización a satisfacer por el arrendador, devengándose el Impuesto cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, tal y como dispone el artículo 75.Uno.2º de la Ley 37/1992.

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.