

**NUM-CONSULTA**

V2290-06

**ORGANO**

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**FECHA-SALIDA**

16/11/2006

**NORMATIVA**

Ley 37/1992, arts. 4, 5, 11, 78; RD Leg 1175/1990, reglas 2<sup>a</sup>, 15<sup>a</sup>; RIRPF RD 1175/2004, Art. 53; TRLIRPF RD Leg 3/2004, Arts. 19, 25, 101

**DESCRIPCION-HECHOS**

El consultante es propietario de unas fincas que va a arrendar, por partes o parcelas, a terceros para que instalen en ellas caravanas o casas móviles que van a constituir su respectiva residencia habitual. El consultante va a proporcionar luz y agua, cuyo coste repercutirá a los arrendatarios, quienes podrán disfrutar de los servicios de piscina, que será comunitaria para todos los residentes.

**CUESTION-PLANTEADA**

A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, obligación de causar alta en algún epígrafe.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, obligación de repercutirlo por el alquiler del suelo y conceptos a incluir en la factura.

A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, calificación de las rentas derivadas del arrendamiento del suelo y si para los arrendatarios constituirá su vivienda habitual.

**CONTESTACION-COMPLETA**

**IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

La regla 2<sup>a</sup> de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, dispone que el mero ejercicio de cualquier actividad de carácter empresarial, profesional o artístico dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por el impuesto, salvo que en dicha Instrucción se disponga otra cosa.

Por otro lado, el apartado 1 de la regla 15ª de la citada Instrucción establece que “Cuando de la aplicación de las Tarifas resulte cuota cero, los sujetos pasivos no satisfarán cantidad alguna por el impuesto, ni estarán obligados a formular declaración alguna”.

El epígrafe 861.2 de la sección primera de las Tarifas clasifica la actividad de “Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p.”, que comprende el arrendamiento de terrenos, locales industriales y demás bienes inmuebles de naturaleza urbana no clasificados en el epígrafe 861.1. Dicho epígrafe fija una cuota del 0,10 por 100 del valor catastral asignado a los inmuebles a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

La nota 2ª del epígrafe 861.2 establece que los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero, en cuyo caso, de acuerdo con lo establecido en la citada regla 15ª de la Instrucción, no satisfarán cuota alguna por este impuesto, ni estarán obligados a formular declaración alguna por esta modalidad de explotación.

Aplicando lo anterior al caso planteado, en el que la actividad ejercida consiste en el arrendamiento de parcelas (con servicios de luz, agua, piscinas, etc.) en las cuales los arrendatarios van a instalar caravanas o casas móviles, siendo éstas su vivienda habitual, corresponderá clasificarla en el epígrafe 861.2 de la sección primera, “Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p.”.

Por último, señalar que habrá que tener en cuenta el valor catastral de las citadas parcelas para la aplicación o no de la nota 2ª del citado epígrafe.

## **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), establece 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 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.

Por su parte, apartado dos del citado artículo 5 dispone que "son actividades empresariales o profesionales 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 lo que respecta a los servicios referidos en el escrito de consulta, el artículo 11 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios: (...)

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

9º. Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar. (...).”

Por tanto, la actividad empresarial realizada por el consultante tiene la consideración de servicios a efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, concretamente servicios de acampamiento, por lo que deberá repercutir el tributo en la correspondiente factura.

En cuanto al importe por el que deberá repercutir el Impuesto, el artículo 78, apartado Uno, de la Ley 37/1992, dispone que la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente tanto del destinatario como de terceras personas.

En particular, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78, apartado Dos, 1º de dicha Ley, se incluyen en el concepto de contraprestación los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier crédito efectivo a favor de quién realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

Por su parte, el artículo 78 apartado Tres, número 3º, establece que no se incluirán en la base imponible:

“Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del Impuesto que eventualmente los hubiera gravado.”

Según diversas resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos (entre otras, de fechas 1 de setiembre de 1986 - Boletín Oficial del Estado de 10 de setiembre- y de 24 de noviembre de 1986 – Boletín Oficial del Estado de 16 de diciembre), para que tales sumas tengan la consideración de suplidos y no se integren en la base imponible de las operaciones realizadas por la empresa para el cliente en nombre y por cuenta del cual han sido satisfechos los correspondientes importes, deben concurrir todas las condiciones siguientes:

1º.- Tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente. La realización del gasto en nombre y por cuenta del cliente deberá acreditarse ordinariamente mediante la correspondiente factura expedida a cargo del destinatario (cliente).

2º.- El pago de las referidas sumas debe hacerse en virtud de mandato expreso, verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe.

3°.- La justificación de la cuantía efectiva de dichos gastos se realizará por los medios de prueba admisibles en Derecho.

3.- En consecuencia, en la actividad de acampamento realizada por el consultante, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación percibida de sus clientes, con exclusión de aquellos importes que, de acuerdo con los criterios anteriormente enunciados, tengan la consideración de suplidos.

Por lo tanto, y salvo que tengan la consideración de suplidos según lo expuesto, los gastos de agua y luz en los que incurra el consultante cuyo importe traslade al cliente final, también formarán parte de la base imponible debiendo repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo correspondiente.

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

De acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo), 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 el mismo.

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 25 de la citada Ley 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 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 de prestación de servicios.

A continuación, en su apartado 2, dicho precepto delimita cuando el arrendamiento o la compraventa 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 misma.
- b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En consecuencia, si el consultante se limita a alquilar las parcelas, sin prestar ningún otro servicio que suponga ordenación por cuenta propia de factores productivos, y no se cumplen los requisitos del artículo 25.2 de la Ley del Impuesto, los rendimientos derivados del alquiler se calificarían como rendimientos del capital inmobiliario.

En caso de que se prestasen tales servicios o se cumpliesen los requisitos previstos en el artículo 25.2 de la Ley del Impuesto, los rendimientos se calificarían como rendimientos de actividades económicas. En este, el consultante estaría obligado a efectuar trimestralmente los pagos fraccionados previstos en el artículo 101.1 de la Ley del Impuesto.

Por último, la definición de vivienda habitual se recoge en el artículo 53 del reglamento del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, aprobado por el real Decreto 1175/2004, de 30 de julio (BOE de 4 de agosto), que establece que, con carácter general, se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

Teniendo en cuenta que las caravanas, aunque estén homologadas como vehículos-vivienda, y las casas móviles no tienen el carácter de edificación, no cumplen los requisitos exigidos reglamentariamente para ser considerados como vivienda habitual a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que tampoco tendrán tal carácter las parcelas en las que están instaladas.

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.