CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2039 (17/11/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 19.2 Ley 20/1991 Art. 109 y 110 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La propiedad de una vivienda destinada al alquiler vacacional, es compartida entre una madre (el 75%) y sus 3 hijos (el 25%). La madre transfiere mensualmente a sus hijos una cantidad en concepto de alquiler, por lo que éstos realizan sus declaraciones trimestrales en el IGIC.

Se plantean realizar un contrato de cesión gratuita o comodato, por el cual los hijos ceden a la madre la parte que poseen de la vivienda de la que son copropietarios, y en función de la cesión, la madre pasaría a ser el único obligado tributario, asumiendo los gastos, las ganancias y cualquier otra obligación derivada del alquiler vacacional de la vivienda, debiendo realizar únicamente ella las declaraciones tributarias correspondientes al IGIC.

Manifiesta que la figura del comodato está regulada en el artículo 1740 del Código Civil, y ha sido contemplada por la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V0425-08, de 25 de febrero de 2008.

Señala que la madre es usufructuaria, junto a 2 de sus 3 hijos, de otras dos viviendas por las que se obtienen ingresos, estando acogida la madre, en su día, al régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP); sin embargo, desde que es copropietaria de la otra vivienda, ya no puede acogerse al REPEP, por lo que se plantea su posible disfrute si ella se convierte en la única explotadora a través del contrato de comodato.

En virtud de lo anterior, se consulta textualmente lo siguiente:

1.- ¿Existe la posibilidad por los propietarios cedentes de acogerse a la exención de realizar las declaraciones de IGIC, en base a la cesión gratuita de la vivienda en favor del propietario cesionario que la destina a la actividad del alquiler vacacional?

2.- ¿Puede acogerse la madre al REPEP en el caso de que le sea cedido por sus hijos mediante contrato de comodato el uso exclusivo de la vivienda que posee en copropiedad juntos a estos, tal y como venía haciendo con las viviendas en las que se ha constituido usufructuaria y, siempre y cuando, cumpla con el resto de los requisitos establecidos en el Decreto 111/2018?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Si la madre es la única encargada de la gestión del alquiler de la vivienda, interviniendo directamente en las relaciones con terceros, de manera independiente del resto de copropietarios y asumiendo el riesgo de las operaciones, ella es la única que ejerce la actividad económica del alquiler, y no la comunidad de bienes integrada por todos los propietarios; por lo que sólo ella sería sujeto pasivo del IGIC, y como persona física, podría acogerse al REPEP, si cumple los requisitos exigidos en la Ley 4/2012.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La propiedad de una vivienda destinada al alquiler vacacional, es compartida entre una madre (el 75%) y sus 3 hijos (el 25%). La madre transfiere mensualmente a sus hijos una cantidad en concepto de alquiler, por lo que éstos realizan sus declaraciones trimestrales en el IGIC.

Se plantean realizar un contrato de cesión gratuita o comodato, por el cual los hijos ceden a la madre la parte que poseen de la vivienda de la que son copropietarios, y en función de la cesión, la madre pasaría a ser el único obligado tributario, asumiendo los gastos, las ganancias y cualquier otra obligación derivada del alquiler vacacional de la vivienda, debiendo realizar únicamente ella las declaraciones tributarias correspondientes al IGIC.

Manifiesta que la figura del comodato está regulada en el artículo 1740 del Código Civil, y ha sido contemplada por la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V0425-08, de 25 de febrero de 2008.

Señala que la madre es usufructuaria, junto a 2 de sus 3 hijos, de otras dos viviendas por las que se obtienen ingresos, estando acogida la madre, en su día, al régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP); sin embargo, desde que es copropietaria de la otra vivienda, ya no puede acogerse al REPEP, por lo que se plantea su posible disfrute si ella se convierte en la única explotadora a través del contrato de comodato.

En virtud de lo anterior, se consulta textualmente lo siguiente:

1.- ¿Existe la posibilidad por los propietarios cedentes de acogerse a la exención de realizar las declaraciones de IGIC, en base a la cesión gratuita de la vivienda en favor del propietario cesionario que la destina a la actividad del alquiler vacacional?

2.- ¿Puede acogerse la madre al REPEP en el caso de que le sea cedido por sus hijos mediante contrato de comodato el uso exclusivo de la vivienda que posee en copropiedad juntos a estos, tal y como venía haciendo con las viviendas en las que se ha constituido usufructuaria y, siempre y cuando, cumpla con el resto de los requisitos establecidos en el Decreto 111/2018?

SEGUNDO.- La respuesta a la presente consulta exige que primeramente se determine si la operación de alquiler constituye hecho imponible del IGIC.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4, regulador del hecho imponible, de la Ley 20/1991, son tres las operaciones sujetas a este impuesto, las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones de bienes. Dejando a un lado estas últimas, nos centraremos en las otras dos, las llamadas operaciones interiores, reguladas en el número 1 de dicho precepto:

"Artículo 4.- Hecho imponible

1. Están sujetas al Impuesto por el concepto entrega de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional".

Los conceptos de ambas figuras se recogen en los artículos 6 y 7 de la Ley 20/1991, respectivamente:

"Artículo 6.- Concepto de entrega de bienes

1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales
(...)".

"Artículo 7.- Concepto de prestación de servicios

1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:
(...)
2º.-Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos 1 mercantiles, con o sin opción de compra.
(...)".

Estando claro que el alquiler de una vivienda es una prestación de servicios, resta analizar los otros tres elementos que configuran el hecho imponible, esto es, si se realiza por un empresario o profesional, con carácter oneroso y en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

A efectos del IGIC, las prestaciones de servicios de arrendamientos de bienes, se consideran, en todo caso, como actividad empresarial o profesional, y empresarios o profesionales a los arrendadores de bienes, aunque sea con carácter ocasional, según lo establecido en el artículo 5 de la Ley 20/1991:

"Artículo 5º.- Concepto de actividades empresariales o profesionales

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

(...)

4. Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:

a) La realización de 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.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles".

Por tanto, sabiendo que estamos ante una operación que constituye hecho imponible del IGIC y que, tal y como dispone el artículo 17.Tres.Uno.a) de la Ley 20/1991, está localizado en Canarias, porque aquí se ubica el inmueble objeto de arrendamiento, la definitiva tributación en este Impuesto, dependerá de si la prestación de servicios por el alquiler de una vivienda, está exenta o no, teniendo en cuenta que se trata de un alquiler vacacional.

Con carácter general, las exenciones en las operaciones interiores se regulan en el artículo 50 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), en cuyo apartado Uno.23º.b) contempla los arrendamientos de viviendas:

"Uno. Están exentas de este Impuesto:
(...)

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos".

Continúa el precepto enumerando una serie de supuestos en los que no se aplica la exención, destacando ahora únicamente el vinculado con el supuesto objeto de la consulta:

"La exención no comprenderá:

(...)

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

(...)

En ningún caso el supuesto de la exención previsto en este número será de aplicación a la prestación de servicio de alojamiento turístico en establecimientos hoteleros y extrahoteleros. Tampoco será de aplicación a cualquier supuesto de cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa u onerosa".

Dado que el arrendamiento de la vivienda ha sido ofertado como alquiler vacacional, conlleve o no otros servicios complementarios típicos de la actividad hotelera, no se encuentra exento; sin perjuicio de lo que más adelante veremos respecto del REPEP.

Estando claro que el alquiler vacacional de una vivienda es una prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC, nos quedaría por analizar el resto de elementos que configuran la obligación tributaria, esto es, sujeto pasivo, base imponible y tipo de gravamen, centrándonos únicamente en el primero de ellos, al ser el objeto de esta consulta.

El artículo 19 de la Ley 20/1991 recoge en su apartado 1, 1º que son sujetos pasivos en las prestaciones de servicios, los empresarios o profesionales que las realicen:

"Artículo 19. Sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios.
1. Son sujetos pasivos del Impuesto:
1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto".

Pero hemos de tener en cuenta, que para los casos de comunidades de bienes, como el de la consulta planteada, el apartado 2 del artículo 19 de la misma Ley, las considera sujetos pasivos del IGIC:

"2. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto".

En virtud de lo señalado, el sujeto pasivo del alquiler vacacional de la vivienda, de la que son copropietarios la madre y sus 3 hijos, sería la propia comunidad de bienes que forman los 4 propietarios, y no cada uno de ellos de manera individual.

Teniendo en cuenta todo lo señalado anteriormente, vamos a contestar seguidamente a las dos preguntas realizadas:

En primer lugar, se plantea si los 3 hijos copropietarios de la vivienda podrían no tener obligación de declarar en el IGIC, si llevaran a cabo una cesión de uso gratuita, mediante, por ejemplo, un contrato de comodato, para que fuera la madre la que únicamente realizara la actividad del alquiler vacacional.

El contrato de comodato se define en el artículo 1740 del Código Civil como un préstamo gratuito:

"Artículo 1740.

Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo.

El comodato es esencialmente gratuito.

El simple préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés."

Añadiendo el artículo 1741 del Código Civil, las consecuencias de esta cesión de uso:

"Artículo 1741.

El comodante conserva la propiedad de la cosa prestada. El comodatario adquiere el uso de ella, pero no los frutos; si interviene algún emolumento que haya de pagar el que adquiere el uso, la convención deja de ser comodato".

Dado que el contrato de comodato no permite la obtención de frutos, como ocurriría cuando la madre cobrara por alquilar la vivienda "prestada", no sería jurídicamente correcto el uso de esta figura. Pudiendo entonces acudir a los artículos 1254 y 1255 del Código Civil, y formalizar un contrato gratuito de cesión del derecho de uso y explotación de los hijos a la madre.

"Artículo 1254.

El contrato existe desde que una o varias personas consienten en obligarse, respecto de otra u otras, a dar alguna cosa o prestar algún servicio".

"Artículo 1255.

Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público".

Ahora bien, a pesar del carácter gratuito de la cesión de uso, se trataría de una prestación de servicios de los hijos a la madre sujeta al IGIC, pues, de conformidad con lo previsto en el artículo 9.8º de la Ley 20/1991, con remisión al artículo 23.3 de la misma Ley, existe vinculación entre ambas partes contratantes:

"Artículo 9. Supuestos de no sujeción.

No están sujetas al Impuesto:

(...)

8.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, salvo en los supuestos de vinculación a que se refiere el artículo 23, número 3, de la presente Ley".

"Artículo 23. Base imponible en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios: Reglas especiales.

(...)

3. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación sujeta al Impuesto y no exenta, o no sujeta prevista en el artículo 9.8.º de esta Ley, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos impuestos que sean de aplicación.

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes".

La madre y sus hijos son parientes consanguíneos en línea recta, no colateral, de primer grado, por lo que, claramente, entran en el supuesto de vinculación establecido en la letra c) del artículo 23.3 de la Ley 20/1991, y consecuentemente los hijos serían sujetos pasivos del

IGIC por la operación de prestación de servicios de cesión de uso gratuita a la madre (y, por supuesto, la madre por el alquiler vacacional de la vivienda).

Sin embargo, para conseguir el fin perseguido por los hijos, esto es, quedar liberados de cualquier obligación tributaria en el ámbito del IGIC, no consideramos necesaria la formalización de ningún contrato de cesión de uso, si la madre es la única encargada de la gestión del alquiler de la vivienda; debiendo ella intervenir en estas relaciones con terceros, de manera independiente del resto de copropietarios y asumiendo el riesgo de sus operaciones, de manera que sea ella la única que ejerce la actividad económica del alquiler. En este sentido, dado que la comunidad de bienes sólo es sujeto pasivo del IGIC, si realiza una actividad empresarial o profesional, en el caso de que uno de los comuneros interviene solo y en su propio nombre en sus relaciones con terceros a la hora de realizar los actos que conforman la actividad económica, la comunidad no sería sujeto pasivo del IGIC.

Una vez contestada la primera pregunta, en segundo lugar, se consulta si una vez efectuada la cesión de uso gratuita de la vivienda por sus hijos, la madre podría acogerse al REPEP, y consecuentemente, estar exenta por las actividades sujetas al IGIC que realice.

Teniendo en cuenta la respuesta dada a la primera cuestión, sólo en el caso de que no se formalizase ningún contrato de cesión de uso a la madre, y siempre que la madre fuera la única que se encargara de la explotación en alquiler de la vivienda, únicamente ella será sujeto pasivo del IGIC, y dada su condición de persona física, podrá acogerse al régimen especial conocido como REPEP, si cumple el resto de requisitos exigidos al efecto.

Este régimen está regulado en los artículos 109 a 111 de la Ley 4/2012, siendo imprescindible, entre otros requisitos, ser persona física y que el volumen de ingresos por este arrendamiento (u otras actividades empresariales o profesionales que viniese desarrollando) no supere 30.000 euros el año natural anterior:

> *"Artículo 109.- Ámbito de aplicación del régimen especial del pequeño empresario o profesional.*
>
> *1.- Estarán incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, salvo renuncia, los sujetos pasivos personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros.*
> *(...)".*

Salvo que renuncie al mismo, la aplicación del REPEP conllevaría que el servicio de alquiler estaría exento, tal y como dispone el apartado 1 del artículo 110 de la Ley 4/2012:

> "*Artículo 110º.- Contenido del régimen especial del pequeño empresario o profesional.*
>
> *1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del pequeño empresario o profesional estarán exentas del impuesto general indirecto canario".*

Esta cuestión ha sido resuelta en otra consulta 1872 de 23 de febrero de 2018 por este

mismo centro directivo, aunque para el caso de un matrimonio casado bajo el régimen legal de gananciales, en la que se matiza que, a pesar de que los dueños del bien lo son en común y proindiviso, hay que atender a quien realmente efectúe la actividad del alquiler; de tal manera que si la realiza sólo uno de los comuneros, podría acogerse al régimen especial del artículo 109 de la Ley 4/2012, debiendo para ello asumir *"las consecuencias empresariales, es decir, el riesgo o ventura de las operaciones, cabe entender que la actividad es ejercida por éste, sin que exista una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del IGIC. Lo que consideramos puede presumirse cuando las facturas son emitidas a nombre de ese cónyuge, es él quien figura exclusivamente como contratante en los distintos contratos celebrados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, etc. Dicho de otro modo, solo cuando ambos cónyuges participen de forma conjunta en el desarrollo de la actividad, será sujeto pasivo del Impuesto la sociedad legal de gananciales".*

Pero si el alquiler se realiza por todos los comuneros, no actúa una persona física, a efectos del IGIC, sino la comunidad de bienes que es sujeto pasivo del IGIC, sin que pueda acogerse al régimen especial *"Si, en cambio, las operaciones son realizadas por la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa del local comercial destinado al arrendamiento, derivada del régimen económico-matrimonial al que está sometida la consultante, será aquélla quien ostente la condición de sujeto pasivo del IGIC, quedando fuera del ámbito de aplicación del nuevo régimen especial del Impuesto que, como hemos visto, se circunscribe a "los sujetos pasivos personas físicas" (artículo 109.1 de la Ley 4/2012)".*

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que, si la madre es la única encargada de la gestión del alquiler de la vivienda, interviniendo directamente en las relaciones con terceros, de manera independiente del resto de copropietarios y asumiendo el riesgo de las operaciones, ella es la única que ejerce la actividad económica del alquiler, y no la comunidad de bienes integrada por todos los propietarios; por lo que sólo ella sería sujeto pasivo del IGIC, y como persona física, podría acogerse al REPEP, si cumple los requisitos exigidos en la Ley 4/2012.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las Palmas de Gran Canaria, 17 de noviembre de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García