

ESTUDIOS

CONSECUENCIAS FISCALES DEL ARRENDAMIENTO DE UNA AZOTEA EN UNA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS PARA INSTALACION DE UN ROTULO LUMINOSO

M^a Lourdes PEREZ-LUQUE

Abogada y
Miembro de la AEDAF

Sumario

- I. Planteamiento de la Consulta.
- II. Determinación conceptual.
 1. Código civil.
 2. Ley de Propiedad Horizontal.
 3. Ley General Tributaria y nueva Ley del IRPF.
- III. Tratamiento fiscal del arrendamiento de la azotea.
 1. Naturaleza del hecho imponible.
 2. Sujeción al IAE.
 3. Consecuencias en el IVA.
 4. Id. en el IRPF.
- IV. Conclusión.

I. PLANTEAMIENTO DE LA CONSULTA

Se pregunta qué consecuencias fiscales puede tener para la Comunidad, o para los copropietarios del edificio, la firma de un contrato de alquiler de la azotea del mismo para la instalación de un rótulo luminoso. Se hace notar que la zona a alquilar es una cubierta que tiene el carácter de zona común.

ESTUDIOS

II. DETERMINACION CONCEPTUAL DEL TERMINO COMUNIDAD DE PROPIETARIOS

Es preciso analizar, con carácter previo, ante qué figura jurídica nos encontramos, pues dependerá de ello en gran parte el tratamiento fiscal que recibe.

1. *Código Civil*

Tradicionalmente se ha definido la comunidad de bienes como aquella situación en la que la propiedad de una cosa o derecho pertenece proindiviso a varias personas.

La comunidad de Propietarios está incluida dentro del Título III que está destinado a tratar de «La Comunidad de Bienes», aun precisando que se trata de un supuesto especial dentro de la misma, pues hay ciertas partes –los pisos y locales– que están perfectamente individualizados en su propiedad.

2. *Ley de Propiedad Horizontal*

La ley reguladora de la Propiedad Horizontal (L. 49/1960 de 21 de julio), en su exposición de motivos, hacía notar la necesidad de adecuar el concepto de comunidad de propietarios inicialmente recogido en el Código Civil a la realidad de los hechos, precisando que así como el uso sobre el inmueble es compartido, sin embargo, sobre cada piso es privativo. Así pues, en palabras textuales de la misma, «la comunidad queda circunscrita a lo que se han venido llamando elementos comunes».

En resumen, podríamos decir que el régimen de propiedad horizontal se caracteriza:

— Por el derecho singular y exclusivo de propiedad sobre un espacio delimitado: los pisos o locales.

— Por la copropiedad con los demás dueños de los restantes elementos comunes.

— Por la determinación de una cuota que servirá de módulo para determinar la participación en las cargas y beneficios por razón de la comunidad (art. 33) Dicha cuota expresa «el valor proporcional del piso y a cuanto él se considera unido en el conjunto del inmueble». Es decir, integra la parte privativa y la de elementos comunes. En la determinación de estos coeficientes, además de tener en cuenta la superficie de cada piso en relación con el total del inmueble **se valorará el uso que se presuma que va a efectuar de los servicios o elementos comunes**, (art 5).

— Por la obligación para los copropietarios de contribuir con arreglo a dicha cuota de participación a los gastos generales **que no sean susceptibles de individualización**, es decir, que no sean imputables a uno o varios pisos (art. 9).

— Por la carencia de personalidad jurídica, siendo representada la Comunidad por su Presidente (art. 12).

Cada año la Junta de Propietarios aprueba el plan de gastos e ingresos previsibles y las cuentas correspondientes (art. 13), que deberán ser preparadas y sometidas a ella con la debida antelación por el administrador (art. 18, 2) quien propondrá los medios necesarios para hacer frente a los gastos previstos.

Dentro del marco general que determina esta Ley, se encuadran los estatutos de la Comunidad que nos ocupa y que, en lo que se refiere a gastos de los elementos comunes, contienen unas especificaciones concretas.

Algunos de ellos serán satisfechos en proporción a las cuotas de participación antes citadas; sin embargo, otros se atribuyen en mayor proporción a unos pisos que a otros.

3. Ley General Tributaria

A efectos fiscales, tendrán la consideración de sujetos pasivos, siempre y cuando una Ley fiscal así lo establezca, las comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un **patrimonio separado** susceptible de imposición (art. 33).

Así pues, se trataría de determinar si la Propiedad Horizontal se encuadra dentro de esas «demás entidades».

La doctrina de la Dirección General Tributaria venía sosteniendo, tradicionalmente, que la copropiedad sobre las zonas comunes era accesoria frente al carácter fundamental que representa la propiedad individual de cada piso, del que las zonas comunes no serían más que un complemento. Llegó a decir textualmente que «aquella copropiedad no da lugar a un ente colectivo o entidad suficiente».

Sin embargo, en una consulta evacuada el pasado 2 de abril de 1992, bajo la vigencia de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta a la hora de fundamentar la obligatoriedad para las comunidades de propietarios de retener a cuenta cuando satisfagan rendimientos sujetos al impuesto como, por ejemplo salarios, emplea unos argumentos que son contrarios a la línea de pensamiento anteriormente expuesta. Razona así: la propiedad horizontal es una institución compleja que une la propiedad separada sobre cada piso con una copropiedad especial sobre los elementos comunes.

En esta nueva línea defiende que la comunidad de propietarios da lugar a una unificación accesoria de derechos y obligaciones al servicio de la comunidad (por ejemplo en relación al portero) y a una organización que la «acerca a los patrimonios separados y a las personas jurídicas». Además termina diciendo literalmente: «ya que, si en otros ámbitos actuaban como una entidad (aunque con características peculiares), no tenía sentido que ello no ocurriera en el ámbito fiscal».

Vemos, pues, como la doctrina de la DGT ha dado un giro radical en la consideración de la figura que nos ocupa, identificándola con los «entes» del artículo 33 de la LGT antes citada.

III. TRATAMIENTO FISCAL DEL ARRENDAMIENTO DE LA AZOTEA PARA ANUNCIO PUBLICITARIO

1. Naturaleza del hecho imponible

Se hace también necesario estudiar ante qué tipo de rendimiento nos encontramos, para estudiar después su tratamiento tributario.

ESTUDIOS

La redacción del contrato lo califica como un «alquiler en exclusiva del espacio necesario en la azotea del edificio ... para la instalación de un rótulo luminoso».

Puesto que la azotea es una parte inherente al edificio, se trata de un arrendamiento de inmueble, no susceptible de ser calificado como actividad empresarial en tanto en cuanto no supone ordenación por cuenta propia de medios de capital y/o trabajo con el fin de intervenir en la producción o distribución de ningún producto o servicio.

Procede pues ahora analizar cómo tributa en los siguientes impuestos:

2. *Sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*

Baste simplemente decir, al objeto de evitar dudas sobre el particular, que no está sujeto el arrendamiento de esta terraza al IAE.

3. *Impuesto sobre el Valor Añadido*

La Ley del IVA considera sujetas al impuesto las prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales (art. 4) calificando en todo caso de empresarios a los arrendadores de bienes (art. 5, 1 c) y 11, 2 2º).

El tipo aplicable será el general que actualmente está en el 15%.

La Comunidad será el sujeto pasivo (art. 84) y tendrá que facturar con todos los requisitos previstos en la Ley (datos de identificación de ambas partes, fecha, número correlativo de factura y especificación de la operación distinguiendo base e IVA aplicado) utilizando para ello el CIF que ya tendrá, pues desde principio de año debe estar reteniendo e ingresando las retenciones a cuenta de la nómina del portero. Para poderse deducir el IVA que soporte en el desarrollo de su actividad, es necesario recordar que la comunidad tendrá que comunicar a Hacienda mediante un modelo 037 de declaración censal previa al inicio de operaciones, su decisión de convertirse en arrendadora sujeta al IVA.

Por lo que se refiere a la deducibilidad del IVA soportado, tiene que haberlo sido en relación con la actividad desarrollada (art. 94), en este caso de arrendamiento de la terraza. Parece pues que, por ejemplo, una reparación que fuera necesario hacer en la misma y en la que se soportara un IVA cabría deducirlo; sin embargo, si la reparación fuera en el cuarto de calderas, no lo sería.

La Comunidad quedará obligada a presentar declaraciones trimestrales de IVA e ingresar el importe que resulte de las mismas en los 20 primeros días siguientes a cada trimestre, con excepción del último que podrá hacerlo hasta el 30 de enero. Así mismo, presentará una declaración resumen anual de la actividad junto con este último plazo.

Por otra parte, también vendrá obligada a presentar la declaración comunicación de operaciones con terceras personas superiores a 500.000 ptas. que, referidas al año anterior, se presenta durante el mes de abril de cada año (modelo 347).

4. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

Dado que este tipo de entidades no tiene personalidad jurídica, no están sujetas al

Impuesto sobre Sociedades (art. 4 Ley del I.Sociedades) y, además, están reguladas dentro del ámbito impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 10 LIRPF).

Nos hacemos eco así de la última tendencia de la Administración que considera a las comunidades de propietarios como «entidades». De acuerdo con lo previsto en el artículo citado, las rentas correspondientes a estas entidades se atribuirán a los socios según los pactos aplicables, es decir, en proporción a su cuota de participación. Las rentas obtenidas tendrán la naturaleza derivada de la fuente de donde procedan, es decir, del capital inmobiliario.

Se trata, por tanto, de determinar cómo se calculan «las rentas» o rendimientos de la comunidad a efectos de poder imputar después a los socios la cantidad que corresponda.

No existe un precepto específico referido al arrendamiento de inmuebles realizado por las comunidades, al contrario de lo que sucede en el caso de que las mismas desarrollen actividades empresariales o profesionales: en este supuesto, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prevé la posibilidad de aplicar el método de estimación objetiva singular (art. 23 del Rgto.).

¿Qué significa esto? Parece confirmar simplemente que estas entidades, en cuanto asimiladas a las personas físicas a los efectos de esta Ley, se rigen por los preceptos de la misma, pudiendo incluso beneficiarse de este régimen.

Pero aún suponiendo que el contrato no se calificase de **arrendamiento** sino de **cesión del derecho de uso**, los rendimientos estarían igualmente sujetos al Impuesto.

Veamos el art. 31 de la Ley que dice textualmente: «Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, **que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos. cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo** y no se hallen afectos a actividades profesionales o empresariales realizadas por el mismo».

Para determinar el rendimiento neto, se detraerán de los ingresos los gastos deducibles. Analizaremos seguidamente cuáles son éstos, referidos exclusivamente a los rendimientos del capital inmobiliario (art. 35):

a) *Inmuebles arrendados*

* Los gastos necesarios para su obtención como tributos, servicios personales –administración, vigilancia y portería–, los ocasionados por la formalización del arrendamiento y los de defensa de carácter jurídico, los saldos de dudoso cobro –con ciertas condiciones–, los de conservación y reparación, los seguros y los servicios y suministros (art. 7 del Rgto.). En ningún caso serán deducibles los gastos de mejoras, como puertas, enrejados, etc.

* Los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los mismos, cantidad que no podrá nunca exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros.

* El importe del deterioro sufrido por el transcurso del tiempo

ESTUDIOS

b) Inmuebles propios

* Los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los mismos, con un límite de 800.000 ptas. o un millón en función de que la renta sea conjunta o separada, siempre y cuando se trate de la vivienda habitual.

* Las cuotas y recargos, excepto el de apremio, del Impuesto sobre bienes inmuebles.

Es importante recordar que se consideran parte de los edificios, a efectos de computar como ingresos el 2% sobre el valor del bien, aquellos anexos, instalaciones deportivas, etc., que sean de uso exclusivo de los dueños, aun cuando estuvieran en copropiedad.

Cabe discutir –y este es el fondo de la cuestión– si son deducibles de los ingresos la totalidad de los gastos del inmueble o sólo los correspondientes a las zonas comunes arrendadas o cedidas.

Si fuera una actividad empresarial, la cosa no tendría duda: se podría operar compensando ingresos con gastos totales. Pero considerar que se trata de una actividad empresarial parece, cuando menos, muy arriesgado, puesto que en una comunidad de propietarios lo que predomina es su aspecto estático de simple tenencia de bienes, salvo la excepción accidental de este arrendamiento, frente al dinámico que presenta cualquier actividad empresarial; eso aparte de no reunir los requisitos que para ello exige la Ley de Renta.

Enlazando estas premisas fiscales con la comunidad de propietarios definida en la Ley de Propiedad Horizontal, podemos resumir:

* Hay comunidad de bienes sólo en las zonas comunes.

* Los ingresos obtenidos por el arrendamiento de las zonas comunes o cesión de derechos en ellas tiene esta procedencia y tributan.

* Como consecuencia de la existencia de la comunidad, se producen unos gastos que son divisibles mediante la aplicación de las cuotas de copropiedad.

* Los gastos comunes serán deducibles de los ingresos comunes, a efectos fiscales, **en tanto en cuanto sean necesarios para su obtención**, de acuerdo con las normas del IRPF; es decir, en puridad de doctrina, sólo serán deducibles los que correspondan proporcionalmente a la terraza, y ello porque **no se alquila o cede la totalidad de las zonas comunes sino parte de las mismas**. El resto de los gastos, al corresponder a zonas no alquiladas, seguirían el régimen de los inmuebles destinados a uso propio y, por tanto, no serán deducibles.

Esta interpretación parece coherente con el hecho de que, en los inmuebles de uso propio (también los que están en régimen de comunidad de propietarios), no son deducibles los gastos de comunidad pues, en su caso, admitir que de los ingresos se deducen totalmente los gastos comunes, se estaría consiguiendo indirectamente una deducción de aquéllos.

Como consecuencia de lo que antecede, sería necesario que el administrador facilitara a los copropietarios una liquidación en la que constaran:

* Los ingresos que, proporcionalmente, corresponden a cada copropietario en el arrendamiento.

- * Los gastos de comunidad divididos en dos apartados:
 - a) los que son deducibles por referirse a la parte arrendada;
 - b) el resto que no es deducible.

Cada copropietario incluirá en su declaración de Renta como ingresos los primeros y como gastos solamente los del apartado a).

No obstante, el arrendamiento es interesante para los copropietarios, desde el punto de vista económico, porque se ahorran una parte importante del coste de los gastos de comunidad, aun cuando tengan que tributar por parte de los ingresos.

Baste un ejemplo para explicarlo:

Supongamos una comunidad de doce vecinos, con 12.000.000 de ingresos anuales por arrendamiento y 12.000.000 de gastos comunes, de los cuales corresponden a cada vecino 1.000.000 de pesetas anuales.

Supongamos también un vecino cuyo tipo marginal de Renta es del 45%, que equivale a una base imponible de 6.700.000 ptas. en declaración separada. Y supongamos, por último, que a los 12.000.000 de ingresos cabe imputar sólo un 10% de gastos por la zona arrendada.

Los ingresos a imputar a este vecino en concepto de arrendamientos netos serían: $1.000.000 - 100.000 = 900.000$ ptas.- Y la cuota impositiva añadida sería de $900.000 \times 45\% = 400.000$ ptas. aproximadamente.

Como la comunidad no le pasará cargo alguno por gastos, ya que los ingresos por arrendamientos absorben la totalidad del presupuesto de gastos, resulta que sólo pagará la cuota marginal de Renta, con un ahorro de Ptas. $1.000.000 - 400.000 = 600.000$ ptas. al año.

Este ahorro, obviamente, será menor cuanto mayor sea el tipo impositivo del copropietario y viceversa.

IV. CONCLUSION

Por todo lo expuesto entiendo que, de los ingresos de la comunidad, sean por arrendamiento o por cesión de derechos, no es deducible la totalidad de gastos de la misma, sino solamente los que correspondan proporcionalmente a las partes comunes arrendadas o cedidas. Y que este ingreso neto tributa.

Otro tema será la determinación de este porcentaje que, de no venir expresamente determinado por separado en la escritura de división horizontal, habrá que hallarlo en base a los metros cuadrados arrendados en relación con la totalidad de los metros que correspondan a las zonas comunes.

Madrid, 1 de junio de 1993