

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA **V0486-16**

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 08/02/2016

NORMATIVA LIRPF, Ley 35/2006, artículo 28.
LIVA, ley 37/1992, artículos 4, 5, 8 y 9.

DESCRIPCION-HECHOS El consultante es un autónomo dedicado a la actividad de administración de fincas desde su alta en la misma el 3 de enero de 2013. El cónyuge del consultante, con la que convive en régimen de gananciales, estuvo desarrollando la misma actividad hasta el 31 de diciembre de 2012 en el mismo local, con el mismo inmovilizado y con las mismas instalaciones, produciéndose una sucesión en la actividad de facto por motivos meramente económicos.

CUESTION-PLANTEADA 1.) Implicaciones fiscales de la anterior operación en el IRPF y posibilidad de deducir por parte del consultante los gastos de amortización de los bienes utilizados en el desarrollo de la actividad económica.
2.) Si en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido ha existido autoconsumo de bienes por parte del cónyuge que cesa en la actividad.

CONTESTACION-COMPLETA 1.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En la operación planteada en el escrito de consulta no se produce ninguna transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica desarrollada por uno de los cónyuges, sino que lo que se produce es una desafectación de los mismos de esta actividad y, posteriormente, una afectación de los elementos patrimoniales desafectados a la actividad económica que ha iniciado el otro cónyuge.

Como los elementos implicados en la operación son gananciales, en ningún momento han salido del patrimonio de ambos cónyuges, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre), no existe alteración patrimonial por la desafectación o afectación de activos fijos siempre que los dichos bienes continúen formando parte de su patrimonio, por lo que, en el caso planteado, no se produce ganancia o pérdida patrimonial.

Por lo que se refiere a los valores de desafectación y afectación de estos elementos, debemos estar a lo dispuesto en el artículo 23 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo).

De conformidad con este precepto, el cónyuge del consultante, que cesa de ejercer la actividad, tomará como valor de desafectación el valor contable que tuviesen los elementos desafectados en dicho momento, pero sustituyendo las amortizaciones contables por las que fueron fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima.

Asimismo, el consultante afectará estos elementos a la actividad que va a iniciar por el valor de adquisición que tuviesen los mismos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35.1 del mencionada Ley del Impuesto.

A este respecto, el artículo 40.2 del Reglamento del Impuesto establece que como valor de adquisición de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas "se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las

amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima".

Como se observa del tenor literal de este precepto, el valor de afectación para el consultante, que va a continuar la actividad, coincide con el valor de desafectación para el cónyuge que cesa en la misma, por lo que los elementos desafectados deberán incorporarse a los libros registro del nuevo titular de la actividad con el mismo valor que tenían para el que cesa en la misma.

Por tanto, sería sobre este valor de afectación sobre el que se podrían practicar las amortizaciones que correspondan. Estas amortizaciones deberán registrarse en los libros registro que, en función del método de determinación de rendimientos utilizado, esté obligado a llevar el nuevo titular de la actividad. Asimismo, todos los gastos que ocasionen estos elementos, si están correlacionados con los ingresos de la actividad podrán deducirse de estos para calcular el rendimiento neto de la misma.

Por otra parte, como no ha existido transmisión, sino un mero cambio de titularidad del negocio entre los cónyuges, estos elementos conservarán su fecha de adquisición inicial.

2.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- 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 artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario a profesional lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...).

Dos. 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 actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...)".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

Segundo.- Por su parte el artículo 8, apartado uno, de la Ley preceptúa que se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes.

El artículo 9.1º b) de la Ley del Impuesto asimila a las entregas de bienes a título oneroso los autoconsumos, señalando que a los efectos de este Impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes, entre otros, "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo".

El Código Civil español dispone en su artículo 1.344 que "Mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para el marido y la mujer las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que le serán atribuidos por mitad al disolverse aquéllo".

Por otra parte, el artículo 1.375 de dicho Código dispone que "En defecto de pacto en capitulaciones, la gestión y disposiciones de los bienes gananciales corresponden conjuntamente a los cónyuges, sin perjuicio de lo que se determina en los artículos siguientes".

Tercero.- El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 21 de abril de 2005, HE (asunto C-25/03), se ha pronunciado sobre la incidencia de una sociedad matrimonial, que como tal no realizaba actividades empresariales o profesionales y que adquiere un bien de inversión (inmueble) para afectarlo a la actividad ejercida por uno de los cónyuges, a efectos de la deducción de las correspondientes cuotas soportadas.

En la segunda cuestión, puntos 53 a 58, el Tribunal se pronuncia sobre la no consideración como empresario a la misma sociedad conyugal sino a sus miembros, señalando lo siguiente:

"53. Esta cuestión se refiere, esencialmente, al problema de si, en el supuesto de que una sociedad conyugal, que carece de personalidad jurídica y no ejerce directamente una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, encargue un bien de inversión, debe considerarse que los cónyuges que forman dicha sociedad son los beneficiarios de la operación a efectos de la aplicación de dicha Directiva.

54. A este respecto, de los autos a disposición del Tribunal de Justicia se desprende que la sociedad conyugal formada por el Sr. y la Sra. HE no ha ejercido directamente una actividad económica como sociedad de Derecho civil dotada de personalidad jurídica propia o como una entidad que, aun desprovista de dicha personalidad, posee de hecho la capacidad de obrar de forma independiente. En efecto, dichos cónyuges se limitaron a actuar conjuntamente en la práctica tanto en la adquisición del terreno como en la construcción del inmueble.

55. Por tanto, dicha sociedad no actuó en las operaciones controvertidas en el litigio principal desde el punto de vista del IVA y, en consecuencia, no puede considerarse sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva.

56. En estas circunstancias y a falta de otros elementos relevantes, debe entenderse que, a efectos de la aplicación de la Sexta Directiva, el Sr. y la Sra. HE, en su condición de copropietarios del bien de inversión, son los beneficiarios de la entrega de dicho bien.

57. Esta solución se ajusta asimismo al principio de neutralidad. Dado que la sociedad conyugal formada por dichos cónyuges no es un sujeto pasivo y, por tanto, no puede deducir el IVA soportado, dicho precepto de deducción debe reconocerse a los cónyuges individualmente considerados siempre que posean la condición de sujetos pasivos.

58. Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que, cuando una sociedad conyugal, que carece de personalidad jurídica y no ejerce como tal una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, encarga un bien de inversión, debe considerarse que los cónyuges que forman dicha sociedad son los beneficiarios de la operación a efectos de la aplicación de dicha."

En consecuencia, tratándose de bienes que integran la sociedad conyugal y que, por tanto pertenecen a ambos cónyuges, y bajo la premisa que la actividad empresarial y profesional es ejercida por los mismos y no por la sociedad de gananciales, no se produce la transmisión del poder de disposición de un cónyuge a otro puesto que los dos mantienen la disposición de los bienes citados dada su naturaleza ganancial, no existiendo, en las condiciones señaladas, ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.