

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1467-20
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	19/05/2020
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 75, 78, 80
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una persona física arrendadora de un local comercial en el que se ejerce la actividad de hostelería que, como consecuencia del estado de alarma, ha acordado con la entidad arrendataria una reducción del cincuenta por ciento de la renta. :
CUESTION-PLANTEADA	Base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en los períodos en los que se produzca dicha reducción en la renta arrendaticia.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <p>a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.</p> <p>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."</p> <p>Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:</p> <p>"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.</p> <p>En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.</p> <p>(...).".</p> <p>En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece 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.</p> <p>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."</p> <p>En consecuencia, la persona consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.</p>

2.- Por otra parte, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11, apartado uno, de la Ley 37/1992 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.

El artículo 11, apartado dos, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que, 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.”.

Por lo que se refiere al momento de devengo de las cuotas impositivas, el artículo 75 de la Ley 37/1992 establece, entre otras, las siguientes reglas:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

(...).

2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...).

7º. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.”.

De acuerdo con lo expuesto, sólo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia o se modifique el momento de su exigibilidad se dejará de devengar el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, en tanto no se cancele o modifique la relación arrendaticia se seguirá devengando el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al arrendamiento del mismo, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se había pactado.

3.- Por otra parte, según manifiesta la consultante en su escrito, las partes se plantean acordar una reducción de la renta arrendaticia del cincuenta por ciento.

En este sentido, debe señalarse que el artículo 78 de la Ley 37/1992 dispone que la base imponible de dicho Impuesto “estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”.

Por lo tanto, si la condonación parcial de la renta se realiza con anterioridad o simultáneamente al momento en que se haya pactado su exigibilidad, deberá entenderse que la nueva renta se ha reducido en la cuantía correspondiente, de conformidad con lo señalado en el artículo 78.Tres.2º de la Ley 37/1992, que establece que no forman parte de la base imponible la operación:

“2º. Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.”.

No obstante, en el caso de que lo que se produjese fuese la condonación parcial de la renta establecida en el contrato de arrendamiento, entendida como reducción de la renta pactada en un momento posterior a su devengo, resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992:

“Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.”.

Por tanto, si con post

erioridad al devengo de las operaciones se estipula entre las partes una reducción del importe fijado en concepto de renta por el arrendamiento, procederá la minoración de la base imponible en la cuantía correspondiente.

En este caso, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992, en lo que se refiere a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

4.- 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.