



Consulta Vinculante V2140-20, de 25 de junio de 2020 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

DESCRIPCIÓN

La consultante es una persona física arrendadora de un local comercial que va a dejar de percibir la renta correspondiente a varios meses como consecuencia del estado de alarma y le concederá una moratoria al arrendatario del mismo de manera que dichas rentas impagadas se prorratearán entre diversas mensualidades posteriores pactadas por las partes.

CUESTIÓN

Devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de dichas rentas.

CONTESTACIÓN

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."*

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que *"se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

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."

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:

"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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".



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.*

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."

En consecuencia, el 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.

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.



En este sentido, según manifiesta el consultante en su escrito, el impago de las rentas correspondientes a algunos de los meses por parte del arrendatario no derivará de una condonación de dicha renta sino de una moratoria en el pago de dichas mensualidades pactada por las partes con carácter previo a su devengo, de manera que dichas rentas aplazadas se prorratearán entre veinticuatro mensualidades futuras.

En estas circunstancias, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75.uno.7º de la Ley del Impuesto, transcrito anteriormente, a las rentas arrendaticias de los meses en los que las partes hayan pactado una moratoria en su exigibilidad, les resultará de aplicación la regla de devengo prevista en dicho artículo, por lo que el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido se producirá con ocasión de la nueva exigibilidad pactada.

No obstante, si desde la fecha original en la que renta cuya exigibilidad se aplaza hasta la nueva fecha de exigibilidad pactada, va a transcurrir un plazo superior al año, y durante dicho período no se devenga renta alguna correspondiente al contrato de arrendamiento, será de aplicación lo establecido en el segundo párrafo del artículo 75.uno.7º de la Ley 37/1992 y, por tanto, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

3.- 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.