

Consulta Vinculante V2053-20, de 23 de junio de 2020, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

La condonación de la renta al arrendatario de un local de negocio durante el estado de alarma no está sujeta a IVA

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Hecho imponible. Prestaciones de servicios. Arrendamiento de local de negocio para cafetería. La condonación de la renta al arrendatario de un local de negocio en el que no se pueda realizar actividad económica alguna como consecuencia de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 no está sujeta a IVA. El artículo 7 del RD 463/2020, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ha limitado durante su vigencia la circulación de las personas por las vías o espacios de uso público. La misma norma establece medidas de contención que, en la práctica, pueden suponer el cierre de determinados locales o actividades.

Consulta Vinculante V2053-20, de 23 de junio de 2020, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

La consultante es una persona física propietaria de un local comercial que lo tiene arrendado y que se encuentra destinado a la actividad de cafetería. Como consecuencia del estado de alarma la consultante no va a cobrarle al arrendatario la renta correspondiente a varias mensualidades.

CUESTIÓN

Si dichas mensualidades se encontrarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.

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.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

(...).".

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, la 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 "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.- De esta forma, si el impago de las rentas correspondientes a algunos de los meses por parte del arrendatario no derivara de una condonación de las mismas sino de una moratoria en el pago de las rentas pactadas por las partes con carácter previo a su devengo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75.uno.7º de la Ley 37/1992, 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 lo anterior, según manifiesta la consultante, el impago de las rentas correspondientes a algunos de los meses por parte del arrendatario deriva de una condonación de dicha renta por parte de la arrendadora.

En estas circunstancias, 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."

De esta forma, en el caso de condonación parcial de la renta establecida en los contratos de arrendamiento de locales, 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 posterioridad al devengo de las operaciones se estipula entre los contratistas 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.

Sin embargo, si dicha 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."

4.- Por otra parte, en el supuesto de condonación total de la renta, vigente el contrato de

arrendamiento y sin que se hubieran modificado las condiciones contractuales en relación con la exigibilidad o el importe de la renta, debe tenerse en cuenta que, conforme al artículo 12 de la Ley 37/1992, serán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios. Según este precepto, se considerarán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

"(...)

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional."

En relación con lo anterior, el artículo 7 de la Ley 37/1992, que trata sobre operaciones no sujetas al Impuesto, establece en su número 7º lo siguiente:

"No estarán sujetas al Impuesto:

(...)

7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio."

En conclusión, la condonación total de la renta del arrendamiento del local de negocio determina la realización de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por tratarse de una operación asimilada a las prestaciones de servicios en su condición de autoconsumo de servicios (criterio reiterado por este Centro directivo, por todas, la contestación vinculante de 29 de octubre de 2015, número V3346-15).

5.- En relación con el referido autoconsumo de servicios, debe tenerse en cuenta que el artículo 12 de la Ley 37/1992 supone la transposición al Derecho interno de las previsiones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, cuyo artículo 26 establece el gravamen de las prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, señalando lo siguiente:

"1. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA;

b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

2. Los Estados miembros podrán proceder en contra de lo dispuesto en el apartado 1 a condición de que ello no sea causa de distorsión de la competencia."

Este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que ha señalado reiteradamente que si bien el objetivo del gravamen de las operaciones realizadas a título gratuito responde al principio de neutralidad o no discriminación, no es menos cierto que el gravamen de dichas operaciones ha de llevarse a cabo con criterios restrictivos y no de

forma generalizada, tal y como ha manifestado el Tribunal en su Sentencia de 25 de mayo de 1993, Asunto C-193/91, Mohsche.

Así, del mismo modo que para las operaciones realizadas a título oneroso impera un principio de generalidad en la aplicación del Impuesto, que no encuentra más excepciones que las señaladas de forma expresa en las normas, para las operaciones que se realizan a título gratuito no cabe la aplicación de dicho principio, de manera que su gravamen sólo ha de producirse en los casos en que el incumplimiento del principio de neutralidad sea tal que la normativa vigente obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación.

A estos principios responde la exigencia legal de que la valoración de la procedencia del gravamen de estas operaciones se realice en atención a la finalidad con la que se realizan. Por tanto, cuando las operaciones realizadas a título gratuito se llevan a cabo para servir a los fines propios de la empresa, cabe deducir que las mismas no están sujetas al tributo.

Sin embargo, la condonación voluntaria de la renta del arrendamiento no puede interpretarse en el sentido de que va a servir a las finalidades de la empresa, esto es, de la actividad de arrendamiento que desarrolla el arrendador. Por tanto, el autoconsumo no debe quedar exonerado de tributación.

6.- Con independencia de lo anterior, como se ha señalado, el artículo 26 de la Directiva armonizada permite a los Estados miembros no gravar expresamente estas operaciones cuando la no sujeción no sea causa de distorsión de la competencia.

En este sentido, el artículo 7 del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE de 14 de marzo), ha limitado durante su vigencia la circulación de las personas por las vías o espacios de uso público. Por otra parte, la misma norma establece medidas de contención que, en la práctica, pueden suponer el cierre de determinados locales o actividades.

Parece evidente que, cuando como consecuencia de la aplicación del estado de alarma, no es posible para el arrendatario de un local de negocio desarrollar en ninguna medida la actividad económica que venía desarrollando en el mismo, y si el arrendador condona totalmente el pago de la deuda, la no sujeción del correspondiente autoconsumo de servicios no puede generar distorsiones en la competencia ni actual ni futura, ni en el mercado de arrendamientos ni en del sector de actividad afectado mientras se mantengan dichas medidas.

En consecuencia, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los autoconsumos derivados de la condonación de la renta de un local de negocios cuando el arrendatario no pueda realizar actividad económica alguna en el mismo por aplicación de las disposiciones establecidas durante la vigencia del estado de alarma.

7.- 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.