

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC057894

DGT: 19-01-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0164/2016

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla general. Conceptos incluidos. Importe total de la contraprestación. Un contribuyente formaliza un contrato de arrendamiento de un local de negocio de su propiedad en el que se ha establecido un periodo de carencia de la renta de tres meses como compensación de las obras de adecuación inicial que debe realizar el arrendatario en dicho local para el desarrollo de su actividad económica. La base imponible del Impuesto en el arrendamiento del inmueble que se analiza estará constituida por el importe total de la contraprestación del referido servicio, incluyéndose en dicho concepto no solamente el importe de las rentas, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma, como el importe de la obra de adecuación efectuada en el local por el arrendatario, y que según el contrato de arrendamiento aportado quedará en beneficio del arrendador. **Reglas especiales. Valor de mercado.** Por otro lado hemos de precisar, en cuanto a la base imponible correspondiente al citado arrendamiento, que la contraprestación del mismo está constituida por unas rentas -contraprestación dineraria- y por el importe de las obras de rehabilitación o mejora que pasará a ser propiedad del dueño del edificio al finalizar el contrato -contraprestación en especie-, por lo que resultará de aplicación la regla de base imponible a que se refiere el art. 79.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA), que dispone que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, y que, salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro del art. 79 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), referentes a los autoconsumos de bienes y servicios. No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior. Asimismo, si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

IRPF. Pagos a cuenta. Retenciones. Ingresos a cuenta. Obligaciones formales. Por otro lado, mientras las rentas derivadas del contrato de arrendamiento del local de negocio no se satisfagan, por no existir obligación de hacerlo al haberlo pactado así en el contrato, no nacerá sobre las mismas la obligación de retener, todo ello sin perjuicio de la presunción de onerosidad que el art. 6.5 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 20, 78, 79 y 80.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 78 y 108.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 6.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante ha formalizado un contrato de arrendamiento de un local de negocio de su propiedad en el que se ha establecido un periodo de carencia de la renta de tres meses, como compensación de las obras de adecuación inicial que debe realizar el arrendatario en dicho local para el desarrollo de su actividad económica.

Cuestión planteada:

1.) Si la consultante está obligada de declarar el IVA durante el periodo de carencia.

2.) Si el arrendatario está obligado a practicar la correspondiente retención a la arrendadora durante el periodo en que no satisfaga renta por el arrendamiento.

Contestación:**A.) Impuesto sobre el Valor Añadido.**

1. El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

De acuerdo con el artículo 5, apartados uno y dos de dicha Ley, a los efectos de la misma se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades 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. Se reputarán empresarios o profesionales, salvo prueba en contrario, a las sociedades mercantiles, tal y como establece dicho artículo en su apartado uno, letra b).

Por su parte, el artículo 11 establece el concepto de prestación de servicios señalando en su apartado dos, número 2º, que en particular, se consideran como tales:

“2º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. (...)”.

En consecuencia con lo anterior, estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido el arrendamiento que realiza la consultante a un tercero, durante un determinado periodo de tiempo.

2. Una vez determinada la sujeción de la operación y en relación con la posibilidad de aplicar alguna de las exenciones para operaciones interiores contempladas en el artículo 20 de la Ley, señalaremos que dicho precepto en su apartado uno, número 23º establece que estarán exentos:

“Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

b) Los edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.”

Del precepto anterior se desprende que la exención solamente se extiende al arrendamiento de terrenos y viviendas, estando sujeto y no exento el arrendamiento de locales comerciales, como en el caso consultado.

3. De acuerdo con lo previsto en el artículo 78 de la Ley 37/1992, la base imponible de dicho Impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación gravada, derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias de la misma.

En relación con la determinación de la base imponible en los arrendamientos de bienes inmuebles sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido, esta Dirección General de Tributos, entre otras, en sus Resoluciones de 7 de febrero de 1986 (BOE del 11), 13 de marzo de 1986 (BOE del 20) y 2 de junio de 1986 (BOE del 13) ha determinado lo siguiente: “Se incluyen en el concepto de contraprestación, no solamente el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier otro crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma”.

En consecuencia de todo lo anterior, esta Dirección General considera que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en el arrendamiento del inmueble objeto de consulta estará constituida por el importe total de la contraprestación del referido servicio, incluyéndose en dicho concepto no solamente el importe de las rentas, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma, como el importe de la obra de adecuación efectuada en el local por el arrendatario, y que según el contrato de arrendamiento aportado quedará en beneficio del arrendador.

Por otro lado hemos de precisar, en cuanto a la base imponible correspondiente al citado arrendamiento, que la contraprestación del mismo está constituida por unas rentas (contraprestación dineraria) y por el importe de las obras de rehabilitación o mejora que pasará a ser propiedad del dueño del edificio al finalizar el contrato (contraprestación en especie), por lo que resultará de aplicación la regla de base imponible a que se refiere el artículo 79.Uno de la Ley 37/1992, que dispone que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, y que, salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro del artículo 79 de la Ley 37/1992, referentes a los autoconsumos de bienes y servicios.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.

Asimismo, el apartado seis del artículo 80 de la Ley del Impuesto prevé que si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Es decir, si no pueden cuantificarse los elementos determinantes de la contraprestación, al fijarse ésta en función de parámetros variables que no resultan conocidos al producirse el devengo de la operación, el sujeto pasivo debe fijar aquélla de forma provisional aplicando criterios fundados, sin perjuicio de que una vez conocida, efectúe, si procede, la rectificación que corresponda.

B.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el apartado 1 del artículo 78 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, se dispone que “con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes”.

En el último párrafo del artículo 108.1 del RIRPF se establece que:

“El retenedor u obligado a ingresar a cuenta presentará declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hubiera procedido, por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno. No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho, en el período de declaración, rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta”.

Por ello, mientras las rentas derivadas del contrato de arrendamiento del local de negocio no se satisfagan, por no existir obligación de hacerlo al haberlo pactado así en el contrato, no nacerá sobre las mismas la obligación de retener, todo ello sin perjuicio de la presunción de onerosidad que el artículo 6.5 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), establece para los rendimientos de capital.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.