

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC081634

DGT: 07-12-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3061/2021

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Reglas especiales. Valor de mercado. Una persona física es la arrendadora de un local comercial por el que va a conceder dos meses de carencia al arrendatario para que el mismo realice las obras de acondicionamiento de dicho inmueble.

Para poder calificar una operación de «operación a título oneroso» únicamente se exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

La contraprestación de una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible a efectos de los arts. 78 y 79 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), siempre que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y el valor de esta última pueda expresarse en dinero. Lo mismo ocurre cuando una prestación de servicios se intercambia por otra prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan estos mismos requisitos. Los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas.

Por tanto, el arrendamiento de un inmueble debe considerarse efectuado a título oneroso cuando, en virtud de un contrato celebrado entre el propietario de un inmueble y el arrendatario del mismo, este último se obliga a asumir unos determinados gastos, tal y como sucede en el caso analizado. En efecto, el arrendatario se obliga a abonar el coste de las obras necesarias para el acondicionamiento del inmueble. Dichas obras se llevarán a cabo durante el período de carencia pactado en el contrato.

Por lo tanto, el arrendador deberá repercutir a la parte arrendataria el IVA correspondiente a los meses de carencia en los que no se satisface la renta pactada por el arrendamiento, fijándose en este caso la base imponible de acuerdo con lo establecido en el párrafo primero del art. 79.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Si no existiera vinculación entre las partes que intervienen en la operación, la base imponible de una prestación de servicios de arrendamiento, durante los meses en que se pacta que el arrendatario no satisfaga la renta correspondiente al mismo, periodo de carencia que no constituye una prestación realizada a título gratuito puesto que, en las condiciones señaladas en este caso, la contraprestación estará constituida por el valor que el arrendador atribuye a los servicios que pretende obtener y ha acordado realizar el arrendatario. Esta cantidad parece corresponderse con el importe de los gastos de las obras de adecuación que han acordado realizar en el local.

Por último, el Impuesto se devengará cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. Esto es, cuando resulten exigibles las rentas monetarias que debe satisfacer el arrendatario durante el periodo de vigencia del contrato. En el caso de que no se haya determinado el momento de su exigibilidad el devengo se producirá a 31 de diciembre, por la parte proporcional del valor de las obras realizadas por el arrendatario en el denominado periodo de carencia, desde su inicio hasta dicha fecha.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 12, 75, 78 y 79.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una persona física arrendadora de un local comercial por el que va a conceder dos meses de carencia al arrendatario para que el mismo realice las obras de acondicionamiento de dicho inmueble.

Cuestión planteada:

Si dichos meses de carencia se encuentran sujetos 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.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”.

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 lo que se refiere a la tributación del arrendamiento durante el periodo de carencia, debe tenerse en cuenta que el apartado uno del artículo 11 de la Ley 37/1992 califica como prestaciones 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”.

Según el número 2º del apartado dos del mismo artículo, en particular se considerarán prestaciones de servicios “los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.”.

No obstante lo anterior, el artículo 12.3º de la Ley 37/1992 considera operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios, estimando que, a efectos de este Impuesto, serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

“3º. 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.”.

Sin perjuicio de lo anterior, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido se debe interpretar siempre desde la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su interpretación de la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

En este particular se podrían traer a colación las Sentencias de 26 de septiembre de 2013, Asunto C-283/12, Eood, de 3 de marzo de 1994, de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, de 9 de junio de 2011,

Camps Estaciones de Servicio, C-285/10, sentencia de 3 de julio de 2001, Bertelsmann, C-380/99, sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95.

De estas sentencias se deduce que para poder calificar una operación de operación a título oneroso únicamente se exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

La contraprestación de una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible a efectos de los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, siempre que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y el valor de esta última pueda expresarse en dinero. Lo mismo ocurre cuando una prestación de servicios se intercambia por otra prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan estos mismos requisitos.

Los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas.

3.- Por tanto, el arrendamiento de un inmueble debe considerarse efectuado a título oneroso cuando, en virtud de un contrato celebrado entre el propietario de un inmueble y el arrendatario del mismo, este último se obliga a asumir unos determinados gastos, tal y como sucede en el caso objeto de consulta. En efecto, el arrendatario se obliga a abonar el coste de las obras necesarias para el acondicionamiento del inmueble. Dichas obras se llevarán a cabo durante el período de carencia pactado en el contrato.

Por lo tanto, el consultante deberá repercutir a la parte arrendataria el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los meses de carencia en los que no se satisface la renta pactada por el arrendamiento, fijándose en este caso la base imponible de acuerdo con lo establecido en el párrafo primero del apartado uno del artículo 79 de la Ley 37/1992, según el cual:

“Uno. 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.

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 siguientes.

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 los párrafos anteriores.”

De lo expuesto se desprende que, si no existiera vinculación entre las partes que intervienen en la operación objeto de consulta, la base imponible de una prestación de servicios de arrendamiento, durante los meses en que se pacta que el arrendatario no satisfaga la renta correspondiente al mismo, período de carencia que no constituye una prestación realizada a título gratuito puesto que, en las condiciones señaladas en el escrito de consulta, la contraprestación estará constituida por el valor que el arrendador atribuye a los servicios que pretende obtener y ha acordado realizar el arrendatario.

Esta cantidad parece corresponderse con el importe de los gastos de las obras de adecuación que han acordado realizar en el local objeto de consulta.

4.- Por otra parte, en relación con el devengo del Impuesto, hay que señalar que la contraprestación del arrendamiento objeto de consulta está constituida por la renta periódica que ha de satisfacer el arrendatario, así como por las obras que éste se ha comprometido a realizar y que quedarán como mejora en el local arrendado propiedad del arrendador.

El artículo 75, apartado uno, número 2º, de la Ley 37/1992 establece que se devengará el Impuesto en las prestaciones de servicios “cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas”.

A su vez, el número 7º, del mismo artículo y apartado, señala que el Impuesto se devengará “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 período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

(...).”

De acuerdo con lo anterior, en la operación a que se refiere el escrito de consulta, el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengará cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. Esto es, cuando resulten exigibles las rentas monetarias que debe satisfacer el arrendatario durante el periodo de vigencia del contrato. En el caso de que no se haya determinado el momento de su exigibilidad el devengo se producirá a 31 de diciembre, por la parte proporcional del valor de las obras realizadas por el arrendatario en el denominado periodo de carencia, desde su inicio hasta dicha fecha.

5.- 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.