

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC082077

DGT: 14-02-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0262/2022

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Requisitos subjetivos de la deducción. Deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad. Un contribuyente ejerce la actividad de restaurante, actividad que está abierta al público durante 7 meses al año, aunque el alquiler del local lo abona durante todo el año. El rendimiento neto de la actividad se determina por el método de estimación directa y tributa por el régimen general del IVA.

Parece deducirse que el hecho de darse de baja no se debe realmente a un cese de la actividad, sino al carácter estacional de la misma que, en el particular, tiene una duración de siete meses al año. Los gastos derivados del alquiler del local donde se encuentra sito el restaurante se efectúan con la intención de volver a dar de alta la actividad al inicio de su temporada. De este modo, las cuotas del Impuesto soportadas con motivo del arrendamiento del local en los meses de inactividad pueden igualmente considerarse como cuotas soportadas con anterioridad al reinicio de la actividad.

Sería contrario al principio de neutralidad y al de igualdad de trato, principios fundamentales en el funcionamiento del Impuesto, negar el derecho a la deducción inmediata del impuesto devengado o ingresado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las actividades económicas que pretende realizar un sujeto pasivo y que conlleven derecho a deducción, retrasando dicho derecho hasta el momento del inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.

Así pues, dado que el contribuyente realiza el arrendamiento del inmueble con la intención de destinar el mismo a la actividad empresarial de la restauración, cabe concluir la deducibilidad de las cuotas soportadas durante el período de inactividad, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos por la normativa.

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades empresariales. Gastos deducibles. La deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

En el caso planteado, el importe del alquiler del local satisfecho en el período de tiempo en que la actividad está cerrada, dado su carácter estacional, debe considerarse que tiene correlación con el desarrollo de la actividad de restaurante, pues se efectúan con la intención de volver a reiniciar la actividad en la temporada siguiente.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe recordar que la deducibilidad de un gasto está condicionada además, entre otros requisitos, a que quede convenientemente justificado mediante el original de la factura normal o simplificada o, en caso de que ésta no se emita por tratarse de un título oficial, por el documento que justifique el gasto, y registrado en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, que determinen el rendimiento neto de las mismas en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 92, 93 y 99.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 28.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 10.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante ejerce la actividad de restaurante. Esta actividad está abierta al público durante 7 meses al año, pero el alquiler del local lo abona durante todo el año.

El rendimiento neto de la actividad se determina por el método de estimación directa y tributa por el régimen general del IVA.

Cuestión planteada:

1ª.- Si puede deducir como gasto el importe del alquiler durante el tiempo que permanece cerrado el restaurante.

2ª.- Si puede deducir las cuotas de IVA soportadas del alquiler durante el tiempo que permanece cerrado el restaurante.

Contestación:

1ª.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 para la estimación directa.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en su apartado 3 dispone que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

En el caso planteado, el importe del alquiler del local satisfecho en el período de tiempo en que la actividad está cerrada, dado su carácter estacional, debe considerarse que tiene correlación con el desarrollo de la actividad de restaurante, pues se efectúan con la intención de volver a reiniciar la actividad en la temporada siguiente.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe recordar que la deducibilidad de un gasto está condicionada además, entre otros requisitos, a que quede convenientemente justificado mediante el original de la factura normal o simplificada o, en caso de que ésta no se emita por tratarse de un título oficial, por el documento que justifique el gasto, y registrado en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, que determinen el rendimiento neto de las mismas en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

2ª.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- 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.º 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 incorporeal 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, 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.

Segundo.- Por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto solo resulta procedente de acuerdo con las limitaciones y requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En particular, los artículos 92.Dos, 93.Cuatro y 99.Dos de dicha Ley establecen lo siguiente:

"Artículo 92.- Cuotas tributarias deducibles.

(...)

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley.”.

"Artículo 93.- Requisitos subjetivos de la deducción.

(...)

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.”.

“Artículo 99.- Ejercicio del derecho a la deducción.

(...)

Dos. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación.”.

Tercero.- En relación con la deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por un empresario con posterioridad a haber presentado a la Hacienda Pública la declaración de cese en la actividad se ha pronunciado expresamente el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 3 de marzo de 2005, Asunto C-32/03, Fini H.

Los hechos en que se basa dicha sentencia se refieren expresamente a la continuación del derecho a deducir de los empresarios o profesionales cuando ya ha tenido lugar el cese de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad hasta ese momento.

En particular, en los apartados 27 a 31 de la misma, el Tribunal manifiesta lo siguiente:

“27. En relación con el litigio principal, procede señalar que la obligación de Fini H de continuar pagando, hasta la finalización del plazo estipulado en el contrato de arrendamiento, la renta y los gastos conexos correspondientes al inmueble que dicha sociedad había arrendado para desarrollar una actividad de restauración, ya que dicho contrato contenía una cláusula que impedía su resolución, podría considerarse, en principio, directa e inmediatamente relacionada con la actividad de restauración.

28. En efecto, puesto que Fini H celebró el contrato de arrendamiento con el fin de poder disponer de un local que necesitaba para desarrollar su actividad de restauración y habida cuenta de que el local estuvo realmente

destinado a dicha actividad, es preciso reconocer que la obligación de la sociedad de continuar pagando la renta y los demás gastos conexos tras el cese de la referida actividad se deriva directamente del ejercicio de la misma.

29. En tales circunstancias, la duración de la obligación de pagar la renta y los gastos conexos correspondientes a dicho local no tiene influencia alguna en la existencia de una actividad económica a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, siempre y cuando ese lapso de tiempo sea estrictamente necesario para llevar a buen término las operaciones de liquidación.

30. De las consideraciones anteriores se desprende que el sujeto pasivo debe poder disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado en el pago de la renta y de los gastos conexos del local anteriormente destinado al ejercicio de la actividad de restauración durante el período en el que ya no explotaba el restaurante, es decir, desde octubre de 1993 hasta septiembre de 1998, del mismo modo que lo hizo durante el período comprendido entre el inicio de su actividad de restauración y la fecha de cese de la misma, puesto que, a lo largo de toda la duración del arrendamiento, los locales estuvieron directa e inmediatamente relacionados con la actividad económica de dicho sujeto pasivo.

31. Procede, por tanto, reconocer el derecho a deducir el IVA soportado a causa de la liquidación de un negocio siempre que su ejercicio no dé lugar a situaciones fraudulentas o abusivas.”.

Por su parte, el apartado 35 de la referida sentencia concluye lo siguiente:

“35. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer dicha actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva.”.

De conformidad con el indicado criterio, no se pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

Cuarto.- En el caso objeto de consulta, parece deducirse que el hecho de darse de baja no se debe realmente a un cese de la actividad, sino al carácter estacional de la misma que, en el particular, tiene una duración de siete meses al año. Los gastos derivados del alquiler del local donde se encuentra sito el restaurante se efectúan con la intención de volver a dar de alta la actividad al inicio de su temporada. De este modo, las cuotas del Impuesto soportadas con motivo del arrendamiento del local en los meses de inactividad pueden igualmente considerarse como cuotas soportadas con anterioridad al reinicio de la actividad.

En relación con este concepto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado en numerosas ocasiones en relación con el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con carácter previo al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan la actividad económica del sujeto pasivo.

Así, la primera sentencia que se refiere concretamente a esta cuestión es la dictada por el Tribunal con fecha 14 de febrero de 1985 en el Asunto C-268/83, Rompelman. A ella se ha referido el Tribunal en posteriores argumentaciones tales como la realizada en la sentencia de 29 de febrero de 1996, Asunto C-110/94, INZO, cuyos apartados 15 a 17 disponen lo siguiente:

“15. En la sentencia Rompelman, antes citada, apartado 22, el Tribunal de Justicia consideró que las actividades económicas contempladas en el apartado 1 del artículo 4 pueden consistir en varios actos consecutivos y que las actividades preparatorias, como la adquisición de los medios de producción y, por lo tanto, la compra de un bien inmueble, ya deben ser imputadas a las actividades económicas.

16. Según la misma sentencia, apartado 23, el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas y sería contrario a dicho principio el hecho de que las referidas actividades económicas sólo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente un bien inmueble, es decir, cuando se produce el ingreso sujeto al Impuesto. Cualquier otra interpretación del artículo 4 de la Directiva supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo, conforme al artículo 17, y haría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes y durante la explotación efectiva de un bien inmueble.

17. De esta sentencia se desprende que incluso los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de una empresa pueden ser considerados como actividades económicas con arreglo al artículo 4 de

la Directiva y que, en este contexto, la administración fiscal debe tener en cuenta la intención declarada de la empresa.”.

Según las consideraciones del Tribunal, sería contrario al principio de neutralidad y al de igualdad de trato, principios fundamentales en el funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido, negar el derecho a la deducción inmediata del impuesto devengado o ingresado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las actividades económicas que pretende realizar un sujeto pasivo y que conlleven derecho a deducción, retrasando dicho derecho hasta el momento del inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.

De acuerdo con estos criterios, el artículo 93 de la Ley 37/1992, regula los requisitos subjetivos para la deducción y establece en su apartado uno lo siguiente:

“Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.”.

El mismo artículo señala en su apartado cuatro:

“No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.”.

Quinto.- Así pues, de acuerdo con todo lo anterior, dado que el consultante realiza el arrendamiento del inmueble con la intención de destinar el mismo a la actividad empresarial de la restauración, cabe concluir la deducibilidad de las cuotas soportadas por el consultante durante el período de inactividad, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos por la normativa.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Centro directivo en un supuesto similar en la contestación vinculante de 12 de junio de 2019, número V1394-19, relativo a un empresario que desarrolla la actividad de hospedaje en hostales durante los meses de junio a septiembre, incurriendo en servicios de reparación en el hostel en los meses en que permanece inactivo y cuyas conclusiones serían extrapolables a la presente contestación.

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.