

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC086858

DGT: 21-07-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2159/2023

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Un contribuyente y su cónyuge son propietarios de un local comercial que tienen arrendado a una sociedad mercantil, señalándose que a fecha 03/10/2022 tienen un impago de las últimas tres mensualidades por lo que han iniciado acciones para interponer una demanda judicial. Hasta la fecha han seguido facturando normalmente e ingresando el IVA devengado en sus declaraciones-liquidaciones trimestrales.

En primer lugar, en tanto no se cancele o modifique la relación arrendaticia, se seguirá devengando el Impuesto correspondiente al arrendamiento del mismo, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se había pactado, debiendo los contribuyentes seguir cumpliendo las obligaciones formales, en particular las de facturación y declaración, derivadas del tributo.

No obstante, podrán modificar la base imponible de las facturas impagadas siempre y cuando hubieran transcurrido los plazos previstos en el art. 80.Cuatro.A).1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y se cumplan los demás requisitos establecidos en dicho artículo.

En este sentido, cabe destacar que, al tratarse de una operación de tracto sucesivo, el cómputo del plazo se realizará desde el vencimiento de cada impago y que la reclamación judicial de un impago es suficiente para permitir la modificación del resto de impagos.

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos incluidos. Indemnizaciones. Por lo que respecta a los gastos de abogado y procurador en que incurra el contribuyente en su demanda para el cobro del importe del alquiler, el art. 13 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) los incluye entre los gastos que considera necesarios para la obtención de los ingresos y, por tanto, deducibles para la determinación del rendimiento neto.

Respecto a las costas procesales, se viene manteniendo el criterio de considerar que al ser beneficiaria la parte vencedora, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora sino una indemnización a esta última -la cual se corresponde con el pago de los honorarios de abogado y procurador en que esta ha incurrido-, por lo que aquella parte -la condenada- no está obligada a practicar retención, a cuenta del IRPF, sobre tales honorarios profesionales. Al tratarse de una indemnización a la parte vencedora, la incidencia tributaria para esta parte viene dada por su carácter restitutorio del gasto de defensa y representación realizado por la parte vencedora en un juicio, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero -en cuanto se ejercite el derecho de crédito- constituyendo así una ganancia patrimonial, conforme con lo dispuesto en el art. 33.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), ganancia patrimonial que al no proceder de una transmisión se entendía que su cuantificación venía dada por el propio importe indemnizatorio de la condena en costas, tal como resultaba de lo dispuesto en el art. 34.1.b) de la Ley del Impuesto.

Ahora bien, para la determinación de la ganancia patrimonial que puede suponer para el vencedor del pleito la condena a costas judiciales a la parte contraria, el litigante vencedor podrá deducir del importe que reciba en concepto de costas los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo; con lo que, si se le resarcen todos los gastos calificables de costas, en puridad no habrá tenido ganancia patrimonial alguna.

Por último, el hecho de ser deducibles de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario los gastos de abogado y procurador, comporta que el importe deducible por este concepto no pueda volver a incidir a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la indemnización percibida por condena en costas.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 75 y 80.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 23 y 33.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 13 y 14.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante y su cónyuge son propietarios de un local comercial que tienen arrendado a una sociedad mercantil, señalándose en el escrito de consulta que "a día de hoy (03/10/2022) tenemos un impago de las últimas tres mensualidades por lo que hemos iniciado acciones para interponer una demanda judicial". Hasta la fecha han seguido facturando normalmente e ingresando el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado en sus declaraciones-liquidaciones trimestrales.

Cuestión planteada:

Diversos asuntos relacionados con la tributación en el IVA y en el IRPF que se transcriben en el cuerpo de la contestación.

Contestación:

Impuesto sobre el Valor Añadido

En relación con este impuesto se plantea cuáles son las obligaciones de declaración y de facturación de ahora en adelante, en particular a partir de los siguientes hitos:

- Admisión a trámite de la demanda judicial.
- Fecha de vista del juicio.
- Resolución judicial.
- Otros que pudieran ser relevantes.

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.

(...)

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, los consultantes tienen 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

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, de conformidad con el artículo 75.Uno.7º de Ley 37/1992 se devengará el Impuesto:

“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, debiendo los consultantes seguir cumpliendo las obligaciones formales, en particular las de facturación y declaración, derivadas del tributo.

No obstante lo anterior, el artículo 80 de la Ley 37/1992, regula los supuestos de modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido y establece lo siguiente en su apartado cuatro:

“Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.ª podrá ser, de seis meses o un año.

(...)

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

(...)

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.ª anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

(...)

C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la

condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota precedente.”.

En consecuencia con lo anterior, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 21 de octubre de 2015, número V3233-15, los consultantes podrán modificar la base imponible de las facturas impagadas siempre y cuando hubieran transcurrido los plazos previstos en la condición 1ª del artículo 80.Cuatro.A) de la Ley 37/1992 y se cumplan los demás requisitos establecidos en dicho artículo.

En este sentido, cabe destacar que, al tratarse de una operación de tracto sucesivo, el cómputo del plazo se realizará desde el vencimiento de cada impago y que la reclamación judicial de un impago es suficiente para permitir la modificación del resto de impagos en los términos señalados.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Se cuestionan, respecto a este impuesto, las consecuencias de la falta de pago de la renta del alquiler, las de su posterior cobro, y la incidencia de los gastos de abogado y procurador en que incurra, así como de una posible condena en costas en favor del consultante.

En el ámbito de los rendimientos del capital inmobiliario —pues se entiende, al no indicarse nada en el escrito de consulta, que el arrendamiento no se realiza como actividad económica— el artículo 23.1 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 del día 29), incluye entre los gastos que considera necesarios para la obtención de los ingresos y, por tanto, deducibles para la determinación del rendimiento neto “los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente”.

Desarrollando lo anterior, el artículo 13 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), determina en su párrafo e) la deducibilidad de “los saldos de dudoso cobro siempre y cuando esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entenderá cumplido este requisito:

1º Cuando el deudor se halle en situación de concurso.

2º Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado con posterioridad a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro”.

Evidentemente, la operatividad de la deducibilidad de los saldos de dudoso cobro está condicionada a la previa inclusión de su importe como rendimientos íntegros del capital inmobiliario, pues estos rendimientos se imputan al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, tal como dispone el artículo 14.1,a) de la Ley del Impuesto.

Expuesto lo anterior, por lo que respecta a los gastos de abogado y procurador en que incurra el consultante en su demanda para el cobro del importe del alquiler, el mismo artículo 13 antes citado los incluye entre los gastos que considera necesarios para la obtención de los ingresos y, por tanto, deducibles para la determinación del rendimiento neto: “Los ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos”

Respecto a las costas procesales, este Centro directivo viene manteniendo el criterio —consultas nº 0154-05, 0172-05, V0588-05, V1265-06, V0343-09, V0268-10, V0974-13, V2909-14 y V4846-16, entre otras, y tomando como base la configuración jurisprudencial de la condena en costas, establecida por el Tribunal Supremo, como generadora de un crédito a favor de la parte vencedora y que, por tanto, no pertenece a quien le representa o asiste— de considerar que al ser beneficiaria la parte vencedora, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora sino una indemnización a esta última —la cual se corresponde con el pago de los honorarios de abogado y procurador en que esta ha incurrido—, por lo que aquella parte (la condenada) no está obligada a practicar retención, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre tales honorarios profesionales.

Conforme con el criterio expuesto, al tratarse de una indemnización a la parte vencedora, la incidencia tributaria para esta parte viene dada por su carácter restitutorio del gasto de defensa y representación realizado por la parte vencedora en un juicio, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero (en cuanto se ejercite el derecho de crédito) constituyendo así una ganancia patrimonial, conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, antes reproducido, ganancia patrimonial que al no proceder de una transmisión entendía este Centro (consultas nº V2085-17, V1190-18, V0285-19 y V3228-19, entre otras) que su cuantificación venía dada por el propio importe indemnizatorio de la condena en costas, tal como resultaba de lo dispuesto en el artículo 34.1,b) de la Ley del Impuesto.

Ahora bien, en relación con lo señalado en el párrafo anterior, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en resolución de recurso de alzada para la unificación de criterio de 1 de junio de 2020, resolución nº 00/06582/2019/00/00, ha fijado el siguiente criterio:

“Conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 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, para la determinación de la ganancia patrimonial que puede suponer para el vencedor del pleito la condena a costas judiciales a la parte contraria, el litigante vencedor podrá deducir del importe que reciba en concepto de costas los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo; con lo que, si se le resarcen todos los gastos calificables de costas, en puridad no habrá tenido ganancia patrimonial alguna”.

Este criterio establecido por el TEAC motivó que por esta Dirección General se replantease el que esta venía manteniendo, procediendo a su modificación en contestación de 13 de octubre de 2020 (consulta vinculante V3097-20) y pasar a considerar que para la determinación de la ganancia patrimonial que puede suponer para el vencedor del pleito la condena en costas judiciales a la parte contraria, el litigante vencedor podrá deducir del importe que reciba en concepto de costas los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo. Ahora bien, el hecho de ser deducibles de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario (como ya se ha indicado anteriormente) los gastos de abogado y procurador, comporta que el importe deducible por este concepto no pueda volver a incidir a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la indemnización percibida por condena en costas.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley General Tributaria (BOE del día 18).

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.