

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFC059232 DGT: 21-03-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1117/2016

SUMARIO:

IVA. Devengo. Arrendamientos, suministros y operaciones de tracto sucesivo o continuado, en general. Cancelación temporal de la relación contractual. El contribuyente se dedica a la actividad de arrendamiento de locales comerciales y tiene arrendado un local a una persona que realiza en el mismo una actividad económica sujeta y no exenta. Durante varios meses, el local ha permanecido clausurado como consecuencia de una medida cautelar adoptada por un Juzgado. El arrendatario, durante ese tiempo, ha dejado de pagar el arrendamiento mensual alegando causa de fuerza mayor, si bien, ha acordado con él pagarle de forma fraccionada y diferida a partir de que se reanude su actividad económica. Pues bien, sólo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia, o se modifique el momento de su exigibilidad, con motivo de la medida cautelar de clausura del local que impide el uso del mismo, se dejará de devengar el Impuesto. En el caso que nos ocupa, no parece que se produzca esta cancelación de la relación contractual, toda vez que el arrendatario está de acuerdo en abonar las cuotas de arrendamiento correspondientes al período de interrupción, aunque sea de un modo fraccionado y diferido. En consecuencia, 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.

PRECEPTOS:

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

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante se dedica a la actividad de arrendamiento de locales comerciales. Tiene arrendado un local a una persona que realiza en el mismo una actividad económica sujeta y no exenta. Durante varios meses, el local ha permanecido clausurado como consecuencia de una medida cautelar adoptada por un Juzgado. El arrendatario, durante ese tiempo, ha dejado de pagar el arrendamiento mensual alegando causa de fuerza mayor, si bien, ha acordado con el consultante pagarle de forma fraccionada y diferida a partir de que se reanude su actividad económica.

Cuestión planteada:

Devengo de las cuotas del Impuesto que hubieran correspondido a los meses en que el local ha permanecido clausurado.

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), dispone 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

El artículo 5, apartado uno de la referida Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

 (\ldots) .

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.".

De acuerdo con lo expuesto, la actividad de arrendamiento de locales efectuada por el consultante está sujeta a dicho Impuesto.

2.- 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, 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, con motivo de la medida cautelar de clausura del local que impide el uso del mismo, se dejará de devengar el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso objeto de consulta, no parece que se produzca esta cancelación de la relación contractual, toda vez que el arrendatario está de acuerdo en abonar las cuotas de arrendamiento correspondientes al período de interrupción, aunque sea de un modo fraccionado y diferido.

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.- Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta en el caso objeto de consulta lo establecido, en relación con la modificación de la base imponible, lo previsto en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992:

"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.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.ª, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

- 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.

Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1ª anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4.ª anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

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.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de tres meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

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 procedente.".

De acuerdo con el mencionado precepto, en el caso de que hubiesen transcurrido desde el devengo del Impuesto los plazos previstos en la condición 1ª del apartado A), y siempre que el cobro de las cuotas de arrendamiento objeto de consulta hubiese sido reclamado judicialmente o por medio de requerimiento notarial, sí procedería reducir la base imponible en el importe de tales cuotas, no debiendo procederse al ingreso de las mismas.

Sin embargo, dado que el escrito de consulta especifica que se ha llegado a un acuerdo con el deudor para el cobro de las cuotas, incluso si resultase procedente la modificación de la base imponible en virtud de lo previsto en el párrafo anterior, debería volverse a modificar al alza la base imponible, tal y como señala la letra c) del artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992.

4.- 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.