

# La consulta de la DGT V2053-20 sobre los alquileres de locales y la condonación de las rentas en el estado de alarma

En esta nota pretendemos poner de manifiesto el contenido de esta respuesta a consulta planteada a la Dirección General de Tributos (DGT), en la que es de destacar las interpretaciones que se realizan en relación con los posibles autoconsumos de servicios que se puedan producir en determinados supuestos.

Para ello haremos una descripción de su contenido y finalmente un comentario en el que ponemos sobre la mesa las incógnitas y controversias que plantea.

## I. Supuesto de hecho

El contribuyente es una persona física propietaria de un local comercial, el cual, tiene arrendado, siendo la actividad que en él desarrolla la de cafetería.

Con motivo de la situación creada por el estado de alarma por el COVID-19, el arrendador, que es quien realiza la consulta a la Dirección General de Tributos no va a cobrarle al arrendatario de dicho local comercial el importe del alquiler o renta correspondientes a varias mensualidades.

La cuestión que se plantea en la consulta versa sobre la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del importe del alquiler o rentas que dejan de ser pagadas.

## II. Descripción de la contestación de la Dirección General de Tributos

### Sujeción

Teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) el arrendador del local de negocio tiene la condición de empresario o profesional, estando sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que sean realizadas por él en el ejercicio de su actividad de arrendamiento y dentro del territorio español de aplicación del IVA.

A efectos del art. 11 LIVA tienen la consideración de prestaciones de servicios los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

### Devengo

En relación con el devengo, es el art 75 de la LIVA el que establece sus reglas. En el apartado Uno.2º se determina que en el caso de las prestaciones de servicios el

devengo se producirá cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. Y por su parte, el apartado Uno.7º establece la regla especial al establecer que, en los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, el devengo se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada operación.

Este último apartado contiene una regla especial para aquellos supuestos en los que no se hubiera pactado un precio, o cuando, habiéndose pactado, no se hubiera determinado el momento de su exigibilidad o ésta se haya establecido con una periodicidad al año natural. Pues bien, para estos casos, el devengo se producirá a 31 de diciembre de cada año, pero por la parte proporcional que corresponda al periodo que transcurra desde el inicio de la operación, o en su caso, **desde el anterior devengo** y hasta el 31 de diciembre.

Para la Dirección General de Tributos solo en el caso en que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual del arrendamiento, o se modifique el momento de su exigibilidad se dejará de devengar el IVA de las cuotas arrendaticias.

### **Impago por moratoria**

Si el impago de las cuotas del arrendamiento fuera como consecuencia de una moratoria o aplazamiento en el pago de las rentas pactadas por las partes con carácter previo al devengo, supondrá una moratoria en la exigibilidad y el devengo del impuesto se producirá, por tanto, con la nueva fecha de exigibilidad pactada.

### **Impago por condonación parcial**

El art. 78. Uno LIVA establece que la base imponible *“estará constituida por el importe real de las contraprestaciones de las operaciones sujetas al mismo procedente de destinatario o de terceras personas.”*

La DGT considera que la condonación parcial de la renta fijada en el contrato de arrendamiento debe ser entendida como una reducción de la renta pactada en un momento posterior a su devengo a la que le resultaría de aplicación el art. 80. Dos LIVA,

*“Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.”*

Teniendo en cuenta lo anterior, si con posterioridad al devengo de las operaciones se acuerda entre los contratantes una reducción del importe de las cuotas del arrendamiento deberá llevarse a cabo una reducción de la base imponible en dicho importe y aplicar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas -art. 89 LIVA-.

En el caso que la condonación parcial sea realizada con anterioridad o simultáneamente al momento de la exigibilidad -devengo- se entenderá que la nueva cuota arrendaticia se ha reducido en la cuantía correspondiente aplicando el art. 78. Tres.2º LIVA en relación con los descuentos o bonificaciones, que no formarán parte de la base imponible cuando se justifiquen por cualquier medio de prueba que se han concedido previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de la misma.

### **Impago por condonación total sin modificación de las condiciones contractuales**

En estos casos y manteniéndose la vigencia del contrato de arrendamiento y sin que se hayan modificado las condiciones contractuales de exigibilidad o importe de la renta o cuota de arrendamiento, entraría en juego el contenido del art. 12 LIVA que determina como operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios. En concreto su apartado 3º que considera autoconsumo *“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”*.

Además, por aplicación de lo establecido en el art. 7. 7º párrafo segundo LIVA, la DGT concluye que la condonación total de la renta del arrendamiento de un local de negocios supone la realización de una operación sujeta al IVA al tratarse de un autoconsumo de servicios, criterio ya contenido entre otras en la consulta V3346-15.

### **Los autoconsumos de servicios y la distorsión de la competencia**

La Dirección General de Tributos reflexiona en este punto, indicando, que el art. 12 LIVA que regula los denominados autoconsumos de servicios –operaciones asimiladas a las prestaciones servicios- es resultado de la transposición a nuestro ordenamiento jurídico del art. 26 de la Directiva del IVA que regula las prestaciones de servicios sin contraprestación.

<p><b>Artículo 12. Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.</b></p> <p>Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.</p> <p>A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:</p> <p>1.º Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9, número 1.º, de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.</p> <p>2.º La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.</p> <p>3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por</p>	<p><b>Art. 26 Directiva IVA</b></p> <p>1. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes:</p> <p>a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA;</p> <p>b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, <b>para fines ajenos a su empresa.</b></p> <p><b>2. Los Estados miembros podrán proceder en contra de lo dispuesto en el apartado 1 <u>a condición de que ello no sea causa de distorsión de la competencia.</u></b></p>
--	---

<p>el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen <b>para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.</b></p>	
--	--

Según indica la DGT, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha manifestado reiteradamente que, si bien el hecho de gravar las operaciones a título gratuito tiene como finalidad responder al principio de neutralidad y no discriminación, el propio TJUE<sup>1</sup> también ha puesto de manifiesto que el gravamen sobre dichas operaciones ha de llevarse a cabo con criterios restrictivos y no de forma generalizada.

En la aplicación de las operaciones a título gratuito no cabe la aplicación del principio de generalidad, y su gravamen sólo debe producirse en los casos en que el incumplimiento del principio de neutralidad obligue a la normativa a su corrección mediante la extensión de su hecho imponible a estas operaciones realizadas sin contraprestación.

Para la DGT, la condonación de la renta del arrendamiento no puede interpretarse en el sentido de que va a servir a las finalidades de la empresa, es decir, de la actividad de arrendamiento que desarrolla el arrendador, por lo que, en su opinión, el autoconsumo no debe quedar exonerado de tributación.

### **La declaración del estado de alarma por el COVID-19**

Ahora bien, dicho lo anterior, la DGT analiza a estos efectos, la situación provocada por el estado de alarma decretado como consecuencia del COVID-19, vinculándolo a la posibilidad que se prevé en la Directiva -art. 26- de permitir a los Estados no gravar expresamente los autoconsumos de servicios cuando la sujeción de estos no dé lugar a una distorsión de la competencia.

En su opinión, como consecuencia de la declaración del estado de alarma <sup>2</sup> y su aplicación, no ha resultado posible al arrendatario de un local de negocio desarrollar en ninguna medida la actividad económica que se desarrollaba en el mismo, por lo tanto, *si el arrendador condona totalmente el pago de la deuda, la no sujeción de este autoconsumo de servicios no puede generar distorsiones en la competencia ni actual ni futura, ni en el mercado de arrendamientos, ni en el sector de actividad afectado mientras se mantengan dichas medidas.*

La DGT concluye su respuesta indicando que *no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los autoconsumos derivados de la condonación de la renta de un local de negocios cuando el arrendatario no pueda realizar actividad económica alguna en el mismo por aplicación de las disposiciones establecidas durante la vigencia del estado de alarma.*

<sup>1</sup> Sentencia TJUE de 25 de mayo de 1993, Asunto C-193/91, Mohsche.

<sup>2</sup> Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (B.O.E. de 14 de marzo).

### III. Comentario

Allá por el mes de abril <sup>3</sup>, el Gabinete de Estudios realizaba un análisis a efectos de IVA de las diferentes opciones que en el escenario de la declaración del estado de alarma provocado por la pandemia del COVID-19 se estaban dando en la práctica con la finalidad de paliar los efectos de la misma en los arrendamientos en relación con el pago de sus cuotas arrendaticias.

En aquel momento no se había publicado en el B.O.E. ninguna normativa que regulara la situación referida a los locales de negocio. Esta surgió con posterioridad en el Real Decreto-ley RDL 15/2020<sup>4</sup>, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. En ella se contiene la regulación de una moratoria o aplazamiento de cuotas para paliar la situación de arrendatarios que son pymes y autónomos, obligatoria en los casos de arrendadores grandes tenedores de inmuebles y no obligatoria para el resto de los casos en los que, por lo tanto, finalmente prevalece la negociación.

Y en este contexto, **una vez finalizado el estado de alarma**, la Dirección General de Tributos publica el texto de la consulta V2053-20 de cuyo contenido hemos dado cuenta en el apartado anterior y de la que nos gustaría resaltar lo siguiente:

1º) La importancia de que todos los acuerdos a los que hayan llegado las partes contratantes en un contrato de arrendamiento de local de negocio hayan supuesto una modificación formal y expresa del contrato de alquiler.

Lo anterior supone que las partes han debido reflejar, por ejemplo, a través de un anexo al contrato, los acuerdos pactados en relación a una moratoria, condonación parcial o condonación total de las cuotas del arrendamiento.

2º) En relación con los impagos por moratoria, no hay modificaciones en su interpretación respecto a lo manifestado en otras consultas anteriores, y, por lo tanto, el devengo del IVA se acomodará a la nueva exigibilidad -siempre condicionado a lo que hemos destacado en el apartado 1º-. Existen consultas<sup>5</sup> previas de la Dirección General de Tributos en este mismo sentido.

3º) En relación con los casos de condonación parcial entendemos que tampoco existe una variación en la interpretación dada anteriormente<sup>6</sup>, distinguiendo entre los casos en esa condonación parcial se realiza con carácter previo o simultáneo, o bien, con carácter posterior al devengo de la operación. Por supuesto, igualmente condicionado a lo que hemos destacado en el apartado 1º.

4º) Es en relación con los supuestos de condonación total donde se desarrolla toda una explicación sobre la existencia o no en este tipo de operaciones de un autoconsumo de servicios y donde se encuentran los aspectos más importantes de esta consulta de la DGT.

---

<sup>3</sup> [Arrendamiento de locales, estado de alarma e IVA](#), nota del Gabinete de Estudios de 4 de abril de 2020 (RIA nº 14 de abril de 2020).

<sup>4</sup> Arts. 1, 2, 3, 4 y 5 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

<sup>5</sup> Consulta DGT V1327-09, consulta DGT V0552-11

<sup>6</sup> Consulta DGT V1327-09

La primera cuestión a analizar es cuándo considera la DGT la existencia de autoconsumo -apartado 4 del texto de esta consulta-, refiriéndolo a aquellos supuestos en los que la condonación total y vigente el contrato se realiza sin modificar las condiciones contractuales.

Según esta literalidad debemos entender que se está refiriendo a los casos en que el arrendador ha considerado la condonación unilateralmente.

Teniendo en cuenta lo anterior, comienzan las incógnitas.

La primera, ¿está indicando la DGT que no considera autoconsumo de servicios cuando las partes hayan pactado la condonación total de las cuotas arrendaticias y este pacto se haya materializado en la modificación del contrato de arrendamiento en este aspecto del mismo?

La segunda, al remitirse a la jurisprudencia del TJUE, en concreto, la ya mencionada sentencia sobre el Asunto c-193/91 Mohsche, pone de manifiesto una cuestión que es del todo clara, que, en las operaciones realizadas a título gratuito, el gravamen sólo debe producirse cuando la quiebra del principio de neutralidad sea de tal magnitud que la normativa se vea obligada a sujetar al impuesto estas operaciones. Pero al contrario de lo que afirma la DGT la condonación total de unas cuotas arrendaticias, ¿no debería considerarse, precisamente, encaminada a servir a las finalidades de la empresa, en este caso del arrendador, como es el mantenimiento del contrato de alquiler y del inquilino en el corto y medio plazo?

Finalmente, la DGT llega a la conclusión que, en estos casos de la condonación total de las cuotas arrendaticias, como consecuencia del COVID19 no habría sujeción al impuesto, ya que en esta situación con la declaración del estado de alarma la no sujeción no altera ni distorsiona la competencia ni actual ni futura ni el mercado de los arrendamientos.

Pero en su conclusión final también, se siembran incógnitas, así *“no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los autoconsumos derivados de la condonación de la renta de un local de negocios cuando el arrendatario no pueda realizar actividad económica alguna en el mismo por aplicación de las disposiciones establecidas durante la vigencia del estado de alarma,”*

¿Se está refiriendo a todas las condonaciones, a las condonaciones totales, a las condonaciones parciales? No queda claro de su literalidad, aunque parece inferirse que a las condonaciones totales.

La no sujeción sólo será aplicable cuando el arrendatario no pueda realizar actividad alguna en el local. ¿Qué ocurre con las condonaciones totales realizadas antes del posible inicio de la actividad? ¿Qué ocurre con los arrendatarios que han podido iniciar, pero con limitaciones de aforo o de capacidad en sus locales? ¿Qué ocurre con aquellos arrendatarios que hayan visto mermada significativamente su facturación respecto del ejercicio anterior?

En definitiva, la DGT no concluye de una manera clara todas las situaciones que pueden darse en la práctica, no “cerrando” adecuadamente este tema.

Lo que parece que subyace en las afirmaciones y argumentos de la DGT es una consideración del servicio de arrendamiento como un servicio estanco e individualizado mes a mes. El hecho de que su devengo se asocie a la exigibilidad de las cuotas arrendaticias no debería llevar aparejado su no consideración como un servicio por todo

el periodo de tiempo establecido para su duración en el contrato de arrendamiento. Este debería ser el punto de partida a la hora de considerar las operaciones que se analizan en la consulta V2053-20.

Realmente, es difícil considerar que un contrato de arrendamiento, por ejemplo, a cinco años en el que se produce la condonación total de tres meses, la misma, no se está realizando para mantener el contrato de alquiler y a su arrendatario. Y en este caso, ¿se cumplirían los requisitos establecidos por la LIVA, el art. 26 de la Directiva y de la jurisprudencia del TJUE para gravar la operación como un autoconsumo? Realmente, no lo parece. ¿Existe algún precepto en la norma interna del IVA, en la Directiva o algún pronunciamiento del TJUE que condicionen o regule como requisito de la sujeción de un autoconsumo de servicios de arrendamiento a la realización o no de actividad por parte del arrendatario en el local arrendado?

Lo anterior, evidentemente, nos llevaría a que en ningún momento se podría plantear la existencia de autoconsumos en los casos de condonación total de las cuotas arrendaticias, donde únicamente existe un ajuste del precio en el servicio global del arrendamiento. La argumentación de la DGT tendría sentido, en los casos, imaginamos, muy excepcionales, en los que la duración pactada del contrato de alquiler fuera por los meses en que ha estado vigente el estado de alarma y el arrendador condona totalmente las cuotas arrendaticias.

No obstante, en esta consulta, la DGT ha puesto de manifiesto su interpretación sobre estos casos que será la que prevalecerá y secundará, como todos sabemos, la AEAT, con lo cual, habrá que tomarla en consideración, a pesar de las incógnitas y posibles controversias que plantea.

\*\*\*\*\*

---

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.