
Numero Resolucion :V3789-2015

Marginal:69469896

Fecha :30-11-2015

DESCRIPCION :

La sociedad consultante es dueña en pleno dominio de un edificio sito en Madrid. Además, es titular del 48,99% del capital de la sociedad X, la cual explota desde su origen el negocio hotelero instalado en dicho edificio. En el año 2005, la sociedad X alcanzó un acuerdo con la sociedad Y para incorporar el negocio hotelero a la gestión de este grupo empresarial, dándole entrada en su capital y suscribiendo un contrato para externalizar parte de la gestión del establecimiento. Simultáneamente se negoció con la sociedad consultante el arrendamiento del edificio, por ser el coste de la renta del inmueble un elemento sustancial para alcanzar la rentabilidad del negocio hotelero. El 27/10/2005 se suscribió el contrato de arrendamiento por un importe mensual expresado en euros, actualizable en función del IPC. Actualmente, la sociedad Y detenta el 49,12% de las acciones de la sociedad X.

La sociedad consultante no ha podido cobrar rentas adeudadas con origen en los años 2012 y 2013 más el IVA, así como determinados gastos repercutibles (IBI y tasas de residuos también de los años 2012 y 2013), IVA incluido. La sociedad consultante incorporó las rentas y gastos repercutibles adeudados en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades y en sus declaraciones de IVA, sin que haya podido rectificar el IVA ni haya aprovechado en el Impuesto sobre Sociedades el deterioro por impago, dada su vinculación con la sociedad X y sin que dicho deterioro se haya contabilizado. En la actualidad, la sociedad Y negocia una novación del contrato de arrendamiento, proponiendo nuevas obligaciones para las partes en cuanto a las rentas futuras, modificando el precio inicialmente acordado, dejando sin efecto una parte de las rentas y gastos repercutibles adeudados procedentes de los años 2012 y 2013 (aproximadamente el 50%) y fijando un calendario de pago de la parte que se siga adeudando.

CUESTION:

1.- Si se suscribe la novación del contrato de arrendamiento, ¿se podrían rectificar las cuotas del IVA repercutidas en los ejercicios 2012 y 2013 por modificación del precio inicialmente pactado en tales anualidades?

2.- Si se suscribe la novación del contrato de arrendamiento, la sociedad consultante procedería a contabilizar la pérdida por modificación del precio inicialmente pactado, plateándose la duda de si tal pérdida contable sería fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de su contabilización.

CONTESTACION :

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, establece 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”.

En los mismos términos se expresaba el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

En consecuencia, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.3 de la LIS (previamente en el artículo 10.3 del TRLIS) y en ausencia de precepto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades que disponga una corrección del resultado contable que afecte a este concepto de gasto, resultaría deducible en el Impuesto sobre Sociedades el gasto contabilizado por la entidad consultante por la modificación del precio inicialmente pactado.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Primero.- De acuerdo con el contenido de la consulta, la mercantil consultante es dueña de pleno dominio de un edificio y mantiene participaciones en otra entidad mercantil con la que ha suscrito un contrato de arrendamiento y que explota como hotel. Debido a problemas de liquidez la arrendataria ha impagado la renta de los años 2012 y 2013 y determinados gastos que le había repercutido correspondientes también a estos ejercicios.

En la actualidad las partes han acordado una novación del contrato y una quita de las rentas y gastos adeudados correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013. La consultante desea conocer si, como consecuencia de la quita acordada puede proceder a la rectificación de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido inicialmente repercutidas.

Segundo.- El artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) establece en su apartado dos lo siguiente:

“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.”.

Por su parte, el artículo 89 de la misma Ley dispone:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

(...)

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

Cinco. (...) Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...).”.

De conformidad con lo anterior si el consultante llega a un acuerdo con su deudor para establecer una quita de parte del importe de los créditos adeudados por el arrendatario, la base imponible del Impuesto se modificará en la cuantía correspondiente.

Tercero.- En cualquier caso, y en relación con este tipo de operaciones, se deberán observar los requisitos establecidos reglamentariamente en los casos de modificación de la base imponible, que se recogen, fundamentalmente en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), y en el Reglamento de facturación, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

“1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida, debiendo acreditar el sujeto pasivo dicha remisión.

(...).”.

Finalmente, el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación dispone que “(...) 2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 o 7, según proceda.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando

directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura simplificada rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.f) y g) y, en su caso, el 7.2.b), expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.

No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7.1.”.

Por tanto, la consultante deberá expedir y remitir al arrendatario, esto es, a la entidad deudora, una nueva factura en la que se rectifique la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Asimismo, es condición para proceder a la disminución de la base imponible que la factura en la que se rectifique la cuota repercutida se remita al destinatario de las operaciones, conforme a lo establecido en los artículos 17 y siguientes del Reglamento de facturación. Cumplido lo anterior, el consultante podrá minorar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya repercusión ha rectificado en la declaración-liquidación del periodo de liquidación correspondiente al momento en que hubiera expedido esta factura rectificativa o en los posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, según lo dispuesto en la letra b) del artículo 89.cinco de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.