D.G.T.

Nº. Consulta: V0160-09

Fecha: 27 de enero de 2009

Arts. 78 y 79 LIVA Ley 37/1992

Arts. 10, 16 y 42 TRLIS RDLeg 4/2004

DESCRIPCION HECHOS:

La entidad consultante tiene la intención de ceder a una sociedad vinculada el derecho arrendaticio que ostenta en un contrato de arrendamiento financiero celebrado al amparo de la Ley 26/1988, que cumple los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y que tiene por objeto una nave industrial.

El valor de mercado de este derecho se cuantifica por la diferencia entre el valor actual de mercado de la nave industrial y el derecho inmaterial contabilizado inicialmente (minorado en el importe de las amortizaciones).

La cuantificación económica de este derecho constituirá una renta fiscal para la entidad consultante, que a su vez, pretende beneficiarse de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Además, la cesión de este derecho arrendaticio, en la medida en que se incumplen los requisitos temporales mínimos establecidos en la normativa tributaria, supondrá, en primer lugar, la pérdida de los beneficios fiscales aplicados en ejercicios anteriores en cuanto a la amortización acelerada del bien inmaterial, y en segundo lugar, que no se tengan en cuenta estos ajustes extracontables positivos para incrementar la base de la deducción (a efectos de reinversión de beneficios extraordinarios).

CUESTION PLANTEADA:

1. Confirmación de si la base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido está constituida exclusivamente por el valor otorgado al derecho transmitido (el hecho imponible está constituido técnicamente por una prestación de servicios), es decir, la posición arrendaticia en un contrato de arrendamiento financiero.
2. Determinar el importe necesario a reinvertir para que la base de la deducción esté constituida por la totalidad de la renta fiscal generada.

CONTESTACION:

1. El artículo 78, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

El artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula las reglas especiales para la determinación de la base imponible, dispone en su apartado cinco, lo siguiente:

“Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación,

su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

b) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquél que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.”

De acuerdo con lo expuesto y con lo señalado en el escrito de consulta, en principio, a la operación mediante la cual la entidad consultante cede su posición como arrendataria en un contrato de arrendamiento financiero de una nave industrial en favor de una sociedad vinculada, se le aplica la regla de determinación de la base imponible contenida en el artículo 79, apartado cinco de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin embargo, dicha regla sólo se aplica cuando concurra cualquiera de las circunstancias que se contienen en las letras a) a la c) de dicho precepto, no pudiéndose deducir del escrito de consulta que la operación objeto de la misma se encuentre entre uno de los referidos supuestos de aplicación de la regla especial de determinación de la base imponible.

No obstante, en el supuesto de que se dieran los requisitos a que se hace mención en el párrafo anterior, el valor normal de mercado es aquél, según se regula en el mencionado artículo 79, apartado cinco de la Ley 37/1992 que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la operación objeto de consulta, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente, valor que no tiene por qué coincidir con el propuesto en el escrito de consulta, es decir, el valor otorgado al derecho que se cede, cuantificado por la diferencia entre el valor actual de mercado de la nave industrial y el valor del derecho inmaterial inicialmente contabilizado, minorado este último en el importe de las amortizaciones practicadas.

2. El artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, con efectos para los períodos impositivos que se hayan iniciado a partir de 1 de enero de 2007, regula la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

En lo que se refiere a los elementos patrimoniales transmitidos, este artículo 42 del TRLIS establece en su apartado 2:

“2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que

constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

(...)"

En el caso concreto planteado, la cuestión consiste en dilucidar si las rentas generadas en la transmisión de los derechos de arrendamiento financiero que posee la entidad consultante sobre un determinado inmueble son susceptibles de constituir base de la deducción prevista en el artículo 42 del TRLIS.

El contrato de arrendamiento financiero es una figura contractual específica con identidad propia que no puede asimilarse a un contrato de compraventa o arrendamiento. En aquél las partes convienen un pacto de dominio a favor de la sociedad cedente sobre el bien cuyo uso se cede al usuario, el cual está vigente en tanto no se ejercite el derecho de opción de compra por el usuario.

En definitiva, el mantenimiento del derecho de propiedad sobre el bien cedido responde a una garantía del reembolso por parte del usuario del crédito que se le ha concedido a través de esta fórmula contractual, de manera que la transmisión de la posición que ocupa el arrendatario en este contrato no supone la transmisión de la propiedad del inmueble objeto del contrato ni de las cuotas pendientes de pagar que se devenguen con posterioridad, por lo que el elemento transmitido es exclusivamente el derecho sobre el contrato de arrendamiento financiero de manera que al tener dicho derecho la condición contable de inmovilizado inmaterial (o de inmovilizado material de acuerdo con el nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en vigor desde el 1 de enero de 2008), y en caso de que hubiese estado el inmueble afecto a actividades económicas y en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión, la renta generada será susceptible de acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en los términos establecidos en el artículo 42 del TRLIS, a condición de que se reinvierta el importe obtenido en la transmisión.

A este respecto, el apartado 1 del artículo 42 del TRLIS, establece que:

"1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

(...)

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

(...)”_

Por su parte, el apartado 7 de este artículo 42 señala que “la reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida”.

De ello se deriva que el importe a reinvertir para que la base de la deducción esté constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión del derecho arrendaticio que ostenta la entidad consultante en el contrato de arrendamiento financiero que se haya integrado en la base imponible, será el importe obtenido en dicha transmisión. A efectos de determinar la base de deducción no se tendría en consideración la reversión a la base imponible de los ajustes fiscales practicados en periodos anteriores, como consecuencia del incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 115 del TRLIS.

El artículo 10.3 del TRLIS 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 relación con la valoración de las operaciones vinculadas, el artículo 16.1.1.º del TRLIS dispone que “las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia”.

En consecuencia, de existir vinculación a efectos del Impuesto sobre Sociedades entre la entidad consultante y la sociedad a la que transmite el derecho arrendaticio, el importe obtenido por la consultante en dicha transmisión debe valorarse, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, por su valor normal de mercado, determinado conforme a lo previsto en el artículo 16 del TRLIS, es decir, por aquel valor que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

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.