

Arrendamiento de estación de servicio. Arrendamiento operativo.

Se presumirá que el arrendamiento de la estación de servicio tiene la consideración de operativo de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 8ª del PGC 2007. No obstante, se trataría de circunstancias de hecho que deberían ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

D.G.T.

Nº Consulta: V1115-14

Fecha: 16 de abril de 2014

Arts. 10.3, 19, 17.3, 46 y 140 T.R.L.I.S. (RDLeg. 4/2004)

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

La entidad consultante (A) es titular de una estación de servicio, lo que incluye el inmueble más la totalidad de las instalaciones con licencia de actividad en vigor. En el año 2012 procedió a arrendar dicha estación de servicio, mediante un contrato de arrendamiento de negocio a otra entidad mercantil (B) por un plazo de 21 años, asumiendo la obligación de derribar el edificio actual, construirlo de nuevo y montar la totalidad de las instalaciones necesarias para el desarrollo de la actividad, acogiéndose a la licencia de actividad ya existente, siendo la consultante en todo momento la propietaria del inmueble y de los bienes muebles instalados. En el citado contrato se acuerda el abono de los siguientes pagos por parte de la arrendataria:

- Una renta ordinaria, consistente en el pago mensual por parte de la arrendataria de una cantidad calculada en función de un precio por litro de carburante vendido en la estación de servicio.
- Una renta extraordinaria única abonada en función de las certificaciones de obra de la remodelación de la estación de servicio que se compromete a realizar la arrendadora.

En el ejercicio 2012 la arrendadora emitió una factura correspondiente al 25% de la renta extraordinaria acordada, incluyendo el IVA y la retención correspondiente, que fue satisfecha por la arrendataria en ese mismo período. Dicha retención fue ingresada por la arrendataria mediante la autoliquidación correspondiente en el ejercicio 2013.

La arrendadora se encuentra dada de alta en el epígrafe 861.2 del IAE.

CUESTION PLANTEADA

1. Si la totalidad de la renta extraordinaria pactada se puede imputar proporcionalmente en cada ejercicio de duración del contrato (21 años).
2. En el caso de que la valoración catastral del inmueble tras la construcción llevada a cabo por la consultante superara el importe de 601,012,10 €, sin que exista local ni personal a jornada completa, la consultante plantea si puede resultar de aplicación la exoneración de retenciones por arrendamiento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59.i).3º del Reglamento del Impuesto sobre sociedades. En caso afirmativo, si dicha exoneración afectaría a la totalidad de la contraprestación, o bien, si únicamente afectaría a la renta correspondiente al inmueble.
3. Si la retención practicada por arrendataria correspondiente al año 2012 e ingresada en el 2013 es imputable al propio ejercicio 2012 o si se debe deducir en el año 2013. O

bien si la retención se debe deducir de forma proporcional a medida que se imputa la renta extraordinaria.

CONTESTACION

A los efectos de la presente contestación, de acuerdo con los hechos descritos por el consultante, se presumirá que el arrendamiento de la estación de servicio tiene la consideración de operativo de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 8ª del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. No obstante, se trataría de circunstancias de hecho que deberían ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

1. 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, 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”.

Por su parte, el artículo 19.1 del TRLIS establece que:

“1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.”.

El PGC recoge en su primera parte, marco conceptual de la contabilidad, en el apartado 3º, el principio del devengo, estableciendo que “Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”.

Por tanto, la renta acordada en el contrato, que constituye la contraprestación derivada del arrendamiento del negocio, deberá imputarse, con arreglo al principio de devengo, a lo largo del período de arrendamiento fijado en el contrato, con independencia del momento en el que se produzca el cobro de las cantidades pactadas y la existencia de cobros extraordinarios.

2. El artículo 140.1 del TRLIS dispone que “Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de retención indicados en el apartado 6 de este artículo a la base de retención determinada reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan”.

El artículo 58 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, dispone que:

“1. Deberá practicarse retención, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al preceptor, respecto de:

(...)

e) Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.

(...)

2. Cuando un mismo contrato comprenda prestaciones de servicios o la cesión de bienes inmuebles, conjuntamente con la cesión de bienes y derechos de los incluidos en el apartado 4 del artículo 25 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, deberá practicar retención sobre el importe total.

Cuando un mismo contrato comprenda el arriendo, subarriendo o cesión de fincas rústicas, conjuntamente con otros bienes muebles, no se practicará la retención excepto si se trata del arrendamiento o cesión de negocios o minas.

(...)"

Por otra parte, el artículo 25 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 (en adelante, LIRPF) señala que entre los rendimientos de capital mobiliario se encuentran: "los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarriendo percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas."

A efectos de calificar el contrato de arrendamiento celebrado por la consultante como contrato de arrendamiento de inmueble o contrato de arrendamiento de industria o negocio, es preciso traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 21 de febrero de 2000, número 137/2000, en virtud de la cual: "La doctrina de esta Sala relativa a la distinción entre los arrendamientos de local de negocio y los de industria es absolutamente diáfana, destacando que mientras en los primeros se cede el elemento inmobiliario, es decir, un espacio construido y apto para que en él se explote el negocio, en los segundos el objeto contractual está determinado por una doble composición integradora, por un lado el local, como soporte material, y por otro, el negocio o empresa instalada y que se desarrolla en el mismo, con los elementos necesarios para su explotación, conformando un todo patrimonial. En este sentido cabe citar las Sentencias de 13 y 21 de diciembre de 1990, de 20 de septiembre de 1991, y 19 y 25 de mayo de 1992, 17 y 10 de mayo de 1993, 22 de noviembre de 1994, 4 de octubre de 1995 y 8 de junio de 1998, entre otras. (...)."

En consecuencia, el contrato de arrendamiento de negocio ha de entenderse como aquel arrendamiento cuyo objeto es una unidad patrimonial que tiene vida propia, que se encuentra en condiciones de funcionamiento cuando se arrienda y va a seguir siendo explotado de la misma forma y manera por el arrendatario durante la vigencia del mismo. En definitiva, tal y como manifiesta en la sentencia del TS señalada, el arrendamiento de negocio debe conllevar el propio negocio desarrollado en el local arrendado.

De acuerdo con los datos suministrados por la entidad consultante, la operación objeto de la presente consulta es calificada como arrendamiento de negocio, tratándose, por tanto, de circunstancias de hecho que deberían ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria. Por tanto, en la medida en que se trate

de un arrendamiento de negocio la retención se deberá practicar sobre el importe total de la contraprestación, en los términos previstos en el artículo 58.2 del RIS.

No obstante, si la actividad de arrendamiento de negocio constituye para la sociedad arrendadora una actividad económica en el desarrollo de su objeto social, la renta satisfecha por la arrendataria no estará sujeta a retención. El arrendamiento es normalmente por sí una operación realizada con continuidad en el tiempo, circunstancia que no determina por sí misma la realización de una actividad habitual o la realización de una actividad empresarial. Será necesario, a estos efectos, que la sociedad arrendadora cuente con una estructura organizativa propia que resulte adecuada y suficiente para el desarrollo de la actividad. En definitiva, cuando el sujeto pasivo desarrolle la actividad de arrendamiento de industria de forma continuada en cumplimiento de su objeto social, con la consiguiente organización de recursos humanos y medios materiales exigidos por el volumen de contratación en este ámbito de negocios, se entendería cumplido el requisito en este punto analizado, de manera que la existencia de esa organización empresarial determinaría la realización de una actividad económica y, por tanto, sobre las rentas procedentes de ese arrendamiento no procedería practicar retención.

El cumplimiento de estas circunstancias determinaría la ausencia de retención. No obstante estas circunstancias son cuestiones de hecho que deberán probarse por el sujeto pasivo ante los órganos de la Administración tributaria en una comprobación administrativa.

3. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46 del TRLIS serán deducibles de la cuota íntegra las retenciones a cuenta.

Por su parte, el apartado 3 del artículo 17 del TRLIS establece que “El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.”.

En cuanto al nacimiento de la obligación de retener el artículo 63 del RIS prevé que, con carácter general, el mismo se producirá “en el momento de exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior”. En consecuencia, la retención se imputará al ejercicio en el que la renta resulte exigible al retenedor (arrendatario), con independencia del período impositivo en el que se integre la renta en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

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