

NUM-CONSULTA V2405-10

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 11/11/2010

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 75-uno-7º, 75-dos, 90-uno

DESCRIPCION-HECHOS Arrendamiento de un vehículo con un contrato mensual renovable, cuya facturación se produce el día 1 del mes siguiente a su uso o cesión, pero cuyo pago se efectúa a los 90 días de la fecha de facturación.

CUESTION-PLANTEADA Tipo impositivo aplicable en la factura emitida el día 1 de mayo de 2010, cuyo pago se efectuará el día 1 de agosto.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 90, apartado dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), dispone que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

2.- El artículo 79, apartado uno de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010 (BOE del 24), dispone lo siguiente:

“Con efectos desde el 1 de julio de 2010 y vigencia indefinida, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Uno. Se modifica el apartado uno del artículo 90, que queda redactado de la siguiente forma:

“Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 18 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente”.

El resto del artículo queda con el mismo contenido.”

Por tanto, desde el 1 de julio de 2010, y de acuerdo con la nueva redacción del artículo 90, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo general del Impuesto será el 18 por ciento, que es el que resulta aplicable a los servicios de arrendamiento de automóviles.

3.- El artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido se ocupa de regular las reglas de devengo de dicho Impuesto. El apartado uno, número 7º de dicho precepto, que es la que resulta aplicable en el caso de las operaciones objeto de consulta, establece lo siguiente:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

(...)

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 a operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del número 1º precedente.”.

Por su parte, el artículo 75, apartado dos, párrafo primero de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.”.

4.- De acuerdo con lo expuesto, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las prestaciones de servicios objeto de consulta, que tienen la consideración de operaciones de tracto sucesivo o continuado, se produce conforme a lo establecido en el artículo 75, apartado uno, número 7º de la Ley 37/1992, salvo que se produzcan pagos anticipados, en cuyo caso se aplica el apartado dos del mencionado artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Debe aclararse, en este sentido, que en la medida en que el devengo del Impuesto en los contratos de tracto sucesivo tiene lugar con arreglo a la exigibilidad contractual o, en su caso legal, del precio, resultará plenamente ajustado a Derecho repercutir el mismo al tipo impositivo del 18 por ciento cuando dicha exigibilidad se produzca con posterioridad al 1 de julio de 2010, aunque se corresponda con un período de arrendamiento anterior a esa fecha.

Sin embargo, en aquellas operaciones cuya contraprestación sea exigible contractualmente antes del 1 de julio de 2010, pero cuyo pago material se aplaze a un momento posterior, el tipo impositivo aplicable debería ser el 16 por ciento, que es el estuvo vigente hasta el 30 de junio de 2010, puesto que el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo en el caso particular de los pagos anticipados, no se atiende al criterio de caja, aplicándose las reglas de devengo contenidas en el artículo 75, apartado uno de la Ley 37/1992.

En el caso de los contratos de alquiler de automóviles sin conductor a largo plazo, como sucede en el caso de consulta, en el que los clientes son otros empresarios o profesionales y el importe del precio de la prestación se fija o cuantifica mensualmente, pero su importe, contractualmente, no es exigible sino tres meses más tarde, el devengo de dichas operaciones no se produce en el mes en el que se determina su importe, sino cuando efectivamente es exigible contractualmente la contraprestación.

En consecuencia, el tipo impositivo aplicable a la prestación de servicios de arrendamiento de un vehículo cuya factura se expide el 1 de mayo de 2010, correspondiente a la prestación efectuada en el mes de abril anterior, pero cuya exigibilidad, según se determina contractualmente, no se producirá hasta el 1 de agosto de 2010, es el 18 por ciento, tipo vigente en esta última fecha, que es cuando se produce el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, al tratarse de una operación de tracto sucesivo, cuyo devengo se produce según lo establecido en el artículo 75, apartado uno, número 7º de la Ley 37/1992.

5.- 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.