

### TRIBUTACIÓN DEL ARRENDAMIENTO DE UN INMUEBLE CON PERIODO DE CARENCIA EN EL QUE SE REALIZAN OBRAS DE ACONDICIONAMIENTO POR EL ARRENDATARIO

La Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante V2427/2022 de 23-11-2022, da respuesta a la consulta formulada por una entidad que ha formalizado, en calidad de parte arrendataria, un contrato de arrendamiento para uso distinto de vivienda de un inmueble destinado a oficinas. El contrato prevé un **periodo de carencia de dos meses**. Asimismo, establece la posibilidad del arrendatario de realizar obras de adaptación para acondicionar el inmueble. Las obras de adaptación no son obligatorias para el arrendatario, sino que son siempre a su entera discreción, previo consentimiento del arrendador, sin que exista ninguna obligación contractual de realizarlas por parte de la entidad arrendataria. A la finalización del contrato de arrendamiento, y en relación con las posibles obras realizadas por el arrendatario, se reconoce el derecho del arrendador de optar por quedárselas en beneficio del inmueble sin pago de ninguna compensación o a exigir a éste la reposición del inmueble a su estado inicial.

En primer lugar, en los arrendamientos de bienes inmuebles con periodo de carencia es esencial analizar si a efectos del Impuesto la carencia es contraprestación de algún bien o servicio a realizar por el arrendatario.

Así, la contraprestación de una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible a efectos de los arts. 78 y 79 de la Ley 37/992 (Ley IVA), siempre que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y el valor de esta última pueda expresarse en dinero. Lo mismo ocurre cuando una prestación de servicios se intercambia por otra prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan estos mismos requisitos. Para el caso que nos ocupa deberá analizarse si, como es habitual, las obras realizadas por el arrendatario son la contraprestación de los meses de carencia ofrecidos por el arrendador.

Ahora bien, **si las obras a realizar no tuvieran ninguna vinculación con el periodo de carencia, y este periodo se incluye en el contrato, habrá que atender a lo dispuesto en el art. 75 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) en relación con el momento de devengo de las cuotas impositivas.**

Sólo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia o se modifique el momento de su exigibilidad se dejará de devengar el Impuesto, como parece suceder en el supuesto que nos ocupa, en el que se exigirá la renta arrendaticia tras dos meses de carencia. En el caso de que la relación contractual exija el pago de la renta arrendaticia con periodicidad mensual y el arrendador renuncie a su cobro, se darían los requisitos para la existencia de un autoconsumo de servicios y se seguirá devengando el IVA correspondiente al arrendamiento del mismo, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se hubiera pactado.

Por lo tanto, **en casos en que el arrendador del edificio renunciara al cobro de una cantidad exigible por contrato y cediera el inmueble de manera gratuita debería repercutir el IVA al tipo general del 21 por ciento en los meses de carencia en los que no se satisface la renta pactada por el arrendamiento**, fijándose en este caso la base imponible de acuerdo con lo establecido en el art. 79.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Asimismo, en el caso de que el arrendatario realizara dichas obras y las mismas cumplieran los requisitos del art. 108 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) **dichas mejoras tendrán la consideración de bienes de inversión y, únicamente para el caso de que a la finalización del contrato el arrendador optara por quedárselas en beneficio del inmueble sin pago de ninguna compensación, la reversión de los referidos bienes de inversión que se pudiera realizar por la entidad una vez finalizado el plazo del arrendamiento tendría la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto realizada a título gratuito por parte de dicha entidad.**

El devengo coincidirá con la reversión del bien inmueble en donde la entidad, como arrendataria, deberá repercutir el Impuesto en factura al tipo general del 21 por ciento. Esto implica que el devengo se producirá con motivo de la cesión gratuita de las obras de acondicionamiento del arrendatario al arrendador cuando tengan la consideración de bien de inversión, que podrá tener lugar a la finalización del plazo de duración del contrato de arrendamiento o bien, en el momento anterior en que se produzca la rescisión de dicho contrato con anterioridad a la finalización del plazo de duración del mismo.

**PARA MAYOR INFORMACION, CONSULTE CON NUESTRO EQUIPO DE PROFESIONALES**