

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084339

DGT: 23-11-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2427/2022

SUMARIO:

IVA. Devengo. Arrendamientos, suministros y operaciones de tracto sucesivo o continuado, en general. Una entidad 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 a realizar 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. 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.

Por el contrario, 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).

Deducciones por bienes de inversión. Regularización. 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. [Esta consulta aclara y amplía la consulta DGT, de 2-10-2018, n.º V2684/2018 (NFC070496), que en consecuencia, queda aclarada y ampliada].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 9, 12, 75, 78, 79, 107, 108, 109 y 110.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante ha formalizado, en calidad de parte arrendataria, un contrato de arrendamiento para uso distinto del de la 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. A la finalización del contrato de arrendamiento, y en relación a 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.

Cuestión planteada:

Aclaración y ampliación a la contestación vinculante de 2 de octubre de 2018, número V2684-18.

Contestación:

1.- En la contestación vinculante de 2 de octubre de 2018, número V2684-18, este Centro directivo informó lo siguiente:

"Por tanto, el arrendamiento de un local debe considerarse efectuado a título oneroso cuando, en virtud de un contrato celebrado entre el propietario de un inmueble y el arrendatario del mismo, este último se obliga a asumir unos determinados gastos, tal y como parece suceder en el caso objeto de consulta. En efecto, la cláusula 7 del contrato establece la obligación del arrendatario de realizar obras de adaptación y acondicionamiento del edificio.

En relación con la determinación de la base imponible en los arrendamientos de bienes inmuebles sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido, esta Dirección General de Tributos, entre otras, en sus Resoluciones de 7 de febrero de 1986 (BOE del 11), 13 de marzo de 1986 (BOE del 20) y 2 de junio de 1986 (BOE del 13) ha determinado lo siguiente: "Se incluyen en el concepto de contraprestación, no solamente el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier otro crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma."

En consecuencia de todo lo anterior, esta Dirección General considera que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en el arrendamiento del inmueble objeto de consulta estará constituida por el importe total de la contraprestación del referido servicio, incluyéndose en dicho concepto no solamente el importe de las rentas, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma, como el importe de la obra de adecuación efectuada en el local por el arrendatario, y que según el escrito de consulta quedará en beneficio del arrendador."

La consultante solicita aclaración para el supuesto en que las obras a realizar no fueran obligatorias para el arrendatario, sino que fueran siempre a su entera discreción, previo consentimiento del arrendador, sin que exista ninguna obligación contractual de realizar dichas obras por parte de la entidad arrendataria.

2.- Debe tenerse en cuenta que, en los arrendamientos de bienes inmuebles con periodo de carencia es esencial analizar si a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido la carencia es contraprestación de algún bien o servicio a realizar por el arrendatario.

En este particular se podrían traer a colación diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como las Sentencia de 26 de septiembre de 2013, Asunto C-283/12, Eood, de 3 de marzo de 1994, de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, de 9 de junio de 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, sentencia de 3 de julio de 2001, Bertelsmann, C-380/99, sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95.

De estas sentencias se deduce que para poder calificar una operación como operación a título oneroso únicamente se exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

La contraprestación de una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible a efectos de los artículos 78 y 79 de la Ley 37/992, 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 objeto de consulta deberá analizarse si, como es habitual, las obras realizadas por el arrendatario, son la contraprestación de los meses de carencia ofrecidos por el arrendador. En ese supuesto se procederá de acuerdo con lo indicado en la contestación número V2648-18.

3.- Por el contrario, 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 artículo 75 de la Ley 37/1992 en relación con el momento de devengo de las cuotas impositivas que fija, entre otras, las siguientes reglas:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

(...).

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...).

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

(...).”

De acuerdo con lo expuesto, 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 sobre el Valor Añadido, como parece suceder en el supuesto consultado, en el que se exigirá la renta arrendaticia tras dos meses de carencia.

Así, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, el Impuesto se devengará en el momento en que, de acuerdo con el contrato suscrito por las partes, resulte exigible para el arrendador el precio del mismo, una vez terminado, en su caso, el periodo de carencia. No obstante, en el caso de que se haya pactado una renta con un plazo de exigibilidad superior a un año, o no se haya pactado aquélla, el devengo se producirá el 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo.

Por el contrario, 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 Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al arrendamiento del mismo, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se hubiera pactado.

4.- En efecto, el artículo 12.3º de la Ley 37/1992 considera operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios, estimando que, a efectos de este Impuesto, serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

“3º. Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.”

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 Impuesto sobre el Valor Añadido 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 apartado cuatro del artículo 79 de la Ley 37/1992, según el cual:

“Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.”

5.- Asimismo, en la contestación vinculante de 2 de octubre de 2018, número V2684-18, en relación con la finalización del contrato de arrendamiento y sus consecuencias se dispuso lo siguiente:

“Del escrito de consulta resulta que el arrendador puede optar por la eliminación de las obras realizadas por el arrendatario siendo éste último quién, por contrato, deberá proceder a la eliminación de dichas obras, bien sea eliminándolas con medios propios o con medios ajenos. Asimismo cabe la opción contractual que el arrendador opte por quedarse las obras realizadas por el arrendatario.

En cualquiera de los supuestos anteriores, la devolución del inmueble al arrendador no supone ninguna operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que el consultante no deberá repercutir Impuesto alguno.”.

Esta conclusión debe ser objeto de aclaración y ampliación:

En este sentido, el artículo 108 de la Ley del Impuesto establece el concepto de bienes de inversión disponiendo lo siguiente:

“Uno. A los efectos de este Impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1º. Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2º. Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

(...)

5º. Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros).”.

Por lo tanto, en el caso de que el consultante realizara dichas obras y las mismas cumplieran los requisitos del artículo 108 de la Ley 37/1992 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 consultante una vez finalizado el plazo del arrendamiento tendría la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido realizada a título gratuito por parte de la entidad consultante.

En este sentido, el artículo 9 de la Ley del Impuesto establece que se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

“1º. El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este Impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

(...).”.

Por otra parte, en relación con la base imponible de los autoconsumos de bienes, el artículo 79.Tres de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1º y 3º de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1ª. Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el pro-pio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2ª. Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3ª. No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.”.

6.- En cuanto al devengo de esta operación, el artículo 75.Uno de la Ley 37/1992, señala en su número 5º que: “en los supuestos de autoconsumo, el devengo se producirá cuando se efectúen las operaciones gravadas”.

En el caso planteado en el escrito de consulta el devengo coincidirá con la reversión del bien inmueble en donde la consultante, como arrendataria, deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido en factura al tipo general del 21 por ciento.

Esto implica que, en el supuesto objeto de consulta, 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 objeto de consulta 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.

Asimismo, cuando las obras de mejora tuviesen, como se ha señalado, la condición de bien de inversión en los términos expuestos, es conveniente hacer referencia al artículo 107 de la Ley 37/1992 que dispone lo siguiente:

“Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Dos. Asimismo se aplicará la regularización a que se refiere el apartado anterior cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los años siguientes indicados en dicho apartado se modifique esta situación en los términos previstos en el apartado anterior.

Tres. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

(...).”.

Por su parte, el artículo 109 de la Ley 37/1992, que regula el procedimiento para practicar la regularización de deducciones por bienes de inversión, dispone lo siguiente:

“La regularización de las deducciones a que se refiere el artículo 107 de esta Ley se realizará del siguiente modo:

1º Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.

2º Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.

3º La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco o, tratándose de terrenos o edificaciones, por diez, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar.”.

Por otra parte, el artículo 110 de la Ley del Impuesto regula los supuestos de entregas de los bienes de inversión durante el período de regularización y establece lo siguiente:

“Uno. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.

A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª. Si la entrega estuviere sujeta al Impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

2ª. Si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

La regla establecida en el párrafo anterior también será de aplicación en los supuestos en que el sujeto pasivo destinase bienes de inversión a fines que, con arreglo a lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, determinen la aplicación de limitaciones, exclusiones o restricciones del derecho a deducir, durante todo el año en que se produjesen dichas circunstancias y los restantes hasta la terminación del período de regularización.

Se exceptúan de lo previsto en el primer párrafo de esta regla las entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción, a las que se aplicará la regla primera. Las deducciones que procedan en este caso no podrán exceder de la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente en relación con las entregas de bienes de la misma naturaleza al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro de la Comunidad.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, si las mejoras efectuadas en el inmueble tuvieran la consideración de bien de inversión se deberá proceder a la regularización del mismo durante dicho periodo de regularización. Asimismo, se realizará la regularización prevista en el artículo 110 de la Ley 37/1992 cuando la reversión tenga lugar en el periodo de regularización del bien de inversión.

7.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.