Artículo de nuestro experto de cabecera José M^a Tocornal

Se plantean dos casos relativos a alquileres no exentos de IVA, en los que el arrendatario efectúa obras en ese local.

PRIMER CASO. El arrendatario viene obligado a efectuar esas obras por contrato, como parte de la contraprestación del alquiler.

SEGUNDO CASO. Las posibles mejoras que realiza el arrendatario en los locales son siempre de carácter voluntario del arrendatario y a su entera discreción y, previo consentimiento del arrendador, sin que exista ninguna obligación contractual de realizar dichas obras por parte de la entidad arrendataria

PRIMER CASO. Se plantea la existencia de un contrato de arrendamiento de un inmueble que se va a destinar a una determinada actividad económica. El contrato prevé un periodo de carencia de dos meses. Asimismo, establece que el arrendatario va a 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.

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. En efecto, es el caso de que en el contrato se establezca la obligación del arrendatario de realizar obras de adaptación y acondicionamiento del edificio.

A) Consecuencias en el IVA para el arrendador.

La Base imponible del IVA en el arrendamiento del inmueble 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 quedará en beneficio del arrendador.

Para el cálculo de la Base imponible correspondiente al citado arrendamiento, en el que la contraprestación del mismo está constituida por unas rentas (contraprestación dineraria) y por el importe de las obras de rehabilitación o mejora que pasará a ser propiedad del dueño del edificio al finalizar el contrato (contraprestación en especie), para determinar la Base imponible en el IVA, resulta de aplicación la regla a la que se refiere el [artículo 79.Uno de la Ley 37/1992](#), que dispone que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como Base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, y que, salvo

que se acredite lo contrario, la Base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro del [artículo 79 de la Ley 37/1992](#), referentes a los autoconsumos de bienes y servicios.

Asimismo, el [apartado Seis del artículo 80](#) de la Ley del Impuesto prevé que si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Es decir, si no pueden cuantificarse los elementos determinantes de la contraprestación, al fijarse ésta en función de parámetros variables que no resultan conocidos el producirse el devengo de la operación, el sujeto pasivo debe fijar aquélla de forma provisional aplicando criterios fundados, sin perjuicio de que una vez conocida, efectúe, si procede, la rectificación que corresponda.

En cuanto al devengo correspondiente al arrendamiento, debe estarse a lo siguiente:

El devengo del IVA por la parte de la contraprestación correspondiente a las rentas periódicas se producirá en la fecha en que éstas sean exigibles ([artículo 75.Uno.7 Ley del IVA](#)). Ello, por tratarse de operaciones de tracto sucesivo, continuadas en el tiempo, estableciendo el precepto indicado (que cita entre estos servicios, precisamente los arrendamientos) que el Impuesto se devenga para estas operaciones cuando el cobro resulta exigible (se recuerda, se haya percibido su importe, o no).

Para determinar el devengo de la parte de la contraprestación consistente en la reversión de las obras (segundo componente de la contraprestación recibida por el arrendamiento), se ha de estar a lo dispuesto por el segundo párrafo del reiterado apartado Uno del citado [artículo 75.Uno.7](#), según el cual, al tratarse de un contrato plurianual, el devengo de esta parte de la contraprestación de la operación de arrendamiento 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 fecha de reversión

B) En cuanto al arrendatario.

Para el arrendatario (que se habrá deducido las cuotas del arrendamiento que le han sido repercutidas por el arrendador, y las cuotas de IVA soportadas en la ejecución de las obras efectuadas), la reversión de las obras tiene la naturaleza de una ejecución de obras, calificada como entrega de bienes (por tanto, sujeta al IVA).

En este punto se señala que en el último párrafo de la Consulta [V2684-18](#), se menciona que “la devolución del inmueble al arrendador, en las condiciones señaladas, no supone la realización de operación alguna a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que la consultante no deberá repercutirse el Impuesto sobre el Valor Añadido”.

No obstante, la posterior consulta [V2427-22](#), de 07/12/2022 aclara y amplía la [V2684-18](#) en relación con las consecuencias en el IVA, a la finalización del contrato de arrendamiento, señalando que la arrendataria deberá repercutir el IVA al arrendador por la reversión de las obras, cuando dichas obras efectuadas cumplan con los requisitos establecidos por el artículo 108 para ser consideradas bienes de inversión.

En cuanto al **devengo** de esta parte de la contraprestación (reversión de las obras al propietario arrendador) señala la consulta [V0421-21](#), de 26/02/2021 que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75.Uno.7º de la Ley de IVA, 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 fecha de reversión.

SEGUNDO CASO. Las posibles mejoras que realiza el arrendatario en los locales son siempre de carácter voluntario del arrendatario y a su entera discreción y, previo consentimiento del arrendador, sin que exista ninguna obligación contractual de realizar dichas obras por parte de la entidad arrendataria.

Consulta V0688-20, de 30/04/2020:

Para poder calificar una operación de 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 prestación de servicios puede consistir en otra 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 prestación de servicios que se efectúa y la prestación de servicios que se recibe y el valor de esta última pueda expresarse en dinero.

Los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas.

Por lo tanto, el arrendamiento de un inmueble 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.

No obstante, en aquellos casos en los que las posibles mejoras que la misma realice en los locales arrendados sean siempre de carácter voluntario del arrendatario y a su entera discreción y, previo consentimiento del arrendador, sin que exista ninguna obligación contractual de realizar dichas obras por parte de la entidad arrendataria y sin que se haya fijado ningún periodo de carencia en el pago de las rentas arrendaticias, las mencionadas obras, no formarían parte de la Base imponible del arrendamiento del local en la medida en que no constituyen parte de la contraprestación de dicho arrendamiento.