

El impacto fiscal del COVID-19 en el arrendamiento de bienes inmuebles

The fiscal impact of COVID-19 in the leasing of real estate

por

IRENE ROVIRA FERRER

*Profesora agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya*

RESUMEN: El objetivo del presente trabajo es analizar el impacto fiscal de las principales contingencias generadas por la crisis económica y sanitaria derivada del COVID-19 en el arrendamiento de bienes inmuebles: la suspensión contractual, la reducción de las rentas de alquiler, la dispensa total de algunas, el aplazamiento de su ingreso o su impago. Y es que, más allá de la difícil situación provocada por la pandemia, algunas de las medidas aprobadas para hacerle frente han incidido de forma directa en tales cuestiones, por lo que, tras analizar la naturaleza jurídica de cada una resulta de vital importancia examinar su compleja tributación (la cual no solo afecta a diferentes impuestos, sino que también varía en función de las partes y del momento en el que se produzcan). Así, se clarificarán las consecuencias fiscales tanto para el arrendador como para el arrendatario en cada uno de los impuestos afectados (el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido), destacando al mismo tiempo las cuestiones problemáticas que se plantean (incluso respecto al Derecho de la Unión Europea) y aportando algunas propuestas de mejora.

ABSTRACT: The goal of this study is to analyse the fiscal impact of the main situations generated by the economic and health crisis derived from the COVID-19 in the leasing of real estate: the contract suspension and reductions, deferrals, forgiveness or defaults of some rental incomes. Specifically, after analyzing the nature of each of these circumstances, the taxation that should proceed will be detailed, highlighting the consequences and problematic questions that arise from each tax affected (the Personal Income Tax, the Corporation Tax and the Value Added Tax).

PALABRAS CLAVE: Arrendamiento de bienes inmuebles. COVID-19. Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Impuesto sobre sociedades. Impuesto sobre el valor añadido.

KEY WORDS: *Leasing of real estate. COVID-19. Personal Income Tax. Corporate Tax. Value Added Tax.*

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS DE LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS DE ALQUILER: 1. TRIBUTACIÓN EN EL IS. 2. TRIBUTACIÓN EN EL IRPF. 3. TRIBUTACIÓN EN EL IVA.—III. EFECTOS FISCALES DE LA DISPENSA TOTAL DE ALGUNAS MENSUALIDADES.—IV. LA TRIBUTACIÓN DEL APLAZAMIENTO DEL PAGO DE LAS RENTAS DE ALQUILER.—V. LA IMPLICACIÓN FISCAL DEL IMPAGO DE DETERMINADAS MENSUALIDADES.—VI. EL IMPACTO TRIBUTARIO DE LA SUSPENSIÓN DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO.—VII. CONSECUENCIAS EN LAS DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA ÍNTEGRA DEL IRPF RELACIONADAS CON EL ALQUILER.—VIII. CONCLUSIONES.—IX. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

Después de que el 11 de marzo de 2020 la Organización Mundial de la Salud reconociera la pandemia internacional ocasionada por el COVID-19, la preocupación por hacer frente a la grave situación de emergencia ha pasado a centralizar la actuación de los poderes públicos. No obstante, su complejo cometido va mucho más allá del propio ámbito sanitario, ya que las necesarias restricciones sociales y de la actividad económica para intentar frenar la propagación del virus han comportado una fuerte crisis económica y social.

En este sentido, la inevitable reducción e incluso falta de ingresos que han ocasionado no solo han puesto en riesgo la supervivencia del tejido empresarial y profesional, sino que se han añadido a la compleja situación que ya arrastraba el mercado inmobiliario por la crisis financiera de los últimos años. En consecuencia, la urgente necesidad de velar por la subsistencia de las personas y las familias y por la propia supervivencia de la actividad económica del país, ha dado lugar a una prolífica actividad normativa sin precedentes, la cual se constata a nivel estatal, autonómico y local y ha tenido impacto en diferentes ámbitos jurídicos.

Y en este contexto, ante la evidente dificultad o imposibilidad de afrontar el cumplimiento de las obligaciones contractuales, una de las relaciones jurídico-privadas que más se ha visto afectada por la voluntad de garantizar ambas cuestiones ha sido la del arrendamiento de bienes inmuebles, donde se han creado medidas de muy diversa índole y tanto relativas a los alquileres de vivienda como a los de carácter comercial. Así, sin ir más lejos, pueden destacarse previsiones de carácter social (como la suspensión de lanzamientos para hogares vulnerables sin alternativa habitacional o la prórroga extraordinaria de los contratos de arrendamiento de vivienda habitual)¹ y otras para facilitar la supervivencia económica, donde, aparte de procurar paliar la falta de liquidez con fondos públicos (ya sea creando subvenciones y ayudas o estableciendo una línea de avales del Estado para las personas en situación de vulnerabilidad a causa de la pandemia)², se han previsto medidas que inciden de forma directa en las relaciones jurídico-privadas de carácter inmobiliario.

Así, el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptaron medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, estableció una serie de previsiones conducentes a procurar la condonación parcial o la moratoria de la deuda arrendaticia sin intereses para las personas arrendatarias de vivienda habitual en situación de vulnerabilidad económica (estableciendo el artículo 4 su carácter obligatorio, siempre que no se hubieran conseguido por acuerdo entre las partes, cuando el arrendador fuera una empresa o entidad pública de vivienda o un gran tenedor —personas físicas o jurídicas titulares de más de diez inmuebles urbanos, excluyendo garajes y trasteros, o una superficie construida de más de 1.500 m²—)³, mientras que Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, adoptó similares previsiones para las personas física o jurídicas arrendatarias de bienes inmuebles afectos a actividades económicas⁴.

De este modo, y sin vaciar el contenido económico de la renta acordada ni suponer una pérdida esencial de la utilidad económica del bien arrendado⁵, todas estas medidas han dado prioridad a lo que voluntariamente puedan pactar las partes, limitándose a facilitar su negociación y la solución

de conflictos y procurando evitar tanto la pérdida de viviendas, empleos y de negocios, como situaciones de impago, concursos y procedimientos judiciales. Así, se ha procurado ofrecer un criterio distributivo entre los arrendadores y arrendatarios de las consecuencias negativas derivadas de las prohibiciones, suspensiones y restricciones para hacer frente al COVID-19, con el fin de socializar su coste y garantizar el equilibrio y la conservación de la relación contractual.

Por consiguiente, han sido muchos los supuestos en los que, ya fuera por obligación o de forma voluntaria, se han visto alterados los contratos de alquiler de bienes inmuebles, habiéndose producido el aplazamiento, la rebaja o la dispensa de obligaciones de pago, su suspensión temporal o el impago de determinadas mensualidades.

No obstante, y como es lógico, los efectos de tales contingencias van mucho más allá del ámbito obligacional entre las partes, ya que también conllevan un importante y complejo impacto fiscal que se proyecta sobre distintos tributos (el impuesto sobre la renta de las personas físicas —IRPF—, el impuesto sobre sociedades —IS— y el impuesto sobre el valor añadido —IVA—). Además, las diferentes consecuencias pueden afectar tanto al arrendador como al arrendatario y variar en función de sus concretas características, dependiendo al mismo tiempo del momento en el que los hechos tengan lugar.

Por consiguiente, en relación con cada una de las situaciones apuntadas, resulta de sumo interés clarificar y analizar su oportuna implicación fiscal (considerando los distintos tributos afectados y respecto de ambas partes), destacando al mismo tiempo las cuestiones problemáticas que pueden plantearse tanto por la normativa vigente como por su actual aplicación (en algunos aspectos incluso contraria al propio Derecho de la Unión Europea —UE—).

Así pues, y con base en la presente situación de emergencia, a continuación se abordará de forma separada el examen fiscal de la reducción de las rentas de alquiler, la dispensa total de algunas de ellas, el eventual aplazamiento de su cobro, su inevitable impago y la suspensión del contrato de arrendamiento, dedicándose un último apartado al estudio conjunto de las consecuencias que, en todos estos casos, pueden desprenderse respecto a las deducciones sobre la cuota íntegra del IRPF relacionadas con el alquiler.

II. CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS DE LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS DE ALQUILER

Antes de entrar a examinar la tributación de la rebaja que, a causa del COVID-19, se haya producido de las rentas de alquiler (ya sea con carácter

permanente o de solo algunas mensualidades), procede concretar la naturaleza jurídica de su acuerdo, punto en el que cabe destacar la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) 165/2020, de 27 de enero de 2020 (rec. núm. 466/2016). En concreto, en esta sentencia, la AN se pronunció sobre un acuerdo en el que, a causa de la crisis económica de los años 2008 y 2009, se pactó la anulación de la obligación de pago de las rentas de alquiler de un local de negocio correspondientes a los meses de julio a agosto de 2009 (es decir, la dispensa total de algunas mensualidades), el cual se alcanzó de forma verbal y con posterioridad a su exigibilidad.

Sin embargo, tanto si se trata de la rebaja de todas o parte de las rentas mensuales como de la dispensa total de algunas, entendió la AN que en todos estos supuestos se produce un acuerdo de minoración del precio del alquiler, el cual debe tener la consideración de novación objetiva extintiva de la obligación. Así, como especificó, incluso si su pacto hubiera tenido lugar después de la exigibilidad de su abono, no podría aceptarse la existencia de ningún supuesto de impago (en tanto que el acreedor no podría reclamar la parte del precio dispensada si el deudor no prestara su conformidad), del mismo modo que el acuerdo no podría calificarse como un aplazamiento del pago (ya que sería necesario un nuevo pacto para que la deuda pudiera nacer y su cobro se materializara) ni como una liberalidad (por cuanto, al existir un acuerdo entre las partes, no se da la nota de unilateralidad propia de las mismas).

Por consiguiente, con base en tales consideraciones, la AN determinó la naturaleza jurídica de dichos acuerdos acudiendo a los artículos 1203 y 1204 del Código civil (CC), los cuales permiten, por una parte, la modificación del objeto o de las condiciones principales de las obligaciones, y, por otra, la extinción de una obligación por otra que la sustituya (siempre que «así se declare terminantemente, o que la antigua y la nueva sean de todo punto incompatibles»). De este modo, y considerando que «el acto novatorio no está sometido a especiales exigencias de forma, sino que rige el principio general de libertad» (como demuestra el hecho de que sea «operante la novación tácita cuando pueda inducirse por actos de inequívoca significación»), considera que no cabe otra opción que catalogar el acuerdo de rebaja o dispensa en el alquiler como un acto de novación objetiva que extingue la obligación de pago del precio total, y es que el hecho de aceptar que en tales casos existe un supuesto de impago solo sería posible «sobre la base de negar categóricamente la existencia misma del pacto de descuento o rebaja».

Así pues, con el fin de determinar los efectos fiscales de la rebaja de las rentas de alquiler, es importante tener claro que no se podrá considerar que exista impago alguno ni ningún tipo de aplazamiento o transmisión lucrativa, sino que, al existir una novación del contrato, debe proceder su tributación con base en los nuevos ingresos pactados.

1. TRIBUTACIÓN EN EL IS

En primer lugar, la rebaja de todas o parte de las rentas de alquiler podrá tener impacto en el IS, concretamente cuando el arrendador o el arrendatario sean una persona jurídica o una entidad o unidad patrimonial a quien el artículo 7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) otorga la condición de contribuyente. En concreto, su acuerdo podrá afectar a ambas partes por cuanto dicho impuesto gravará los ingresos derivados del arrendamiento obtenidos por el arrendador, mientras que el arrendatario, cuando sea también contribuyente, podrá deducir los importes pagados si están vinculados a su actividad económica.

En ambos casos, y considerando que el método de estimación directa es el que procede con carácter general, señala el artículo 10.3 de la LIS que «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», precisando el artículo 11.1 que la imputación temporal de los ingresos y gastos «derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros».

Así, acudiendo a la normativa contable, precisa el artículo 35.2 del Código de Comercio, publicado por el Real Decreto de 22 de agosto de 1885, que la cuenta de pérdidas y ganancias es la que recoge el resultado contable del ejercicio, mientras que establece el artículo 38.1.d) que «se imputará 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». Además, recoge también este principio de devengo el punto 2 del apartado 3.º del Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la Primera Parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Por consiguiente, como ha precisado la Dirección General de Tributos (DGT), el cobro de las rentas de alquiler por parte de los contribuyentes del IS «constituirá un ingreso que deberá imputarse según se devenga en la cuenta de pérdidas y ganancias», por lo que, igual que puede predicarse respecto a la consideración como gasto de su abono, «formará parte de la base imponible del impuesto sobre sociedades de cada uno de los ejercicios» de duración del contrato⁶.

Por su parte, la Quinta parte del PGC define los ingresos por arrendamientos como «los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo

de bienes muebles o inmuebles cedidos para el uso o la disposición por terceros», al mismo tiempo que concibe los correspondientes gastos como «los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles o inmuebles cedidos en uso o a disposición de la empresa». De este modo, lo que se desprende de ambos preceptos es que la cuantía del correspondiente ingreso o gasto deberá imputarse conforme a la eventual rebaja acordada, y es que, al tener la consideración de novación contractual, este será el verdadero importe que se habrá devengado en cada caso. Así pues, al haber sido alterada la relación contractual inicial, será de especial conveniencia que el acuerdo de la oportuna minoración se haya dejado por escrito, con la firma por ambas partes y adjuntado como anexo al concreto contrato de alquiler, aunque podría probarse su acuerdo por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Por su parte, procede destacar que, en tanto que no existirá crédito reclamable alguno, el arrendador no podrá adoptar la provisión de pérdidas contemplada en el artículo 13.1 de la LIS por la parte disminuida (concretamente prevista por las pérdidas derivadas del deterioro de los créditos a causa de las posibles insolvencias de los deudores), si bien, como señala la mencionada SAN 165/2020, de 27 de enero de 2020, tampoco podrá ser considerada una liberalidad susceptible de imposición conforme al artículo 15.e) de la LIS.

No obstante, esta modificación contractual en nada afectará a que, conforme al artículo 15.e) de la LIS, sigan teniendo la consideración de gastos fiscalmente deducibles aquellos que se hallen directamente correlacionados con los ingresos derivados del alquiler y puedan probarse suficientemente, ya sea porque se han ocasionado en el ejercicio de la actividad o porque hayan resultado necesarios para la obtención de los ingresos. Y cabe añadir en este punto que, si bien las rentas obtenidas por el alquiler prestado con posterioridad al acuerdo de la rebaja se contabilizarán por el nuevo importe, el descuento que, en su caso, se hubiera contabilizado respecto a las ya devengadas con anterioridad (al haberse pactado la rebaja después de su exigibilidad), podrá tener dicha consideración⁷.

Finalmente, dada su vinculación directa con los perceptores de tales rentas, procede destacar por último el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda que prevé el capítulo III del título VII de la LIS, el cual contempla una serie de beneficios fiscales con el fin de estimular la oferta del mercado inmobiliario de viviendas en alquiler. Así, de conformidad con el artículo 48 de la LIS, podrán acogerse al mismo «las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido», punto en el que el artículo 5.1 de la LIS precisa que, «en el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe

actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa»⁸.

Y es importante resaltarlo por cuanto el conjunto de bonificaciones que lo integran y que detalla el artículo 49 de la LIS también deberá aplicarse sobre las rentas calculadas conforme a la pertinente rebaja, sin olvidar que, dada la relevancia de sus beneficios fiscales (entre los que se encuentra la bonificación del 85% la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas), es importante tenerlo presente y más en un escenario de crisis económica como el actual⁹.

Por último, procede recordar que, como establece el artículo 128 de la LIS, los contribuyentes del IS que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto estarán obligados a retener o a efectuar ingresos a cuenta, siendo el porcentaje general del 19%¹⁰. Asimismo, como especifica el artículo 64 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, «en el caso de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, la base de la retención estará constituida por todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el impuesto sobre el valor añadido», por lo que, a la hora de calcular su cuantía, también se deberá tener en cuenta la rebaja aceptada.

Y en la misma línea, pero por lo que respecta a su perceptor, las retenciones e ingresos a cuenta que se practiquen en tales términos podrán minorar la cuantía de los pagos fraccionados que requiere el artículo 40 de la LIS, los cuales deben realizarse los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre.

2. TRIBUTACIÓN EN EL IRPF

Por su parte, cuando el perceptor de las rentas de alquiler sea una persona física, deberá tributar por su obtención en el IRPF, aunque el tratamiento fiscal variará en función de si los ingresos del alquiler percibidos tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario o de actividades económicas. Así, de conformidad con el artículo 27.2 de la LIRPF, «se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa», de modo que solo si el perceptor de las rentas de alquiler cumple con este requisito deberá declarar su obtención como tales.

De este modo, si el arrendador carece de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, las rentas del alquiler que perciba tendrán la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, los cuales define el artículo 21.1 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 (LIRPF), como «la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por este».

Asimismo, concreta el artículo 21.2.a) de la LIRPF que, en relación con los rendimientos del capital de los bienes inmuebles, se incluirán los provenientes tanto de bienes rústicos como urbanos, otorgando el artículo 22 tal consideración a todos los que deriven de su arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza (excluido, en su caso, el IVA o el Impuesto General Indirecto Canario).

Así, si las rentas de alquiler percibidas tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, señala el artículo 14.1.a) de la LIRPF que se imputarán al período impositivo en el que sean exigibles por su perceptor, punto en el que el artículo 40.1 de la LIRPF precisa que su valoración estimada se efectuará por el valor normal en el mercado (entendido como «la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario»).

De este modo, en un principio, el rendimiento íntegro a declarar será el importe de todos los conceptos que, calculado a precio de mercado, haya resultado exigible por parte del arrendador durante el período impositivo, a no ser que pueda probarse que la cuantía realmente reclamable ha sido menor¹¹. Por ello, también resulta de especial conveniencia que el pacto de la oportuna rebaja se haya dejado por escrito, con la firma por ambas partes y adjuntado como anexo al concreto contrato de alquiler, aunque podría probarse su acuerdo por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Sin embargo, en tanto que el arrendamiento habrá seguido vigente, no deberá realizarse la imputación de rentas inmobiliarias que prevé el artículo 85 de la LIRPF, del mismo modo que la rebaja no afectará a los gastos y reducciones que se pueda deducir el arrendador por el alquiler con base en el artículo 23 de la LIRPF y los artículos 13 y 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (sin perjuicio de la limitación derivada de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos que contempla el artículo 13 del RIRPF)¹². Asimismo, podrá seguir aplicándose sin especialidad alguna la reducción del 60% del rendimiento neto positivo declarado que proceda del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda (23.2 de la LIRPF), aunque también seguirá vigente la limitación del rendimiento mínimo en caso de parentesco (art. 24 de la LIRPF)¹³.

Además, es importante destacar en este punto que, a causa del COVID-19, se ha aprobado una deducción extraordinaria respecto a algunas de las rebajas que voluntariamente hubieran aceptado los arrendadores que no tengan la condición de grandes tenedores conforme al artículo 1.1 del Real Decreto Ley 35/2020, de 22 de diciembre, aunque solo cuando tengan la consideración de rendimientos del capital inmobiliario¹⁴. Así, como señala la disposición adicional cuadragésima novena de la LIRPF, cuando hubieran suscrito un contrato de arrendamiento para uso distinto de vivienda o de industria con un arrendatario que hubiera destinado el inmueble al desarrollo de una actividad económica clasificada en la división 6 o en los grupos 755, 969, 972 y 973 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, podrán computar como gasto deducible en la determinación de su rendimiento del capital inmobiliario correspondiente a las mensualidades devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021 el importe de la rebaja que voluntariamente hubieran acordado a partir de 14 de marzo de 2020.

Sin embargo, además de lamentar que, a pesar de la compleja situación social, queden fuera los alquileres de viviendas, únicamente se ha previsto con efectos para el período impositivo 2021 (por lo que no resultará aplicable en el IRPF de 2020), de modo que el potencial tanto compensatorio como de estímulo de dicha medida resulta mucho menos efectivo que el adoptado por iniciativas similares a nivel internacional. Así, por ejemplo, Chipre ha previsto que los arrendadores (tanto particulares como empresas) que hayan cumplido determinadas condiciones (entre las que se encuentra haber aceptado una reducción mensual de las rentas de alquiler entre un 30 y un 50%, sin distinguir el destino de los arrendamientos) puedan percibir la devolución de la cuota del IRPF de 2020 pagada en la cuantía equivalente al importe del 50% de los ingresos por alquileres percibidos, es decir, no solo por la cuantía de las rebajas concedidas, sino por el total de las percibidas (aunque sin que el crédito obtenido pueda superar el importe de la cuota pagada)¹⁵.

Por su parte, si el arrendamiento formara parte de una actividad económica realizada por el contribuyente en los términos señalados, establece el artículo 28.1 de la LIRPF que su rendimiento neto «se determinará según las normas del impuesto sobre sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva». Por consiguiente, y en tanto que el arrendamiento de bienes inmuebles no se encuentra entre las actividades económicas que pueden acogerse al método de estimación objetiva conforme a la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen

especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, procede hacer extensibles las consideraciones realizadas en relación con el IS (tanto por lo que respecta a los perceptores de las rentas de alquiler que tengan la consideración de rendimientos de actividades económicas como en relación con las pagadas por los contribuyentes que realicen tales actividades). De este modo, el rendimiento a imputar por los arrendadores o, en su caso, el gasto a deducir por los arrendatarios serán las rentas del alquiler prestado conforme a la rebaja acordada, si bien destacarse un aspecto importante en cada caso.

Así, por lo que respecta a las rentas que abonen los contribuyentes que realicen actividades económicas, procede destacar el caso del alquiler de su vivienda habitual cuando realicen su ejercicio desde la misma, punto en el que el artículo 22.3 del RIRPF permite la afectación parcial de los elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad (limitándose a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate). Además, como añade, «solo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto», lo que no podría pasar si la vivienda fuera de un solo ambiente, pero sí si tuviera habitaciones individualizables.

Por consiguiente, y recordando que, en el método de estimación directa, los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos obtenidos tendrán la consideración de fiscalmente deducibles (art. 15.e) de la LIS), el artículo 22.3 del RIRPF permite la deducibilidad de los gastos derivados de la vivienda en relación con la parte afecta a la actividad económica, los cuales, respecto a los procedentes del alquiler, variarán en función del concreto contrato de arrendamiento vigente de cada momento (ya sea a efectos de considerar sus eventuales alteraciones —como ocurriría ante la procedencia de una rebaja de las rentas— como por lo que respecta a los conceptos que integra la renta a abonar)¹⁶.

Sin embargo, para que pueda proceder su deducción, resulta necesario que los contribuyentes hayan comunicado previamente a la Administración tributaria los metros cuadrados de la vivienda que destinarán a su ejercicio (mediante los Modelos 036 o 037), de la misma forma que requiere la DGT que «queden convenientemente justificados mediante el original de la factura o documento equivalente, expedida a nombre del receptor del bien o servicio correspondiente, y registrados en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que determinen el rendimiento neto en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades»¹⁷.

Por su parte, respecto a los perceptores de las rentas de alquiler que tengan la consideración de rendimientos de actividades económicas, procede lamentar que no se haya creado ningún beneficio fiscal especial respecto

a los que se han visto afectados por el COVID-19, y más considerando que, a pesar de la remisión a la normativa del IS que hace la LIRPF, no pueden acogerse a los importantes beneficios fiscales del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda contemplado en los artículos 48 y 49 de la LIS¹⁸. Por ello, la necesidad de extensión de este régimen reclamada ya por algunos autores parece más necesaria que nunca¹⁹, dado el mayor riesgo que comporta la pandemia del derecho constitucional de acceso a una vivienda en condiciones dignas (art. 47 de la CE).

De todos modos, ya tengan la consideración de rendimientos de actividades económicas o del capital inmobiliario, procede recordar por último que, como establecen los artículos 99 de la LIRPF y 75.2 del RIRPF, los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos están sujetos a retención o ingreso a cuenta, siempre que el sujeto que los abona sea uno de los que señala el artículo 76 del RIRPF²⁰. Por consiguiente, a la hora de calcular su cuantía, también se deberá tener en cuenta la eventual rebaja acordada, por cuanto «el importe de la retención será el resultado de aplicar a la base de retención el tipo de retención que corresponda» y dicha base estará conformada por «la cuantía total que se satisfaga o abone» (art. 77 del RIRPF).

3. TRIBUTACIÓN EN EL IVA

Finalmente, entrando en el análisis de los efectos de las rebajas sobre los alquileres dentro del ámbito del IVA, cabe recordar que, como señala el artículo 11.Dos.2.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), se consideran prestaciones de servicios sujetas al Impuesto «los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra». Asimismo, como precisa el artículo 5.Uno, tendrán la consideración de empresarios y profesionales a efectos de la Ley (y serán, por tanto, considerados contribuyentes conforme al artículo 84) los arrendadores de bienes, siendo en este caso irrelevante que dispongan o no de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa²¹.

Por consiguiente, con base en los artículos 4 y 84 de la LIVA, los arrendadores serán sujetos pasivos del IVA por los alquileres que realicen en el ámbito espacial del Impuesto a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (incluso si se realizan por entidades a favor de sus propios socios, asociados, miembros o partícipes), precisando el artículo 70.Uno.1.º.a) que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los arrendamientos de bienes inmuebles radicados en el mismo.

No obstante, contempla el artículo 20.Uno.23.º.b) de la LIVA que estarán exentos del Impuesto los arrendamientos «de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el impuesto sobre sociedades», extendiéndose la exención a los garajes, los anexos accesorios y los muebles arrendados conjuntamente con la vivienda²².

Sin embargo, como han precisado reiteradamente tanto el TEAC como la DGT, esta exención no es de carácter objetivo (en el sentido que atienda «al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma»), sino de carácter finalista, por lo que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación («siendo la exención preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso»)²³.

No obstante, también considera la DGT que el uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda es requisito necesario pero no suficiente para su procedencia, de modo que entiende que están excluidos de la misma «los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, incluso cuando sobre una misma edificación se realicen dos contratos distintos, uno para la vivienda y otro para el despacho profesional»²⁴.

Así pues, es de suma relevancia destacar que, aquellos empresarios o profesionales personas físicas que, siendo su vivienda de alquiler, pasen a trabajar desde el domicilio (supuesto generalizado a causa del COVID-19), perderán el derecho a la exención del IVA, a pesar de que únicamente destinen a su actividad económica una parte separada e independiente del mismo (lo cual, como se señalaba, exige el artículo 22.3 del RIRPF para que la vivienda se pueda entender afecta).

Sin embargo, procede cuestionar dicho posicionamiento en tanto que, tratándose de una parte separada e independiente, nada impediría que realizaran dos contratos de arrendamiento distintos, lo que permitiría el íntegro respeto del contenido de la exención referida (y más considerando que hace expresa referencia a los edificios «o partes de los mismos» destinados exclusivamente a viviendas). Y es que, por lo que respecta al contrato parcial del alquiler destinado a vivienda, se cumplirían todos los requisitos que el TEAC viene señalado como necesarios para su adecuada aplicación (que el propietario de un bien inmueble ceda al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de este a otras personas; que sea a cambio de una renta; y por un período de tiempo convenido)²⁵, y todo ello sin olvidar que el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha reconocido que la situación de que «el arrendatario de un bien inmueble lo utilice con fines comerciales, de conformidad con los términos del contrato de arrendamien-

to, no es suficiente por sí misma para excluir que el propietario del inmueble pueda beneficiarse de la exención del IVA prevista en el artículo 13, B, letra b), de la Sexta Directiva» —precepto que obliga a los Estados con carácter general a que, en los términos por ellos fijados, eximan del IVA el alquiler de los bienes inmuebles—²⁶).

Además, es importante recordar en este punto que el TJUE, a la hora de determinar el IVA que corresponderá a la venta de un bien inmueble afecto a una actividad económica, no solo permite, sino que obliga a considerar su afectación parcial al uso privado²⁷, motivo por el cual la DGT mantiene que «la entrega de la parte del inmueble que el transmitente tenía afecta a su uso como vivienda no estará sujeta al impuesto»²⁸. Y todo ello sin olvidar que, en cualquier caso, únicamente permite la deducción de las cuotas del IVA devengadas por el alquiler de la parte afectada, es decir, en la medida en que la vivienda se utilice y afecte de forma directa y exclusiva a la actividad económica²⁹.

De todos modos, por lo que respecta al impacto en el IVA de la rebaja de las rentas de alquiler, no cabe ninguna duda de que, siempre que el arrendamiento deba quedar sujeto y no exento, tendrá lugar el devengo del Impuesto, el cual, como señala el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA, se producirá en el momento en el que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción (calendario que, en el caso de los alquileres de bienes inmuebles, suele pactarse con carácter mensual). Y en concreto, como establece el apartado Uno del artículo 78 de la LIVA, la base imponible «estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas»³⁰, añadiendo apartado Tres.2.º que no se incluirán «los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella».

Por consiguiente, si la rebaja de la renta se realiza en el mismo momento en el que resulta exigible o con anterioridad, la base imponible se determinará conforme a la misma, pero, si ha sido pactada con posterioridad, ya se habrá producido el devengo del IVA por la totalidad de la renta exigible en su momento (con independencia de que hubiera sido pagada o no).

Sin embargo, en estos últimos supuestos, resultaría de aplicación el artículo 80.Dos de la LIVA, el cual señala que, «cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente»³¹.

Así pues, de ser este el caso, procederá realizar una rectificación de las cuotas impositivas repercutidas conforme al artículo 89 de la LIVA, pudien-

do el sujeto pasivo iniciar el pertinente procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), o reintegrar al arrendatario el importe de las cuotas repercutidas en exceso y regularizar la situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al período en el que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año (a contar desde el momento en el que se debió efectuar).

III. EFECTOS FISCALES DE LA DISPENSA TOTAL DE ALGUNAS MENSUALIDADES

Por su parte, a pesar de que no se hubiera acordado una rebaja del importe de las rentas de alquiler, sino la dispensa total de algunas de ellas (que, como se señalaba, suelen pactarse con carácter mensual), se desprende de la mencionada SAN 165/2020, de 27 de enero de 2020, que también deberá considerarse producida una novación de las obligaciones del contrato. Por consiguiente, tanto por lo que respecta al impacto de su acuerdo en el IS como en el IRPF, resultan extensibles las mismas consideraciones realizadas en el apartado anterior, aunque deben destacarse importantes diferencias en relación con el IVA.

Así, respecto a los arrendamientos que pudieran estar sujetos y no exentos del IVA, es importante tener en cuenta que, en relación con las rentas dispensadas, tendrá lugar un supuesto de los que el artículo 12.3.º de la LIVA cataloga de «servicios» (los cuales equipara a las prestaciones de servicios onerosas), por cuanto asimila a dicha categoría las prestaciones de servicios a título gratuito siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional³².

Y al respecto, concreta el artículo 79.Cuatro de la LIVA que la base imponible se conformará en tales casos por «el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos», siendo el arrendador el sujeto pasivo que deberá repercutir el Impuesto al 21% por ser el empresario o profesional que efectúa la prestación del servicio sujeto (art. 84.Uno de la LIVA).

No obstante, es de suma relevancia destacar en este punto una importante excepción a causa de la grave situación generada por el COVID-19, la cual ya ha sido reconocida por la propia DGT. Así, como ha recordado, el mencionado artículo 12 de la LIVA supuso la transposición al Derecho interno del artículo 26 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual, si bien asimila a las prestaciones de servicios a título oneroso, entre otras operaciones, aquellas que realice el sujeto pasivo a título gratuito para fines ajenos a su empresa, permite expresamente que los Estados miembros

puedan proceder a su no gravamen si ello no supone una causa de distorsión de la competencia (lo que, como ha precisado el TJUE, debe realizarse con criterios restrictivos y no de forma generalizada)³³.

Por consiguiente, valorando la posibilidad del no gravamen de las dispensas provocadas por la pandemia, la DGT ha destacado que el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado de alarma, no solo limitó la circulación de las personas por las vías o espacios de uso público durante su vigencia, sino que también estableció medidas de contención que, en la práctica, podían suponer el cierre de determinados locales o actividades (lo que sigue ocurriendo mientras dure su vigencia). Por ello, entiende que, si, a causa de las suspensiones o restricciones adoptadas por el COVID-19, el arrendatario de un local de negocio no ha podido desarrollar «en ninguna medida» la actividad económica que venía desarrollando, no quedará sujeta al IVA la dispensa que, ante esta situación, le haya concedido el arrendador de las correspondientes mensualidades de alquiler, y es que, como precisa, este autoconsumo de servicios no resulta susceptible de generar «distorsiones en la competencia ni actual ni futura, ni en el mercado de arrendamientos ni en el sector de actividad afectado mientras se mantengan dichas medidas»³⁴.

Así pues, respecto a los arrendatarios que no puedan realizar su actividad económica a causa de las restricciones adoptadas para hacer frente al COVID-19, no estarán sujetos al IVA los autoconsumos que supongan las dispensas de sus rentas de alquiler durante los correspondientes meses, aunque sí que comportarán su devengo el resto de supuestos.

IV. LA TRIBUTACIÓN DEL APLAZAMIENTO DEL PAGO DE LAS RENTAS DE ALQUILER

Como se señalaba, de conformidad con los artículos 6.5, 14.1.a) y 40.1 de la LIRPF, los rendimientos del capital inmobiliario deben imputarse al período en el que resulten exigibles por el contribuyente, presumiéndose retribuidas todas las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generarlos por su valor normal en el mercado (a no ser que pueda probarse un precio diferente).

Por consiguiente, con carácter general, en un principio se deberían incluir en el IRPF todos los rendimientos del capital inmobiliario derivados del alquiler que se hubiera prestado durante el año, a no ser que, si se hubiera pactado el diferimiento del pago de algunas rentas mensuales hasta un período posterior, se pudiera probar su no exigibilidad.

No obstante, al seguir también vigente el arrendamiento en estos casos, el aplazamiento tampoco afectará a los gastos y reducciones que se pueden deducir los arrendadores durante cada período impositivo (art. 23 de la

LIRPF y arts. 13 y 14 del RIRPF) ni a la limitación del rendimiento mínimo en caso de parentesco (art. 24 de la LIRPF), del mismo modo que, al seguir vigente el contrato de arrendamiento, tampoco comportará la imputación de rentas inmobiliarias que contempla el artículo 85 de la LIRPF³⁵.

Por su parte, en relación con los rendimientos de actividades económicas, señala la regla especial del artículo 14.2.d) de la LIRPF que, en el caso de las operaciones a plazos o con precio aplazado, «el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes», teniendo dicha consideración las operaciones «cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año».

Y en una línea similar, lo establece la normativa del IS, donde procede recordar que, coincidiendo con la normativa contable, señalan los apartados 1 y 2 del artículo 11 de la LIS que se deberán imputar al pertinente período impositivo los ingresos derivados de los arrendamientos prestados durante el mismo con independencia del momento en el que se produzca su pago (a no ser que, como precisa, el contribuyente utilice excepcionalmente el criterio de caja en lugar del de devengo con el fin de conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados —de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio y siempre que así se lo haya permitido la Administración tributaria—).

Sin embargo, respecto a los casos aquí analizados, procede destacar que, en relación con las operaciones a plazos o con precio aplazado, el artículo 11.4 de la LIS también invierte el criterio general de imputación temporal, señalando que las rentas «se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo»³⁶.

Así pues, mientras que en el IS se sigue con carácter general la regla de imputación del devengo, en el caso de las operaciones a plazo o con precio aplazado se sigue el de exigibilidad, aunque, igual que ocurre en el IRPF, solo tendrán dicha consideración aquellas operaciones «cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año».

Por consiguiente, respecto a la tributación del aplazamiento de las rentas de alquiler tanto en forma de rendimientos de actividades económicas en el IRPF como respecto a los contribuyentes del IS, deben distinguirse tres escenarios en ambos impuestos: si su exigibilidad se producirá dentro del propio período impositivo, si se producirá en el siguiente pero sin que haya transcurrido un año desde su devengo, o si habrá transcurrido un período superior.

De este modo, si la exigibilidad se produce dentro del mismo período impositivo, no se generará problema alguno, por cuanto las pertinentes rentas que se someterán a imposición ya habrán sido (en principio) devengadas, exigibles y cobradas.

Sin embargo, si su exigibilidad tiene lugar en el siguiente período impositivo sin que haya transcurrido más de un año desde su devengo, procederá imputar su cobro en el período en el que se devengaron a pesar de que no se hubieran cobrado ni fueran exigibles, a no ser que, en el caso de los contribuyentes del IS, siguieran el criterio de caja (siempre que así se lo hubiera aprobado la Administración tributaria).

Y finalmente, si la exigibilidad de las rentas aplazadas se produjera en un período impositivo diferente del de devengo y hubiera transcurrido más de un año desde este último, su imputación se podrá realizar en el período en el que resulten exigibles (a no ser que el contribuyente del IS decida aplicar el criterio del devengo), sin perjuicio de que, si se produjera el cobro antes de su vencimiento, se tendría que imputar al período que corresponda [como añaden de forma similar tanto el art. 14.2.d) del IRPF como el art. 11.4 de la LIS].

No obstante, tanto con el fin de garantizar un mismo trato a todos los contribuyentes como con el objetivo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, cierto es que resultaría más adecuado que la normativa aplicable dejara de hacer referencia al año en este punto, permitiendo la posibilidad de tributar conforme a la correspondiente exigibilidad siempre que la del total del pago o del último plazo tuviera lugar en períodos impositivos diferentes.

Por su parte, respecto a los pagos a cuenta que deben proceder tanto en el IS como en el IRPF por tales rendimientos, establece el artículo 78 del RIRPF que, respecto a este último, no se deberán practicar hasta el momento en el que se abonen, mientras que, en relación con el IS, contempla el artículo 65 del RIS a tal efecto que, con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento de la exigibilidad de las rentas, o en el de su pago o entrega si es anterior a la misma.

Por último, en relación con el IVA que pudiera llevar aparejado el correspondiente alquiler, determina el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA que, como se señalaba, el impuesto no se devengará hasta que cada renta de alquiler resulte exigible, por lo que, en principio, el IVA relativo a las rentas aplazadas deberá repercutirse en el momento en el que deban pagarse conforme a la moratoria pactada³⁷. No obstante, si la exigibilidad del pago se hubiera establecido con una periodicidad superior al año natural, añade el mencionado precepto que el devengo del IVA se producirá «a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha», por lo que, en tales casos, deberá repercutirse el IVA

relativo a las rentas aplazadas del alquiler producido durante el año con independencia de su pago.

Y dicha falta de correspondencia entre la exigibilidad de las rentas y el devengo del impuesto incluso se producirá respecto a los contribuyentes acogidos al régimen especial de caja, por cuanto, como establece el artículo 163.terdecies.Uno de la LIVA, en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, «el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o, si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación».

V. LA IMPLICACIÓN FISCAL DEL IMPAGO DE DETERMINADAS MENSUALIDADES

Por su parte, si a consecuencia de la crisis económica y sanitaria derivada del COVID-19 se hubiera producido irremediablemente el impago de algunas rentas de alquiler, tanto en el caso de los arrendadores que tributen por el IS como por rendimientos de actividades económicas en el IRPF procederá la normativa general prevista al respecto en el artículo 13.1 de la LIS (teniendo en cuenta la remisión normativa que, como se señalaba, realiza el art. 28 de la LIRPF), sin que, a consecuencia del virus, medie ninguna especialidad.

Así, en ambos casos, se deberán declarar las rentas conforme a su exigibilidad (a no ser que, en el caso de los contribuyentes del IS, siguieran el criterio de caja y así se lo hubiera aprobado la Administración tributaria), aunque se permite la deducción fiscal de la provisión de las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores en determinados casos (concretamente, si han transcurrido 6 meses desde el vencimiento de la obligación, si el deudor está declarado en situación de concurso, si está procesado por el delito de alzamiento de bienes o si las obligaciones han sido reclamadas judicialmente o son objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro³⁸).

Por su parte, si se hubiera producido el impago de algún rendimiento del capital inmobiliario exigible, el artículo 23.1.a).3.º de la LIRPF permite deducir de los rendimientos íntegros «los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente», punto en el que, para los ejercicios de 2020 y 2021, el artículo 15 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, ha introducido una modificación en el artículo 13.e) del RIRPF. Así, como precisa, su deducción procederá cuando el deudor se halle en situación de concurso o cuando, no habiéndose producido una renovación del crédito, hubieran transcurrido más de 3 meses (en lugar de

6) entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo.

En cualquier caso, como es lógico, si la deuda resulta cobrada con posterioridad a su deducción como gasto, deberá imputarse como ingreso en el período impositivo en el que se produzca, ya sea como rendimiento del capital inmobiliario, como rendimiento de actividades económicas o como ingreso del contribuyente del IS.

Finalmente, por lo que respecta al IVA, procede recordar que el impago de las rentas de alquiler no impedirá su oportuno devengo en el momento de su exigibilidad, por cuanto, como se señalaba, en tanto que el arrendamiento es una operación de tracto sucesivo, se produce según va resultando exigible la parte de precio que corresponde a cada percepción. Por consiguiente, el arrendador estará igualmente obligado a repercutir e ingresar el IVA correspondiente a pesar de no haberlo cobrado, sin perjuicio de que, si se da alguna de las circunstancias previstas en el artículo 80 de la LIVA, pueda emitir facturas rectificativas negativas para modificar la base imponible del Impuesto conforme al artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (comunicándose a la Administración tributaria y remitiéndolas de forma fehaciente al destinatario).

Sin embargo, es importante destacar en este punto la eventual incompatibilidad que presenta la normativa del Impuesto con el Derecho de la UE, concretamente con el artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido³⁹. Y es que, de conformidad con reiterada jurisprudencia del TJUE, «la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo», por lo que hay que interpretar que, con base en el principio general que obliga a prever la posibilidad de reducir la base imponible del IVA cuando el sujeto pasivo no perciba la totalidad o parte de la contraprestación de una operación sujeta y realizada, los Estados miembros solo pueden establecer excepciones al mismo y prever las obligaciones adicionales «para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude» que permite el artículo 273 de la propia Directiva de forma muy limitada.

Concretamente, como ha dejado claro el TJUE, solo procederán tales excepciones si son relativas a paliar la incertidumbre inherente a los impagos que pueden considerarse provisionales y/o resultan de difícil verificación, aunque siempre que no sobrepasen los límites que sean estrictamente necesarios para evitar posibles fraudes y/o la inexacta recaudación del IVA⁴⁰ y respeten el principio de proporcionalidad (en el sentido de que las medidas que adopten no vayan más allá de lo que sea necesario para su finalidad⁴¹ y de que causen el menor menoscabo a los objetivos y principios de la UE⁴²).

Por consiguiente, como destaca GÓMEZ ARAGÓN (2019), son «varios los aspectos de la regulación contenida en los artículos 80 de la LIVA y 24 del RIVA que tienen o pueden tener como consecuencia que la empresa que realizó la operación y que ingresó en su momento en la Hacienda Pública la cuota del IVA devengada, sea quien acabe asumiendo efectivamente el coste económico de dicho impuesto», por lo que, sin perjuicio de la necesidad de modificar la normativa al respecto, cualquier contribuyente perjudicado podría alegar los principios de primacía y efecto directo vertical ascendente del Derecho de la UE para invocar la aplicación directa de la Directiva⁴³.

En cualquier caso, procede añadir que, si se hubiera rectificado la base imponible y se acabara pagando total o parcialmente el crédito debido, no volverá a procederse a su modificación, salvo que el deudor actuara como empresario o profesional (entendiéndose, en este caso, que el impuesto forma parte de la cantidad percibida en la proporción que corresponda). No obstante, si el sujeto pasivo desistiera de la reclamación judicial o acordara su cobro con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, sí que se deberá modificar nuevamente al alza expidiendo una nueva factura, emitida en el plazo de un mes con la correspondiente repercusión (art. 80.Cuatro.C) de la LIVA).

VI. EL IMPACTO TRIBUTARIO DE LA SUSPENSIÓN DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO

Finalmente, la última de las contingencias derivadas del COVID-19 con impacto fiscal en los alquileres de los bienes inmuebles es el pacto de la suspensión temporal, formal y expresa del contrato de arrendamiento, como podría ser a causa de haberse prohibido temporalmente el ejercicio de la actividad económica del arrendatario. Así, en tales casos, quedarán paralizadas las oportunas obligaciones contractuales de ambas partes, por lo que no procederá imputar ni el pago ni el cobro de las rentas de alquiler durante su vigencia a nivel contable ni declarar su obtención o abono en el IS o el IRPF.

Sin embargo, respecto a los rendimientos del capital inmobiliario, procede destacar que los gastos deducibles conforme a los artículos 23 de la LIRPF y 13 y 14 del RIRPF deberán calcularse de forma proporcional al número de días del período impositivo en los que la vivienda se encontró arrendada⁴⁴, del mismo modo que, en el caso de que el bien no se encontrara afecto a una actividad económica, debería procederse la oportuna imputación de rentas inmobiliarias que prevé el artículo 85 de la LIRPF de forma proporcional al número de días en los que durara la suspensión (al no producir tampoco, durante la misma, ningún rendimiento del capital).

Por su parte, y como es lógico, tampoco procederá obligación fiscal alguna de pago a cuenta respecto a las rentas de alquiler que no se satisfagan durante la paralización del contrato (ni en el IS ni en el IRPF), sin que tampoco tenga lugar el devengo del IVA (ya que no se prestará servicio alguno)⁴⁵.

VII. CONSECUENCIAS EN LAS DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA ÍNTEGRA DEL IRPF RELACIONADAS CON EL ALQUILER

Finalmente, procede cerrar este estudio con la determinación del impacto fiscal de las situaciones aquí estudiadas en las deducciones sobre la cuota íntegra del IRPF relacionadas con el alquiler, empezando por la que contemplaba el artículo 68.7 de la LIRPF y que se sigue aplicando de forma transitoria. Así, si bien la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, dejó sin efecto la deducción a la cuota íntegra del 10,05% de las cantidades pagadas por el alquiler de la vivienda habitual (prevista en el mencionado el art. 68.7 de la LIRPF), también introdujo su aplicación transitoria para los contribuyentes que hubieran consolidado el derecho a su aplicación en la disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF. En consecuencia, pueden seguir aplicándola aquellos contribuyentes que, teniendo una base imponible inferior a 24 107,20 euros, hubieran tenido derecho a la misma respecto a las rentas de alquiler de su vivienda habitual satisfechas antes del 1 de enero de 2015 y por un contrato firmado antes de esta fecha, concretamente en función de las rentas que, en efecto, hayan pagado durante el año (por lo que, en los casos aquí estudiados, deberán tenerse en cuenta las variaciones en el precio que hubieran podido acontecer)⁴⁶.

Por su parte, las alteraciones en los contratos de alquiler que se hayan producido también podrán tener incidencia en las deducciones sobre la cuota íntegra autonómica que se encuentren vigentes en cada CCAA⁴⁷, ya que, de conformidad con el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, tienen potestad normativa para establecerlas por «circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta» o por «subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la comunidad autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro».

Así, para poder determinar sus efectos, procede sintetizar las actualmente vigentes en materia de alquiler:

CCAA	Deducción para determinados arrendatarios de su vivienda habitual	Deducción para el arrendador que declare rendimientos del capital inmobiliario	Deducción para el arrendador que declare rendimientos de actividades económicas
Andalucía	Sí, para determinados menores de 35 años ⁴⁸ .	No.	No.
Aragón	Sí, por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago ⁴⁹ .	30% de la cuota integra autonómica relativa al alquiler social de viviendas o de fincas rústicas con independencia de su destino ⁵⁰ .	No.
Asturias	Sí, con carácter general en función de la base imponible y en caso de traslado por motivos laborales para el desarrollo de trabajos especialmente cualificados relacionados con actividades de I+D científicas o de carácter técnico ⁵¹ .	No.	No.
Baleares	Sí, para determinados menores de 36 años, discapacitados y familias numerosas y por el arrendamiento de vivienda en el territorio de las Islas Baleares derivado del traslado temporal de residencia por motivos laborales ⁵² .	75% de las primas de seguros ante eventuales impagos y 50% del importe de las inversiones que mejoren la calidad y la sostenibilidad de las viviendas situadas en las Islas Baleares, siempre que constituyan o vayan a constituir la vivienda habitual de un arrendatario en virtud de un contrato de alquiler ⁵³ .	No.
Canarias	Sí, con carácter general en función de determinados requisitos ⁵⁴ .	75% de las primas de seguros ante eventuales impagos ⁵⁵ .	No.
Cantabria	Sí, para determinados contribuyentes de menores de 35 años, más de 65 o discapacitados y con carácter general por los arrendamientos de vivienda habitual en zonas de en riesgo de despoblamiento en función de determinados requisitos ⁵⁶ .	50% de la cuota integra autonómica que corresponda a la base liquidable derivada de los rendimientos netos del capital inmobiliario reducidos por los arrendadores de vivienda habitual en zonas de en riesgo de despoblamiento ⁵⁷ .	No.
Cataluña	Sí, para determinados contribuyentes que tengan 32 años o menos, viudos de 75 años o más, discapacitados, los que formen parte de una familia numerosa o los que hayan estado en paro durante 183 días o más durante el año ⁵⁸ .	No.	No.

CCAA	Deducción para determinados arrendatarios de su vivienda habitual	Deducción para el arrendador que declare rendimientos del capital inmobiliario	Deducción para el arrendador que declare rendimientos de actividades económicas
Castilla-La Mancha	Sí, para determinados menores de 36 años ⁵⁹ .	No.	No.
Castilla y León	Sí, para determinados menores de 36 años ⁶⁰ .	15% de la inversión destinada a la rehabilitación de viviendas para núcleos rurales ⁶¹ .	15% de la inversión destinada a la rehabilitación de viviendas para destinarlas al alquiler en núcleos rurales ⁶² .
Galicia	Sí, para determinados menores de 35 años ⁶³ .	No.	No.
La Rioja	Sí, para determinados menores de 36 años ⁶⁴ .	No.	No.
Región de Murcia	No.	10% de las inversiones en ejecución de proyectos de instalaciones de recursos energéticos renovables en viviendas destinadas al arrendamiento ⁶⁵ .	No.
Valencia	Sí, con carácter general y por arrendamiento de una vivienda a consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en municipio distinto de aquel en el que el contribuyente residía con anterioridad ⁶⁶ .	5% de los rendimientos íntegros de alquileres de vivienda cuya renta no supere el precio de referencia de los alquileres privados de la Comunidad Valenciana ⁶⁷ .	5% de los rendimientos íntegros de alquileres de vivienda cuya renta no supere el precio de referencia de los alquileres privados de la Comunidad Valenciana ⁶⁸ .

Así pues, por lo que respecta a las deducciones establecidas por las autonomías sobre la cuota íntegra autonómica para determinados contribuyentes que tengan arrendada su vivienda habitual (la cual prevén todas las CCAA excepto la Región de Murcia), quedarán supeditadas a las eventuales contingencias que se hayan producido en los respectivos contratos de arrendamiento, ya que se basan en un porcentaje de las rentas satisfechas durante el período impositivo con una cuantía máxima predeterminada.

Por su parte, respecto a las deducciones creadas para los arrendadores, procede distinguir aquellas que se encuentran vinculadas al importe obtenido por las rentas de arrendamiento de las que no, ya que solo en el primer caso se verán afectadas por los efectos que el COVID-19 haya provocado en los contratos de alquiler. Así pues, solo se verán afectadas en el caso de Cantabria, Valencia y Aragón (siendo esta última la única autonomía que también prevé deducciones para los arrendamientos que no sean de vivienda), mientras que en el caso de Baleares, Canarias, Castilla y León y la Región de Murcia, al establecerse con independencia de las mensualidades de arrendamiento percibidas, podrán aplicarse sin que la rebaja, dispensa, aplazamiento, impago o suspensión tenga ninguna implicación.

No obstante, procede destacar en este punto que, excepto en los casos de Castilla y León y Valencia, tales deducciones solo son aplicables si las rentas de alquiler percibidas son declaradas como rendimientos del capital inmobiliario, por lo que, teniendo en cuenta la difícil situación que sigue planteando el acceso a la vivienda en España (y más tras los efectos de la pandemia), es importante resaltar la conveniencia de su extensión.

Así, y junto al interés de recuperar con carácter general la mencionada deducción que preveía el artículo 68.1 de la LIRPF para los arrendatarios, junto con la relativa a los importes invertidos en la vivienda habitual⁶⁹, sería necesario estimular la oferta de las viviendas de alquiler cuando las rentas obtenidas tengan la consideración de rendimientos de actividades económicas, y más considerando que, como se señalaba, sus perceptores en el IRPF no tienen acceso a las importantes bonificaciones fiscales que integra el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda del IS (arts. 48 y 49 de la LIS).

Pero, además, debería reforzarse este estímulo prestando una especial atención a los jóvenes en tanto que colectivo susceptible de protección fiscal particular, por lo que, sin perjuicio de otras medidas que pudieran resultar adecuadas, sería conveniente que también se recuperara la deducción para determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario que preveía el artículo 23.2.2.º de la LIRPF (consistente en el 100% de las rentas de alquiler cuando el arrendatario tuviera entre 18 y 35 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples)⁷⁰.

Finalmente, procede lamentar que ninguna de las CCAA haya creado ninguna deducción específica para compensar las pérdidas soportadas por los arrendadores a causa del COVID-19, a pesar de haber creado algunas para paliar determinados efectos de la pandemia. Así, por ejemplo, este es el caso de la deducción establecida en La Rioja relativa al 15% de los gastos, con un máximo de 300€, derivados de la contratación de personas para el cuidado de familiares afectados por el coronavirus (ya sea por haber dado positivo en las pruebas de detección o a causa de su confinamiento en cuarentena), la cual se ha introducido con carácter transitorio para 2020 y 2021 y para los contribuyentes que hayan ejercido una actividad laboral por cuenta propia o ajena fuera del domicilio familiar (al menos durante el período en el que se encontrara contratado el personal destinado al cuidado de su familiar)⁷¹.

Asimismo, puede destacarse la deducción creada en Cataluña para compensar especialmente a los contribuyentes que, por haber percibido durante el año 2020 rentas de su empleador y prestaciones del Servicio Público de Empleo Estatal, se vean obligados a presentar la autoliquidación del IRPF (ya que, en los casos donde solo se obtienen rendimientos del trabajo, el límite anual para tener la obligación desciende de 22 000 a 14 000€ si se tiene más de un pagador que haya abonado más de 1500 euros —art. 96 de la LIRPF—)⁷², así como las deducciones por ayudas o subvenciones públicas a causa del COVID-19 que deban integrarse en la base imponible del impuesto creadas en Asturias⁷³ y en la Comunidad Valenciana⁷⁴.

VIII. CONCLUSIONES

La determinación de las consecuencias tributarias derivadas del COVID-19 en el alquiler de los bienes inmuebles resulta de carácter complejo, ya que son varios los supuestos que pueden conllevar una diferente implicación (la reducción, la dispensa, la moratoria o el impago de las rentas de alquiler, así como la suspensión temporal del propio contrato de arrendamiento), son distintos los impuestos implicados (el IRPF, el IS y el IVA), pueden desprenderse consecuencias tanto por el arrendador como por el arrendatario (que, además, variarán en función de sus características), pueden depender del momento en el que se produzcan las distintas modificaciones o incumplimientos contractuales y pueden existir especialidades directamente derivadas de la crisis sanitaria y económica acontecida.

No obstante, con base en su consideración conjunta, resulta un aspecto fundamental que las eventuales alteraciones contractuales que se hayan producido puedan ser objeto de prueba, siendo conveniente que se dejen por escrito, con la firma por ambas partes y se adjunten como anexo al contrato original.

Además, procede destacar la necesidad de modificar tanto la normativa tributaria como su actual aplicación en determinados aspectos polémicos, como ocurre con la exención en el IVA de los arrendamientos de vivienda (por cuanto se debería reconocer ante todos los supuestos en los que la finalidad del alquiler sea únicamente la de servir como tal). Asimismo, tanto con el fin de garantizar un mismo trato a todos los contribuyentes como con el objetivo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, resultaría más que apropiado que tanto la normativa del IRPF como del IS dejaran de hacer referencia al año a la hora de determinar la imputación de los ingresos con pago aplazado (ofreciendo al contribuyente la posibilidad de imputar el rendimiento del alquiler en el momento de su exigibilidad siempre que su prestación y el derecho a percibir la renta tuvieran lugar en períodos impositivos diferentes), aunque la modificación que resulta más inaplazable es la de la posibilidad de modificar la base imponible del IVA en caso de impago conforme contempla el Derecho de la UE.

Por último, y aunque algunas comunidades autónomas han creado deducciones específicas sobre la cuota íntegra autonómica del IRPF para paliar los efectos derivados de la pandemia, procede lamentar que las únicas previsiones fiscales que se han introducido para atenuar las pérdidas derivadas de las alteraciones en los contratos de alquiler se circunscriban a la disposición adicional cuadragésima novena de la LIRPF, donde se ha establecido el extraordinario reconocimiento como gasto deducible de algunas de las rebajas que voluntariamente hubieran aceptado los arrendadores. Sin embargo, su procedencia no solo se encuentra fuertemente supeditada a importantes y restrictivos requisitos, sino que también se dejan fuera los arrendamientos de vivienda, limitándose, además, a las rentas que se declaren como de rendimientos del capital inmobiliario y que se devenguen en los meses de enero, febrero y marzo de 2021.

Por consiguiente, como ya han hecho otros países, sería más que adecuado que se contemplaran beneficios fiscales tanto para compensar como para estimular la concesión de rebajas para hacer frente a la crisis (y más considerando que, en el caso de los alquileres, entran en juego intereses generales tan relevantes como la propia subsistencia de las personas o la supervivencia del tejido empresarial y profesional), sin perjuicio de reiterar la necesidad de recuperar y ampliar los dirigidos a estimular la propia oferta de viviendas arrendables y, en general, la garantía del derecho constitucional de acceso a una vivienda digna.

IX. BIBLIOGRAFÍA

- CHAPARRO MATAMOROS, P. (2020). Medidas para paliar los efectos adversos del COVID-19 en los arrendamientos de vivienda habitual. *Actualidad jurídica iberoamericana*, núm. Extra 12, 2, 444-457.
- FUENTES-LOJO RIUS, A. (2021). Últimas novedades legales en arrendamientos de uso distinto de vivienda e industria en tiempos de pandemia. *Comentarios al RDL 35/2020, Diario La Ley*, núm. 9769.
- GARCÍA LUIS, T. (2016). El régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en el impuesto sobre sociedades, en *La reforma del impuesto sobre sociedades* (coords. Isaac Merino Jara y Tomás García Luis). Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 489-572.
- GÓMEZ ARAGÓN, D. (2019). La reducción de la base imponible del IVA por impago del precio: la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de las normas españolas que la regulan y la urgente necesidad de su modificación: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 8 de mayo de 2019, A-PACK, C-127/18. *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 52.
- JIMÉNEZ PARÍS, T.A. (2020). Arrendamientos de vivienda, epidemia del COVID-19 y estado de alarma. *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, Año núm. 96, núm. 780, 2430-2455.
- ORTÍ VALLEJO, A. (2012). El Arrendamiento con opción de compra de inmuebles urbanos. *Aranzadi civil-mercantil. Revista doctrinal*, vol. 2, núm. 8, 133-169.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2012). La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. *Crónica Tributaria*, núm. 125, 77-105.
- RUIZ GARIJO, M. (2017). La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes. *Lex Social*, vol. 7, núm. 2, 53-76.
- SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. (2009). El IVA y los contratos de arrendamientos de viviendas con opción de compra. *Revista técnica tributaria*, núm. 85, 113-136.
- SORIANO BEL, J.M. (2017). Artículos 48 y 49. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, en *Comentarios a la Ley del impuesto sobre sociedades y su normativa reglamentaria*, (dir. José Andrés Sánchez Pedroche). Tirant lo Blanch, Valencia, 1067-1093.

NOTAS

¹ Ambas medidas fueron creadas inicialmente por el Real Decreto Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, aunque han sido y siguen siendo modificadas con el fin de adaptarlas a la realidad de cada momento.

² En concreto, la aprobación de una línea de avales para la cobertura por cuenta del Estado de la financiación a arrendatarios en situación de vulnerabilidad social y económica como consecuencia de la expansión del COVID-19 (con un plazo de devolución de hasta seis años, prorrogable excepcionalmente por otros cuatro, y sin costes ni intereses para el solicitante) también fue creada por el Real Decreto Ley 11/2020, mientras que

se han previsto ayudas y subvenciones tanto para arrendatarios como para arrendadores a nivel estatal, autonómico y local.

³ Véase el detalle de las distintas medidas aprobadas en materia de arrendamiento para hacer frente al COVID-19 en FUENTES-LOJO RIUS (2021); JIMÉNEZ PARÍS (2020); o CHAPARRO MATAMOROS (2020).

⁴ Asimismo, previsiones similares se han adoptado en el ámbito del Derecho civil foral, como es el caso del Decreto Ley 34/2020, de 20 de octubre, aprobado en Cataluña, de medidas urgentes de apoyo a la actividad económica desarrollada en locales de negocio arrendados (el cual, entre otras previsiones, garantiza a los titulares de los mencionados negocios que, si su actividad económica se ha visto suspendida o restringida a causa del COVID-19 y no consiguen un acuerdo con el arrendador, el importe del alquiler de sus locales quedará automáticamente rebajado al 50% mientras duren tales medidas —a contar desde el día en el que el inquilino haya notificado la voluntad de negociar—).

⁵ Al respecto, de conformidad con la doctrina constitucional relativa a la intervención estatal en las relaciones jurídico-privadas, es preciso destacar que tales aspectos resultan necesarios con el fin de garantizar el contenido esencial de los derechos constitucionales a la propiedad privada y a la libre empresa de las partes (reconocidos en los artículos 33 y 38 de la Constitución española —CE—), tal y como puede constatarse en Sentencias del Tribunal Constitucional (TC) como la STC 89/1994, de 17 de marzo.

⁶ Entre otras, Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante V2059-09, de 17 de septiembre de 2009.

⁷ Al respecto, podrían alegarse similares argumentos que los utilizados por la DGT a la hora de considerar fiscalmente deducible el gasto derivado de una cantidad no cobrada y que ha sido objeto de condonación, por cuanto, en este caso, la aceptación de un menor ingreso también tendría «la consideración de una pérdida irreversible, consecuencia de la renegociación entre las partes». (Véase al respecto las Contestaciones de la DGT a las Consultas Tributarias Vinculantes V2777-07, de 26 de diciembre de 2007, o V1222-10, de 1 de junio de 2010).

⁸ En este punto, es importante destacar que la anterior Ley del IS (el Texto Re-fundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades —TRLIS—, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) no contemplaba ningún requisito a la hora de considerar el arrendamiento como actividad económica, aunque, a tal efecto, la Administración tributaria venía exigiendo las condiciones establecidas a efectos del IRPF en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF (actualmente también limitados a que, para su ordenación, se utilice al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa —ya que, desde la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, dejó de requerirse que también se contara con al menos un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad—). No obstante, la STS 1108/2020, de 23 de julio de 2020 (Rec. núm. 3334/2018), ha dejado claro que el tenor literal del artículo 53 del TRLIS no preveía ninguna remisión a la normativa del IRPF y que, por consiguiente, no podían resultar de aplicación las mencionadas condiciones, lo que será importante tener en cuenta respecto a aquellos periodos donde, resultando aplicable el TRLIS, aún no se haya producido su prescripción por haberse interrumpido (y, por consiguiente, reiniciado su cómputo).

⁹ Para un mayor desarrollo de este régimen especial, véase GARCÍA LUIS (2016); RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, (2012) y SORIANO BEL (2017).

¹⁰ No obstante, el artículo 128.6.a) de la LIS también precisa este porcentaje del 19%, aunque puntualiza que deberá dividirse por dos «cuando se trate de rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos situados en Ceuta, Melilla o sus dependencias, obtenidas por entidades domiciliadas en dichos territorios o que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal».

¹¹ En el mismo sentido, así lo ha puesto de manifiesto la DGT en la Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante V0985-20, de 21 de abril de 2020, señalando que,

«para el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario, debe tenerse en cuenta que las modificaciones en el importe fijado como precio del alquiler (cualquiera que sea el importe de la reducción) determinarán que el rendimiento íntegro del capital inmobiliario correspondiente a los periodos a los que afecte será el correspondiente a los nuevos importes acordados por las partes».

¹² En la misma línea, así lo ha puesto de manifiesto la DGT en la Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante V0985-20, de 21 de abril de 2020.

¹³ En concreto, señala el mencionado artículo 24 de la LIRPF que, cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente hasta el tercer grado inclusive del contribuyente (incluidos los afines), el pertinente rendimiento neto del capital inmobiliario a declarar no podrá ser inferior al que resultara de la eventual renta inmobiliaria que correspondería imputar al bien inmueble conforme al artículo 85 de la LIRPF.

¹⁴ Esta deducción se aprobó por parte del artículo 13 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, el cual introdujo la disposición adicional cuadragésima novena de la LIRPF.

¹⁵ *Amending Income Tax Law to support the Cyprus economy following the COVID-19 outbreak*, aprobada el 2 de junio de 2020. Asimismo, puede destacarse la *Luxembourg's 2021 budget law*, aprobada el 19 de diciembre de 2020, donde se ha previsto que los arrendadores que hayan reducido el alquiler en sus arrendamientos comerciales durante el año 2020 puedan obtener una desgravación fiscal equivalente al doble de la reducción concedida de hasta 15000 € por edificio (o parte del mismo) y por contrato de arrendamiento comercial.

¹⁶ En este sentido, como ha precisado la DGT, mientras que si la vivienda es de propiedad podrá tener la consideración de gasto deducible la parte proporcional de conceptos como los costes de comunidad, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, las tasas de recogida de basura, los intereses del préstamo que financie su adquisición o las amortizaciones correspondientes a la depreciación efectiva del referido elemento patrimonial, en los casos de alquiler solo podrán deducirse tales conceptos si realmente son asumidos por el contribuyente y así consta en el pertinente contrato de alquiler. (Véase al respecto las Contestaciones a las Consultas Tributarias Vinculantes V0229-20, de 4 de febrero de 2020, y V1574-20, de 26 de mayo de 2020).

¹⁷ Entre otras, Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V1248-06, de 29 de junio de 2006.

¹⁸ Al respecto, así lo ha dejado claro la DGT en Contestaciones a Consultas Tributarias Vinculantes como la V2240-06, de 10 de noviembre de 2006, tras señalar «que la normativa del IRPF no regula este régimen especial».

¹⁹ Entre los autores que venían reclamando su aplicación en el ámbito de los rendimientos de actividades económicas gravados por el IRPF, véase RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2007, 79), quien destacaba que, si se tiene en cuenta que el arrendamiento de viviendas es «una actividad desarrollada mayoritariamente por esta clase de sujetos», la finalidad de su fomento que justifica el mencionado régimen especial del IS «exige la propugnada extensión subjetiva».

²⁰ En este punto, también establece el artículo 101.8 de la LIRPF que «el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será del 19 por ciento», añadiendo «se reducirá en un 60 por ciento cuando el inmueble esté situado en Ceuta o Melilla en los términos previstos en el artículo 68.4 de esta Ley».

²¹ Respecto a la falta de homogeneidad entre la normativa del IRPF y del IVA a la hora de considerar a una misma persona como empresario o profesional por ser arrendador de un bien inmueble, destaca RUIZ GARIJO (2017, 66) las importantes consecuencias que puede conllevar, apuntando la conveniencia de quizás establecer, de *lege ferenda*, unos «umbrales que fijasen la línea para considerar a un proveedor como un par que ofrece servicios ocasionalmente o como un profesional, con carácter ya habitual».

²² Sin embargo, por lo que aquí interesa, procede destacar que, entre otros, la propia LIVA precisa que no formarán parte de dicha exención los siguientes arrendamientos: los de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos; los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados (salvo los permitidos por la propia exención); los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos; y los arrendamientos con opción de compra de viviendas, siempre y cuando su entrega estuviera sujeta y no exenta al IVA (concretamente, hasta el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción). Para la clarificación de estos últimos supuestos, véase, entre otros, ORTÍ VALLEJO (2012) y SÁNCHEZ GALLARDO (2009).

²³ Entre muchas otras, así consta en la Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V1112-20, de 28 de abril de 2020, así como en la Resolución del TEAC 4423/2014, de 15 de enero de 2018.

²⁴ Véase en este sentido las Contestaciones de la DGT a las Consultas Tributarias Vinculantes V0044-19, de 4 de enero de 2019, o V0291-20, de 07 de febrero de 2020.

²⁵ Véanse en este sentido las Resoluciones del TEAC 3856/2013 y 3857/20133856/2013, de 15 de diciembre de 2016.

²⁶ Al respecto, contempla el artículo 13.B.b) de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, que, sin perjuicio de las excepciones que especifica, «los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas (...) b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles». Véase al respecto la STJUE de 15 de noviembre de 2012, *Leichenich*, C 532/11, EU:C:2012:720.

²⁷ En este punto, señala la STCE de 4 de octubre de 1995, *Bundesfinanzhof*, C-291/92, ECLI:EU:C:1995:304, que, «cuando un sujeto pasivo vende un bien del que había optado por reservar una parte para su uso privado, no actúa, por lo que se refiere a la venta de dicha parte, como sujeto pasivo en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocio-sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme» (previsión que actualmente se encuentra en el artículo 2.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido).

²⁸ En esta línea, véase la Contestación a la Consulta Tributaria 0676-01, 30 de marzo de 2001.

²⁹ Al respecto, véase la Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante 0397-04, de 25 de febrero de 2004, ya que, de conformidad con el artículo 95. Tres de la LIVA, «las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse (...) en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional».

³⁰ En relación con la base imponible en tales casos, constituye criterio reiterado de la DGT «que en dicha contraprestación debe considerarse incluido no solamente el importe de la renta satisfecha al arrendador, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier crédito efectivo del arrendador frente al consultante derivado de la prestación de servicios y de otras accesorias a la misma, así como el importe del impuesto sobre bienes inmuebles que, según la legislación aplicable o las cláusulas contractuales, pudieran repercutirse por el arrendador al arrendatario». (Véase, por todas, la Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante CV 2519-11, de 21 de octubre).

³¹ En este sentido, véase la Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V2053-20, de 23 de junio de 2020, donde se señala que, «si con posterioridad al devengo de las operaciones se estipula entre los contratistas una reducción del importe fijado en concepto de renta por el arrendamiento, procederá la minoración de la base imponible en la cuantía correspondiente».

³² En esta línea, señalando que la dispensa total de la renta del arrendamiento determina la realización de una operación sujeta al IVA por tratarse de una operación asimilada a las prestaciones de servicios en su condición de autoconsumo de servicios, así lo ha reiterado la DGT en Contestaciones a Consultas Tributarias Vinculantes como la V3346-15, de 29 de octubre de 2015.

³³ STJUE de 25 de mayo de 1993, *Mohsche*, C-193/91, ECLI:EU:C:1993:203.

³⁴ Contestaciones de la DGT a las Consultas Tributarias Vinculantes V1553-20, 22 de mayo de 2020, y V2053-20, de 23 de junio de 2020.

³⁵ En el mismo sentido, así lo ha puesto de manifiesto la DGT en la Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante V0985-20, de 21 de abril de 2020.

³⁶ Al respecto, procede destacar la diferencia entre el vigente artículo 11.4 de la LIS y el artículo 19.4 del Texto Refundido de la ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, respecto a la imputación en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, pues, mientras que hoy se establece que «las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros», el antiguo TRLIS señalaba que «las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros» (lo que permitía que el contribuyente no tuviera que soportar la tributación de rentas que aún no había percibido).

³⁷ En este sentido, véase la Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V2053-20, de 23 de junio de 2020, donde se contempla que, respecto a «las rentas arrendaticias de los meses en los que las partes hayan pactado una moratoria en su exigibilidad (...), el devengo del impuesto sobre el valor añadido se producirá con ocasión de la nueva exigibilidad pactada».

³⁸ No obstante, excluye el propio precepto de dicha posibilidad a las pérdidas por deterioro de créditos adeudados por entidades de derecho público (excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía) y por personas o entidades vinculadas (salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos por la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal).

³⁹ Al respecto, señala el apartado 1 del mencionado precepto que, «en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen», añadiendo el apartado 2 que, «en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1».

⁴⁰ STJUE de 8 de mayo de 2019, *A-PACK*, C-127/18, EU:C:2019:377.

⁴¹ STJUE de 26 de marzo de 2015, *Marian Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201.

⁴² STJUE de 18 de octubre de 2012, *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652.

⁴³ Al respecto, destaca GÓMEZ ARAGÓN (2019) la problemática que plantean los plazos de dos y tres meses, aparentemente de caducidad, para proceder a la reducción de la base imponible (apartados Tres y Cuatro.B) del artículo 80 de la LIVA), la exigencia de que el sujeto pasivo hubiera instado el cobro de la deuda mediante reclamación judicial o requerimiento notarial [apartado Cuatro.A).4.^a del artículo 80 de la LIVA] o los estrictos requisitos formales a los que se condiciona en el artículo 24 del RIVA; así como la imposibilidad de rectificarla cuando las operaciones se hubieran realizado para destinatarios que no fuesen empresarios o profesionales y cuya base imponible no fuese superior a 300 €; cuando los perceptores no estuvieran establecidos en España; o cuando

estuvieran vinculados con el sujeto pasivo [apartados Cuatro.A).3.^a, Cinco.1.º.c) y Cinco.2.º del art. 80 de la LIVA].

⁴⁴ No obstante, la DGT ha reconocido también la deducibilidad de «los gastos de reparación y conservación dirigidos a poner el inmueble en condiciones para volver a arrendarlo» durante los periodos de tiempo en los que la vivienda no está arrendada (debiendo acreditar el contribuyente la situación de expectativa de alquiler), aunque estará condicionada a la obtención de los pertinentes rendimientos del capital inmobiliario. Sin embargo, si durante el ejercicio el contribuyente no los obtuviera con posterioridad, «podrán ser deducidos en los cuatro años siguientes, respetando cada año el límite legalmente establecido». (Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante V1687-20, 29 de mayo de 2020).

⁴⁵ Véase, al respecto, la Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V1117-16, de 21 de marzo.

⁴⁶ En concreto, cuando la base imponible del contribuyente sea igual o inferior a 17707,20 euros anuales, la base máxima de esta deducción será de 9040 euros anuales, mientras que, si está comprendida entre los 17707,20 y 24107,20 euros anuales, será de 9040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17707,20 euros anuales.

⁴⁷ En este punto, y con independencia de los territorios históricos forales (País Vasco y Navarra), recuérdese que, a pesar de que el IRPF es un tributo de titularidad estatal, se encuentra cedido a las comunidades autónomas de régimen común, cesión que incluye parte de la recaudación relativa a los contribuyentes que hubieran residido en su territorio el mayor número de días durante el año y la potestad de ejercer determinadas competencias normativas.

⁴⁸ Artículo 7 del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la comunidad autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

⁴⁹ Artículo 110-12 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la comunidad autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

⁵⁰ Artículo 110-13 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la comunidad autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

⁵¹ Artículo 7 y 14.octies del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

⁵² Artículos 3.bis y 4.quinquies del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

⁵³ Artículo 4.quater del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

⁵⁴ Artículos 15 y 15.bis del Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la comunidad autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

⁵⁵ Artículo 15-quater del Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la comunidad autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

⁵⁶ Artículos 2.1 y 2.11.1.1 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁵⁷ Artículo 2.11.1.2 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁵⁸ Artículo 1 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

⁵⁹ Artículo 9 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

⁶⁰ Artículo 7.4 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

⁶¹ Artículo 7.3 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

⁶² Artículo 7.3 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

⁶³ Artículo 5.Siete del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

⁶⁴ Artículo 32.12 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la comunidad autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

⁶⁵ Artículo 1.Cinco.4 del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.

⁶⁶ Artículos 4.Uno.n) y ñ) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

⁶⁷ Artículo 4.Uno.j) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

⁶⁸ Artículo 4.Uno.j) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

⁶⁹ Al respecto, establecía el mencionado precepto una deducción sobre la cuota íntegra estatal derivada de la inversión en la vivienda habitual, consistente en la posibilidad de deducir el 10,05% de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituyera o fuera a constituir la residencia habitual del contribuyente.

⁷⁰ Y es que, como destacó el Instituto Nacional de Estadística en la nota de prensa del 2 de abril de 2019, más de la mitad de los que tienen entre 25 y 29 años aún vive con los padres, concretamente el 53,1%.

⁷¹ En concreto, esta deducción se ha introducido por la disposición transitoria primera de la Ley de La Rioja 2/2021, de 29 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2021.

⁷² Artículo 2 del Decreto Ley 36/2020, de 3 de noviembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos y del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

⁷³ En el caso del Principado de Asturias, esta deducción ha sido establecida por el artículo 39.Ocho de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2021.

⁷⁴ En la Comunidad Valenciana, dicha deducción ha sido creada por el artículo 52 de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021.

*Trabajo recibido el 30-7-2020 y aceptado
para su publicación el 15-1-2021.*