

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC075259

DGT: 21-02-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0985/2020

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Delimitación. *Reducción del precio del alquiler durante el estado de alarma por la enfermedad del coronavirus COVID-19.* 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), determinará 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. Serán deducibles los gastos necesarios para el alquiler incurridos durante el periodo al que afecte la modificación, sin que, en ningún caso proceda la imputación de rentas inmobiliarias, y será aplicable la reducción del 60% cuando se trate de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda. En los casos en los que se pacte el diferimiento de los pagos por el alquiler, no procederá reflejar un rendimiento de capital inmobiliario en los meses en los que se ha diferido dicho pago, al haberse diferido la exigibilidad de la renta. No obstante, se podrán deducir los gastos incurridos en dicho periodo, sin que tampoco proceda la imputación de rentas inmobiliarias y resultando de aplicación la reducción del 60%.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14, 21, 22, 23 y 85.
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 13 y 14.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es propietario de inmuebles que tiene cedidos en arrendamiento, que no desarrolla como actividad económica.

Debido a la situación económica provocada en sus arrendatarios por el estado de alarma decretado a raíz de la epidemia de COVID-19, se plantea para dicho periodo de alarma y aquel al que se extienda la crisis, el establecimiento de una reducción, incluso total, sobre el precio del alquiler pactado.

Cuestión planteada:

Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de dichos arrendamientos.

Contestación:

Con carácter previo a la contestación a la consulta planteada, debe indicarse que, dado el carácter vinculante de la consulta formulada y los efectos correspondientes a ésta, el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre) y la normativa reguladora de dichas consultas establecen la necesidad de que ésta sea realizada por el obligado tributario o que conste su voluntad de formularla mediante representante acreditado al efecto, por lo que la contestación a las consultas formuladas deben quedar limitadas a las referidas al consultante, excluyendo por tanto la contestación a las cuestiones que se refieren a terceras personas no identificadas y de las que no consta la voluntad de formular la consulta y la posible representación conferida a dichos efectos.

De acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 21 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, "tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital 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 éste”.

Añade dicho precepto, en su apartado 2, que, en todo caso, se incluirán como rendimientos del capital los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

Por su parte, el artículo 22 de la LIRPF establece, en cuanto a los rendimientos íntegros del capital inmobiliario, lo siguiente:

“1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario.”

La determinación de los gastos deducibles de estos rendimientos se encuentra recogida en el artículo 23.1 de la LIRPF y, en su desarrollo, en los artículos 13 y 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo).

El artículo 23.1 de la LIRPF establece:

“1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

1.º Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1.º

2.º Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de aquéllos y no tengan carácter sancionador.

3.º Los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

4.º Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales.

b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.”.

Por último, el artículo 23.2 de la LIRPF establece que: “En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.”.

Haciendo referencia al caso específico consultado, 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), determinará 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.

Por su parte, serán deducibles los gastos necesarios para el alquiler incurridos durante el periodo al que afecte la modificación, en los términos establecidos en los referidos artículos 23 de la LIRPF y artículos 13 y 14 del Reglamento del Impuesto, sin que, en ningún caso proceda la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85 de la LIRPF. A su vez, será aplicable la reducción establecida en el citado artículo 23.2 de la LIRPF cuando se trate de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

Por otra parte, en los casos en los que se pacte el diferimiento de los pagos por el alquiler, no procederá reflejar un rendimiento de capital inmobiliario en los meses en los que se ha diferido dicho pago, al haberse diferido la exigibilidad de la renta (no procede la imputación de la renta porque esta no es exigible), en aplicación de lo establecido en el artículo 14.1.a) de la LIRPF, que dispone que los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

No obstante, al igual que en el supuesto anterior, se podrán deducir los gastos incurridos en dicho periodo, sin que tampoco proceda la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85 de la LIRPF, resultando de aplicación la reducción establecida en el citado artículo 23.2 de la LIRPF cuando se trate de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.