

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC078350

DGT: 22-01-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0081/2021

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Concepto. Prestaciones de servicios y operaciones asimiladas. *Autoconsumos derivados de la condonación de la renta de un local de negocios cuando el arrendatario no pueda realizar actividad económica alguna.* El propietario de un local comercial que tiene arrendado pacta suspender el contrato de arrendamiento de los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2020 con los arrendatarios a raíz del COVID-19, no cobrando nada. En el caso de condonación parcial de la renta establecida en el contrato de arrendamiento, entendida como reducción de la renta pactada en un momento posterior a su devengo, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente. En el supuesto de condonación total, vigente el contrato de arrendamiento, se asimila a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios. Pero además se ha de tener en cuenta el RD 463/2020 (Declaración del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19) que ha establecido medidas de contención que suponen el cierre de determinados locales o actividades. Pues como consecuencia del estado de alarma, no es posible para el arrendatario de un local desarrollar la actividad económica, por lo que la no sujeción del autoconsumo de servicios no puede generar distorsiones en la competencia ni actual o futura, ni en el mercado de arrendamientos ni en del sector de actividad afectado mientras se mantengan dichas medidas. Por ello no estarán sujetos al IVA los autoconsumos derivados de la condonación de la renta de un local de negocios cuando el arrendatario no pueda realizar actividad económica alguna durante la vigencia del estado de alarma.

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Delimitación. *Suspensión del contrato de arrendamiento de un local por la pandemia del 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, determinará que el rendimiento íntegro correspondiente a los periodos a los que afecte será el correspondiente a los nuevos importes acordados. 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. Se podrán deducir los gastos incurridos en dicho periodo, sin que proceda la imputación de rentas inmobiliarias y pudiendo resultar de aplicación la reducción del 60%. En un tercer supuesto, en el que el arrendador no acuerda la reducción del importe fijado ni acuerda el aplazamiento de su pago, produciéndose el impago de las rentas del alquiler a su vencimiento, el contribuyente deberá imputar como rendimiento íntegro del capital inmobiliario, las cantidades correspondientes al arrendamiento del local, incluso aunque no hayan sido percibidas. Del rendimiento íntegro computado podrá deducir como gasto los saldos de dudoso cobro una vez transcurrido el plazo de tres meses anteriormente citado, o bien cuando el deudor se encuentre en situación de concurso. En el caso de que la deuda fuera cobrada posteriormente a su deducción como gasto, deberá computar el ingreso en el año en que se produzca dicho cobro. En el caso de impago, como en los dos restantes casos, se podrán deducir los gastos incurridos en dicho periodo, sin que proceda la imputación de rentas inmobiliarias, resultando de aplicación la reducción del 60%.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 7, 11, 12, 78, 80.Dos y 89.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 26.

RD 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19), art. 7.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14, 21, 22, 23, 27 y 85.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 13 y 14.

RD-Ley 35/2020 (Medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria), art. 15.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es propietario de un local comercial que tiene arrendado. A raíz de la Covid-19 pacta suspender el contrato de arrendamiento de los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2020 con los arrendatarios, no cobrando nada por el mismo, dado que los inquilinos no pueden abrir el negocio.

Cuestión planteada:

Tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contestación:

1. Impuesto sobre el Valor Añadido:

Primero.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, el consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Segundo.- Por otra parte, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11, apartado uno, de la Ley 37/1992, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

El artículo 11, apartado dos, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios: “2º los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.”.

Por lo que se refiere al momento de devengo de las cuotas impositivas, el artículo 75 de la Ley 37/1992 establece, entre otras, las siguientes reglas:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

(...).

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

(...).

7º. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.”.

De acuerdo con lo expuesto, sólo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia o se modifique el momento de su exigibilidad se dejará de devengar el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, en tanto no se cancele o modifique la relación arrendaticia se seguirá devengando el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al arrendamiento del mismo, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se había pactado.

Tercero.- No obstante, si el impago de las rentas arrendaticias derivase de una condonación de dicha renta por parte de la parte arrendadora, debe señalarse que el artículo 78 de la Ley 37/1992 dispone que la base imponible de dicho Impuesto “estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”.

De esta forma, en el caso de condonación parcial de la renta establecida en los contratos de arrendamiento de locales, entendida como reducción de la renta pactada en un momento posterior a su devengo, resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992:

“Dos. 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.”.

Por tanto, 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.

En este caso, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992, en lo que se refiere a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

No obstante, si dicha condonación parcial de la renta se realiza con anterioridad o simultáneamente al momento en que se haya pactado su exigibilidad deberá entenderse que la nueva renta se ha reducido en la cuantía correspondiente, de conformidad con lo señalado en el artículo 78.Tres.2º de la Ley 37/1992, que establece que no forman parte de la base imponible la operación:

“2º. 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.”.

Cuarto.- Por otra parte, en el supuesto de condonación total de la renta, vigente el contrato de arrendamiento, debe tenerse en cuenta que, conforme al artículo 12 de la Ley 37/1992, serán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios. Según este precepto, se considerarán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

(...)

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

En relación con lo anterior, el artículo 7 de la Ley 37/1992, que trata sobre operaciones no sujetas al Impuesto, establece en su número 7º lo siguiente:

“No estarán sujetas al Impuesto:

(...)

7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio.”.

En conclusión, la condonación total del arrendamiento del local de negocio determina la realización de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por tratarse de una operación asimilada a las prestaciones de servicios en su condición de autoconsumo de servicios (criterio reiterado de la Dirección General de Tributos, por todas, la contestación vinculante de 29 de octubre de 2015, número V3346-15).

Quinto.- En relación con el referido autoconsumo de servicios, debe tenerse en cuenta que el artículo 12 de la Ley 37/1992 supone la transposición al Derecho interno de las previsiones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, cuyo artículo 26 establece el gravamen de las prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, señalando lo siguiente:

“1. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA;

b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

2. Los Estados miembros podrán proceder en contra de lo dispuesto en el apartado 1 a condición de que ello no sea causa de distorsión de la competencia.”.

Este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que ha señalado reiteradamente que si bien el objetivo del gravamen de las operaciones realizadas a título gratuito responde al principio de neutralidad o no discriminación, no es menos cierto que el gravamen de dichas operaciones ha de llevarse a cabo con criterios restrictivos y no de forma generalizada, tal y como ha manifestado el Tribunal en su Sentencia de 25 de mayo de 1993, Asunto C-193/91, Mohsche.

Así, del mismo modo que para las operaciones realizadas a título oneroso impera un principio de generalidad en la aplicación del Impuesto, que no encuentra más excepciones que las señaladas de forma expresa en las normas, para las operaciones que se realizan a título gratuito no cabe la aplicación de dicho principio, de manera que su gravamen sólo ha de producirse en los casos en que el incumplimiento del principio de neutralidad sea tal que la normativa vigente obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación.

A estos principios responde la exigencia legal de que la valoración de la procedencia del gravamen de estas operaciones se realice en atención a la finalidad con la que se realizan. Por tanto, cuando las operaciones realizadas a título gratuito se llevan a cabo para servir a los fines propios de la empresa, cabe deducir que las mismas no están sujetas al tributo.

Sin embargo, la condonación voluntaria de la renta del arrendamiento no puede interpretarse en el sentido de que va a servir a las finalidades de la empresa, esto es de la actividad de arrendamiento que desarrolla el arrendador. Por tanto, el autoconsumo no debe quedar exonerado de tributación.

Sexto.- Con independencia de lo anterior, como se ha señalado, el artículo 26 de la Directiva armonizada permite a los Estados miembros no gravar expresamente estas operaciones cuando la no sujeción no sea causa de distorsión de la competencia.

En este sentido, el artículo 7 del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE de 14 de marzo), ha limitado durante su vigencia la circulación de las personas por las vías o espacios de uso público. Por otra parte, la misma norma establece medidas de contención que, en la práctica, pueden suponer el cierre de determinados locales o actividades.

Parece evidente que, cuando como consecuencia de la aplicación del estado de alarma, no es posible para el arrendatario de un local de negocio desarrollar en ninguna medida en la actividad económica que venía desarrollando en el mismo y el arrendador condona totalmente el pago de la deuda, la no sujeción del correspondiente autoconsumo de servicios no puede generar distorsiones en la competencia ni actual o futura, ni en el mercado de arrendamientos ni en del sector de actividad afectado mientras se mantengan dichas medidas.

En consecuencia, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los autoconsumos derivados de la condonación de la renta de un local de negocios cuando el arrendatario no pueda realizar actividad económica alguna en el mismo por aplicación de las disposiciones establecidas durante la vigencia del estado de alarma.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Se parte de la consideración de que el arrendamiento no se realiza a efectos del Impuesto como actividad económica, al no manifestarse que concurren los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 27 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, para dicha consideración, consistentes en la utilización para la ordenación de la actividad de, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

De acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 21 de la 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 artículo 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.

Un tercer supuesto, distinto a los dos anteriores, sería aquel en el que el arrendador no acuerda la modificación o reducción del importe fijado como precio del alquiler (cualquiera que sea el importe de la reducción) ni acuerda el aplazamiento de su pago, produciéndose el impago de las rentas del alquiler a su vencimiento.

En ese caso, el antes reproducido artículo 23.1 de la LIRPF, entre los gastos que considera necesarios para la obtención de los ingresos y, por tanto, deducibles para la determinación del rendimiento neto incluye “los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente”.

En su desarrollo, el artículo 13 del Reglamento del Impuesto, determina en su párrafo e) la deducibilidad de “los saldos de dudoso cobro siempre y cuando esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entenderá cumplido este requisito:

1º Cuando el deudor se halle en situación de concurso.

2º Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado con posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro”.

No obstante, el artículo 15 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria establece que:

“El plazo de seis meses a que se refiere el número 2.º de la letra e) del artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas quedará reducido a tres meses en los ejercicios 2020 y 2021. Reglamentariamente podrá modificarse el plazo previsto en este artículo.”

De lo anteriormente expuesto cabe concluir lo siguiente en caso de impago del alquiler:

1º. El consultante deberá imputar en el año 2020, como rendimiento íntegro del capital inmobiliario, las cantidades correspondientes al arrendamiento del local, incluso aunque no hayan sido percibidas.

2º. Del rendimiento íntegro computado podrá deducir como gasto los saldos de dudoso cobro una vez transcurrido el plazo de tres meses anteriormente citado, o bien cuando el deudor se encuentre en situación de concurso.

En el caso de que la deuda fuera cobrada posteriormente a su deducción como gasto, deberá computar el ingreso en el año en que se produzca dicho cobro.

En el caso de impago, como en los dos restantes casos (modificación del importe del alquiler y diferimiento de su exigibilidad), 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.