



TRATAMIENTO FISCAL DE LOS ARRENDAMIENTOS URBANOS

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (*)

I.- INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo tiene como objeto analizar el tratamiento fiscal que tiene el arrendamiento de elementos patrimoniales, haciendo referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

II.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

1.- Concepto de Rendimiento de Capital Inmobiliario.

En términos generales se puede decir que los rendimientos de capital inmobiliario son los que proceden de la cesión de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

En concreto, este tipo de rendimientos alcanza a los que procedan del arrendamiento, subarrendamiento o la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los inmuebles rústicos y urbanos.

De la definición anterior se observa que los rendimientos de capital inmobiliario gravitan sobre tres requisitos generales: percepción de rentas, cesión de bienes o derechos y elementos inmuebles. Pues bien, sobre estos requisitos básicos se

pueden realizar las siguientes precisiones o matizaciones que, finalmente, configuran el concepto de rendimiento de capital inmobiliario.

1. Rentas o rendimientos percibidos. La catalogación de "rendimiento" precisa de la existencia/percepción de renta. A este respecto hay que tener en cuenta lo siguiente:

- Puede tratarse tanto de contraprestaciones como de cualquier tipo de utilidad que obtenga el contribuyente.
- Es indiferente la denominación que otorguen las partes interesadas a las contraprestaciones o utilidades, así como la naturaleza que tengan las mismas.
- Las utilidades o contraprestaciones obtenidas pueden ser tanto dinerarias, como en especie (=utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien concede las rentas en especie. En el caso de que el pagador de las rentas entregue importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria por el importe entregado).

(*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

2. Cesión. La cesión implica o requiere capacidad o título para efectuarla. Esto es, las contraprestaciones o utilidades percibidas por el contribuyente deben proceder, bien de forma directa bien de forma indirecta, de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad le corresponda. En este sentido hay que señalar que no se grava la mera titularidad de elementos patrimoniales, bienes o derechos, sino que se somete a gravamen la obtención efectiva de renta, excepción hecha del caso particular que más adelante se comenta en el apartado dedicado a la estimación de rendimientos.

La titularidad del elemento patrimonial, bien o derecho puede ser plena, repartida en el caso de existencia de un usufructuario y un nudo propietario, o compartida caso de copropiedad.

En el caso de propiedad lo normal es constituir un arrendamiento o subarrendamiento sobre el inmueble y en el caso de la constitución o cesión de un derecho o facultad debe recaer sobre un bien o derecho inmobiliario. Además esta constitución o cesión de derechos reales debe ser onerosa, ya que si es gratuita el rendimiento es cero. Lo anterior implica lo siguiente:

la participación del arrendador en el subarriendo se califica como rendimiento de capital inmobiliario.

Ahora bien, y como excepción a este requisito, se consideran rendimientos de capital inmobiliario los obtenidos por los titulares de las viviendas o derechos reales de usufructo que recaigan sobre las mismas, siempre que se acojan a los programas de vivienda vacía o se alquilen o cedan a las sociedades a las que se aplique el régimen especial de entidades con actividad calificada de arrendamiento de inmuebles regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

- El bien o derecho puede tener naturaleza rústica o urbana.
- Los bienes o derechos no deben encontrarse afectos a actividades económicas realizadas por el perceptor de los rendimientos.

Como aclaración al concepto de rendimientos de capital inmobiliario hay que señalar que las rentas derivadas de la transmisión de la titulari-

La constitución o cesión se realiza por el:			
Propietario		Titular del derecho o facultad de goce o disfrute	
De un derecho real de uso o disfrute sobre inmuebles (básicamente, de un usufructo, de un derecho de uso y habitación o de un derecho real de aprovechamiento por turnos)	Capital inmobiliario	Si el cedente del derecho o facultad es titular de un derecho real sobre el inmueble	Capital inmobiliario
De un derecho o facultad de goce o disfrute que no constituya derecho real	Capital inmobiliario	Si el cedente del derecho o facultad no es titular de un derecho real sobre el inmueble	Capital mobiliario

3. Inmuebles. En relación con este requisito cabe señalar lo siguiente:

- La cesión debe recaer directamente sobre un inmueble. Esto es, debe existir como activo subyacente un elemento patrimonial de naturaleza inmobiliaria. Precisamente por este motivo en los casos de subarrendamiento, el subarrendador percibe rendimientos de capital mobiliario, en cambio

dad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributan como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por la normativa expresamente se califiquen como rendimientos de capital.

2.- Arrendamiento de Inmuebles.

En el caso del arrendamiento de inmuebles surge la cuestión de si esta actividad genera ren-

dimientos de capital inmobiliario o se trata de rendimientos de actividad económica. La trascendencia de la calificación es importante debido a que si, por ejemplo, la renta se califica como rendimiento de actividad económica se producen los siguientes efectos:

- Los rendimientos se integran en la base imponible general y, por lo tanto, se someten a la tarifa que grava la base liquidable general cuyos tipos marginales se mueven entre el 23% y el 49%. En cambio, la base liquidable del ahorro tributa a unos tipos que se mueven entre el 20% y el 25%.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos se suman al rendimiento ordinario de la actividad económica para así determinar el rendimiento neto de la misma.
- A efectos de determinar la base imponible general, los rendimientos negativos de las actividades económicas únicamente se pueden compensar con rendimientos económicos positivos procedentes también de actividades económicas.
- Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas pueden aplicar determinadas deducciones contempladas en el Impuesto sobre Sociedades que incentivan la realización de determinadas actividades.
- Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas deben cumplir determinadas obligaciones registrales y contables.

Pues bien, es preciso determinar en qué supuestos el arrendamiento de inmuebles tiene la consideración de actividad económica. La normativa resuelve esta cuestión señalando que tienen esta calificación los casos en que para la ordenación de la misma se cuente, como mínimo, con una persona empleada que cumpla los siguientes requisitos:

- Tener contrato laboral,
- trabajar a jornada completa y
- trabajar con dedicación exclusiva en el arrendamiento de inmuebles.

Ahora bien, no se tienen en cuenta, a los efectos de cumplir con el requisito de persona empleada, a las que se encuentren respecto del contribuyente en la siguiente situación:

- Cónyuge, pareja de hecho (a la que resulte aplicable la Ley de Parlamento Vasco que las regula), ascendiente, descendiente o colateral de segundo grado, ya tenga su origen en el parentesco de consanguinidad, de afinidad, de la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o de la adopción.
- Personas que tengan la consideración de vinculadas en los términos que se regula esta materia en el Impuesto sobre Sociedades.

3.- Rendimiento Íntegro.

El rendimiento íntegro que se debe computar a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el importe que por todos los conceptos se reciba del arrendatario, subarrendatario, cesionario o beneficiario de la constitución del derecho o facultad de uso o disfrute.

Esta definición obliga a tener que determinar lo que se entiende por "todos los conceptos". Pues bien, dentro del mismo se incluye:

- El importe que pueda corresponder por la cesión de bienes cedidos junto con el bien inmueble, siempre y cuando haya una correlación razonable inmueble-mueble.
- Los gastos que el propietario repercute al arrendatario o cesionario. Por otra parte hay que tener en cuenta que el importe repercutido constituye un gasto deducible (salvo para determinados arrendamientos

de vivienda, que como se verá más adelante tienen limitados los gastos deducibles).

Criterios de la Administración tributaria
<p>Para determinar la base de la retención sobre los rendimientos de capital inmobiliario debe tenerse en cuenta no sólo el importe correspondiente al concepto de renta, sino también otras cantidades que pueden ser objeto de repercusión al arrendatario (por ejemplo, gastos de comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, etc.).</p> <p>En consecuencia, los ingresos íntegros de capital inmobiliario estarán conformados, de una parte, por el importe de la renta que perciba el arrendador y, de otra, por el resto de conceptos que cobre el titular del inmueble, para, posteriormente, si estos conceptos tienen la consideración de gastos deducibles, deducirlos de cara a determinar el rendimiento neto.</p>

Ejemplo
<p>Una persona alquila un local comercial dónde el arrendatario desarrolla su actividad empresarial. La cantidad que cobra al mes es de 1.200 euros. Impuesto sobre el Valor Añadido incluido.</p> <p>El rendimiento íntegro por el alquiler de esta lonja es el siguiente: $1.200 \text{ euros} \times 12 \text{ meses} = 14.400 / 1,21 = 11.900,82 \text{ euros}$.</p> <p>La renta anual se divide por 1,21, ya que el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido es el 21%.</p> <p>El arrendador declarará:</p> <ol style="list-style-type: none"> En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: un rendimiento íntegro de 11.900,82 euros En el Impuesto sobre el Valor Añadido, y bajo el concepto de "IVA devengado", un importe de 2.499,18 euros.

No se incluye el Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, pudiera gravar la operación de cesión del elemento patrimonial. El Impuesto sobre el Valor Añadido se liquida al margen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.- Calificación de Rendimientos.

Existe una serie de rendimientos que en la práctica generan polémica sobre su naturaleza jurídica. Veamos algunos ejemplos:

SUPUESTOS	CALIFICACIÓN
El arrendatario realiza obras en el bien cedido sin contar con el permiso del arrendador. Estas obras pasan a ser propiedad del arrendador en el momento de finalización del contrato de arrendamiento	Constituyen rendimiento de capital inmobiliario para el arrendador.
El arrendador indemniza al arrendatario como consecuencia de la resolución del contrato de arrendamiento	Para el arrendatario: la cantidad percibida constituye ganancia patrimonial, siendo su período de generación el número de años transcurridos desde la firma del contrato, incluidas sus prórrogas. Para el arrendador constituye una mejora (mayor valor de adquisición del inmueble arrendado).
El arrendador participa en el subarriendo	Para el arrendador se trate de un rendimiento de capital inmobiliario. Para el arrendatario, a su vez subarrendador, constituya rendimiento de capital mobiliario.
Arrendamiento de local de negocio	Hay que diferenciar entre: <ol style="list-style-type: none"> Arrendamiento sin más de un local: el rendimiento es de capital inmobiliario. Arrendamiento de negocio, esto es, se alquila el local y el negocio o industria en él establecido: el rendimiento es de capital mobiliario.
Rendimientos procedentes de contratos de aparcería. El contrato de aparcería es un contrato en virtud del cual el titular de la finca rústica cede su uso y disfrute, así como parte de maquinaria, ganado o capital para su explotación agraria, conviniendo con el cesionario el reparto de los productos obtenidos de la explotación.	Rendimientos de actividad económica.

5.- Integración de los Rendimientos de Capital Inmobiliario en la Base Imponible General o del Ahorro.

Dentro de los rendimientos de capital inmobiliario hay que diferenciar según la base (general o del ahorro) en que se integran.

Los efectos que se producen según en qué base imponible se integren los rendimientos son los siguientes:

Tipo de gravamen	Los rendimientos que se integran en la base general tributan en base a una tarifa más progresiva y con tipos más elevados que los rendimientos que se integran en la base del ahorro.
Gastos deducibles	De los rendimientos que se integran en la base general se permite deducir los gastos necesarios para obtener los mismos, mientras que los rendimientos que se integran en la base del ahorro tienen limitados los gastos deducibles.
Rendimientos irregulares	Este tratamiento no se aplica a los rendimientos que se integran en la base del ahorro y sí a los que forman parte de la base general.

La integración de los rendimientos se realiza de la siguiente forma:

Integración en la base imponible	Rendimientos a integrar
General	Los rendimientos que no se integran en la base imponible del ahorro.
Del ahorro	Los rendimientos derivados de arrendamiento de vivienda a que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

El cuadro anterior requiere determinar el tipo de arrendamiento de vivienda que se contempla en el artículo 2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos, toda vez que únicamente los rendimientos procedentes del mismo se integran en la base imponible del ahorro.

Dicho artículo 2 se refiere expresamente al arrendamiento de vivienda y se complementa con el artículo siguiente dedicado al arrendamiento para uso distinto del de vivienda. El contenido de estos dos artículos se puede resumir de la siguiente manera:

Arrendamiento de vivienda	Es el que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. Este arrendamiento alcanza al mobiliario, trasteros, plazas de garaje y otras dependencias cedidas como accesorios por el mismo arrendador.
	Criterio de la Administración tributaria:
Arrendamiento para uso distinto del de vivienda	Es el que recae sobre una edificación cuyo destino primordial es distinto al señalado anteriormente para el arrendamiento de vivienda, esto es, su destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendamiento. En este grupo se encuentran, entre otros, los arrendamientos de: <ul style="list-style-type: none"> - Fincas urbanas por temporada, como por ejemplo, de verano. - Celebrados para ejercer en el inmueble una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural, docente o de otro tipo. - Viviendas a sociedades para que éstas las destinen a residencia de sus trabajadores.

En consecuencia:

Los rendimientos que se integran en la base imponible del ahorro son los procedentes de arrendamientos de viviendas cuyo destino primordial, y esta es la característica fundamental, es satisfacer necesidades permanentes de vivienda del inquilino.

Ejemplo	
El arrendamiento de los siguientes inmuebles se integra en la siguiente base imponible:	
Vivienda para pasar las vacaciones de verano	Base imponible general
Vivienda de temporada	Base imponible general
Local comercial	Base imponible general
Vivienda para instalar una consulta médica	Base imponible general
Garaje	Base imponible general
Vivienda para estudiantes	Base imponible general
Vivienda a un trabajador que se instala en la misma al encontrar trabajo	Base imponible del ahorro
Vivienda a un trabajador que se instala en la misma al encontrar trabajo. Junto a la vivienda también se alquila un garaje, si bien éste lo alquila otra persona	El alquiler de vivienda se integra en la base imponible del ahorro y el del garaje en la base imponible general
Vivienda a una persona que se instala en la misma al encontrar trabajo. Sin embargo al poco tiempo se traslada a otra provincia al cambiar de trabajo	Base imponible del ahorro
Vivienda alquilada a una sociedad que ésta destina a residencia de sus trabajadores	Base imponible general, toda vez que el arrendatario es la sociedad
Arrendamiento de habitaciones	Base imponible del ahorro, siempre que el arrendador no preste servicios propios de actividad de hospedaje, ya que entonces los rendimientos se calificarán como procedentes de actividades económicas

¿Qué consecuencia se desprende de lo acabado de señalar? La consecuencia es que no todo arrendamiento de vivienda va a integrarse en la base imponible de ahorro, sino que unos se integrarán en la base imponible del ahorro y otros en la base imponible general según, tal como se ha señalado anteriormente, que la vivienda arrendada tenga, o no, como destino primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

Finalmente hay que indicar que se encuentran asimilados a los rendimientos procedentes de

arrendamiento de vivienda que se integran en la base imponible del ahorro los rendimientos obtenidos por los titulares de las viviendas o de los derechos reales de usufructo que recaigan sobre las mismas que se acojan a lo dispuesto en los Decretos del Gobierno Vasco por los que se promueve e impulsa la puesta en el mercado de viviendas vacías o se cedan o alquilen a sociedades que se beneficien del régimen especial de entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

RESUMEN	
Tipo de arrendamiento	Base imponible en que se integran
De vivienda que satisface necesidades permanentes de vivienda habitual	Ahorro
Para uso distinto del de vivienda, incluidos los arrendamientos de viviendas que no satisfagan necesidades permanentes de vivienda del inquilino (por ejemplo, locales, oficinas, lonjas, etc.)	General

6.- Rendimientos Irregulares.

a.- Porcentajes de integración.

Tal como se ha indicado anteriormente, el tratamiento establecido para los rendimientos irregulares no se aplica a todos los rendimientos de capital inmobiliario, sino únicamente a los rendimientos que se integran en la base imponible general. Ello es debido a que el tratamiento especial de los rendimientos irregulares trata de "compensar" el incremento de la progresividad que se produce cuando se incluyen en un período impositivo los rendimientos generados en varios períodos impositivos. A estos efectos hay que tener en cuenta que aunque las dos bases liquidables, la general y la del ahorro, se encuentran gravadas por tarifas o escales progresivas, la tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro es bastante menos progresiva que la aplicable a la base liquidable general.

Por tanto:

	¿Se les aplica el tratamiento establecido para los rendimientos irregulares?
Rendimientos procedentes de viviendas que se integran en la base imponible del ahorro	No
Rendimientos procedentes de viviendas que se integran en la base imponible general	Si
Resto de rendimientos de capital inmobiliario que se integran en la base imponible general	Si, en los términos que se detallan a continuación

El tratamiento establecido para los rendimientos irregulares tiene el siguiente contenido:

Período de generación	Porcentaje de integración del rendimiento
Superior a dos años y no se obtiene de forma periódica o recurrente (más de dos y hasta cinco años)	60%
Superior a cinco años y no se obtiene de forma periódica o recurrente	50%
Los Rendimientos calificados como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Estos rendimientos son, exclusivamente y siempre y cuándo se imputen en un único período impositivo, los siguientes: <ul style="list-style-type: none"> - Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio. - Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble. 	50%
Ahora bien, y como especialidad, los rendimientos derivados de la constitución (se hace referencia a la constitución, no a la cesión) de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles:	100%

En relación con los rendimientos irregulares hay que resolver las siguientes cuestiones o interrogantes:

Los rendimientos no se deben percibir de forma periódica o recurrente	Así, si el contrato tiene, por ejemplo, una duración de dos años y medio y se percibe el importe de la renta al final del contrato, el rendimiento se califica de irregular, siempre y cuando el cobro de los alquileres se realice al final del período de vigencia y no sea lo normal o habitual
¿Qué sucede con los gastos correspondientes a períodos impositivos en los que no existen rendimientos íntegros ya que éstos se producen al finalizar el plazo superior a dos años?	No cabe aplicar esos gastos por la razón de que el rendimiento neto de cada inmueble no puede generar rendimiento anual negativo. Por lo tanto como en ese año el rendimiento es cero, los gastos deducibles no pueden operar, ya que generaría rendimiento negativo y éste no cabe
¿Qué sucede en los casos en que no se puede determinar el número de años de generación del rendimiento?	En estos casos, y tras acreditar que el período de generación del rendimiento es superior a dos años, se estima que el mismo es de tres años, lo que determina la aplicación del porcentaje de integración del 60%
¿Qué sucede en los casos en que los rendimientos con un período de generación de más de dos años o más de cinco años se cobren en varios períodos impositivos?: Nota: no se hace referencia a los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo ya que estos rendimientos deben imputarse en un único período impositivo.	Se aplicarán los porcentajes de integración del 60% o del 50% cuando el cociente resultante de la operación que se señala a continuación origine un cociente superior a dos o a cinco, respectivamente. La operación que hay que realizar es la siguiente: Número de años de generación del rendimiento (computado de fecha a fecha) Número de períodos impositivos de fraccionamiento.
	Hay que tener en cuenta que en el numerador se toman como referencia años (de generación del rendimiento irregular), mientras que en el denominador se toman como referencia períodos impositivos (de fraccionamiento) que no tienen que ser necesariamente seguidos. Si el cociente anterior es mayor a dos se aplica el 60% y si es mayor de cinco se aplica el 50%.

Ejemplo

Una persona recibe un rendimiento de capital inmobiliario, que se ha de integrar en la base imponible general, por importe de 100.000 euros. Este rendimiento se ha generado en 12 años y se va a percibir en los períodos impositivos 1, 2, 4 y 7.

El rendimiento íntegro que se tiene que computar es el siguiente:

$$\frac{12 \text{ años de generación del rendimiento}}{4 \text{ períodos impositivos de fraccionamiento}} = \text{cociente } 3$$

Al ser el cociente mayor de 2 se aplicará el porcentaje de integración del 60%. Por lo tanto el rendimiento a integrar en la base imponible será:

$$100.000 \times 60\% = 60.000 \text{ euros.}$$

b.- Límite de aplicación de los porcentajes del 60% y 50%.

El tratamiento de los rendimientos irregulares se completa con un límite que se ha introducido recientemente. En efecto, la base máxima sobre la que se aplican los porcentajes de integración del 60% o del 50% no puede superar el importe de 300.000 euros anuales. Esto es, hasta esta cantidad se pueden aplicar los porcentajes de integración inferiores al 100%, pero a las cantidades que rebase dicha cifra se les aplicará el porcentaje de integración del 100%.

¿Qué sucede en el caso de que coincidan cantidades a las que se aplica el porcentaje del 60% y cantidades a las que se aplica el porcentaje del 50%? La normativa establece que para consumir el límite de 300.000 euros, primero se tomarán las cantidades a las que se aplica el porcentaje del 50% y posteriormente las cantidades a las que se aplica el porcentaje de integración del 60%.

Finalmente indicar que en los casos en que los rendimientos se reciban de forma fraccionada y proceda la aplicación del límite de 300.000 euros, éste se distribuirá proporcionalmente a las cantidades que se perciban en cada período de fraccionamiento.

Régimen transitorio

Si los rendimientos que estamos denominando irregulares proceden de contratos o acuerdos suscritos con anterioridad al 1 de enero de 2014 no será de aplicación el límite de 300.000 euros, por lo que los porcentajes de 50% y del 60% se aplicarán sobre la totalidad del rendimiento íntegro.

La clave para aplicar este régimen transitorio se encuentra en que los contratos o acuerdos han de estar suscritos antes de la entrada en vigor de la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, antes del 1 de enero de 2014.

Criterio de la Administración tributaria: indemnización por una sociedad patrimonial en razón de la rescisión de un contrato de arrendamiento**Consulta:**

El consultante suscribió un contrato de arrendamiento de un pabellón industrial de su propiedad por un período de 5 años. Para el caso de rescisión unilateral se fijó una indemnización, a favor del arrendador, consistente en dos mensualidades de la renta vigente en ese momento por cada año del contrato que restase de cumplir.

Posteriormente el arrendatario rescindió, de forma unilateral, el contrato de arrendamiento, generando una indemnización a favor del arrendador. Se pregunta si la indemnización percibida se puede considerar renta irregular.

Contestación:

La indemnización percibida tiene la naturaleza de rendimiento de capital inmobiliario y dado que se ha calculado sobre el plazo de tres años y tres meses que restaba para cumplir los cinco años de arrendamiento inicialmente pactados, se computará al 60% de su importe

7.- Rendimiento Neto.

El rendimiento neto del capital inmobiliario se obtiene restando del rendimiento íntegro los gastos deducibles y la bonificación que, en su caso, resulten de aplicación.

Ahora bien, en esta materia hay que diferenciar lo que se muestra en la tabla de la página siguiente.

Rendimientos	Titular del derecho o facultad de goce o disfrute	Cálculo del rendimiento neto
Procedentes de viviendas que satisfacen necesidades permanentes de vivienda del arrendatario	Ahorro	Rendimiento íntegro – (Gastos deducibles tasados + Bonificaciones)
Diferentes de los anteriores	General	Rendimiento íntegro – Gastos necesarios para obtener los rendimientos, incluidas las amortizaciones

En el caso de que se computen rendimientos irregulares el sistema de cálculo del rendimiento neto es el siguiente:

Rendimiento neto = rendimiento íntegro que se computa al 100% + rendimiento resultante de la aplicación de los coeficientes del 60% o del 50% - (gastos deducibles + bonificación, en los casos que proceda).

8.- Gastos Deducibles y Bonificación.

Los gastos deducibles y bonificación aplicable son diferentes según se trate, tal como se ha indicado, de rendimientos procedentes de viviendas que se integran en la base imponible del ahorro, de los que se integran en la base imponible general.

a.- Rendimientos de capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de viviendas que se integran en la base imponible del ahorro:

1.- Gastos deducibles:

Los gastos deducibles están tasados de tal forma que únicamente cabe aplicar los especificados expresamente. En efecto, sólo cabe deducir los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, así como los gastos de financiación.

2.- Bonificación:

Cabe deducir un 20% de los rendimientos íntegros obtenidos. Esta bonificación no se aplica a la diferencia entre el rendimiento íntegro y los gastos deducibles, sino que se aplica directamente sobre el rendimiento íntegro.

3.- Limitación de los gastos y bonificación aplicables.

El rendimiento neto no puede ser negativo, lo que implica que la suma de los gastos deducibles y la bonificación no puede superar al rendimiento íntegro. Además esta regla se aplica inmueble por inmueble.

Ejemplo		
Una persona tiene alquiladas dos viviendas con los siguientes datos:		
	Vivienda 1	Vivienda 2
Renta mensual obtenida	800	600
Ipto. s/ Bienes Inmuebles	234	278
Intereses del préstamo		6.726
Amortizac. del préstamo	220	1.578
Gastos de comunidad		330
Arreglo del tejado		1.346
El rendimiento neto es el siguiente:		
	Vivienda 1	Vivienda 2
Renta anual obtenida	9.600	7.200
Ipto. s/ Bienes Inmuebles	No deduc.	No deduc.
Intereses del préstamo		6.726
Amortizac. del préstamo		No deduc.
Gastos de comunidad:	No deduc.	No deduc.
Arreglo del tejado		No deduc.
Bonificación (20% del rendimiento íntegro)	1.920	1.441
Rendimiento neto:	7.680	0 No puede ser negat.

b.- Rendimientos de capital inmobiliario que se integran en la base imponible general:

b.1.- Gastos deducibles.

La clave que determina la deducibilidad de gastos es que éstos sean necesarios para la obtención de los rendimientos computables.

A título de ejemplo se pueden citar los siguientes:

1.- Al igual que en el caso anterior, cabe deducir los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, así como los gastos de financiación.

Legislación de Gipuzkoa

La deducción de los intereses de los capitales ajenos y demás gastos de financiación tiene como límite máximo el 50% de los rendimientos íntegros de los bienes inmuebles, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos

2.- Los tributos y recargos no estatales (por ejemplo, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles), así como las tasas (por ejemplo, alcantarillado, recogida de basuras, etc.) y recargos estatales que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos. En este concepto ni entran los de carácter sancionador, no los que procedan del retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3.- Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación de servicios personales. Entre estos gastos cabe citar los de administración, vigilancia o portería.

4.- Los gastos generados por la formalización del arrendamiento, subarrendamiento, cesión o constitución de derechos.

5.- Los gastos de defensa jurídica relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

6.- Los gastos de conservación y reparación, considerándose como tales:

a.- Los efectuados regularmente a fin de mantener el uso normal de los bienes materiales. Entre estos gastos se pueden citar los de pintado o arreglo de instalaciones.

b.- Los de sustitución de elementos.

No tienen esta consideración, y por lo tanto no son deducibles, los gastos destinados a la ampliación o mejora de los bienes.

En la práctica se presentan dificultades para determinar si el gasto es de conservación y reparación (y por lo tanto con la categoría de deducible) o es de mejora (no siendo deducibles). En este sentido una regla que puede servir para calificar estos gastos es considerar que los de conservación y reparación aparecen vinculados al mantenimiento de los bienes que generan el rendimiento a fin de garantizar su correcto uso y funcionamiento. En cambio las mejoras incorporan modificaciones en el elemento patrimonial, aumentando su valor de adquisición.

Ejemplos de gastos deducibles:

Ejemplos de gastos deducibles	
Pintado interior y exterior	Sí
Revoco de fachadas	Sí
Arreglo de ascensor	Sí
Arreglo del tejado	Sí
Sustitución del tejado	No
Sustitución del sistema eléctrico	Sí
Consolidación de la estructura del edificio	No
Obras de rehabilitación del inmueble con carácter previo a su arrendamiento	No

7.- Las primas de contratos de seguro sobre los bienes o derechos generadores de los rendimientos. En este concepto entran los seguros de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga.

Hay que tener en cuenta que en el caso de que, al producirse un siniestro, se perciba una indemnización, deberá calcularse la ganancia o pérdida patrimonial.

8.- Las cantidades destinadas a servicios o suministros siempre que los satisfaga el arrendador.

9.- Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los bienes cedidos con

él, siempre que se cumpla el requisito de depreciación efectiva. ¿Y cuándo se entiende que se cumple el requisito de depreciación efectiva? Este requisito se entiende cumplido:

- a.- En el caso de los inmuebles cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3% sobre el coste de adquisición satisfecho, excluyéndose el correspondiente al suelo.

Caso de que desconozca el valor del suelo, éste se calcula, para cada año, prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción.

- b.- En el caso de bienes muebles, naturalmente susceptibles de ser utilizados por un período superior al año, cedidos conjuntamente con el inmueble, el requisito de la depreciación efectiva se entiende cumplido cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar a los costes de adquisición los coeficientes mínimos que resulten de la tabla de amortización contenida en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos hay que tener en cuenta que si el inmueble se ha adquirido a título lucrativo (por ejemplo, por herencia o donación) se considerará como coste de adquisición el valor que corresponda por aplicación de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De los rendimientos procedentes de la titularidad de derechos o facultades de uso o disfrute podrá amortizarse el coste de adquisición satisfecho. La amortización será la siguiente:

- a.- Cuando el derecho o facultad tenga plazo de duración: el que resulte de dividir el coste de adquisición del derecho o facultad por el número de años de duración del mismo.
- b.- Cuando el derecho o facultad fuese vitalicio: el resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 3%.

En el caso de las amortizaciones hay que tener en cuenta que la suma de las efectuadas no puede exceder del valor de adquisición del bien o derecho de que se trate.

Ejemplo

Una persona adquirió un local por importe de 253.000 euros. Cuando se escrituró su compraventa no se desglosó la parte del precio que correspondía al suelo y a la construcción. Sin embargo este local tiene un valor catastral de 93.000 euros de los que 67.000 euros corresponden al valor de la construcción. Ahora este local se ha alquilado. ¿Cómo se determina la amortización deducible?

En el caso de los inmuebles se puede amortizar, cada año, el 3% del coste de adquisición satisfecho, excluyéndose el correspondiente al suelo.

Teniendo en cuenta que:

Valor catastral = Valor del suelo + Valor de la construcción

Por tanto:

$$93.000 = 67.000 + 26.000$$

A continuación hay que calcular el peso específico del valor del suelo en el valor catastral, que resulta ser del 27,96%. Esto es, el valor del suelo representa respecto al valor catastral el 27,96%.

Por lo tanto la base de amortización de este año del local comercial será:

$$253.000 \times 72,04\% = 182.261,20 \text{ euros.}$$

Por consiguiente cabe deducir en concepto de amortización:

$$3\% \text{ de } 182.261,20 = 5.467,84 \text{ euros.}$$

- b.2.- Gastos que no tienen la consideración de deducibles.

No tienen el carácter de gastos deducibles los siguientes:

- a.- Los que sean a cargo del arrendatario. Si los gastos se repercuten al arrendatario, su importe constituye un ingreso computable y un gasto deducible.
- b.- Los que se producen por alteraciones patrimoniales, como por ejemplo los derivados de siniestros o las indemnizaciones al arrendatario por la resolución del contrato.
- c.- Los que no están directamente relacionados con la obtención de ingresos computables.

b.3.- Limitación de los gastos deducibles.

Finalmente indicar que, al igual que sucede en el caso de los arrendamientos que se integran en la base del ahorro, la suma de los conceptos deducibles no puede generar, para cada inmueble, rendimiento neto negativo.

9.- Estimación de Rendimientos.

Como excepción al requisito general señalado al comienzo de este trabajo, que requiere la percepción de renta, cabe la posibilidad de que la Administración pueda computar un determinado rendimiento siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a.- La Administración dispone de información de la que se deduce que los bienes inmuebles se encuentran arrendados, subarrendados o se han cedido derechos o facultades de uso y disfrute sobre inmuebles.

b.- El contribuyente no declara rendimientos por dichos conceptos.

Cumpléndose estos requisitos, la Administración considerará que se ha producido un rendimiento del 5% del valor del inmueble, calculado según la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (en el caso de Álava y Bizkaia) o del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas (en el caso de Gipuzkoa).

Legislación de Gipuzkoa

El porcentaje es del 10% durante los períodos impositivos 2014 y 2015.

Ahora bien, no se aplica esta estimación de rendimiento cuando el beneficiario de la cesión sea un pariente o familiar cercano al contribuyente (cónyuge, pareja de hecho o pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive).

Régimen transitorio

Este régimen de estimación de rentas no se aplica a los contratos de arrendamiento anteriores a 9 de mayo de 1985.

10.- Imputación Temporal de los Rendimientos de Capital Inmobiliario.

Frente a la regla general de que los ingresos y gastos se imputan al período en que se devengan, con independencia del momento en que se realice el cobro o el pago, existe una regla especial aplicable a los rendimientos de capital inmobiliario.

En base a esta regla especial, estos rendimientos se imputarán al período impositivo en que se produzca el correspondiente cobro. Por lo tanto rige el principio de caja en lugar del principio de devengo.

11.- Tipo de Gravamen.

La cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el resultado de la siguiente operación:

<p>Base liquidable general x escala aplicable a la base liquidable general - minoración de cuota (actualmente: 1.389 euros) = Cuota procedente de la base liquidables general.</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Base liquidable del ahorro x escala aplicable a la base liquidable del ahorro = Cuota procedente de la base liquidable del ahorro.</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Valor de transmisión de valores admitidos a negociación en mercados regulados de valores (siempre que se cumplan determinados requisitos) x 3%.</p>

Lo anterior lleva a tener que concretar la escala aplicable a la base liquidable general y a la base liquidable del ahorro. Estas escalas son actualmente las siguientes:

a.- Escala aplicable a la base liquidable general.

La base liquidable general se grava con una tarifa que se mueve entre el 23% y el 49%. A medida que la base liquidable general es más elevada, la cuota íntegra será también más elevada de forma progresiva.

La escala vigente que en estos momentos se aplica sobre la base liquidable general es la siguiente:

Base liquidable general hasta Euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable hasta Euros	Tipo aplicable %
0	0	15.550	23,0
15.550	3.576,5	15.550	28,0
31.100	7.930,5	15.550	35,0
46.650	13.373,0	19.990	40,0
66.640	21.369,0	25.670	45,0
92.310	32.920,5	30.760	46,0
123.070	47.070,1	56.390	47,0
179.460	73.573,4	En adelante	49,0

b.- Escala aplicable a la base liquidable del ahorro.

La base liquidable del ahorro también se encuentra sometida a una tarifa progresiva, pero con unos tipos que se mueven entre el 20% y el 25%. Esta escala es la siguiente:

Parte de base liquidables del ahorro (euros)	Tipo aplicable %
Hasta 2.500,00	20,00
Desde 2.500,01 hasta 10.000,00	21,00
Desde 10.000,01 hasta 15.000,00	22,00
Desde 15.000,01 hasta 30.000,00	23,00
Desde 30.000,01 en adelante	25,00

12.- Deducción por Alquiler.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece una deducción de la cuota para los supuestos en que el contribuyente viva de alquiler en una vivienda que constituya su residencia habitual.

Esta deducción, que dispone de un régimen general y de un régimen especial, se articula bajo las siguientes características generales:

a.- Régimen general.

Los contribuyentes pueden deducir el 20% de las cantidades que satisfagan durante el período impositivo por el concepto de alquiler de su vivienda habitual. Esta deducción tiene un límite de 1.600 euros anuales.

Por lo tanto:

Régimen general
Cantidad satisfecha en concepto de alquiler x 20% = Deducción de la cuota. La base máxima de esta deducción es de 8.000 euros, ya que: $8.000 \times 20\% = 1.600$ euros (= límite máximo de la deducción)

b.- Régimen especial.

La aplicación del régimen especial se reserva para los siguientes grupos de contribuyentes:

- Menores de 30 años.
- Titulares de familia numerosa.

La edad o la condición de titular de familia numerosa se ha de tener a la fecha de devengo del impuesto, esto es, a 31 de diciembre de cada año o, en su caso, a la fecha de fallecimiento del contribuyente.

En estos casos se puede deducir el 25% de las cantidades que se satisfagan durante el período impositivo por el concepto de alquiler de su vivienda habitual. Esta deducción tiene un límite de 2.000 euros anuales.

Por lo tanto:

Régimen especial
Cantidad satisfecha por alquiler x 25% = Deducción de la cuota. La base máxima de la deducción es de 8.000 euros, ya que: $8.000 \times 25\% = 2.000$ euros (= límite máximo de la deducción).

¿Qué sucede en los casos que se tribute de forma conjunta y un obligado tributario tenga una edad inferior a 30 años y otro una edad superior? En estos casos se aplica en la autoliquidación conjunta el porcentaje del 25% y operará el límite de 2.000 euros, esto es, se aplica el régimen especial.

c.- Base de la deducción.

La base de la deducción sobre la que se aplica el correspondiente porcentaje de deducción está formada por el importe que satisfaga el inquilino por el alquiler de la vivienda. Ahora bien, si el arrendatario recibe subvenciones por alquiler de la vivienda, las mismas se restarán de las cantidades satisfechas siempre y cuando dichas subvenciones se encuentren exentas de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esto es:

Base de la deducción
Importe satisfecho por el arrendatario - subvenciones recibidas que se encuentren exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d.- Exceso de deducción.

Las cantidades no deducidas por superar el límite máximo de deducción no se guardan para los períodos impositivos sucesivos.

e.- Individualización de la deducción.

Esta deducción se vincula a cada contribuyente, por lo que en caso de que varias personas, con o sin relación familiar, vivan en la misma vivienda, el porcentaje y límite de deducción se aplicará respecto de cada una de ellas, siempre que tributen de forma individual.

f.- Supuesto especial de deducción.

Existe un supuesto en que se permite aplicar esta deducción a pesar de que para el beneficiario de la deducción la vivienda no constituye su residencia habitual.

Efectivamente, en los supuestos en los que, por decisión judicial, se haya establecido la obligación de pagar el alquiler de la vivienda familiar a cargo exclusivo del contribuyente, éste tendrá derecho a practicar en su autoliquidación esta deducción. Si el pago del alquiler corresponde a ambos contribuyentes, la deducción se prorratea entre ellos y se practica en la autoliquidación

de cada uno en la proporción que corresponda. En estos casos se aplica el régimen general, esto es se aplica la deducción del 20% con el límite de 1.600 euros.

Ahora bien, si la persona que tiene que pagar el alquiler de la referida vivienda familiar tiene menos de 30 años, se aplicará el régimen especial, esto es, el 25% de deducción con el límite de 2.000 euros.

Obsérvese que en estos supuestos no se hace referencia a vivienda habitual sino a vivienda familiar a fin de señalar a la vivienda que en su momento fue habitual pero que para ese contribuyente concreto ya no lo es en estos momentos.

Resumen		
Existe una deducción de la cuota para los supuestos en que el contribuyente viva de alquiler en una vivienda que constituya su residencia habitual.		
	% de deducción	Límite de deducción
Régimen general	20	1.600 euros
Régimen especial: - Menores de 30 años - Titulares de familia numerosa	25	2.000 euros

II.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

1.- Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere a las prestaciones de servicios o entregas de bienes realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el marco de su actividad económica.

Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, establecimientos mercantiles, son prestaciones de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, sometidos al mismo. Ahora bien, hay que diferenciar los arrendamientos así entendidos de aquellos en que se pacta una posterior cesión del bien, como el arrendamiento con opción de compra, los cuales son considerados como entregas de bienes.

2.- Arrendamientos Exentos.

Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos que tengan la consideración de prestaciones de servicios y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute (usufructo, uso y habitación, servidumbre, enfiteusis, censos y derecho de superficie), que tengan por objeto:

- a. Terrenos, incluidas las construcciones agrarias usadas para la explotación de una finca rústica. Se exceptúan de la exención las construcciones dedicadas a ganadería independiente.
- b. Edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios, y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención se extiende a los edificios o parte de los mismos destinados 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 del Impuesto de Sociedades. Esta exención alcanza a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y a los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no alcanza a los arrendamientos de:

- a. Terrenos para estacionamiento de vehículos, para depósito o almacenaje o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial o para exposiciones o publicidad.
- b. Terrenos o viviendas con opción de compra, cuya entrega estuviese sujeta y no exenta.
- c. Apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de servicios complementarios propios de hostelería.

d. Edificios o partes de los mismos para ser subarrendados.

e. Edificios o partes de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con la Ley de Arrendamientos Urbanos.

RESUMEN DE LOS ARRENDAMIENTOS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:	
a.- Terrenos:	
Para explotaciones agrícolas:	Exentos
Para aparcamiento, almacén, exposiciones, publicidad o instalación de elementos de las actividades empresariales:	No exentos
Con opción de compra cuando la entrega esté gravada:	No exentos
b.- Edificaciones:	
Viviendas:	Exentos
Asimiladas a viviendas:	No exentos
Subarrendadas:	No exentos
Con opción de compra la entrega de la vivienda esté gravada:	No exentos

3.- Tipo Tributario.

a.- Arrendamientos con opción de compra de edificios destinados a viviendas.

Tributan al tipo reducido del 10% los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

b.- Viviendas adquiridas por entidades dedicadas al arrendamiento.

Se aplica el tipo del 4% a las entregas de viviendas adquiridas por entidades que apliquen el régimen especial previsto en el Impuesto sobre Sociedades siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación en el Impuesto sobre Sociedades establecida para dichas entidades.

c.- Arrendamientos con opción de compra de viviendas de protección oficial

Tributan al tipo del 4% los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

Ejemplos
<p>1.- Un particular que alquila una plaza de garaje o un local comercial ¿debe girar el Impuesto sobre el Valor Añadido?</p> <p>Un particular que destina al alquiler un garaje o un local comercial de su propiedad se convierte en empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y debe repercutir e ingresar el impuesto así como cumplir el resto de obligaciones de los sujetos pasivos.</p>
<p>2.- Un particular que alquila una vivienda incluyendo en dicho alquiler el de una plaza de garaje anexa ¿debe girar el Impuesto sobre el Valor Añadido?</p> <p>El alquiler de viviendas está exento y si la plaza es anexa a la vivienda la operación estará exenta.</p>

4.- Doctrina Administrativa.

a.- En caso de alquiler, si existe la obligación por parte del arrendatario de soportar también el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, los gastos de comunidad, de calefacción, de agua, de luz así como las reparaciones, estas cantidades ¿se deben sumar al importe del alquiler para el cálculo del 21% del Impuesto sobre el Valor Añadido?

La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en el arrendamiento de un local comercial está constituida por el importe total de la contraprestación, incluyéndose no solo el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma, como los gastos de comunidad, el importe del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, los gastos de calefacción, agua, luz y de repercu-

siones por obras y otros conceptos análogos que se repercutan por el arrendador al arrendatario.

b.- ¿Forma parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido el importe de la fianza entregada al arrendador por el arrendatario de un local?

Las cantidades de dinero entregadas al arrendador en concepto de fianza que deben ser devueltas al término del contrato al arrendatario no integran la base imponible al no tener el carácter de contraprestación.

c.- ¿Una comunidad de propietarios de un centro comercial debe facturar con el Impuesto sobre el Valor Añadido a sus integrantes por la distribución de los ingresos generados por el alquiler a terceros de espacios comunes del centro comercial?

El Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que están sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Por otra parte, se considera empresarios o profesionales, a las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, definidas como las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de la producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios; y a 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.

La operación que realiza la comunidad de propietarios, consistente en la distribución de los ingresos obtenidos en una actividad por la que ya ha tributado por el Impuesto sobre el Valor Añadido, no constituye una operación sujeta al mismo, ya que no implica la realización de actividad empresarial o profesional.

d.- Una sociedad mercantil ha arrendado una vivienda a otra empresa para ser utilizada como vivienda habitual por un empleado de esta última. ¿Se encuentra sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido el arrendamiento de la vivienda?

Están sujetas a este tributo 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.

Se reputan empresarios o profesionales, entre otros, las sociedades mercantiles.

Se entiende por prestación de servicios, entre otros, los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

Están exentos del Impuesto sobre el valor Añadido los arrendamientos que tengan la consideración de servicios que tengan por objeto edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos. Esta exención no se extiende a los arrendamientos de viviendas efectuados a personas o entidades que no los destinen directamente a vivienda.

En consecuencia, el alquiler de una vivienda realizado a una sociedad no está exento del impuesto por no tener uso exclusivo para vivienda al ser una persona jurídica la arrendataria, independientemente de que la use la sociedad, la subarriende o la ceda a un trabajador.

Por lo tanto en el presente caso, el arrendamiento de la vivienda, dado que el arrendatario es una sociedad mercantil que a su vez cederá su uso en nombre propio a un empleado, estará sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido.

e.- Una entidad pretende alquilar una parte de una bodega de vinos para el almacenamiento de barricas de vinos, siendo las barricas y el vino propiedad del arrendatario.

El arrendamiento de una parte de la bodega para almacenar barricas está sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido, con lo que en las facturas que se emitan por dichos servicios deberá repercutirse dicho tributo.

f.- Comunidad de apartamentos tutelados privados que arrienda espacios hosteleros. ¿Se puede emitir factura por las operaciones de arrendamiento repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido?

Las operaciones que realiza la comunidad de propietarios consistentes en el arrendamiento de espacios hosteleros de su propiedad están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas, por lo que por las mismas la comunidad tendrá las siguientes obligaciones:

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de la actividad de arrendamiento.
- Expedir factura mediante la que repercutirá el impuesto.
- Presentar declaraciones-liquidaciones por el impuesto.
- Llevar libro-registro de facturas emitidas y recibidas.

g.- Una comunidad de bienes alquila un pabellón concediendo un período de carencia de renta por la realización de obras de las cuales se hará cargo la parte arrendataria. ¿Se produce el devengo de Impuesto sobre el Valor Añadido por el arrendamiento de un pabellón durante el período de carencia concedido para la realización de obras?

En cuanto al devengo, la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que “en los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, el impuesto se devengará 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 a 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 período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha. "Asimismo, en este caso hay que considerar que la base imponible de dicho impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación gravada, derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias de la misma.

En relación con la determinación de la base imponible en los arrendamientos de bienes inmuebles sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido, la Dirección General de Tributos ha determinado lo siguiente: "Se incluyen en el concepto de contraprestación, no solamente el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier otro crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma".

En consecuencia, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en el arrendamiento de inmueble objeto de consulta estará constituida por el importe total de la contraprestación del referido servicio, incluyéndose en dicho concepto no solamente el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma, como los gastos de obras y mejoras que según cláusulas contractuales sean por cuenta del arrendatario.

Para la determinación de la base imponible hay que tener en cuenta lo dispuesto en la Norma Foral que establece lo siguiente: "En las operaciones cuya contraprestación no consista en di-

nero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes. No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior".

De acuerdo con lo expuesto, habrá que distinguir dos supuestos:

- Obras que deba efectuar el arrendatario por compromiso adquirido con el arrendador y que mejoran el local arrendado. La base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación durante todo el contrato de arrendamiento, que incluirá la totalidad de las rentas satisfechas en metálico más el valor de mercado de la obra efectuada por el arrendatario, siempre que la suma de ambos no sea inferior al valor de dicho contrato de arrendamiento en el mercado. En este supuesto, el devengo del impuesto se produce el 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación del arrendamiento, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha, siempre que el período de carencia de rentas fuera inferior a 31 de diciembre.
- Obras que se realizan por el arrendatario, sin compromiso con el arrendador, que no mejoran el local que se arrienda y que se destinan para la utilización exclusiva del arrendatario, durante el tiempo del arrendamiento. En este supuesto, la base imponible será el importe del arrendamiento (sin que haya que incrementar la base imponible con las obras que realiza el arrendatario) devengándose el impuesto en el momento que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción efectiva.

h.- Exención o no al Impuesto sobre el Valor Añadido de los arrendamientos realizados conforme al artículo 3 de la Ley de Arrendamientos Urbanos (previsto para los arrendamientos de uso distinto a vivienda, en particular, los de temporada).

La Ley de Arrendamientos Urbanos define en primer lugar (en el artículo 2) como arrendamiento de vivienda aquel que recae sobre una edificación cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, para posteriormente (en su artículo 3) establecer como arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel que tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior. En especial, según dicho artículo 3 tienen la consideración de arrendamiento para uso distinto del de vivienda, los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualesquiera que sean las personas que los celebren.

Por su parte, la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, considera exentos los arrendamientos que tengan por objeto edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos. Esta exención no se extiende a los arrendamientos de viviendas efectuados a personas o entidades que no los destinen directamente a vivienda, como por ejemplo, el alquiler de una vivienda realizado a una persona jurídica o para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. No obstante, no puede entenderse, con carácter general, que por el hecho de que el contrato de arrendamiento de una edificación tenga la consideración de arrendamiento para uso distinto del de vivienda, conforme a la Ley de Arrendamientos Urbanos, no pueda quedar exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que en dicho concepto quedan comprendidos los supuestos de arrendamiento que si se destinan a uso como vivienda pero que no tienen carácter permanente, como pueden ser los de temporada.

Por tanto, los arrendamientos que según la Ley de Arrendamiento Urbanos tengan la consideración de arrendamientos para uso distinto del vivienda resultarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que el arrendatario, persona física, lo destine directa y exclusivamente a vivienda. Por el contrario, los arrendamientos que según la Ley de Arrendamiento Urbano tengan la consideración de arrendamientos para uso distinto del de vivienda en las que el arrendatario no lo destine directamente a vivienda estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como por ejemplo, los destinados al desarrollo una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente.

III.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

1.- Hecho Imponible.

En principio se puede afirmar, sin perjuicio de lo que se indica a continuación, que se encuentra sujeto a este impuesto el arrendamiento de inmuebles en general y, por lo tanto, también el de viviendas. Los subarrendamientos se equiparan a los arrendamientos a efectos de la liquidación de este tributo.

Ahora bien, este impuesto gira exclusivamente sobre operaciones que no constituyan actos del tráfico empresarial, por lo que hay que distinguir cuando un arrendamiento se encuentra sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido y cuando al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que no procede liquidación por los arrendamientos sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por su parte, en el Impuesto sobre el Valor Añadido se declara exento el arrendamiento de los edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a vivienda, incluidos los garajes y anexos accesorios. Este círculo se cierra con la afirmación de que se encuentran sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y

Actos Jurídicos Documentados los arrendamientos de inmuebles sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Sujeto Pasivo.

Se establece que el sujeto pasivo es el arrendatario.

En caso de impago del impuesto, la Administración tributaria podrá exigir el pago del mismo al arrendador (que de esta forma se convierte en responsable subsidiario) si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario el justificante de haber satisfecho el impuesto.

3.- Base Imponible.

Existen las reglas siguientes:

- a) Si es conocida la duración del contrato: se computa como base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato.

- b) Reglas especiales:

- b.1 Si no consta la duración del contrato: la base se computará por seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse caso de continuar vigente después de esos seis años. Por lo tanto, la base está constituida por la cantidad total a satisfacer en seis años.

- b.2 Arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa: se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.

4.- Cuota Tributaria.

La cuota tributaria de los arrendamientos se obtendrá aplicando sobre la base la tarifa establecida en la Norma Foral reguladora del impuesto de que se trata. En el caso de Álava esta tarifa es la siguiente:

Euros			
Hasta	30,05		0,09
De	30,06	a	60,10
De	60,11	a	120,20
De	120,21	a	240,40
De	240,41	a	480,81
De	480,82	a	961,62
De	961,63	a	1.923,24
De	1.923,25	a	3.846,48
De	3.846,49	a	7.692,95
De	7.692,96	en adelante	0,024040 euros por cada 6,01 o fracción.

Ejemplo
Arrendamiento de vivienda por tres años con una renta mensual de 400 euros.
Base imponible: 400 euros x 12 meses x 3 años = 14.400 euros.
Cuota: $30,77 + \{(14.400 - 7.692,96) / 6,01\} \times 0,024040 = 57,59$ euros.