

ARRENDAMIENTOS NO PARA VIVIENDA

La vigente Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (en adelante, LAU 1994) define el arrendamiento para uso distinto del de vivienda como aquel que, recayendo sobre una edificación de naturaleza urbana, su destino primordial es cualquier otro distinto al de satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

En este grupo se encuentran, pues, los arrendamientos de edificios, pisos, locales, naves y oficinas, en los que se desarrollan actividades tan dispares y heterogéneas como las de restauración u hostelería, farmacia, centro docente, autoescuela, joyería, banca, oficina, despacho profesional, notaria, centro sanitario, etc., con el denominador común de que el destino primordial no es ningún caso el satisfacer la necesidad primaria y permanente de vivienda del arrendatario. Tienen esta caracterización los arrendamientos de fincas urbanas aptas para utilizarse como vivienda, pero celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra. También los concertados por el Estado, las CCAA, los Ayuntamientos y demás Corporaciones públicas; los locales para el ejercicio de actividades económicas, para servir de depósitos y almacenes, círculos de recreo, entidades deportivas, benéficas y sin ánimo de lucro, Iglesia católica u otras confesiones religiosas, cualesquiera que sean las personas que los celebren.

Veamos seguidamente los diferentes impuestos, directos o indirectos, que gravan este tipo de arrendamiento tanto a nivel estatal como autonómico.

Tratamiento en el Impuesto Sobre el Valor Añadido (IVA)

El arrendamiento de bienes y, entre estos, el de bienes inmuebles, se considera a los efectos del impuesto del IVA, una prestación de servicios realizada en el ámbito de desarrollo de actividades empresariales o profesionales y, en consecuencia, se encuentra en general sujeta al IVA. Según la ley del IVA, el arrendador de bienes inmuebles será considerado como empresario o profesional.

Siendo ésta la regla general, hay excepciones. El arrendamiento de viviendas utilizadas exclusivamente como tales por sus arrendatarios, con los muebles, garajes y anexos (arrendados conjuntamente cuando así se establezca en el contrato de arrendamiento), es una operación sujeta pero que la propia ley considera exenta de IVA, por lo que ni el arrendador, en este caso, deberá repercutir el impuesto por este concepto, ni el arrendatario o inquilino obligado a soportarlo.

Hay en este punto ciertas singularidades. Así, no se aplicará exención y, por tanto, será repercutible el IVA, en aquellos casos en que se atribuya a un inmueble arrendado un uso mixto, una parte física como vivienda, propiamente dicha, y otra como despacho profesional o actividad empresarial. Tampoco estará exento de IVA el arrendamiento de viviendas amuebladas efectuado por una persona jurídica para destinarlo, cediendo su uso, a residencia de empleados. En estos

supuestos, el IVA gravará la totalidad de la contraprestación arrendaticia sin que le sea aplicable ninguna regla de prorrateo.

En cuanto a los denominados arrendamientos de temporada, esto es, aquellos que, pese a recaer sobre una vivienda habitable, se conciertan para un uso distinto del de vivienda en el sentido de que con los mismos no se satisface la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, conviene señalar que cuando se formaliza entre particulares está exento de IVA, con lo que el arrendatario sólo tiene que abonar al arrendador la renta y demás cantidades acordadas. Sí, en cambio, estará gravado con el IVA, cuando el arrendador de temporada ofrezca al arrendatario, además del uso temporal de la vivienda, servicios complementarios propios de la industria hotelera (tales como limpieza interior del apartamento, lavado y cambio periódico de ropa, sábanas, toallas, etc.). En este caso el tipo de IVA aplicable sería el reducido del 10%.

En el resto de los supuestos, el tipo impositivo actual aplicable de IVA a los arrendamientos para uso distinto del de vivienda es el general del 21% sobre la base imponible, constituida no sólo por la renta, propiamente dicha, sino también por los demás conceptos que el arrendatario satisfaga por razón del contrato, como gastos de comunidad, suministros, IBI, tasas de basuras, entre otros.

Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles para uso distinto del de vivienda (rendimientos que incluyen, además de la renta propiamente dicha, todos los gastos repercutibles que se perciban del arrendatario como los de comunidad, IBI, servicios y suministros, tasas, etc.), en los que el arrendador es una persona física y con independencia de si el arrendatario es persona física o jurídica, tienen para el arrendador y a los efectos del IRPF la consideración de rendimientos del capital inmobiliario por los que viene obligado a declarar, sin que a éstos se les pueda aplicar ninguna de las bonificaciones que contempla la ley para los casos de rendimientos procedentes del arrendamiento de vivienda.

No obstante, lo anterior, se entenderá que el arrendamiento de estos bienes constituye actividad empresarial del arrendador y, por tanto, los rendimientos tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas, cuando éste disponga, al menos, para el desempeño de la actividad, de una persona empleada con contrato laboral a jornada completa (ya no es necesario el requisito de disponer de un local afecto a la actividad). Se ha interpretado que esta exigencia no se cumple cuando para el desempeño de la actividad se tiene contratado a un Administrador de fincas, al no mantenerse con el mismo una relación laboral sino profesional; ni tampoco con los empleados de fincas urbanas con funciones de portero o conserje, al no ser su actividad principal la gestión de la actividad empresarial sino la del cuidado y vigilancia del inmueble; ni los supuestos de dos personas contratadas a media jornada, al no concurrir en ninguno de ellos la exigencia legal de la jornada completa; ni, por último, la contratación a jornada completa de uno de los comuneros integrantes de la comunidad de bienes titular de la actividad empresarial.

Los rendimientos que perciba el arrendador persona física están sujetos a retención a cuenta del IRPF cuando el arrendatario sea:

1. Persona jurídica y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de renta.
2. Contribuyente que ejerza actividades económicas, cuando satisfaga rentas en el ejercicio de sus actividades.
3. Persona física, jurídica y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.
4. Persona física, jurídica y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el art. 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En consecuencia, y a guisa de ejemplo, no procede practicar retención alguna a cuenta del IRPF del arrendador cuando el arrendatario sea un particular que destine el inmueble arrendado a una actividad que no tenga carácter económico (p.ej. un local para utilizarlo como trastero de bienes personales).

En los supuestos de arrendamiento de inmueble para destinarlo a un uso mixto (vivienda habitual + despacho o actividad profesionales), el arrendatario debe practicar la retención a cuenta del IRPF del arrendador, si bien, y a diferencia con el IVA, sólo sobre la parte del alquiler que proporcionalmente corresponda a la superficie destinada a la actividad profesional o empresarial.

La retención a cuenta del IRPF, que el arrendatario viene obligado a practicar en el momento que satisfaga o abone las rentas correspondientes, es en la actualidad del 19%, a aplicar tanto sobre las retribuciones dinerarias (renta y todos los conceptos repercutidos al arrendatario como gastos de comunidad, IBI, suministros, tasas, etc.), excluido el IVA, como sobre las retribuciones en especie, si existieren y se hubieren convenido, según el valor de mercado que les fuera asignado.

Están exentos de retención los rendimientos provenientes de arrendamientos de vivienda por empresas para sus empleados aquellos en los que las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales; y, por último, aquellos en los que la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 (arrendamiento de inmuebles) de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

En los supuestos de traspaso o cesión del contrato, la participación dineraria correspondiente al arrendador se considera rendimiento del capital inmobiliario en su IRPF, mientras que el importe neto del traspaso percibido por el arrendatario tiene la consideración de ganancia patrimonial a los efectos de su IRPF.

Tratamiento en el Impuesto de Sociedades (IS)

Se parte de la premisa de que el arrendador es una persona jurídica u otras entidades sujetas al I.S. La regulación del Impuesto de Sociedades considera sujeta al mismo los rendimientos que obtenga el arrendador derivados de los arrendamientos de bienes inmuebles, sin que se contemple al respecto ninguna particularidad según el arrendamiento se destine a vivienda o a un uso distinto del de vivienda.

Al igual que en los otros impuestos que hemos tratado, la base imponible a los efectos del I.S. en lo que respecta a rendimientos derivados del arrendamiento, lo constituyen el importe del alquiler, propiamente dicho, y demás conceptos que se perciban del arrendatario como los gastos de comunidad, IBI y servicios y suministros, excluido el importe del IVA.

En cuanto a la retención a cuenta del I.S. del arrendador, el sujeto obligado a practicarla es el mismo supuesto de arrendatario en el que concurre la obligación de practicar la retención a cuenta del IRPF, siendo también el porcentaje del 19%, aplicable sobre todos los conceptos que integran la contraprestación arrendaticia, excluido el IVA. No hay obligación de practicar retención prácticamente en los mismos supuestos de exención de la retención a cuenta del IRPF.

Tratamiento en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD)

La incidencia de este impuesto en los arrendamientos para uso distinto del de vivienda sólo se devenga desde el momento en que el arrendamiento en cuestión se documenta en escritura pública y con ello posibilitar su inscripción en el Registro de la Propiedad. Es sujeto pasivo de impuesto el adquirente del derecho arrendaticio, esto es, el arrendatario.

Tratándose como se trata de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, el tipo impositivo será el que en cada caso hubieran aprobado éstas y, en su defecto, el 0,5%. La base imponible viene integrada por el total importe de renta que haya de satisfacerse por todo el periodo de duración del contrato. En los arrendamientos cuya duración estuviera sometida por ley o por pacto a prórroga forzosa, se computará como base imponible, como mínimo, el importe de renta por un plazo de tres años.

El tipo de gravamen actual establecido en las diferentes Comunidades Autónomas es el que sigue: Andalucía (1,50%), Aragón (1,50%), Asturias (1,20%), Baleares (1,20%), Canarias (0,75%), Cantabria (1,50%), Castilla-La Mancha (1,50%), Castilla y León (1,50%), Cataluña (1,50%), Extremadura (1,50%), Galicia (1,50%), Madrid (0,75%), Murcia (1,50%), La Rioja (1,00%) y Valencia (1,50%).

LAS CONCLUSIONES

La calificación jurídica como arrendamiento para uso distinto del de vivienda se alcanza a partir de la definición que del mismo hace la vigente Ley de Arrendamientos Urbanos y en contraste con la definición del arrendamiento de vivienda, de modo que estaremos ante aquél cuando el

destino primordial del arrendamiento sea cualesquiera otro distinto al de satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

En el IVA, la cesión en arrendamiento de un inmueble urbano para uso distinto del de vivienda se considera una prestación de un servicio en el ámbito de desarrollo de una actividad empresarial o profesional y como tal sujeto a IVA, sin perjuicio de los supuestos de exención que contempla la ley.

En el IRPF, los rendimientos derivados de esta clase de arrendamientos, cuando el arrendador es una persona física, constituyen, según los casos, rendimientos del capital inmobiliario o rendimientos de actividades económicas. En los supuestos de traspaso o cesión del contrato, la participación dineraria correspondiente al arrendador es un rendimiento del capital inmobiliario en su IRPF, mientras que el importe neto del traspaso percibido por el arrendatario una ganancia patrimonial a los efectos de su IRPF.

Si quien perciba la contraprestación arrendaticia es una persona jurídica y demás entidades sujetas al IS, los rendimientos provenientes del arrendamiento para uso distinto del de vivienda tributan por el Impuesto de Sociedades.

En todas las figuras tributarias consideradas, a excepción del IAJD, la base imponible viene integrada por la renta y demás conceptos percibidos del arrendatario por razón del arrendamiento (gastos de comunidad, IBI, entre otros).

Atentamente.