

SEGUNDO ACCÉSIT

JUSTICIA TRIBUTARIA EN TIEMPOS DE PANDEMIA: EL INCENTIVO FISCAL PARA FOMENTAR LA REBAJA DE LA RENTA ARRENDATICIA

TAX JUSTICE IN TIMES OF PANDEMIC: THE TAX INCENTIVE
TO ENCOURAGE THE REDUCTION OF RENTAL INCOME

JOSÉ MANUEL GONZÁLEZ DONA

Doctorando en Derecho Financiero y Tributario
en la Universidad de Santiago de Compostela

Sumario: I. Introducción II. Ámbito de aplicación del incentivo fiscal. A. Ámbito material. B. Ámbito temporal. C. Ámbito espacial III. La repercusión práctica del incentivo fiscal. A. El beneficio en la estructura del IRPF. B. El beneficio fiscal en el funcionamiento comercial del arrendatario. C. Pérdida del derecho. IV. La problemática del incentivo a la luz del principio de no discriminación fiscal. A. Planteamiento general. B. No discriminación en el Derecho de la Unión Europea. C. No discriminación en los Convenios de Doble Imposición. D. No discriminación en el Derecho interno V. Conclusiones VI. Bibliografía empleada.

Resumen: La pandemia por la propagación del SARS-CoV-2 ha supuesto un elevadísimo coste en vidas humanas. El establecimiento por las diferentes autoridades gubernativas de medidas restrictivas para intentar evitar los contagios ha conducido, además, a una notoria reducción en el crecimiento económico y a que múltiples empresas se hayan visto obligadas a cesar en su actividad. Para ayudar a paliar esta adversa situación en los sectores más desfavorecidos con la crisis sanitaria, las potestades del Estado han adoptado medidas de carácter económico y social como el establecimiento del incentivo fiscal para fomentar la rebaja o moratoria de la renta arrendaticia a ciertos sectores de negocio. En el presente trabajo se realizará un exa-

men de esta medida de justicia tributaria, abordando en un primer lugar el contexto en el que se ha instaurado, sus diferentes ámbitos de aplicación, la relevancia práctica de su reconocimiento y, finalmente, los problemas que acarrea desde la perspectiva de la igualdad de trato y no discriminación fiscal. Todas estas cuestiones serán tratadas desde una perspectiva crítica para invitar a la reflexión y mejora de este incentivo, que hace destacar el elemento de justicia que preside e inspira nuestro sistema fiscal.

Palabras clave: Pandemia por COVID-19, renta arrendaticia, acuerdo, deducción, discriminación fiscal.

Abstract: The pandemic due to the spread of the SARS-CoV-2 has meant a very high cost in human lives. The establishment by the different government authorities of restrictive measures to try to avoid contagion has also led to a marked reduction in economic growth and that multiple companies being forced to cease their activity. To help alleviate this adverse situation in the most disadvantaged sectors with the health crisis, the Powers of the State have adopted measures of an economic and social nature such as the establishment of the tax incentive to promote the reduction or moratorium of rental income to certain business sectors. In this work, we will do an examination of this tax justice measure, addressing in the first place the context in which it has been established, its different areas of application, the practical relevance of its recognition and, finally, the problems it entails from the perspective of equal treatment and non-discrimination in taxation. All these issues will be treated from a critical perspective to invite reflection and improvement of this incentive, which highlights the element of justice that presides over and inspires our tax system.

Keywords: COVID-19 pandemic, rental income, agreement, tax deduction, tax discrimination.

Recepción original: 9/09/2021

Aceptación original: 18/11/2021

I. INTRODUCCIÓN

Los convulsos tiempos que en la actualidad se halla viviendo toda la ciudadanía del planeta, derivados de la pandemia provocada por la expansión del SARS-CoV-2, hacen evocar fundadamente la celeberrima locución empleada por Marco Tulio Cicerón en su primera Catilinaria: *o tempora, o mores*, para referirnos a la vida cotidiana, en este

sentido apacible, que se desarrollaba con anterioridad a la expansión de la COVID-19.

El avance del virus por todo el mundo ha generado, de manera irremediable y lamentable, que millones de personas de toda clase y condición social hayan perdido la vida, así como un elevadísimo número de damnificados por las secuelas persistentes derivadas de la enfermedad que nos asola. No sería, por ello, excusable comenzar el presente trabajo sin tener presentes a todas estas personas en la memoria, dedicando con el desarrollo del mismo un humilde, escueto y más que merecido homenaje a las mismas y a los facultativos que han velado de manera incansable, con esfuerzo y tesón, por la salud pública.

No obstante, no todos los daños han sido de carácter humano. El desarrollo de la pandemia ha generado que las distintas autoridades gubernativas de los Estados adoptasen medidas de diversa índole para intentar contener la expansión del virus, lo cual se ha traducido en una serie de efectos de carácter económico, perniciosos, pero necesarios para salvaguardar la vida e integridad física humana.

Con la adopción de estas medidas, limitativas de derechos fundamentales tales como la libre circulación nacional e internacional, resulta innegable aseverar con rotundidad que se ha producido también una ralentización del proceso de globalización en el que nos hallamos inmersos, al producirse una apreciable reducción de los capitales transferidos y de la movilidad de trabajadores, entre otros factores.

En el concreto caso de España, el desarrollo de la pandemia ha obligado a adoptar una serie de medidas que pretendían en un primer momento evadir la restricción (o, al menos, que la misma fuese mínima) de derechos fundamentales reconocidos por nuestra Constitución, *verbi gratia* con la prohibición de entrada de aeronaves y buques procedentes de la República Italiana¹, que por entonces era el país europeo con una mayor incidencia vírica; el refuerzo de la protección

¹ Véanse, respectivamente, la Orden PCM/205/2020, de 10 de marzo, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de marzo de 2020, por el que se establecen medidas excepcionales para limitar la propagación y el contagio por el COVID-19, mediante la prohibición de los vuelos directos entre la República Italiana y los aeropuertos españoles (*BOE* núm. 61, de 10 de marzo de 2020); y la Orden PCM/216/2020, de 12 de marzo, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 12 de marzo de 2020, por el que se establecen medidas excepcionales para limitar la propagación y el contagio por el COVID-19, mediante la prohibición de entrada de buques de pasaje procedentes de la República Italiana y de cruceros de cualquier origen con destino a puertos españoles (*BOE* núm. 64, de 12 de marzo de 2020).

de los deudores hipotecarios; el establecimiento de medidas específicas para el correcto abastecimiento de fármacos y otros productos sanitarios; y la consideración de los períodos de aislamiento o contagio por el virus en que los trabajadores no podían cumplir con sus responsabilidades como accidente laboral²; entre otras.

A pesar de todo, el exponencial crecimiento de los casos de contagio en nuestro país propició que el 14 de marzo de 2020 se declarase el primer estado de alarma en virtud del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo³. En él se establecieron medidas diversas para la contención del avance de la enfermedad que implicaron pérdidas económicas cuantiosas para múltiples sectores. Entre las mismas se debe destacar, para los fines del presente trabajo, la limitación de la libertad de circulación de las personas establecida en el art. 7, y las medidas de contención en el ámbito de la actividad comercial, equipamientos culturales, establecimientos y actividades recreativas, actividades de hostelería y restauración contenidas en el art. 10, que implicaron la suspensión de su apertura al público excepto en lo que se refería a los establecimientos comerciales minoristas de bienes de primera necesidad y entregas de pedidos a domicilio.

La finalización de este estado de alarma se produciría el 21 de junio de 2020, sin perjuicio de que ya con anterioridad se produjese una relajación de las antedichas restricciones que permitieron, por una parte, una mayor movilidad; y, por la otra, la paulatina apertura de establecimientos comerciales y hosteleros a los que se dirige la medida tributaria que examinaremos *a posteriori* de manera prolífica. Sobre estos últimos se debe destacar que el reinicio de su actividad económica se ha hallado en todo caso condicionada por medidas de prevención tales como diferentes controles de aforo que, siendo necesarios para el control de la transmisión vírica, han supuesto una reducción de los ingresos de estos sectores durante su vigencia. Estas medidas, imbricadas junto con muchas otras procedentes tanto de los poderes del Estado como de las Comunidades Autónomas formando una vasta y compleja red de normas jurídicas, conforman la denominada “nueva normalidad”⁴.

² Todas estas medidas fueron establecidas en virtud del Real Decreto-Ley 6/2020, de 10 de marzo, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en el ámbito económico y para la protección de la salud pública. *BOE* núm. 62, de 11 de marzo de 2020.

³ *BOE* núm. 67, de 14 de marzo de 2020.

⁴ Debe destacarse en este punto el Real Decreto-Ley 21/2020, de 9 de junio, de medidas urgentes de prevención, contención y coordinación para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (*BOE* núm. 163, de 10 de junio de 2020), tácitamente derogado por la aprobación de la Ley 2/2021, de 29 de marzo, de medi-

A pesar de estos esfuerzos, el incremento en la incidencia vírica condujo irremediablemente a la declaración de nuevos estados de alarma. El primero, exclusivamente para ciertos municipios de la Comunidad de Madrid⁵ y, pocos días más tarde, para todo el territorio nacional⁶. Mediante su adopción se establecieron medidas tales como la limitación de la libertad de circulación de las personas en horario nocturno y el cierre perimetral de las Comunidades Autónomas, las cuales han tenido también consecuencias perniciosas sobre la economía de los sectores hostelero y comercial. A ello se deben sumar, además, los controles de aforo y cierres establecidos por los órganos ejecutivos autonómicos.

Este estado de alarma finalizó el 9 de mayo de 2021, por los beneficios derivados del proceso de vacunación, no declarándose hasta la fecha ningún otro, si bien es cierto que todavía se mantienen las medidas de prevención establecidas en virtud de la citada Ley 2/2021, de 29 de marzo⁷.

Durante la vigencia de todas estas situaciones excepcionales múltiples negocios —en general— han tenido tan severas dificultades que se han visto avocadas a padecer una inestabilidad financiera a medio y largo plazo, en ocasiones tan insostenible que ha conducido irremediablemente al cese de su actividad. De acuerdo con los datos ofrecidos por el Instituto Nacional de Estadística (en adelante, INE), el PIB a precios de mercado sufrió una fuerte caída durante el segundo trimestre del año 2020. Así, si se atiende al primer trimestre del año 2020 se aprecia una caída del 5,4% respecto al resultado del cuarto trimestre del año 2019. Por su parte, en el segundo trimestre de 2020 la caída ha sido de un 17,8% respecto al trimestre anterior. Ese descenso se ha ido recuperando en períodos posteriores, ante la relajación de las medidas restrictivas, si bien el crecimiento económico

das urgentes de prevención, contención y coordinación para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (*BOE* núm. 76, de 30 de marzo de 2021).

⁵ Real Decreto 900/2020, de 9 de octubre. *BOE* núm. 268, de 9 de octubre de 2020.

⁶ Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre. *BOE* núm. 282, de 25 de octubre de 2020.

⁷ Por lo que al presente trabajo interesa, las Administraciones se encuentran facultadas, en virtud de los artículos 11 a 14 del instrumento normativo, a asegurar el cumplimiento por los responsables de los establecimientos comerciales, turísticos, hosteleros y recreativos, de las medidas de prevención de la transmisión del SARS-CoV-2 como son el porte de mascarillas, la tenencia de sustancias desinfectantes, el cumplimiento de protocolos de prevención y, especialmente, el control de aforos.

co experimentado antes de la crisis del coronavirus todavía no se ha recuperado en la actualidad⁸.

Del mismo modo, desde la declaración del estado de alarma del mes de marzo hasta el fin del año 2020 la cantidad de deudores concursados ha experimentado una notable crecida, tanto de empresas personas físicas⁹ o jurídicas como de personas físicas sin actividad empresarial. Si se aprecian los últimos datos que expone el INE, si bien el segundo trimestre del 2020 tuvo la menor cantidad de concursos desde el segundo semestre de 2018, bien cierto es que a medida que la crisis sanitaria se ha ido extendiendo en el tiempo el número de concursos ha ido creciendo, pasando a ser 1.609 voluntarios y 69 necesarios en el tercer trimestre de 2020 y a ser 2.344 voluntarios (la cifra más alta de al menos los últimos dos años) y 84 necesarios en el cuarto trimestre de 2020¹⁰. Ello contribuye a la extinción de puestos de trabajo y al incremento de la pobreza y desequilibrios en la distribución correcta de la renta.

Examinados estos datos genéricos, conviene detenernos de un modo más concreto en la incidencia de la crisis sobre los negocios en cuyo beneficio va dirigida la medida fiscal a examinar. En primer lugar, por lo que respecta al comercio minorista, señala el INE que durante los meses de marzo y abril del año 2020 es cuando se produce su mayor caída en el volumen de ventas, experimentando a partir de mayo, coincidiendo con el alivio de las restricciones, una mejoría de su situación pero que denota un bajo nivel de ventas con respecto a los tiempos anteriores a la pandemia. En el marco de ese lapso temporal, se debe destacar que durante los meses de enero y febrero de 2021 el nivel de ventas ha sido todavía menor que en meses anteriores, recuperándose el volumen de manera especial en abril de 2021, aunque experimentando de nuevo caídas en los meses posteriores¹¹.

⁸ Cfr. Instituto Nacional de Estadística, Nota de prensa sobre la Contabilidad Nacional trimestral de España, publicada el 30 de julio de 2021. Puede ser consultada en su integridad para cotejo de sus datos en el link <https://www.ine.es/daco/daco42/daco4214/cntr0221a.pdf>

⁹ Pueden, asimismo, tenerse en cuenta los datos estadísticos publicados por el Ministerio de Trabajo y Economía Social referentes a las personas físicas trabajadoras por cuenta propia afiliadas a la Seguridad Social. La referida información se halla disponible en los informes periódicos publicados en el link: https://www.mites.gob.es/es/sec_trabajo/autonomos/autonomos/estadistica/index.htm

¹⁰ Cfr. Instituto Nacional de Estadística, Nota de prensa sobre estadística del procedimiento concursal sobre el cuarto trimestre del año 2020 y resumen general de dicho año, publicada el 5 de febrero de 2021. La información puede ser consultada en su integridad en el link <https://www.ine.es/daco/daco42/epc/epc0420.pdf>

¹¹ Cfr. Instituto Nacional de Estadística, Nota de prensa sobre evolución de los Índices de Comercio al por menor (ICM), publicada el 30 de agosto de 2021. Puede

En cuanto al gasto turístico, como uno de los motores esenciales del funcionamiento del sector del hospedaje, de la hostelería y de otros servicios (*verbi gratia*, las agencias de viaje o, en menor medida, los salones de belleza y espacios recreativos), el desplome del turismo extranjero producido a partir de los cierres perimetrales de los Estados desde marzo de 2020 y las posteriores recomendaciones de no viajar a nuestro país por la alta incidencia vírica han generado que, aún a pesar de un discreto crecimiento en el verano de 2020 ralentizado en la temporada invernal, todavía no se hayan recuperado, ni siquiera por una ligera aproximación, los altos niveles de gasto de épocas anteriores a la pandemia¹², lo cual recrudece las expectativas de recuperación de los negocios a los que la actividad turística arrastría¹³. A ello se deben sumar los cierres perimetrales de Comunidades Autónomas y municipios anteriormente referidos como consecuencia de las declaraciones de los estados de alarma y las medidas regionales adoptadas, lo cual ha supuesto también una significativa merma de ingresos para estos sectores comerciales.

Pues bien, para paliar estos efectos en el ámbito económico, los diferentes poderes públicos han adoptado una serie de medidas en ejecución de sus políticas de recuperación económica postcovid. Teniendo en cuenta cuál es el objeto del presente trabajo, obviaremos muchas de interesante calado e interés jurídico para centrarnos en algunas estatales establecidas en virtud del Real Decreto-Ley 35/2020, de 22 de diciembre¹⁴.

Si se realiza un examen superficial del instrumento normativo, se puede observar cómo el legislador pretende establecer medidas para facilitar la continuidad de las actividades económicas analizadas mediante la protección de los arrendatarios de locales de negocios, apoyo de los profesionales independientes en el ámbito laboral y de Seguridad Social y medidas de índole tributaria tales como aplaza-

ser consultada en su integridad para cotejo de sus datos en el *link* <https://www.ine.es/daco/daco42/daco4215/ccm0721.pdf>

¹² *Cfr.* Instituto Nacional de Estadística, Nota de prensa sobre encuesta de gasto turístico (EGATUR), publicada el 3 de agosto de 2021. Puede ser consultada en su integridad para cotejo de sus datos en el *link* <https://www.ine.es/daco/daco42/egatur/egatur0621.pdf>

¹³ Adviéntase, por ejemplo, cómo el nivel de pernoctaciones en establecimientos hoteleros es significativamente inferior durante el desarrollo de la pandemia, lo cual también ha implicado innegablemente pérdidas también para el sector de la restauración. *Cfr.* Instituto Nacional de Estadística, Nota de prensa sobre coyuntura turística hotelera, publicada el 24 de agosto de 2021. Puede ser consultada en su integridad para cotejo de sus datos en el *link*: <https://www.ine.es/daco/daco42/prechote/cth0721.pdf>

¹⁴ *BOE* núm. 334, de 23 de diciembre de 2020.

mientos y reducciones cuantitativas de sus obligaciones para con el Erario Público. De estas últimas interesa al presente trabajo tratar el incentivo fiscal para fomentar la rebaja de la renta arrendaticia, establecido en el art. 13 de la norma, en virtud del cual se establece en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁵ una nueva Disposición Adicional 49.

Esta reforma, implantada de forma indubitable por motivos de justicia fiscal, será analizada desde varios puntos de vista. Así, en un primer momento examinaremos los ámbitos de aplicación de la misma. Posteriormente, se procederá al análisis más prolífico de su contenido y repercusión, tanto para el beneficiario de la medida tributaria como para el arrendatario. No obstante, en este análisis podremos observar cómo existe un colectivo de contribuyentes, el de los no residentes, que no se ha visto beneficiado por el incentivo, motivo por el cual procede examinar la disposición establecida a la luz del principio de no discriminación fiscal. Una vez expuestos todos estos extremos, se expondrán las conclusiones obtenidas del presente estudio.

II. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL INCENTIVO FISCAL

La lógica de trabajo con la que los juristas bizantinos llevaron a cabo la recopilación justiniana del Derecho Romano a través del *Digesto* resulta, una vez más, de enorme utilidad para el análisis y comentario científico de las normas jurídicas vigentes en la actualidad.

Así, la recogida aseveración de GAYO en sus comentarios sobre la Ley Decenviral (*Digesta*, 1.2.1), señalaba que para interpretar las leyes de un modo perfecto es preciso hacerlo en todas sus partes, y el principio es la parte más importante de cualquier cosa. Si bien esta expresión era referida, en su obra, a los comienzos de la civilización romana, en justo paralelismo podríamos referirnos aquí, como comienzo del análisis, al ámbito de aplicación de la norma tributaria que es objeto del presente estudio.

De este modo, comenzaremos haciendo un examen del ámbito material de aplicación, para posteriormente centrarnos en el temporal y en el espacial. De todos ellos no nos centraremos exclusivamente en señalar cuestiones superficiales y carentes de juicio cognitivo, sino que procuraremos realizar un estudio crítico que pretenda proponer una mejor solución para la medida decretada con la manifestación

¹⁵ BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

de posibles incorrecciones jurídicas latentes ya desde estos primeros momentos.

A. Ámbito de aplicación material

En este punto el estudio debe realizarse desde dos puntos de vista. Así, en un primer momento expondremos las operaciones que permiten la aplicación del beneficio fiscal y, en segundo lugar, nos referiremos a la figura impositiva a la que se refiere la reforma establecida por el legislador.

Para poder estudiar la operación generadora del derecho a deducir debemos tener en consideración *prima facie* que entre las medidas insertadas por el Real Decreto-Ley 35/2020 se encuentra la posibilidad de solicitar, en los términos que la norma establece, una serie de modificaciones del derecho de crédito que ostentan los arrendadores de locales de negocio contra los arrendatarios.

Si bien es cierto que existen supuestos en los que los titulares de negocios que han visto completamente mermada su cuantía de ingresos durante estos tiempos de pandemia se han podido acoger a la aplicación de cláusulas *rebus sic stantibus* o de consensuadas novaciones modificativas del objeto de la obligación *ex art. 1203.1.º* del Código Civil¹⁶, también ha existido una cuantiosa cantidad de supuestos en que ello no ha podido tener lugar.

Para combatir esta situación, el Real Decreto-Ley 35/2020, a semejanza de normas anteriores¹⁷, estableció una serie de cuestiones en aras a beneficiar a los pequeños empresarios. Así, con arreglo al art. 1, a falta de acuerdo, los arrendatarios tuvieron derecho a exigir al arrendador una reducción del 50% en el importe de la renta o una moratoria en su pago. Ahora bien, el precepto deja en manos del arrendador la elección concreta de la medida a aplicar.

Para todo ello, el precepto exigía una serie de requisitos específicos al arrendador como ser una empresa o entidad pública o un gran

¹⁶ *Gaceta de Madrid*, núm. 206, de 25 de julio de 1889.

¹⁷ Ya en el Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (*BOE* núm. 112, de 22 de abril de 2020) se establecían estas medidas en relación con el tiempo de duración del primer estado de alarma provocado por la crisis del coronavirus, con las mismas exigencias para arrendadores y arrendatarios que las que se expondrán a continuación. A pesar de esta similitud, para estos casos no se había previsto un incentivo fiscal de ninguna naturaleza para propiciar los acuerdos entre partes.

tenedor (persona física o jurídica que fuese titular¹⁸ de más de 10 inmuebles urbanos, a excepción de garajes y trasteros, o una superficie construida de más de 1.500 metros cuadrados). Además, la medida no podría exigirse a los arrendadores en concurso de acreedores o en situación de insolvencia.

Por otra parte, el art. 2 del Real Decreto-Ley 35/2020 permitió, para los supuestos en que los arrendadores sean distintos de los referidos en el párrafo anterior, que a falta de acuerdo el arrendatario pudiese pedir el aplazamiento temporal y extraordinario del pago de la renta, sin existir un marco temporal definido como sí acaecía en el caso anterior.

En ambos casos, los autónomos y PYMES arrendatarios debían cumplir los requisitos exigidos en el art. 3 de la norma, entre los cuales se halla la suspensión de su actividad comercial a consecuencia de la declaración del estado de alarma del mes de octubre o, en el caso de que la actividad no esté directamente suspendida, se haya producido una reducción de su facturación de al menos un 75% en relación con la facturación media mensual del trimestre al que pertenece dicho mes referido al año anterior. Tal es el caso de múltiples profesionales de los ámbitos hostelero, turístico y de comercio minorista, a los cuales ya tiene en cuenta el legislador en la Exposición de Motivos de la norma al señalar lo siguiente:

“las medidas de distanciamiento físico y limitaciones a la movilidad, necesarias y efectivas para controlar la transmisión del virus, tienen un enorme impacto en la actividad productiva y el bienestar de la ciudadanía. Estos efectos se han dejado notar tanto en la oferta, con severas dificultades para las cadenas de suministros y el cierre temporal de negocios, como en la demanda doméstica y externa, con una importante repercusión sobre algunos sectores como el turismo o el comercio, esenciales para la economía española”.

Por estos mismos motivos de depauperación económica de estos sectores productivos se ha creado en virtud del art. 13 del Real Decreto-Ley 35/2020 el incentivo fiscal que vamos a proceder a analizar.

¹⁸ Debe incidirse en este punto, a juicio del que suscribe, que el término *titular* empleado por el precepto implica que sólo puedan verse acogidos a esta norma los arrendadores que ostenten el dominio, excluyéndose por ende los sujetos activos de otros derechos con posibilidades de obtener frutos civiles tales como los usufructuarios y los arrendatarios que hagan uso de las facultades de subarrendamiento. Tal aseveración se fundamenta en el carácter excepcional de esta norma frente a la regla general que supone el pago regular de la cantidad estipulada *ex contractu* en los términos de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (*BOE* núm. 282, de 25 de noviembre de 1994), con lo cual se hallaría proscrita la aplicación analógica del supuesto (art. 4.2 CC).

Mediante el precepto, se inserta en la Disposición Adicional 49 de la LIRPF el siguiente tenor literal:

“Los arrendadores distintos de los previstos en el apartado 1 del artículo 1 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, que hubieran suscrito un contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda, de conformidad con lo previsto en el artículo 3 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, o de industria, con un arrendatario que destine el inmueble al desarrollo de una actividad económica clasificada en la división 6 o en los grupos 755, 969, 972 y 973 de la Sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, podrán computar en 2021 para el cálculo del rendimiento del capital inmobiliario como gasto deducible la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia que voluntariamente hubieran acordado a partir de 14 de marzo de 2020 correspondientes a las mensualidades devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021.

El arrendador deberá informar separadamente en su declaración del Impuesto del importe del gasto deducible a que se refiere el párrafo anterior por este incentivo, consignando asimismo el número de identificación fiscal del arrendatario cuya renta se hubiese rebajado

No será aplicable lo establecido en esta disposición, cuando la rebaja en la renta arrendaticia se compense con posterioridad por el arrendatario mediante incrementos en las rentas posteriores u otras prestaciones o cuando los arrendatarios sean una persona o entidad vinculada con el arrendador en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o estén unidos con aquel por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive”.

Realizando una lectura del precepto una de las primeras cuestiones que se debe señalar es referente al lenguaje empleado para una medida fiscal de tanto alcance y relevancia como la que nos ocupa. Así, como ya señalaba Bobbio, la parte crítica común e indispensable de toda ciencia es el llamado análisis del lenguaje¹⁹, y el examen de esta norma no puede ser una excepción a esta premisa, máxime cuando está contrariando la necesidad de que el lenguaje de las normas dictadas por el Ejecutivo deben seguir una serie de patrones establecidos en virtud del Acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de julio de 2005²⁰ en aras a lograr un lenguaje jurídico más accesible para la ciudadanía.

¹⁹ Cfr. BOBBIO, N., *Contribución a la Teoría del Derecho*, traducción realizada por A. Ruiz Miguel, Debate, Madrid, 1990, pág. 184.

²⁰ BOE núm. 180, de 29 de julio de 2005.

Dejando ya al margen esta breve reflexión sobre los aspectos formales del precepto debemos atender a continuación al estudio del mismo desde una perspectiva material que atenderá tanto a los aspectos subjetivos como a los objetivos.

Por lo que se refiere a los sujetos, para que se genere el derecho a deducir el contribuyente-arrendador no puede estar incursa en uno de los supuestos anteriormente referidos del art. 1 del Real Decreto. Ello conduce, en primer lugar, a que no exista un incentivo fiscal para las personas físicas que sean grandes tenedores en la autoliquidación del impuesto, motivo por el cual no se favorece una consensuada rebaja o moratoria en el pago de la renta, debiendo ser por ello forzada por el arrendatario en aplicación de la referida norma jurídica.

Por otra parte, en el caso de empresas públicas arrendadoras es racional que no exista la deducción al no estar sujetas al IRPF. Ahora bien, por lo que respecta a empresas y a personas jurídicas que sean grandes tenedores, carece de sentido que no se haya establecido un incentivo fiscal en la estructura del Impuesto sobre Sociedades que permita una solución consensuada en aras a tutelar la paz social entre las partes de estos contratos de arrendamiento, tal y como es su fin²¹.

En lo que se refiere a requisitos objetivos, de acuerdo con la D.A. 49 LIRPF, debemos estar ante un arrendamiento urbano para uso distinto del de vivienda, o de industria, en el que el arrendatario destine el inmueble al desarrollo de una actividad económica clasificada en la división 6 (actividades de comercio, restaurantes, hospedaje y reparaciones) o en los grupos 755 (agencias de viajes), 969 (servicios recreativos como salas de baile, discotecas, casinos, bingos, salones recreativos...), 972 (salones de peluquería e institutos de belleza) y 973 (servicios fotográficos) de la Sección primera de las tarifas del IAE aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre²².

Una primera cuestión a señalar es que los arrendatarios del inmueble o de la industria no tienen que reunir condiciones específicas más allá que las de dedicarse a estas actividades referidas en el precepto. Por tanto, el incentivo será aplicable exactamente igual aunque el arrendatario reuniese las condiciones exigidas para los arrenda-

²¹ No cabe esperar otra cosa si se atiende al propio art. 1.1 del instrumento, en donde se da preferencia al acuerdo alcanzado entre las partes sobre las soluciones legales que el arrendatario puede reclamar, sin determinarse siquiera que el referido pacto novatorio puede tener condiciones peores que las establecidas en la propia norma, al no indicarse nada en este aspecto.

²² BOE núm. 234, de 29 de septiembre de 1990.

dores en el art. 1.1 del Real Decreto 35/2020. Del mismo modo, no resultaría necesario que los arrendatarios cumpliesen las condiciones exigidas por el art. 3 de la norma antes examinadas. Eso sí, para evitar la producción de novaciones modificativas simuladas que pretendan eludir el cumplimiento de la obligación tributaria, quedan proscritas las que se produzcan en el seno de contratos de arrendamiento con personas o entidades vinculadas con el arrendador en los términos del art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades²³ o que estén unidos con vínculos de parentesco, cuestión que en un momento posterior examinaremos de forma más minuciosa.

En otro orden de ideas, sobre este punto se debe destacar especialmente que, al tratarse de una norma excepcional, no admite la aplicación analógica para arrendamientos cuyos locales se destinan a actividades similares (art. 4.2 CC). Debido a esta regla de aplicación de las normas jurídicas, otros negocios igual de perjudicados por la crisis no se verán beneficiados por el establecimiento del incentivo fiscal, lo que va a provocar que su arrendador no tenga un aliciente tributario para generar una reducción o moratoria voluntaria de la renta. Piénsese a tal efecto, a título meramente ejemplificativo, en negocios tales como las agencias de transporte, las salas de espectáculos o servicios de enmarcación.

Por lo que atañe a la figura impositiva, de acuerdo con la D.A. 49 LIRPF, ésta se refiere, de manera evidente, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no hallándose previsto el beneficio creado por la reforma a otros gravámenes como el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, cuestión que se podría calificar ya desde este primer momento como de escasa eficiencia, teniendo en cuenta que si se pretende una rebaja voluntaria de la renta arrendaticia, podría haberse realizado el incentivo también en estas otras dos figuras.

Así, por lo que se refiere al IS, debemos tener en cuenta que los contribuyentes del mismo, con arreglo al art. 7.1, epígrafe a), de su ley reguladora, son las personas jurídicas, con exclusión de las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, siempre y cuando reúnan los requisitos de residencia fiscal en España (art. 8 del mismo cuerpo legal).

Al no haberse previsto una bonificación por este concepto en su impuesto, bien sea mediante algún ajuste en la determinación de la

²³ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

renta fiscal, mediante reducción del tipo de gravamen en lo que se refiere a la percepción de este tipo de rendimientos, separándolos del resto, o mediante la inserción de algún tipo de deducción a cuota, no se está propiciando por el legislador una rebaja voluntaria por parte de las personas jurídicas arrendadoras.

Consecuentemente, la omisión por el legislador de insertar alguna medida de este tipo al no incentivar los pactos sobre el pago de la renta, supone que el arrendatario tendrá que hacer uso de la facultad del art. 1.1 del Real Decreto y que, en el caso de no ser aceptada o existir controversias con el arrendador, se pueda tener que llegar a la práctica de reclamaciones, extrajudiciales o incluso jurisdiccionales para lograr estas rebajas o moratorias tan necesarias para las pequeñas empresas, lo que incrementará los costes económicos y psicológicos para estos arrendatarios.

Adicionalmente, la referida omisión resulta criticable porque su inserción resultaría también una excelente ayuda para el tejido empresarial de nuestro Estado, notoriamente dañado por los adversos efectos de la crisis sanitaria y el empobrecimiento de la población, que por ello ha perdido poder adquisitivo. Ademas, no debe olvidarse que la producción de lanzamientos anteriores a la aplicación del precepto y los referidos ceses de negocio por comerciales arrendatarios estudiados en la introducción han provocado para estas empresas una merma de sus fuentes de ingresos.

Por otra parte, el hecho de que no se haya insertado un beneficio fiscal similar en el IRNR supone que las personas, físicas o jurídicas, contribuyentes de esta figura por no tener su residencia fiscal en territorio español que hayan suscrito contratos de arrendamiento distinto al de vivienda, no podrán deducirse posibles reducciones voluntarias que hayan realizado, lo cual debe ser estudiado con una mayor exhaustividad en un momento posterior. Por tanto, procede solamente dejar apuntado en este momento que, al no obtenerse esta utilidad, resultará dudoso que los no residentes apliquen la medida de manera voluntaria (y, si se piensa en personas físicas arrendadoras que no sean grandes tenedores, es dudoso incluso, a la luz del art. 1.1 del Real Decreto, que se pueda obtener incluso jurisdiccionalmente la rebaja de la renta por no estar vinculadas a ella de acuerdo con ese precepto).

B. Ámbito de aplicación temporal

Si bien es cierto que todo el texto articulado del Real Decreto-Ley 35/2020 entró en vigor al día siguiente de su publicación en el *Boletín*

Oficial del Estado, con arreglo a su Disposición Final décima, el art. 13 de la referida norma jurídica estableció que el texto de la Disposición Adicional 49 insertada en la ley reguladora del IRPF tendría efectos desde el 1 de enero de 2021.

Esta medida supone que la aplicación de la deducción establecida tendrá eficacia práctica en la declaración de rendimientos del ejercicio del año 2021 para el contribuyente, debiendo aplicarse en la práctica de autoliquidaciones en el período voluntario que se desarrolla en el año 2022, al ser una bonificación contemplada para el ejercicio fiscal del año en curso.

Si se atiende a la Disposición Adicional 49, para que se genere el derecho a deducir, el acuerdo entre arrendador y arrendatario ha de haber tenido lugar a partir del 14 de marzo de 2020 (fecha de la declaración del primer estado de alarma por COVID-19). Resulta criticable que no se establezca el derecho a obtener el incentivo cuando se haya podido realizar la rebaja con anterioridad a esa fecha en previsión del oscuro devenir de los acontecimientos futuros a consecuencia del coronavirus, máxime teniendo en cuenta que la propia Exposición de Motivos del Real Decreto recuerda que la OMS declaró la situación de emergencia de salud pública de importancia internacional el 30 de enero de 2020 y que declaró la situación de pandemia internacional el 11 de marzo de 2020. Por ello, el establecimiento de este límite temporal penaliza de manera indirecta a todos aquellos arrendadores que, de buena fe y de manera diligente, procedieron a consensuar moratorias y reducciones de la renta arrendaticia con los arrendatarios a que hace referencia el precepto para largos o indefinidos períodos, mientras la situación sanitaria no se estabilizase.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que las cuantías de rebaja de la renta arrendaticia que se considerarán para la deducción son las referentes a las devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021, y no las anteriores ni tampoco otras posteriores. Sobre esta cuestión se debe volver a hacer una crítica, ya que habría sido de interés que el incentivo se aplicase también a las moratorias y rebajas consensuadas que se llevaron a la práctica en el ejercicio del año 2020 a consecuencia del problema de salud pública que nos asola. No obstante, el que suscribe entiende que ello podría generar grandes problemas de seguridad jurídica y que por la picaresca de ciertos contribuyentes insolidarios se intentaría, incluso con pactos fraudulentos con la parte arrendataria, obtener indebidamente el derecho a deducir.

Para paliar esto último, consideramos que el legislador podría haber optado por insertar algún otro tipo de beneficio fiscal en los rendi-

mientos para el ejercicio siguiente siempre y cuando hubiesen rebajado la renta en los períodos anteriores de 2020, que es cuando se declararon los estados de alarma y se sufrieron más acusados efectos perniciosos.

Esta cuestión debe ponerse en conexión con un problema de relevancia práctica, subyacente en las normas sobre imputación temporal de los rendimientos obtenidos. Así, el arrendador que hubiese pactado una moratoria con el profesional arrendatario durante el ejercicio fiscal del año 2020 y perciba tales rendimientos en el ejercicio 2021 deberá imputarlos a éste ya que el art. 14.1, epígrafe a), de la ley del impuesto establece que los rendimientos del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. En los supuestos de moratoria se produce, en el seno del contrato de arrendamiento, un pacto de espera que genera que el *accipiens* de esa obligación pecuniaria no pueda reclamar contra el arrendatario hasta que haya transcurrido el tiempo de duración estipulado.

Como consecuencia de esto, los arrendadores que hayan pactado esas moratorias de buena fe durante el año 2020 y hayan aplicado la rebaja de la renta o un nuevo pacto de espera durante el primer trimestre del ejercicio 2021 van a ver que la aplicación del incentivo fiscal establecido por el Real Decreto-Ley 35/2020 no les va a reportar un gran beneficio en su liquidación del impuesto. Por este motivo, habría resultado interesante la aplicación de una deducción adicional u otro beneficio fiscal en la declaración del tributo del año 2021 para favorecer a los arrendadores que hubiesen adoptado estas moratorias en el ejercicio del año 2020.

C. Ámbito de aplicación espacial

El Real Decreto-Ley 35/2020 no contiene ninguna disposición que limite espacialmente su aplicación, por lo que debe entenderse que las normas contenidas en él rigen para todo el territorio nacional.

Desde el punto de vista subjetivo, la medida fiscal instaurada en el art. 13 debe aplicarse en general para todo contribuyente que sea residente fiscal en España, sin distinción en este sentido por razón de nacionalidad, la cual no hace tampoco el texto de la ley reguladora del tributo al aplicarse el principio de personalidad por residencia²⁴,

²⁴ De acuerdo con Serrano Antón, el principio de personalidad es aquel mediante el cual, en el ámbito de la fiscalidad directa internacional, un Estado puede someter a gravamen toda la renta mundial percibida por un sujeto, con independencia del Estado de la fuente, atendiendo a criterios tales como la nacionalidad o la residencia fiscal. Cfr. Serrano Antón, F., “Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional

frente al de territorialidad²⁵, cuestión que acaece en prácticamente todos los sistemas fiscales del mundo²⁶.

Por su parte, desde el punto de vista objetivo, no se hace en ningún momento alusión a si los bienes inmuebles objeto del arrendamiento deben hallarse en territorio español o no, cuestión que perturba la seguridad jurídica de la medida instaurada. No obstante, si se acude a la interpretación auténtica del Real Decreto se podrá observar cómo en su Exposición de Motivos el Ejecutivo establece que lo que se pretende con estas normas es proteger a los negocios de los sectores turístico, hosteleroy comercial, que resultan clave en la economía española.

A la vista de esto, teleológicamente no se puede aseverar que esta medida tributaria de naturaleza extrafiscal²⁷ se deba aplicar a los residentes en España que ayuden, en otros países, con reducciones de la renta arrendaticia de sus inmuebles en otros Estados a negocios semejantes, aún a pesar de que, con seguridad, su situación económica también será perniciosa al haberse establecido en otros países medidas restrictivas para la contención del SARS-CoV-2.

Sobre este punto bien cierto es que, más allá de la antedicha finalidad protectora pretendida por el Real Decreto-Ley 35/2020, se podría argumentar a favor del contenido de la medida la dificultad que supondría el control del establecimiento práctico real de estos pactos de reducción de renta arrendaticia o de moratoria. No obstante, ello no resultaría un motivo suficiente para que no se hubiese establecido una medida de este tipo.

Así, si atendemos en un primer momento al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, entre sus diferentes normas de Derecho

y los Convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en Serrano Antón, F. (dir.) y AAVV., *Fiscalidad Internacional*, vol. 1, 7.^a edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2019, pág. 288.

²⁵ Siguiendo a Rubio Guerrero, el principio de territorialidad (también denominado “principio de la fuente” o “principio del origen de la renta”) es aquel que fundamenta el derecho de gravamen de un Estado en la localización de fuentes de renta dentro de su territorio nacional. Cfr. Rubio Guerrero, J.J., “Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y la doble imposición internacional”, en AAVV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 79.

²⁶ Un ejemplo de nuestro entorno jurídico lo podemos apreciar en el art. 13 del *Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas singulares da República de Portugal*. Fuera de nuestro entorno podemos citar los arts. 9 y 10 del Estatuto Tributario Nacional de Colombia.

²⁷ La naturaleza extrafiscal de los tributos se concibe por el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, de 26 de marzo (Identificador ECLI:ES:TC:1987:37) como figuras impositivas que sirven como instrumentos de política económica general y para atender a las exigencias de estabilidad y progreso social, tal y como es el caso de la deducción que nos ocupa.

Derivado para evitar la elusión y la mala *praxis fiscal*, se encuentra la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad²⁸, en cuyo art. 8, se establece que la autoridad competente de cada Estado miembro comunicará al otro la información de que disponga relativa a los períodos impositivos a partir del 1 de enero de 2014 en relación con las personas con domicilio en ese Estado miembro sobre una serie de categorías específicas de renta y patrimonio incluyéndose, en su apartado e), los rendimientos inmobiliarios.

Por otra parte, para el caso de que el residente fiscal en España obtenga los rendimientos de un inmueble que no esté situado en el territorio de la Unión Europea pero sí en un Estado con el que se tiene suscrito un Convenio de Doble Imposición, el art. 26 MC OCDE²⁹ establece una cláusula de intercambio de información entre los Estados contratantes que les obliga a remitirse recíprocamente la información previsiblemente pertinente para exigir los tributos en la forma dispuesta en la legislación nacional de cada país. A ello se debe sumar, además, la obligación de prestación de asistencia en la recaudación de impuestos entre los Estados establecida en virtud del art. 27 del Modelo.

En último lugar, de forma residual para los casos en que la percepción de rentas derive de un inmueble ubicado en un Estado ajeno a la UE y con el que no se ha suscrito un CDI, el art. 29 LGT, así como el art. 104 de la Ley reguladora del Impuesto, establecen para los sujetos pasivos, en concepto de obligaciones formales, la obligación de expedir y entregar facturas y la de conservar y aportar a la Administración cuantos documentos o información deba conservarse en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias o cualquier dato o informe con trascendencia tributaria que deban constar en las declaraciones. Por tanto, la no acreditación documental de las exigencias de la deducción para estos contribuyentes generaría el derecho de la Administración Tributaria a incoar un procedimiento de gestión o de inspección que concluyese resolviendo la inexistencia del derecho a deducir, en su caso.

²⁸ DOUE L 64, de 11 de marzo de 2011.

²⁹ Se ha acudido a este Modelo de Convenio por ser el más significativo en la práctica española, así como en la de múltiples Estados, motivo por el cual se afirma que la Organización ha tenido un papel protagonista en la formulación del Derecho Fiscal Internacional, sin perjuicio de otros Modelos como el de la ONU, que han dejado de ser tan operativos en la práctica. Cf. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “Cooperación fronteriza, convenios multilaterales, eficiencia y equidad fiscal”, en Gutiérrez Bengoechea, M., y Sánchez-Archidona Hidalgo, G., *Cuestiones actuales de la Fiscalidad Internacional*, editorial Comares, Granada, 2018, pág. 60.

Finalmente, siguiendo la estructura de liquidación del Impuesto, bien cierto es que las cantidades obtenidas en el extranjero que hayan estado sometidas de manera efectiva a imposición en el otro Estado³⁰ pueden ser objeto de la deducción por doble imposición establecida en el art. 80 de la ley reguladora del tributo. No obstante, tampoco se ha previsto ningún tipo de medida en este punto que permita aplicar el aliciente fiscal instaurado para estos arrendamientos ajenos al territorio español, motivo por el cual, aunque se hubiese establecido, el arrendador no tendrá derecho a ningún tipo de beneficio fiscal en su liquidación a cuenta del tributo en España. Que sí lo tenga en el impuesto a abonar en el otro país en virtud de su legislación relativa a la imposición de no residentes será una cuestión que se deberá analizar caso por caso.

III. LA REPERCUSIÓN PRÁCTICA DEL INCENTIVO FISCAL

Una vez analizados los ámbitos de aplicación de la deducción insertada en beneficio de los intereses de los sectores hostelería, turístico y comercial minorista, conviene detenernos de manera más prolífica en la repercusión que tiene su reconocimiento. Al efecto, se atenderá en primer lugar a su incidencia en la estructura de liquidación del IRPF del arrendador. En segundo lugar, se examinarán los beneficios que implica tal reducción como *conditio sine qua non* para obtener el beneficio fiscal para el arrendatario, tal y como es la finalidad del legislador. Finalmente, se procederá a la realización de una reflexión respecto a la pérdida del derecho por el contribuyente-arrendador al beneficio fiscal, de acuerdo con lo establecido en el precepto.

A. El beneficio en la estructura de liquidación del IRPF

De acuerdo con lo establecido en el art. 1 de la Ley reguladora del IRPF, este tributo es de carácter personal y directo, y se destina a gra-

³⁰ De acuerdo con la Consulta de 16 de febrero de 2009 de la Dirección General de Tributos, la aplicación de la deducción está condicionada a que el tributo extranjero sea satisfecho de una manera efectiva, por lo que no procederá si no ha cumplido la obligación fiscal en el Estado de la fuente. Por su parte, la Consulta Vinculante de 8 de octubre de 2013 ha señalado que en ningún caso procede la aplicación de la deducción si no existe cuota tributaria en el otro Estado. Para los casos de territorios que sean considerados como paraísos fiscales, la Dirección General de Tributos ha determinado, en sus Consultas Vinculantes de 2 de diciembre de 2010 y de 22 de septiembre de 2016 que aunque el Estado de la fuente sea un territorio de nula tributación, la deducción procede siempre que la cuantía de deuda tributaria extranjera haya sido abonada.

var la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. En línea con ello, el art. 2 del instrumento normativo establece que el objeto del tributo es la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, con independencia del lugar donde se hubiera producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Esa renta, constitutiva consecuentemente del hecho imponible, se encuentra integrada por diferentes conceptos descritos en el art. 6.2 LIRPF, entre los cuales se incluyen, en su epígrafe b), los rendimientos del capital. Dentro de estos, a su vez, los importes percibidos por el arrendador en concepto de pago de la deuda derivada del arrendamiento merecen la calificación de rendimientos del capital inmobiliario. Así, el art. 22 LIRPF señala que se consideran como tales los rendimientos 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.

El importe satisfecho por el arrendatario, en bruto, supone el rendimiento íntegro percibido por el arrendador. No obstante, la referida cuantía no tiene por qué suponer la cantidad a computarse en la determinación de la base imponible, dado que el art. 23 de la ley reguladora del impuesto permite la práctica de una serie de deducciones, tal y como es el caso de gastos necesarios para obtener los rendimientos y las cantidades en concepto de amortización del inmueble.

Pues bien, mediante la Disposición Adicional 49 creada por el Real Decreto-Ley 35/2020, se incluye aquí un nuevo concepto de gasto deducible, que computa para el cálculo del rendimiento la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia durante esas mensualidades que componen el primer trimestre del año 2021.

Para poder cuantificar de manera solvente estas cantidades para las que existe el derecho a deducir, debemos recordar que la misma Disposición establece que el arrendador debe informar de manera separada en su declaración del referido importe, consignando asimismo el NIF del arrendatario cuya renta se hubiese rebajado. Ello debe ser puesto, además, en relación con las normas referentes a las obligaciones formales del sujeto pasivo que hemos tenido ocasión de aludir con anterioridad.

En este punto conviene reflexionar sobre un supuesto que se ha dado en la casuística en relación con la posibilidad de que se genere o no el derecho a deducir como es el desalojo temporal del inmueble. En este caso, dada la novedad de la norma y la inoperatividad prá-

tica de la misma (recordemos que su aplicación se hará por los contribuyentes en el período voluntario para la autoliquidación y pago en el año 2022, como regla general) no existe todavía jurisprudencia ni doctrina administrativa como para fundar estos supuestos, por lo que debemos remontarnos a criterios anteriormente establecidos en relación con este tipo de rendimientos.

El desalojo temporal del inmueble urbano con uso diferente al de vivienda durante ese período trimestral al que alude la Disposición Adicional 49 LIRPF que haya sido pactado entre las partes y haya generado derecho a una indemnización para el profesional-arrendatario (bien sea con la entrega en metálico de una cantidad, de la fianza o por la compensación con mensualidades impagadas), debe entenderse que no dará lugar a que se genere el derecho a deducir para el contribuyente, dada la finalidad de la norma —que es favorecer a los profesionales descritos en el precepto en su actividad comercial, pero no la de producir un cese temporal de la misma— y que no se está cumpliendo el supuesto de hecho que genera el derecho a deducir.

No obstante esto, la cantidad de indemnización pactada y efectivamente revertida en el patrimonio del arrendatario, siempre que esté debidamente justificada, puede suponer una cantidad a deducir de los rendimientos íntegros obtenidos, interpretando la doctrina derivada de la Dirección General de Tributos en su Consulta General 1749/2003, de 29 de octubre.

Mención aparte merece el caso de la resolución contractual, que difiere del anteriormente examinado en que en el presente el contrato deja de producir efectos al disolverse el vínculo obligatorio entre arrendador y arrendatario, cuando en el caso anterior se hallaba meramente suspendido durante el tiempo estipulado. En estos supuestos resulta también obvio que no se va a producir un derecho a deducir de ningún tipo, al haber privado al comerciante del local en el que desempeñar su actividad, aún cuando existiese un pacto de mutuo disenso.

B. El beneficio fiscal en relación con el funcionamiento comercial del arrendatario

La ya mencionada naturaleza extrafiscal del de la norma tributaria instaurada por el art. 13 del Real Decreto-Ley 35/2020 resulta evidente, puesto que se pretende, primero por el Ejecutivo y después por el legislativo por vía de convalidación *ex art.* 86.2 CE, que se generen en la mayor cantidad de contratos de arrendamiento para uso distinto

del de vivienda posible la reducción de la renta o las moratorias de manera consensuada entre las partes.

Entrando en el ámbito de estudio de la teoría económica de la empresa, la producción de toda clase de bienes o servicios exige sufragar una serie de costes, algunos serán más acusados en el inicio de la actividad, siendo constitutivos de las denominadas “barreras de entrada al mercado”³¹, mientras que otros se extenderán a lo largo de toda la vida de la actividad hasta su cese.

Estos costes, en función del hecho que genere que se sufraguen, se suelen clasificar como costes variables o costes fijos³².

Los sectores comercial minorista, hostelero, turístico y los demás referidos en el precepto no suponen una excepción a estas premisas. Así, uno de los costes fijos que estos trabajadores autónomos han de asumir es el derivado del pago de la renta por el inmueble en el que desempeñan su actividad profesional.

Como ya hemos tenido ocasión de apreciar en la introducción, el importe de la cifra de negocios del tejido empresarial español, entre los cuales están estos profesionales, se ha visto reducido desde el inicio de la crisis sanitaria y la aplicación de las correspondientes restricciones. Tomando en consideración que, con mayor o menor complejidad, todos los negocios determinan su cifra de beneficio deduciendo a los importes de ingreso las cuantías de gasto, el legislador ha optado por varias medidas para paliar los adversos efectos de las restricciones sobre las cuantías de ingreso.

Algunas de esas medidas han pretendido incidir positivamente en el beneficio mediante el incremento de la cifra de ingreso en los negocios. Así, en virtud del art. 17 del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19³³, se creó la prestación extraordinaria por cese de actividad para los trabajadores autónomos afectados por la declaración del estado de alarma.

³¹ Cfr. PENALONGA SWEERS, A., *Economía*, McGrawHill, Madrid, 2012, págs. 108-109.

³² Según Mochón Morcillo, el proceso de producción genera la utilización de *inputs*, los cuales generan un coste para el desarrollo de la actividad, siendo unos de ellos (fijos) independientes de los *outputs* de la actividad desarrollada y derivados de obligaciones, por lo general previas, cuya exigencia de cumplimiento se mantiene estable. Por su parte, los variables dependen del proceso de producción de la empresa, incrementándose de manera proporcional a esta actividad. Cfr. MOCHÓN MORCILLO, F., *Economía, teoría y política*, 6.^a edición, McGrawHill, Madrid, 2009, págs. 123-124.

³³ BOE núm. 73, de 18 de marzo de 2020.

Del mismo modo, por el Real Decreto-Ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19³⁴, se establecieron una serie de ayudas directas a autónomos y empresas, medidas de apoyo público a la solvencia y se procedió a la creación del Fondo de recapitalización de empresas afectadas por COVID.

No obstante esto, no todas estas medidas se hallan al alcance de la generalidad de autónomos como sí lo están las estudiadas posibilidades de petición de rebaja de la renta o las moratorias en defecto de pacto establecidas por los arts. 1 y 2 del Real Decreto-Ley 35/2020.

Aún a pesar de ello, el legislador ha mostrado un especial interés para tutelar el funcionamiento económico de los negocios de los sectores mencionados en la Disposición Adicional 49 LIRPF al incentivar sólo para ellos el pacto voluntario de moratoria o de reducción de la renta arrendaticia. Con estas pretensiones de pacificación social, evitando la imposición de las medidas de los anteriormente referidos arts. 1 y 2, se evitan por una parte gastos en profesionales —*verbi gratia*, asesores, letrados u otras costas procesales en caso de litigio— para los arrendatarios y, asimismo, supuestos de lanzamiento en el caso de llegar a un acuerdo³⁵, puesto que la producción de esta última consecuencia implicaría mayores dificultades para el pequeño empresario al tener que sufragar nuevos gastos adicionales para relocalizar su negocio.

En otro orden de ideas, para la declaración en concepto de IRPF³⁶ del arrendatario-profesional beneficiado por el pacto incentivado por la medida fiscal objeto de estudio no se prevén medidas tributarias especiales en relación con la rebaja o moratoria practicada, por lo que deben seguirse las previsiones establecidas con carácter general en la ley reguladora del tributo.

³⁴ BOE núm. 62, de 13 de marzo de 2021.

³⁵ Debe tenerse en cuenta que no se han observado medidas para evitar el lanzamiento de estos arrendatarios de inmuebles urbanos para fines distintos al uso de vivienda, a diferencia de lo que sí ocurre para el de vivienda de personas en situación de vulnerabilidad sin alternativa habitacional en virtud del Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (BOE núm. 91 de 1 de abril de 2020).

³⁶ Lo que se va a exponer a continuación resulta igualmente aplicable, con sus pertinentes adaptaciones, a los arrendatarios que sean personas jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, al no haberse establecido en la Disposición Adicional 49 LIRPF que los arrendatarios deberían ser sólo personas físicas ni al haberse previsto cuestión específica al efecto en la LIS.

Así, de acuerdo con lo establecido por el art. 28.1 LIRPF, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades. De acuerdo con el art. 10.1 de la ley reguladora de este último tributo, la base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo. Por su parte, el art. 11 de este instrumento normativo —al que remite también la regla de imputación temporal establecida en el art. 14.1 b) LIRPF— establece que los gastos derivados de los hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con independencia de la fecha de su pago. A la vista de estos preceptos, la moratoria pactada no tendrá efectos sobre la liquidación de los rendimientos de actividades económicas, pero sí la reducción en el pago de la renta que se haya realizado durante el primer trimestre del ejercicio 2021.

Ahora bien, debemos tener en consideración que la ley reguladora del IRPF permite que su Reglamento ejecutivo³⁷ establezca excepciones a esta regla de imputación temporal, cuestión que tiene lugar en su art. 7.2, al señalar que los contribuyentes pueden optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas (cuando sólo declararían los importes pagados por las moratorias en el momento en que efectivamente hubiesen pagado las rentas debidas al arrendador) siempre que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales con arreglo a los apartados 3 a 6 del art. 68 del mismo instrumento normativo.

C. Pérdida del derecho al beneficio fiscal

Expuestas las anteriores cuestiones, procede concluir la presente parte del trabajo con el supuesto que genera la pérdida del derecho a la deducción examinada.

Como ya hemos tenido ocasión de observar con anterioridad, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo de la Disposición Adicional 49 LIRPF, no resulta de aplicación el derecho a la deducción cuando la rebaja de la renta arrendaticia se compense posteriormente por el arrendatario con incrementos de rentas posteriores u otras prestaciones o cuando los arrendatarios sean una persona o entidad

³⁷ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2007.

vinculada en el sentido descrito en el art. 18 LIS³⁸ o estén unidos con aquel por vínculos de parentesco, incluyéndose al cónyuge, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado, inclusive.

Con respecto a esta parte del precepto debemos proceder a estudiar tres cuestiones de problemática práctica que tendrán una intrínseca relación con las normas relativas a la gestión del tributo.

Así pues, la primera cuestión estriba en la aplicación por el contribuyente de la deducción en el ejercicio de manera indebida, puesto que en un momento posterior ha procedido a compensar esa moratoria o reducción trimestral de la renta arrendaticia con pagos superiores u otro tipo de prestaciones. En tal caso, el sujeto pasivo debe presentar una autoliquidación complementaria en los términos que establece el art. 122 LGT corrigiendo este dato y procediendo con el ingreso, en su caso, de la diferencia en la deuda tributaria que proceda. Como en la práctica ello no siempre tiene lugar, la Administración, dentro del plazo de prescripción de la deuda tributaria determinado por el art. 66 LGT, tendrá derecho a incoar los procedimientos de gestión pertinentes para proceder con la liquidación correcta de la deuda, exigiendo el importe de diferencia que se deba satisfacer.

Por otra parte, la segunda cuestión a analizar tiene como supuesto fáctico un error del sujeto pasivo a la hora de presentar su autoliquidación, no aplicando el derecho a deducir los rendimientos del capital inmobiliario cuando sí tenía derecho a hacerlo. En tal caso debe solicitar una rectificación de la declaración presentada para computar de nuevo los rendimientos, en los términos que establecen los arts. 120.3 LGT, el art. 67 bis del Reglamento del Impuesto y el art. 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias³⁹.

Finalmente, resulta interesante realizar un breve examen en lo tocante a los pactos con personas y entidades vinculadas. Sobre ello se

³⁸ Tomando en consideración que las entidades a las que alude este precepto serían personas jurídicas, excluidas del ámbito de aplicación del impuesto y del derecho a deducir, la única forma en que cobraría operatividad el precepto está en que la entidad fuese la arrendataria y los socios, partícipes, administradores, etc. sean los arrendadores de aquella. En todo caso sí quedarían fuera ciertos apartados como los referentes a entidades pertenecientes al mismo grupo o entidades participadas. También deben excluirse, añadiéndose adicionalmente los motivos anteriormente expuestos, las entidades residentes en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

³⁹ BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.

puede destacar *prima facie* que la pérdida del derecho a deducir se produce sólo en relación con el segundo grado de parentesco y no se sigue la *ratio legis* que sí se manifiesta en la LIS a la que se refiere la propia Disposición, en donde la vinculación se extiende hasta el tercer grado, tomando en consideración que la proximidad de parentesco puede suponer en la práctica una evidente vinculación entre los sujetos del contrato de arrendamiento. No obstante, es posible que esta restricción en el alcance de grados se haya establecido por el legislador para favorecer el hecho que genera la existencia del derecho a deducir, abarcando sólo los casos más flagrantes en los que, con bastante seguridad, la picaresca de los sujetos pasivos conduciría a una simulación en el pacto establecido en aras a obtener el derecho al incentivo fiscal.

En lo que respecta a la aplicación de la deducción por haber suscrito (o, con mayor probabilidad, simulado) un pacto con estas personas o entidades vinculadas, lo procedente es corregir el error mediante un procedimiento de gestión o de inspección, si tal situación no se subsana por el propio contribuyente en la manera descrita con anterioridad.

Esta corrección, de oficio o a instancia del sujeto pasivo, se practicará sin perjuicio de que en algunos supuestos el obligado haya podido incurrir en una infracción tributaria tipificada en el art. 194 LGT. De acuerdo con este precepto, resulta sancionable la conducta consistente en la solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones hayan sido obtenidas.

Así, para incurrir en la infracción descrita, el sujeto que ha aplicado indebidamente el incentivo ha tenido que falsear u omitir los datos del arrendatario con el que ha llegado al pacto, siendo tales datos, entre otros, el NIF de los vinculados a los que obliga referirse la Disposición Adicional 49 LIRPF. Debemos en este punto recordar, por otra parte, que es el dato falso el que genera la infracción, pero no el dato que no se halle suficientemente justificado, y que los mismos no deben, de ninguna manera, equipararse (confróntese, a tal efecto, la doctrina derivada de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 00/1723/2007, de 23 de octubre de 2008).

IV. LA PROBLEMÁTICA DEL INCENTIVO A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL

Ya en un momento anterior procedimos a apuntar la problemática que presentaba el incentivo fiscal insertado por el art. 13 del Real De-

creto-Ley 35/2020 en relación con el principio de no discriminación fiscal, al no generar ningún derecho a los arrendadores no residentes a practicar la deducción establecida en el IRNR, aún cuando se haya llegado a un pacto de espera o a la reducción de la renta arrendataria con los profesionales en territorio español a los que alude el precepto.

Esta cuestión debe ser analizada de un modo más pormenorizado en la presente sección del trabajo, para lo cual partiremos en un primer momento de un planteamiento general expuesto sucintamente que versará sobre la igualdad y no discriminación fiscal. En un momento posterior entraremos a valorar esta discriminación tributaria desde tres puntos de vista: el del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, el del Derecho Internacional convencional establecido por los Convenios de Doble Imposición y, finalmente, desde la óptica del Derecho interno español.

A. Planteamiento general

Si se sigue a Laporta San Miguel, todo principio moral o jurídico trata de proyectarse o de enfrentarse con la realidad, en el sentido de que trata de superponerse a ella para modularla, consagrándola o modificándola. La realidad con la que se enfrenta el principio de igualdad es, precisamente, la de la enorme multiplicidad de rasgos, caracteres y circunstancias de los seres humanos⁴⁰.

Para hacer a todas las personas, sin distinción de sus peculiaridades, iguales ante la ley y en la aplicación de la ley, por nuestro ordenamiento interno en el texto constitucional se ha consagrado la igualdad como un valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE)⁴¹, como una realidad que han de lograr los poderes públicos en sus atribuciones (art. 9.2 CE) y como un derecho constitucional de significativa relevancia (art. 14 CE), si bien es cierto que este último sólo resulta predicable de los españoles, lo cual podría valer para un grupo de no residentes fiscales (recuérdese la distinción entre residencia fiscal y nacionalidad) pero no para todos ellos.

En el ámbito de la fiscalidad, de acuerdo con lo establecido en el art. 31.1 de la Ley Fundamental, la contribución de todos para el sos-

⁴⁰ Cf. LAPORTA SAN MIGUEL, F.J., "El principio de igualdad: introducción a su análisis", publicado en *Sistema: revista de Ciencias Sociales*, núm. 67, 1985, pág. 13.

⁴¹ De acuerdo con la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional, la transgresión por las normas jurídicas de estos valores superiores sería un elemento bastante para suscitar la inconstitucionalidad (Fundamento jurídico sexto de la STC 116/1987, de 7 de julio. Identificador ECLI:ES:TC:1987:116).

tenimiento de los gastos públicos debe hacerse mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Según ha declarado el Tribunal Constitucional en su Auto de 22 de febrero de 1993, y en jurisprudencia posterior⁴², la igualdad del art. 31.1 de la Carta Magna es un reflejo del valor superior del art. 1.1, pero no tiene la misma eficacia que el derecho a la igualdad del art. 14 al no tener las mismas garantías por sus diferencias en el reconocimiento constitucional (*verbi gratia*, la inexistencia del recurso de amparo para aquél).

En todo caso, lo que sí resulta claro es que la igualdad del sistema tributario, entendido en los términos que examinaremos en su momento, va a suponer un principio que no va a poder ser transgredido ni por la legislación interna, en tanto que la Constitución es la norma suprema del sistema jurídico, ni por la normativa internacional, en cuanto el art. 95.1 de la Carta Magna establece que la celebración de Tratados Internacionales contrarios a la Constitución exigirá en todo caso la previa revisión de nuestra Ley Fundamental. Por ello, esta igualdad operará en la celebración de todas estas normas jurídicas y servirá como fundamento para defender los argumentos que a continuación se expondrán.

B. No discriminación fiscal en el Derecho de la Unión Europea

La no discriminación, en el seno del ordenamiento jurídico comunitario, se reconoce en diferentes instrumentos normativos con rangos jerárquicos diferenciados. Sin embargo, en este momento haremos alusión de manera especial a un sólo precepto, como es el primer párrafo del art. 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁴³, a cuyo tenor,

“En el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad”.

Si bien es cierto que este principio de no discriminación está reconocido en el Derecho Originario con carácter general para todas las materias competencia de la Unión Europea, la jurisprudencia y la doctrina lo han incluido en la regulación fiscal tanto comunitaria

⁴² Pueden confrontarse, a título meramente ejemplificativo, la STC 46/2000, de 17 de febrero (ECLI:ES:TC:2000:46); o la STC 154/2005, de 20 de junio (ECLI:ES:TC:2005:154).

⁴³ DOUE C 83, de 30 de marzo de 2010.

como interna de los Estados Miembros, conformando el denominado por algunos autores como “Derecho Fiscal europeo”⁴⁴.

Con respecto a este principio y a su aplicación en el Derecho fiscal de los Estados resultan de notorio interés las aseveraciones realizadas por el Abogado General F. G. Jacobs en el apartado 11 de sus Conclusiones sobre el asunto C-92/92, caso *Phil Collins*⁴⁵, que posteriormente fueron acogidas en la Sentencia del TJUE de 20 de octubre de 1993. En ellas se exponía que la Unión Europea no consistía en un mero acuerdo comercial como podría ocurrir en el seno de una organización internacional de cooperación, sino que consiste en una empresa común en la que todos los nacionales de Europa pueden participar como personas, teniendo derecho a trabajar, vivir y ejercer sus actividades en otros Estados Miembros en las mismas condiciones que su población nacional.

Tomando en consideración estas cuestiones debemos analizar si el hecho de que el legislador sólo haya insertado el derecho a deducir en el IRPF y no en el IRNR supone un supuesto de discriminación proscrito por el Derecho europeo, aún cuando los no residentes en España hayan llegado a un acuerdo de moratoria o rebaja de la renta arrendaticia con los oferentes españoles.

Para ello se debe tomar en consideración en línea de principio que si bien tanto IRPF como IRNR son tributos de naturaleza directa y la Unión no goza de competencias en esta materia, según reiterada jurisprudencia del TJUE los Estados deben ejercer su competencia interna respetando siempre el ordenamiento jurídico europeo, absteniéndose de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad (véanse, por ejemplo, resoluciones tales como la Sentencia de 11 de agosto de 1995, caso *Wielockx*, asunto C-80/94⁴⁶; la Sentencia de 29 de abril de 1999, caso *Royal Bank of Scotland*, asunto C-311/97⁴⁷; la Sentencia de 12 de diciembre de 2002, caso *Lankhorst-Hohorst GmbH*, asunto C-324/00⁴⁸, entre otras).

Si bien es cierto que la discriminación en este caso no se produce en términos de nacionalidad, sino de residencia fiscal, bien cierto es

⁴⁴ Cf. FALCÓN Y TELLA, R. y ALMUDI CID, J., “El Derecho Fiscal Europeo”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.) y AAVV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 163-164

⁴⁵ Identificador ECLI:EU:C:1993:276

⁴⁶ Identificador ECLI:EU:C:1995:271

⁴⁷ Identificador ECLI:EU:C:1999:216

⁴⁸ Identificador ECLI:EU:C:2002:749

que la mayoría de supuestos en que esta residencia tendrá lugar en el extranjero será en casos de ciudadanos de otros Estados.

No obstante, atendiendo de nuevo a la jurisprudencia comunitaria, la situación de los residentes y la de los no residentes no son objetivamente comparables, por lo general, ya que presentan diferencias tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar, por lo que la diferencia de trato entre estas dos categorías de sujetos pasivos no puede calificarse por sí misma como discriminación contraria al Tratado (*vid. la Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, asunto C-279/93⁴⁹; y la Sentencia de 11 de agosto de 1995, caso Wielockx, antes citada*).

Además, se debe indicar que según reiterada jurisprudencia de este Tribunal, las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben discriminaciones basadas en la nacionalidad, sino también cualquier otra forma encubierta de discriminación que aplicando otros criterios de distinción conduzca de hecho al mismo resultado (pueden consultarse, a tales efectos, la Sentencia de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, asunto C-152/73⁵⁰; o la Sentencia de 8 de mayo de 1990, *Biehl*, asunto C-175/88⁵¹).

En el presente caso la no previsión de la deducción en la legislación del Impuesto sobre la renta de los no residentes debería ser calificada como contraria al ordenamiento jurídico comunitario al establecer una diferencia de trato fiscal entre estos dos grupos de sujetos pasivos, dado que nos encontramos ante una situación objetivamente comparable.

Así, no se aprecian diferencias en el supuesto fáctico que conduce al incentivo fiscal más que el criterio de la residencia, puesto que si un no residente arrendador llega a un acuerdo con el arrendatario, comercial en territorio español, sobre un inmueble radicado en nuestro Estado y que se destina a alguno de los sectores económicos que se pretenden tutelar, este arrendador no tendrá derecho a ningún tipo de reducción de la base imponible como sí lo tiene el arrendador que sea residente fiscal en España. Por tanto, con esta inacción del legislador nos hallamos ante una discriminación fiscal directa, no aparente ni encubierta, que conculca los derechos tributarios de los no residentes, y que en un futuro no muy lejano podrá conducir a la presenta-

⁴⁹ Identificador ECLI:EU:C:1995:31

⁵⁰ Identificador ECLI:EU:C:1974:13

⁵¹ Identificador ECLI:EU:C:1990:186

ción de un recurso por incumplimiento o de cuestiones prejudiciales ante el TJUE.

C. No discriminación en los Convenios de Doble Imposición

Las cuestiones examinadas en el apartado anterior benefician sólo a los intereses de los nacionales de los Estados Miembros de la Unión Europea, dado el ámbito de aplicación personal del art. 18 TFUE. Sin embargo, la diferencia de trato con los no residentes también se produce respecto a aquellos cuya residencia fiscal se halla en territorio extracomunitario, por lo que merece estudiarse el supuesto también desde la óptica de estos sujetos pasivos. Para ello debemos fijarnos en el presente punto a la situación de los residentes en Estados con los que España ha suscrito un Convenio de Doble Imposición para atender, en un momento posterior, a la situación residual en que se encontrarán los residentes fiscales en territorio extracomunitario con el que no se haya celebrado un CDI.

El Modelo de Convenio desarrollado por la OCDE incluye, en su art. 24, una cláusula de no discriminación que se ha plasmado igualmente en todos los textos sobre esta materia ratificados hasta el momento actual.

De todos los apartados que el precepto incluye interesa para este análisis lo dispuesto en el primero, conforme al cual los nacionales de un Estado contratante no será sometidos en el otro Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a su residencia⁵².

En el presente caso, la discriminación por razón de residencia es evidente, dado que no se concede al no residente fiscal en España ningún beneficio fiscal por el pacto al que se haya llegado en cuanto al pago de la renta arrendaticia. Ahora bien, se debe tener en cuenta

⁵² Sobre ello la OCDE ha manifestado que se necesita reciprocidad. Por tanto, si el otro Estado sí concede un beneficio fiscal semejante en su imposición sobre no residentes, España debe conceder la ventaja también. Por el contrario, si en el otro Estado parte no se ha establecido ese beneficio, no se conculcaría el precepto. El término “en las mismas condiciones” que se utiliza en el Modelo debe interpretarse como que los contribuyentes se encuentren en condiciones de hecho y de derecho sustancialmente similares en relación con la aplicación del Derecho Fiscal. *Cfr. OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada*, París, 2010, pág. 346.

ese principio de reciprocidad tan acusado por la propia Organización, puesto que en caso de que no existiese un tratamiento similar en su legislación de no residentes, la cláusula no se estaría transgrediendo.

Por tanto, será en función de los casos particulares en donde se tendrá que examinar si nos hallamos ante un supuesto de discriminación proscrito por los Convenios de Doble Imposición, cuya prohibición se ha instaurado, según la propia OCDE, para eliminar la discriminación tributaria injustificada, sin perjuicio de que sí puedan existir ciertas diferencias legítimas de trato (como la examinada por falta de reciprocidad) entre los sistemas fiscales de los Estados parte⁵³.

D. No discriminación fiscal en el Derecho interno

En el ordenamiento jurídico interno existen también disposiciones que resultarían de aplicación a todos los supuestos anteriormente examinados y, como ya hemos expuesto, también de manera residual a los residentes en otro Estado con el que no se haya celebrado un Convenio de Doble Imposición.

En principio se debe destacar que la diferenciación de trato fiscal en el Derecho interno en función de la residencia está perfectamente aceptada, tanto legal como jurisprudencialmente, puesto que las situaciones de residentes y no residentes no suelen ser objetivamente comparables. No obstante, sí existirá discriminación cuando se genere tal objetividad y aún así se establezca una diferencia de trato fiscal injustificada, la cual se encuentra proscrita tanto constitucional como legalmente.

Volviendo en este punto al análisis de la Carta Magna en su art. 31.1, el Tribunal Constitucional ha señalado en resoluciones tales como la STC 167/2016, de 6 de octubre⁵⁴, que el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, siendo iguales dos supuestos fácticos cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores carezca de fundamento racional, algo que tiene lugar con la omisión respecto al IRNR, dado que el objetivo de incentivar la moratoria o rebaja de la renta sería la misma pero la diferencia de trato fiscal del supuesto es significativa, basándose solamente en una diferencia de residencia fiscal.

Además, debemos tener en cuenta que si nos hallamos ante un español residente fiscal en el extranjero que debe tributar en España

⁵³ Cfr. OCDE, *op cit.*, pág. 345.

⁵⁴ Identificador ECLI:ES:TC:2016:167.

por los rendimientos percibidos en nuestro país por IRNR se estará produciendo una discriminación proscrita de modo adicional por el art. 14 de la norma constitucional, conforme al cual no pueden establecerse supuestos de discriminación por cualquier circunstancia personal o social como es la residencia en el extranjero, la cual puede venir motivada por circunstancias tales como el trabajo exterior o incluso por el nacimiento en ese otro Estado (piénsese en hijos de emigrantes con raíces en España, lo que implicaría también una discriminación por razón de nacimiento).

V. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo hemos podido apreciar, con mayor o menor acierto, tanto la perniciosa situación económica y social derivada de la propagación del SARS-CoV-2 en nuestro país como las medidas establecidas por las autoridades para intentar paliar tan adversas complicaciones en los sectores más perjudicados, atendiendo de manera específica a la deducción creada en el funcionamiento del IRPF para incentivar la rebaja o moratoria de la renta arrendaticia. De todas estas cuestiones examinadas, considero que se pueden extraer las siguientes conclusiones:

Primera.—Tomando como base las graves consecuencias económicas derivadas de la pandemia, los poderes públicos han procedido a adoptar múltiples medidas de diversa índole para paliar estos efectos sobre estas empresas – por lo general PYMES –, tanto mediante el acceso a ayudas para obtener liquidez como mediante la reducción de costes con el fin de intentar un incremento del beneficio o una reducción de las severas pérdidas experimentadas.

Segunda.—Una de las antedichas medidas ha sido insertada en virtud del art. 13 del Real Decreto-Ley 35/2020, la cual consiste en un incentivo fiscal a favor de los arrendadores para fomentar el pacto de rebajas o moratorias temporales en el pago de la renta debida en los arrendamientos de inmuebles urbanos de uso distinto al de vivienda cuando se reúnan las examinadas condiciones en las partes del contrato. Tal incentivo, consistente en la reducción de las cuantías no satisfechas en los rendimientos del capital inmobiliario, se pretende establecer en aras a lograr una mejoría de la perniciosa situación económica de estos negocios al eliminar un coste fijo periódico de su actividad, con lo cual presenta un acusado carácter extrafiscal. Además, la medida pretende tener, en el seno de esos negocios concretos, un alcance general para todos aquellos sujetos que, por sus condiciones,

no pudieran acceder a subvenciones o a las líneas de crédito COVID creadas, así como lograr un estado de mayor pacificación entre los contratantes al incentivar acuerdos al respecto que satisfagan las pretensiones mutuas.

Tercera.—Tomando en consideración que no se ha establecido una deducción o beneficio fiscal análogo en la legislación sobre tributación de las rentas de no residentes, la medida insertada tiene un acusado carácter discriminatorio, dado que no resulta comprensible, ni desde la perspectiva del ordenamiento jurídico comunitario, ni desde la óptica del Derecho Internacional Público a través de los CDI ni con arreglo a las previsiones de nuestra Carta Magna interpretadas por el Tribunal Constitucional, que un no residente fiscal en España, por el hecho de serlo, no tenga derecho a practicar la misma deducción en los rendimientos de su impuesto cuando haya llegado a un pacto con el arrendatario que sí se halla en España ejerciendo su actividad. El no-establecimiento de este incentivo no sólo perjudica al sujeto pasivo obligado por el IRNR, sino también al propio profesional independiente, puesto que al no existir ese incentivo es posible que no se llegue tan fácilmente a un acuerdo tan necesario y que, consecuentemente, tenga que acudirse a una de las exigencias establecidas por el Real Decreto-Ley 35/2020 para satisfacer su pretensión, con los consecuentes costes económicos derivados de gastos en profesionales, realización de gestiones que ralentizan el proceso en el tiempo y, sin duda, costes psicológicos superiores a los que estos profesionales ya están viviendo.

Un suceso similar tiene lugar al no insertarse una deducción semejante para los grandes tenedores o empresas en el Impuesto sobre Sociedades.

Cuarta.—A la vista de todo ello, la solución al problema jurídico planteado pasaría por insertar una análoga medida en la estructura de liquidación del IRNR, y, además, en el propio Impuesto sobre Sociedades en relación con sus arrendamientos respectivos.

El desarrollo de estas medidas generará que esta medida de justicia fiscal se extienda, de manera más equitativa, a todos los ciudadanos, nacionales o extranjeros, que de buena fe hayan llevado a cabo estas ayudas, en ejercicio de la solidaridad humana que todos deberían tener en tiempos tan aciagos como los actualmente vividos. Hacerlo o no dependerá de la política fiscal del legislador, pero en todo caso, a juicio del que suscribe, debería estar orientada hacia estos fines, intentando favorecer la vida social y económica de la mayor cantidad de intervenientes en el mercado posible.

VI. BIBLIOGRAFÍA EMPLEADA

- BOBBIO, N., *Contribución a la Teoría del Derecho*, traducción realizada por A. Ruiz Miguel, Debate, Madrid, 1990.
- BUSTOS GISBERT, A., *Lecciones de Hacienda Pública*, 5.^a edición, Colex, Madrid, 2010.
- FALCÓN Y TELLA, R. y ALMUDI CID, J., “El Derecho Fiscal Europeo”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.) y AAVV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, Nota de prensa sobre estadística del procedimiento concursal sobre el cuarto trimestre del año 2020 y resumen general de dicho año, publicada el 5 de febrero de 2021.
- Nota de prensa sobre la Contabilidad Nacional trimestral de España, publicada el 30 de julio de 2021.
 - Nota de prensa sobre encuesta de gasto turístico (EGATUR), publicada el 3 de agosto de 2021.
 - Nota de prensa sobre coyuntura turística hotelera, publicada el 24 de agosto de 2021.
 - Nota de prensa sobre evolución de los Índices de Comercio al por menor (ICM), publicada el 30 de agosto de 2021.
- LAPORTA SAN MIGUEL, F.J., “El principio de igualdad: introducción a su análisis”, publicado en *Sistema: revista de Ciencias Sociales*, núm. 67, 1985.
- MOCHÓN MORCILLO, F., *Economía, teoría y política*, 6.^a edición, McGrawHill, Madrid, 2009.
- OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada*, París, 2010.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. (dirs.) y AAVV., *Impuestos Directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016.
- PENALONGA SWEERS, A., *Economía*, McGrawHill, Madrid, 2012.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 26.^a edición, Civitas, Navarra, 2016.
- RUBIO GUERRERO, J.J., “Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y la doble imposición internacional”, en AAVV., *Manual*

de Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “Cooperación transfronteriza, convenios multilaterales, eficiencia y equidad fiscal”, en GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., *Cuestiones actuales de la Fiscalidad Internacional*, editorial Comares, Granada, 2018.

SERRANO ANTÓN, F., “Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y los Convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en SERRANO ANTÓN, F. (dir.) y AAVV., *Fiscalidad Internacional*, vol. 1, 7.^a edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2019.

ESTUDIOS
