

COVID-19 ? Criterios de la DGT sobre el IRPF

Las distintas medidas aprobadas por el Gobierno para frenar la crisis sanitaria y económica provocada por el coronavirus COVID-19 tienen repercusión en el ámbito tributario, y en concreto en el IRPF. Pues bien, hay muchos aspectos que pueden generar dudas y que han sido objeto de consulta ante la Dirección General de Tributos. Así, por ejemplo, la percepción de prestaciones por cese de actividad de autónomo, o por ERTE, la reinversión en vivienda habitual o en rentas vitalicias, los días de ejercicio de la actividad económica, los acuerdos de reducción o diferimiento del pago del alquiler, la residencia fiscal o la deducción de determinados gastos.

Veamos a continuación los criterios seguidos por la DGT sobre el IRPF en estos temas.

1. Plazo de 2 años para la exención por reinversión en vivienda habitual

El art. 38 de la Ley del IRPF (LIRPF) contempla la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual siempre que se reinvierta el importe obtenido en la adquisición de una nueva residencia habitual en el plazo de los 2 años anteriores o posteriores a la transmisión de aquélla.

Al quedar suspendidos, en virtud de los [RRDD-Ley 8 y 15/2020](#), los plazos de prescripción y caducidad de las acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria, el plazo de 2 años antes mencionado, quedó paralizado desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 30 de mayo de 2020. En este sentido se ha pronunciado la DGT en diversas consultas: [DGT V3659-20, de 29 de diciembre](#), [DGT V2767-20, de 10 de septiembre](#), [DGT V1117-20, de 28 de abril](#), [DGT V1118-20, de 28 de abril](#), [DGT V1115-20, de 28 de abril](#), [DGT V1232-20, de 4 de mayo](#), [DGT V2837-20, de 22 de septiembre](#), [DGT V3587-20, de 17 de diciembre](#), [DGT V3659-20, de 29 de diciembre](#), [DGT V0033-21, de 15 de enero](#), y [DGT V0084-21, de 22 de enero](#).

2. Plazo de 6 meses para la exención por reinversión en rentas vitalicias

También quedó suspendido el plazo de 6 meses establecido legalmente para la reinversión en rentas vitalicias, durante el estado de alarma. Así, debe entenderse paralizado el cómputo del plazo para la reinversión en rentas vitalicias desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 30 de mayo de 2020 ([DGT V2034-20, de 19 de junio](#)).

3. Plazo para el cómputo del ejercicio de la actividad económica

Los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma no se computan en los trimestres de los pagos fraccionados a cuenta del IRPF e ingreso a cuenta del IVA en 2020. En concreto, en el primer trimestre del 2020, deben excluirse 18 días del total de 91. Por tanto, la reducción a aplicar en los pagos de ambos impuestos será de una 18/91 parte ([DGT V1971-20, de 16 de junio](#) y [DGT V1101-20, de 28 de abril](#)).

Los pagos fraccionados a cuenta del IRPF a realizar por los contribuyentes que determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva se calculan en el cuarto trimestre de 2020 se computan normalmente, sin computar como días de ejercicio de actividad los días naturales en los que el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del COVID. Para el cálculo del pago fraccionado trimestral del IRPF sólo se tendrán en cuenta el número de días naturales del trimestre en que se haya ejercitado la actividad ([DGT V0082-21, de 22 de enero](#)).

4. Acuerdos de reducción o diferimiento del pago del alquiler

Como consecuencia de la difícil situación económica de los arrendatarios por la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19 se ha podido reducir o diferir el pago del alquiler.

En caso de rebaja del precio del alquiler, el arrendador reflejará como rendimiento íntegro (ingresos) durante esos meses los nuevos importes acordados por las partes, cualquiera que sea su importe. En caso de diferimiento del pago, el arrendador imputará el rendimiento íntegro (ingresos) de estos meses en función de la exigibilidad de los nuevos plazos acordados por las partes. En ambos

casos, seguirán siendo deducibles los gastos necesarios y no procederá la imputación de rentas inmobiliarias al seguir arrendado el inmueble ([DGT V0985-20, de 21 de abril](#) y [DGT V1553-20, de 22 de mayo](#)).

Otro supuesto, sería aquel en que el arrendador no acuerda la modificación o reducción del importe fijado como precio del alquiler (cualquiera que sea el importe de la reducción) ni acuerda el aplazamiento de su pago, produciéndose el impago de las rentas del alquiler a su vencimiento. En caso de impago del alquiler:

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

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

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

En el caso de impago, como en los dos restantes casos (modificación del importe del alquiler y diferimiento de su exigibilidad), se podrán deducir los gastos incurridos en dicho periodo, sin que tampoco proceda la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85 de la LIRPF, resultando de aplicación la reducción establecida en el citado artículo 23.2 de la LIRPF cuando se trate de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda ([DGT V0081-21, de 22 de enero](#)).

5. Deducción de suministros por profesional

En caso de utilización puntual de la vivienda habitual para el desarrollo de la actividad económica, ante la imposibilidad de acudir al despacho tras la declaración del estado de alarma, la DGT ha considerado que no es [deducible el coste de los suministros utilizados](#), al no estar la vivienda parcialmente afecta a la actividad, siendo utilizada por una circunstancia ocasional y excepcional ([DGT V3461-20, de 30 de noviembre](#)).

6. Residencia fiscal

El tiempo que permanecen unos turistas en España debido al estado de alarma, computa a efectos de determinar la permanencia durante más de 183 días dentro del territorio español. Si hubieran pasado en España más de 183 días en el año 2020, serán considerados contribuyentes del IRPF ([DGT V1983-20, de 17 de junio](#)).

7. IRPF de vehículo

El vehículo cedido para uso particular tributará como rendimiento en especie durante el período del estado de alarma, aunque el vehículo estuviera inmovilizado. La declaración del estado de alarma no implica la inmovilización del vehículo y resulta indiferente, a efectos de la imputación como retribución en especie, que se haya o no utilizado para fines particulares ([DGT V1387-20, de 13 de mayo](#)).

8. Segundas residencias

La declaración del estado de alarma por la crisis sanitaria derivada de COVID-19 no tiene efecto alguno en la imputación de rentas inmobiliarias de los titulares de segundas viviendas, que no están alquiladas ni afectas a actividad económica alguna y que tampoco constituyen la residencia habitual del propietario.

9. Prestaciones por ERTE

Los pagos erróneos del SEPE en 2020, no se tendrán en cuenta en la declaración de la Renta 2020, si la Administración ya ha declarado inválido el pago. Al no haberse declarado aún la percepción de los referidos importes, por haberse efectuado su cobro en el ejercicio 2020, pendiente de declaración, no procederá realizar ninguna actuación en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no procediendo su reflejo en la declaración correspondiente al ejercicio 2020 una vez declarados inválidos por la administración pagadora, al no tener la naturaleza de renta ([DGT V0016-21, de 13 de enero](#)).

10. Cese de actividad de autónomo

En varias Consultas, la DGT determina que la prestación extraordinaria tiene la consideración de rendimiento del trabajo por tratarse de una prestación de desempleo en sentido amplio, y no sólo comprensivo de la situación de cese de actividad correspondiente a los trabajadores por cuenta ajena ([DGT V0098-21, de 28 de enero](#), [DGT V0101-21, de 28 de enero](#) o [DGT V0099-21, de 28 de enero](#)).

Además, en la [DGT V0071-21, de 22 de enero](#), entra a analizar qué pasa en los casos en los que ha habido exención del pago de la cuota de autónomos. La exclusión total o parcial del pago de las cuotas del RETA derivada de una inexistencia de obligación o exención, determina su falta de incidencia en el Impuesto al no corresponder a ninguno de los supuestos de obtención de renta establecidos en el [art. 6 LIRPF](#), no teniendo por tanto la naturaleza de rendimiento íntegro ni correlativamente la de gasto deducible para la determinación de los rendimientos.

11. Exclusión del régimen de estimación objetiva

En un supuesto en el que el interesado quedó excluido del método de estimación objetiva en 2019, por haber rebasado en 2018 la magnitud por volumen de rendimientos íntegros y en 2020, debido al COVID-19, el volumen de rendimientos íntegros no ha superado la magnitud excluyente del método. De acuerdo con el [art. 34 RIRPF](#), el contribuyente afectado quedará excluido del método de estimación objetiva durante, al menos, los tres años siguientes. En el caso, la causa de exclusión se produjo en 2018, por lo que en los tres años siguientes (2019, 2020 y 2021), el interesado deberá determinar el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación directa, con independencia de que en estos períodos impositivos se cumpliesen las magnitudes que delimitan el ámbito de aplicación del método. Por tanto, en 2021, el interesado deberá determinar el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación directa ([DGT V0028-21, de 15 de enero](#)).

En la [DGT V0128-21, de 29 de enero](#), se explica que la medida excepcional relativa a la reducción de los períodos impositivos afectados por la renuncia al método de estimación objetiva en IRPF de 2020 y 2021, establecida en el [art. 10 RDL 35/2020](#), está prevista únicamente para los supuestos de renuncia al método de estimación objetiva para los períodos impositivos 2020 y 2021 y no afecta a las causas de exclusión al método de estimación objetiva.

12. Subvenciones percibidas por suspensión de actividad o caída de ingresos

Las Comunidades Autónomas han otorgado subvenciones para autónomos con dificultades, que incluyen entre otras contingencias, la suspensión de la actividad o la caída de ingresos como consecuencia de la epidemia de COVID-19. Si la subvención se aplica a compensar gastos del ejercicio o la pérdida de ingresos, tendrá el tratamiento de subvención corriente, es decir, de ingreso en el ejercicio. Si estuviera destinada a favorecer inversiones en inmovilizado o gastos de proyección plurianual, se tratará como subvención de capital y se imputará en la medida en que se amorticen las inversiones o se produzcan los gastos realizados con cargo a la misma. Cuando los bienes no sean susceptibles de amortización, la subvención se imputará íntegramente en el ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en el inventario del activo financiado con la subvención ([DGT V0105-21, de 28 de enero](#)).