

LAS BONIFICACIONES EN MATERIA DE RENTAS ARRENDATICIAS BAJO EL PRISMA DEL COVID-19

Como consecuencia de la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el COVID-19, el 14 de marzo de 2020 se publicó en el BOE el RD 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (el “RDEA”). Este RDEA establece una serie de medidas temporales de carácter extraordinario para proteger la salud y seguridad de los ciudadanos, contener la progresión de la enfermedad y reforzar el sistema de salud pública.

Los apartados 1, 3, 4 y 5 del artículo 10 del RDEA determinaron la suspensión de la actividad comercial de numerosos establecimientos culturales, de establecimientos y actividades recreativas y de las actividades de hostelería y restauración durante la vigencia del estado de alarma. Es por ello que, salvo por lo que respecta a las actividades y suministros declarados esenciales, la práctica totalidad de los establecimientos comerciales se han visto gravemente afectados por esta medida: unos debiendo cerrar sus instalaciones por completo, otros debiendo mantenerse abiertos parcialmente para actividades consideradas por el RDEA de primera necesidad y, otros, debiendo modificar su modelo de negocio para prestarlo a domicilio exclusivamente.

Apenas unos días más tarde, haciendo uso de la habilitación contenida en el artículo 10.6 del RDEA a través de la Orden SND/257/2020, de 19 de marzo, el Ministro de Sanidad declaró la suspensión de la apertura al público de los establecimientos de alojamiento turístico, lo que incluyó los hoteles y alojamientos similares, alojamientos turísticos y otros alojamientos de corta estancia, campings, aparcamientos de caravanas y otros establecimientos similares en cualquier parte del territorio nacional.

Posteriormente, con la aprobación del RDL 10/2020, de 29 de marzo por el que se regula el permiso retribuido recuperable para las personas trabajadoras por cuenta ajena que no presten servicios esenciales, con el fin de reducir la movilidad de la población, se introdujeron nuevas limitaciones a la actividad. Estas últimas limitaciones dejan de estar en vigor desde el lunes 13 de abril, pero se mantienen las previas al RDL 10/2020.

Debido a la difícil situación que implica el sostenimiento de gastos de estructura en un contexto de paralización -o muy severa reducción- de la actividad y la incertidumbre sobre la posterior recuperación, muchos arrendatarios, con el fin de mantener la viabilidad de sus negocios están solicitando a sus arrendadores la adopción de medidas encaminadas a mantener la viabilidad de sus negocios que pasan por la reducción, la suspensión o el aplazamiento del pago de la renta arrendaticia. A efectos de esta nota, denominaremos “bonificaciones” de renta a los supuestos

de condonación total o parcial de la renta. Los supuestos de aplazamiento tienen otro tratamiento distinto al que también nos referimos.

El objeto de esta nota es analizar las principales implicaciones fiscales que las bonificaciones de rentas implican para los arrendadores.

1. Implicaciones en el Impuesto sobre Sociedades

En términos generales debe partirse de la premisa de que cualquier bonificación de renta puede ser considerada una liberalidad en la medida en que las partes podrían estar alejándose de un acuerdo que para ellas es ley (artículo 1091 CC). Aunque dicha bonificación normalmente no comportará un gasto para el arrendador, sino un menor ingreso, ello no cambia la calificación de liberalidad.

Ahora bien, dado que el citado artículo 1091 CC establece que las obligaciones que surgen de los contratos *“deben cumplirse a tenor de los mismos”*, en primer lugar será necesario determinar si los contratos de arrendamiento recogen cláusulas de fuerza mayor, u otras que puedan entenderse que se han activado con la situación actual, en cuyo caso deberá estarse en todo caso a lo pactado por las partes en dichos contratos. Es decir, no cabría en esos casos entrar a analizar la deducibilidad fiscal o no de la liberalidad pues, dado que dicha cláusula ha sido acordada debidamente por las partes en el momento de la firma del contrato de arrendamiento, no existiría liberalidad alguna, sino estricto cumplimiento del contrato.

Otra interpretación que podría llevar a la misma conclusión sería la derivada de la figura del *“rebus sic stantibus”* o *“hardship”*, si bien, como se analizaba por este despacho en la correspondiente nota jurídica¹, la aplicación de dicha doctrina es muy excepcional.

En ausencia de cláusulas de fuerza mayor o interpretaciones con similar efecto en la contratación, debe acudir a la regla general aplicable a las liberalidades, establecida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (**“LIS”**), en particular aquellas que regulen los gastos deducibles y la imputación temporal.

Por lo que respecta a los meros aplazamientos de pago de la renta, los mismos no implicarán unos menores ingresos tributables (si acaso podrían ser superiores si se aplica un interés), pero sí en algunos casos una diferente imputación temporal. Ello es así porque en aquellos casos en que el aplazamiento concedido sea superior a un año o bien la eventual falta de aplicación de intereses sobre los saldos deudores tenga un efecto significativo, en aplicación del principio de imagen fiel el arrendador deberá reconocer el activo financiero implícito reduciendo en consonancia el ingreso por arrendamiento. En consecuencia, es posible que rentas que normalmente habrían tributado en 2020 se vean pospuestas a ejercicios posteriores. Cada concreta situación deberá ser objeto de análisis a la luz del artículo 11 de la LIS. Cabe plantearse

¹<https://www.perezllorca.com/actualidad/coronavirus-covid-19/nota-informativa-especial-covid-19-no-6-las-consecuencias-legales-incumplimientos-contractuales/>

si en aquellos casos en que el efecto sea sustancial, sería conveniente acudir al mecanismo previsto en el artículo 11.2 de la LIS.

Si lo que las partes aplican, en cambio, es una condonación de la renta o cualquier medida similar, será necesario determinar en primer lugar el efecto contable de dicha medida. Si bien tal supuesto no está previsto en el Plan General de Contabilidad, consideramos que podría atenderse a lo dispuesto por las NIIF (párrafos 18 y siguientes de la NIIF 15^a), sin perjuicio de que tales normas no sean de aplicación subsidiaria según tiene establecido el ICAC (consulta n.º 1 del BOICAC 74/2008). De acuerdo con dicha normativa, el efecto del descuento deberá periodificarse a lo largo de la vida del contrato de arrendamiento y el efecto retroactivo deberá recogerse como un gasto en el momento de concertación del “descuento”. Tratándose, de nuevo, de una periodificación, quizá podría plantearse la aplicación del mecanismo del artículo 11.2 de la LIS para ganar mayor seguridad.

Y determinado el tratamiento contable, procede referirnos al tratamiento fiscal. En concreto, de acuerdo con el artículo 15 e) de la LIS, los gastos derivados de meras liberalidades no tienen la consideración de fiscalmente deducibles. No obstante, se establece una regla especial para aquellos gastos “realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios” y “los que se hallen correlacionados con los ingresos” que sí tendrán la consideración de fiscalmente deducibles².

Hasta la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se exigía para que un gasto fuera deducible fuera necesario para la obtención de ingresos. Esa circunstancia era asimismo predicable respecto de las liberalidades. En palabras del Tribunal Supremo, se exigía, refiriéndose a estas últimas “una verdadera relación necesaria por lo que habría que entender que el beneficio no podría obtenerse sin el gasto”³, pero a partir de dicha Ley esa exigencia no existe, y es sustituida por la de promoción directa o indirecta de ingresos, o la correlación con los mismos. Es importante tener en cuenta el cambio producido y como las posteriores redacciones relativas a las liberalidades han confirmado el criterio de la Ley 43/1995. Es así, que cualquier interpretación administrativa de esa correlación es obvio que no puede conducir a exigir que la liberalidad sea necesaria para la generación del ingreso.

Eso no significa que no haya que ser estrictos en la apreciación de la correlación, sino todo lo contrario. Será el contribuyente el que deba probar que la misma se produce. Y en ese sentido, habrá que, plantearse, por ejemplo, si acordar una misma bonificación respecto de un negocio afectado directamente por el COVID-19, como puede ser un hotel y otro que no lo está (dejando al margen el impacto más genérico y abstracto que va a tener el COVID-19 en general) puede tener el mismo tratamiento fiscal. Es muy posible que sí, pero habrá que ser extremadamente cuidadosos en el análisis de las circunstancias que conducen a esa conclusión.

Por último, para el caso una condonación total de la renta, tampoco cabe descartar que la Administración tributaria considere aplicable la regla de valoración a mercado prevista en el

² A estos efectos cabe recordar que la deducibilidad de este tipo de conceptos (liberalidades).

³ STS de 10 de febrero de 2011.

artículo 17.4.a) de la LIS, prevista para operaciones lucrativas. La aplicación de dicha regla supondría que el arrendador deba reconocer un ingreso por el importe de mercado de la renta, mientras que el arrendatario reconocería un gasto correlativo. A nuestro juicio, dicha regla no debe resultar aplicable en este caso en particular, puesto que no existe un *animus donandi* por parte del arrendador. La condonación de la renta es el fruto de un acuerdo alcanzado por las partes en el marco de una relación empresarial y responde claramente a los intereses económicos de ambas partes. Otra alternativa que comportaría la misma conclusión y que se menciona luego en relación con las operaciones vinculadas es que, realmente, en este momento es muy posible que o no pueda apreciarse la existencia de un mercado en el que buscar comparables dada lo extraño de la actual situación o, realmente, lo que sea mercado es justamente la condonación de la renta, solución factible si miramos a nuestro alrededor.

2. Implicaciones el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario

Impacto en la calificación de las posibles bonificaciones.

Al igual que en el caso de la tributación directa, las bonificaciones de renta tienen su tratamiento específico a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”). Así, el artículo 12.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (“LIVA”) establece que, tendrán la consideración de autoconsumo de servicios *“Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo (...), siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional”*.

Así, las bonificaciones de renta podrían calificarse como autoconsumos si respondieran a fines ajenos al objeto social de los arrendadores. Consideramos que las bonificaciones de renta concedidas a los arrendatarios para el mantenimiento de sus negocios, atendiendo a las extraordinarias circunstancias de cierre obligado y evitando el incumplimiento del contrato en aras de mantener el mismo, pueden considerarse vinculadas a fines propios de la actividad, pero es aconsejable atender a los casos concretos y, tal como se señalaba en relación con el IS, ser extremadamente cuidadosos en ese análisis.

La implicación práctica de entrar en la consideración de autoconsumo sería que los empresarios (en este caso los arrendadores) deberían repercutir IVA sobre los importes de ese autoconsumo (en nuestro caso sobre las bonificaciones concedidas) e ingresar esas cuotas, lo cual no ocurriría si se trata de bonificaciones vinculadas a la actividad.

En palabras del STS, para que se considere que una prestación de servicios (un arrendamiento) es un autoconsumo *“La norma comunitaria exige que el uso de los bienes o las prestaciones de servicios gratuitas se realicen para fines ajenos a la actividad empresarial (...). Por ello, carece de sentido gravar el autoconsumo cuando se realiza en el marco de la actividad empresarial realizada por el sujeto pasivo y para los fines propios de aquélla”*⁴.

⁴ STS de 20 de junio de 2012. ECLI

En términos análogos a lo concluido en relación con el Impuesto sobre Sociedades, no cabe la existencia de un autoconsumo cuando el contrato de arrendamiento recogiera cláusulas de fuerza mayor, u otras que puedan entenderse que se han activado con la situación actual.

Si no se trata de un autoconsumo, la consideración de las bonificaciones puede ser la de un “descuento o bonificación” (según el 78.Tres.2º) o una modificación de mutuo acuerdo del contrato. Que estemos ante uno u otro supuesto no tiene trascendencia práctica alguna. En ambos casos no procede repercusión alguna de IVA sobre la cuantía bonificada (total o parcialmente) sin que tampoco haya diferencias respecto del devengo y facturación.

No obstante, en ambos casos procede documentar adecuadamente la operación. Si se considera que estamos ante una modificación del contrato, es necesario efectuar tal modificación, lo cual exigirá acuerdo de las partes, que será preferible que conste por escrito (aunque los contratos verbales por supuesto sean válidos en Derecho español), porque deberá conservarse prueba al efecto. Este sería el mecanismo más adecuado dada la trascendencia presumible de estas bonificaciones⁵. Por el contrario, el descuento o bonificación debería constar en la factura, pero sería aconsejable que también hubiera algún tipo de comunicación y aceptación por ambas partes, para evitar que no quedara constancia de la razonabilidad de la bonificación efectuada (riesgo de autoconsumo).

Devengo y facturación

Por lo que al devengo se refiere, el mismo se produce cuando las rentas arrendaticias resultan exigibles. Es entonces cuando los arrendadores (i) deben emitir la factura en la que repercuten las cuotas de IVA, y (ii) deben ingresar dichas cuotas de IVA repercutido.

Atendiendo a lo anterior, en la medida en que las partes acuerden cualquier tipo de bonificación que dé lugar a que no se cobren las correspondientes rentas (definitiva o temporalmente), no se producirá el devengo del IVA por falta de exigibilidad del pago.

Esto es, el devengo de la operación y, en consecuencia, la emisión de la factura con la repercusión de las cuotas de IVA se producirá en el momento de la exigibilidad de las rentas arrendaticias correspondientes.

Para el caso de que exista pacto por el que el arrendatario asuma los costes vinculados al arrendamiento (i.e. IBI, tasas, gastos de comunidad, de suministro, etc) se emitirá la correspondiente factura con la cuota de IVA correspondiente al importe de dichos costes.

⁵ Consulta de la Dirección General de Tributos V 1327-09.

3. Conclusiones

Si bien la literalidad de las normas aludidas resulta clara, no lo es tanto que todas las posibles situaciones a las que los arrendadores tengan que enfrentarse, tengan su encaje en las mismas.

Al objeto de que dichas situaciones se encuadren dentro de los límites permitidos por la normativa aplicable y la interpretación doctrinal y jurisprudencial para su consideración de liberalidad deducible (tanto en tributación directa como indirecta), recomendamos un análisis pormenorizado de cada caso.

En este sentido, debe quedar justificado que la bonificación de rentas está correlacionada con la obtención de ingresos por el arrendador. Esta justificación pasa, sin lugar a dudas, por acreditar las ventajas que la bonificación de rentas supondrá para el arrendador. Entre otras cuestiones, podría alegarse la supervivencia económica del negocio del arrendatario, lo que incidirá directamente en el mantenimiento del contrato de arrendamiento e, indirectamente, en la obtención de ingresos futuros para el arrendador que no tendrá que rescindir el contrato e intentar un nuevo arrendamiento con el posible lapso de tiempo sin ingresos. Adicionalmente, ello quedará reforzado por las razones que justifiquen la imposibilidad o alta dificultad del arrendatario de hacer frente, transitoriamente, al pago de la renta. Este último aspecto debe ser especialmente valorado porque, aunque parezca que la situación actual puede justificarlo de manera general, es conveniente atender al caso concreto, no debiendo ser idénticas las reacciones de los arrendadores frente a un negocio que sigue abierto, otro que ha cambiado de modelo (por ejemplo, servicio a domicilio) y otro que se ha visto obligado al cierre.

Por otra parte, la bonificación de las rentas preferiblemente debe quedar pactada por las partes en un documento. Dicho pacto debe recoger los términos y condiciones en los que la bonificación se llevará a cabo, que no tienen que ser necesariamente exhaustivos, pero sí recoger las reglas básicas al efecto, sin perjuicio de ulteriores modificaciones, según el devenir de la actual situación.

Para el caso de que el arrendamiento tenga la consideración de operación vinculada para arrendador y arrendatario, y por lo tanto pueda ser necesaria la aplicación del valor de mercado, lo cual en IVA dependerá del derecho a la deducción de las partes, no puede olvidarse que, para la determinación de dicho valor habrá que atender a las especiales circunstancias de este momento, de manera que si un arrendador bonifica la renta de terceros, esa renta bonificada a terceros pueda configurarse como valor de mercado, sin perjuicio de las cautelas de cada caso.

Por último, y respecto de la necesidad de dar seguridad a los contribuyentes, no consideramos que sea imprescindible una modificación del ordenamiento vigente en relación con este concreto ámbito de rentas arrendaticias, pero sería deseable una Consulta o Resolución de la Dirección General de Tributos que abordase la cuestión que en la presente Nota se plantea. En este sentido, una Consulta o Resolución que aclarase que los artículos 15 e) de la LIS y 12.3 de la LIVA deben interpretarse –al amparo del artículo 3 de nuestro Código Civil- atendiendo tanto a la realidad social del momento en que han de aplicarse, como al espíritu y finalidad no solo de dichos

artículos, sino de manera conjunta con la normativa COVID incorporada en los diversos Reales Decretos que, desde hace unas semanas, dirigen la actividad de este país, dotaría de seguridad la adopción de este tipo de medidas, que están guiadas por la intención de mantener la viabilidad de nuestro tejido empresarial.

La información contenida en esta Nota Jurídica es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico. Este documento ha sido elaborado el 13 de abril de 2020 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.

Para más información,
pueden ponerse en contacto con:

Clara Jiménez

Socia de Fiscal

cjimenez@perezllorca.com

T: +34 91 423 20 89

José Azqueta

Socio de Fiscal

jazqueta@perezllorca.com

T: +34 91 423 67 44