

Efectos fiscales de los arrendamientos tras el COVID-19: recopilación de criterios aplicables

Ángela Atienza Pérez

Abogada de Gómez-Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

Análisis del impacto fiscal que la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 ha tenido sobre las relaciones entre arrendadores y arrendatarios, con especial referencia a los efectos que, desde el punto de vista del arrendador, se producirán en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre el valor añadido.

La crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 y la declaración del estado de alarma por medio del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, han tenido un impacto directo en las relaciones entre arrendadores y arrendatarios y, en definitiva, en los contratos de arrendamiento, especialmente en aquellos sectores que han visto suspendida su actividad de forma obligatoria.

Atendiendo a los distintos pronunciamientos emitidos, parece posible resumir tales efectos, desde el punto de vista del arrendador, en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS), del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en función de cada escenario posible. En ese sentido, destacamos los siguientes:

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

G A _ P

Escenarios	Efecto en el IS*	Efectos en el IRPF*	Efectos en el IVA*
Acuerdo ya pactado, antes del COVID-19, para tratar este tipo de situaciones excepcionales	El ingreso tributable será el pactado por las partes ¹ .	El ingreso tributable (como rendimiento de capital inmobiliario o, en su caso, como rendimiento de actividad económica) será el acordado por las partes ² .	El devengo del IVA atenderá a lo acordado (exigibilidad, importe de la renta, etc.) para este tipo de situaciones excepcionales ³ .
Pacto posterior al COVID-19 de reducción de la renta por alquiler	El ingreso tributable será el pactado por las partes ⁴ .	El ingreso tributable (como rendimiento de capital inmobiliario o, en su caso, como rendimiento de actividad económica) será el pactado por las partes ⁵ .	<p><i>Rentas ya devengadas:</i> modificación de la base imponible por el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (descuento <i>a posteriori</i>)⁶.</p> <p><i>Rentas pendientes de devengar:</i> la nueva renta pactada formaría la base imponible del IVA.</p>
Pacto posterior al Covid-19, de cancelación (carencia) de la renta por alquiler o suspensión del contrato	El ingreso tributable será el pactado por las partes ⁷ .	El ingreso tributable (como rendimiento de capital inmobiliario o, en su caso, como rendimiento de actividad económica) será el pactado por las partes ⁸ .	No se devengaría el IVA, salvo que del acuerdo se pudiera desprender que el arrendatario asume obligaciones cuyo importe podría suponer la existencia de base imponible del IVA ⁹ .

G A _ P

Escenarios	Efecto en el IS*	Efectos en el IRPF*	Efectos en el IVA*
<p>Pacto posterior al COVID-19 de aplazamiento en el pago de la renta por alquiler</p>	<p>El ingreso fiscal reflejado sería el pactado en el contrato originario (salvo aplicación del criterio especial de imputación a plazos conforme al artículo 11.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cumpliéndose los requisitos), sin perjuicio, en su caso, de actualización financiera si el plazo superara el año.</p>	<p>Si se calificara de rendimiento de capital inmobiliario, una modificación del contrato que cambie la exigibilidad permite aplazar su imputación conforme a los nuevos plazos¹⁰. En caso de rendimiento de actividades económicas, se seguirían los criterios del IS.</p>	<p>Una modificación del contrato que cambie la exigibilidad permite aplazar el devengo del IVA¹¹.</p>
<p>Ausencia de pacto – Impago de la renta por alquiler como consecuencia del COVID-19</p>	<p>En principio, la renta se devengaría conforme al contrato originario.</p> <p>Sin embargo, cabría plantear que la cláusula <i>rebus sic stantibus</i> —aplicable con carácter general en todo contrato— pudiera permitir la minoración de los ingresos tributables conforme al impago.</p>	<p>En principio, la renta se devengaría conforme al contrato originario.</p> <p>Sin embargo, en línea con lo que se aplicaría en el IS, la cláusula <i>rebus sic stantibus</i> del contrato podría permitir la minoración de los ingresos tributables conforme al impago.</p> <p>En este caso, el criterio debería ser el mismo si la renta se califica como rendimiento de actividad económica o como rendimiento de capital inmobiliario.</p>	<p>El IVA se devengaría conforme al contrato originario, aunque sería posible modificar la base imponible en caso de cumplir los artículos 80.3 u 80.4 de la Ley de Impuesto sobre el Valor Añadido.</p>

* En su caso, habrá que atender especialmente a las normas de valoración con partes vinculadas¹².

G A _ P

Las citadas implicaciones fiscales permiten poner de manifiesto la verdadera capacidad económica del arrendador en el pago de los impuestos, ello sin perjuicio de aquellos contratos de arrendamiento que se vean expresamente afectados por las medidas 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, y del Real Decreto Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, que desplegarían efectos fiscales inmediatos conforme a la medida aplicada.

¹ Conforme a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 16, la Norma de Registro y Valoración (NRV) 8.^a del Plan General de Contabilidad y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de enero del 2020, rec. núm. 466/2016.

² De acuerdo con el contenido de las preguntas frecuentes (actualizadas a 22 de abril) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Medidas Tributarias COVID-19). «Además, debe tener presente que seguirán siendo deducibles los gastos necesarios y que no procederá la imputación de rentas inmobiliarias al seguir arrendado el inmueble».

³ Conforme a la consulta V1117-16 y de acuerdo con el contenido de las preguntas frecuentes (actualizadas a 22 de abril) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Medidas Tributarias COVID-19).

⁴ Conforme a la NIIF 16, a la NRV 8.^a del Plan General de Contabilidad y a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de enero del 2020, rec. núm. 466/2016.

⁵ De acuerdo con el contenido de las preguntas frecuentes (actualizadas a 22 de abril) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Medidas Tributarias COVID-19). «Además, debe tener presente que seguirán siendo deducibles los gastos necesarios y que no procederá la imputación de rentas inmobiliarias al seguir arrendado el inmueble».

⁶ Criterio mantenido, por ejemplo, por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de enero del 2020, rec. núm. 466/2016.

⁷ Conforme a la NIIF 16, a la NRV 8.^a del Plan General de Contabilidad y a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de enero del 2020, rec. núm. 466/2016.

⁸ De acuerdo con el contenido de las preguntas frecuentes (actualizadas a 22 de abril) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Medidas Tributarias COVID-19). «Además, debe tener presente que seguirán siendo deducibles los gastos necesarios y que no procederá la imputación de rentas inmobiliarias al seguir arrendado el inmueble».

⁹ De acuerdo con las preguntas frecuentes (actualizadas a 22 de abril) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Medidas Tributarias COVID-19) y con las consultas V0012-18 y V2003-04.

¹⁰ De acuerdo con las preguntas frecuentes (actualizadas a 22 de abril) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Medidas Tributarias COVID-19).

¹¹ De acuerdo con las preguntas frecuentes (actualizadas a 22 de abril) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Medidas Tributarias COVID-19).

¹² La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ya ha advertido del impacto en los precios de esta crisis, lo que supondrá tener en cuenta en la valoración los efectos del COVID-19.