

MORATORIA EN EL PAGO DE LA RENTA DE ARRENDAMIENTOS DE USO DISTINTOS AL DE VIVIENDA Y SUS REPERCUSIONES FISCALES



En el Boletín Oficial del Estado del día 22 de abril, se publicó el [Real Decreto-ley 15/2020](#), de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. Entre otras, se toman medidas para reducir los costes operativos de pymes y autónomos relativas a sus locales de negocio en régimen de arrendamiento, cuyo plazo para poder ser ejercitadas finaliza el 23 de mayo.

Moratoria.

Como consecuencia de las medidas excepcionales adoptadas por la declaración del estado de alarma, muchas pymes y autónomos se han visto obligados a cerrar sus negocios o a reducir su actividad drásticamente, lo que puede provocar la incapacidad financiera para hacer frente al cumplimiento del pago de la renta de los locales en alquiler. Para abordar esta situación y favorecer un acuerdo entre arrendador y arrendatario, el Gobierno ha fijado unas normas para los arrendamientos distintos del de vivienda (léase locales de negocio) diferenciando si el arrendador es un gran tenedor o no. Se entiende por gran tenedor la persona física o jurídica que sea titular de más de diez inmuebles urbanos (excluyendo garajes o trasteros) o aquella que posea inmuebles cuya superficie supere los 1.500 metros cuadrados (aunque no lo diga expresamente la norma, entendemos que los metros cuadrados se computan de forma conjunta).

En el caso de que el arrendador sea una empresa, una entidad pública de vivienda o un gran tenedor, el inquilino podrá solicitar al arrendador una moratoria en el pago de la renta, siempre y cuando no se hubiere alcanzado ya un acuerdo entre las partes. La moratoria se aplicará de manera automática, es decir, reviste carácter obligatorio para el propietario (arrendador), y afectará al periodo de tiempo que dure el estado de alarma y a las mensualidades siguientes prorrogables mes a mes, con un máximo de cuatro meses. Dicha renta se aplazará sin penalización ni devengo de intereses, mediante el fraccionamiento de las cuotas en un plazo de dos años a contar desde que finalice el plazo de la moratoria. Este aplazamiento y fraccionamiento de pago ha de estar comprendido dentro del periodo de vigencia del contrato de arrendamiento o de cualquiera de sus prórrogas. El plazo para solicitar la moratoria será de un mes a contar desde la entrada en vigor del citado Real Decreto-ley, es decir, hasta el 23 de mayo.

En el caso de que el arrendador sea un pequeño propietario (los no mencionados en el párrafo anterior), el inquilino podrá solicitar el aplazamiento temporal y extraordinario del pago de la renta salvo acuerdo previo entre las partes. El plazo para la solicitud es el mismo que en el caso anterior, pero conviene subrayar que en este caso el propietario no se verá en la obligación de acceder a la solicitud del inquilino, por lo que la negociación entre las partes cobra especial relevancia. En estos casos, las partes podrán acordar que el inquilino disponga de la fianza para el pago parcial o total de alguna o algunas mensualidades arrendaticias. El importe de la fianza aplicado deberá ser repuesto en el plazo de un año desde la fecha del acuerdo o en el plazo que reste de vigencia del contrato, en caso de que fuera inferior a un año.

“
las partes podrán acordar que el inquilino disponga de la fianza para el pago parcial o total de alguna o algunas mensualidades arrendaticias.

No todos los autónomos y pymes podrán acogerse a estas medidas, sino que tendrán que cumplir los siguientes requisitos:

- Para el caso de los arrendamientos de los inmuebles afectos a la actividad desarrollada por un autónomo:
 - a) Estar afiliado y en situación de alta en la fecha de declaración del estado de alarma (14 de marzo).
 - b) Que su actividad haya quedado suspendida como consecuencia de la declaración del estado de alarma.
 - c) Si su actividad no ha quedado directamente suspendida, deberá

acreditar la reducción de la facturación del mes natural anterior al que se solicita el aplazamiento en, al menos, un 75 por ciento, en relación con la facturación media mensual del trimestre al que pertenece dicho mes referido al año anterior.

- Para el caso de los arrendamientos de los inmuebles afectos a la actividad desarrollada por una pyme se tendrán que cumplir los requisitos b) y c) del párrafo anterior y además la empresa no podrá superar los límites para presentar balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados. Este requisito lo cumplirán las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: (i) Que el activo no supere los 4 millones de euros; (ii) que el importe de su cifra de negocios no supere los 8 millones de euros; (iii) que el número medio de empleados no supere 50 (artículo 257 de la Ley de Sociedades de Capital).



El cumplimiento de estos requisitos ha de ser acreditado por el arrendatario frente al arrendador con una declaración responsable de la reducción de la actividad, pudiendo el arrendador, si lo estimase necesario, solicitar la exhibición de los libros contables. Para el caso de suspensión de la actividad, habrá de acreditarla el arrendatario con un certificado emitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria u Órgano competente de la Comunidad Autónoma, sobre la base de la declaración de cese de actividad declarada por el interesado. No contempla el Real Decreto-ley el supuesto habitual del autónomo que ha suspendido su actividad, pero no ha presentado la baja censal en Hacienda y, por tanto, aun teniendo la actividad suspendida no podrá aportar el certificado al que se hace referencia. En este caso, entendemos que podrá acreditarse la suspensión de la actividad por cualquier otro medio válido de prueba.

Hay que tener en cuenta que el arrendatario que se haya beneficiado del aplazamiento temporal y extraordinario de la renta sin cumplir los requisitos indicados será responsable de los daños, perjuicios y gastos que se hayan podido producir, sin perjuicio de las responsabilidades de otro orden que su conducta pudiera dar lugar.



Régimen fiscal.

Con relación al tratamiento fiscal de las moratorias de las rentas de alquiler, hemos de distinguir entre el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Sociedades.

“*hemos de distinguir entre el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Sociedades.*”

Con relación al primero de ellos (IVA), actualizamos nuestra circular de 8 de abril como consecuencia de una aclaración emitida por la Agencia Tributaria que dice lo siguiente: “Si arrendador y arrendatario acuerdan la suspensión del contrato de alquiler o una moratoria, suspensión o carencia en el pago de la renta, como puede ser en el caso del cierre temporal del negocio debido al estado de alarma por el COVID-19, no se producirá el devengo del IVA durante dicha suspensión, moratoria o carencia”. Ello quiere decir que por las cantidades aplazadas no deberemos repercutir IVA en la factura de alquiler hasta el momento en que sean exigibles, de conformidad con el acuerdo alcanzado entre las partes, que recomendamos quede por escrito en un anexo al contrato. Atendiendo a esta regla (la de exigibilidad), si hemos acordado que el importe del mes de abril sea exigible en el mes de julio, la repercusión del IVA se efectuará en el mes de julio.

Este mismo criterio (el de la exigibilidad) se sigue en el Impuesto sobre la Renta de la Personal Físicas, por lo tanto, los ingresos de los alquileres deberán de ser imputados de igual forma que en el IVA, es decir, en el momento de su exigibilidad, excepto que el arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica, ya que en este caso se sustituye el criterio de exigibilidad por el criterio del devengo, aplicable a las personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades hemos de tener en cuenta que los ingresos y gastos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros. El principio de devengo, definido en la normativa contable, establece que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registran cuando ocurren, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo. Por ello, aun a pesar de que arrendador y arrendatario convengan una moratoria, en el Impuesto sobre Sociedades deberemos de imputar el ingreso/gasto mes a mes, es decir, como si aquella no se hubiese producido.

Quedamos a su disposición, para cualquier duda o aclaración adicional que precise, contacte con [nosotros](#).



Beatriz Borrajo Dios
Socia – Abogada
Kreston Iberadit



Juan Arroyo
Socio- Economista asesor fiscal
Kreston Iberadit