

ARRENDAMIENTOS DE LOCALES, ESTADO DE ALARMA E IVA

Contexto

La normativa estatal publicada antes del 1 de abril en relación con medidas para paliar los efectos del COVID-19, -Real Decreto 463/2020 y su modificación por el Real Decreto 465/2020, el [Real Decreto-ley 8/2020](#), el [Real Decreto-ley 9/2020](#), y el [Real Decreto-ley 10/2020](#)-, si bien recoge medidas en el ámbito laboral, hipotecario, mercantil, sin embargo, no contiene ningún precepto o disposición dedicado al arrendamiento.

El 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. (B.O.E. 01/04/2020)**, sí ha contemplado medidas específicas en el ámbito del alquiler de viviendas, así: la suspensión del procedimiento de desahucio y de los lanzamientos, prórroga extraordinaria de los contratos de arrendamiento de vivienda habitual, aplicación automática de la moratoria de la deuda arrendaticia en caso de grandes tenedores y empresas o entidades públicas de vivienda y ayudas económicas en materia de vivienda en régimen de alquiler.

En ningún caso, a nivel estatal se ha previsto ninguna medida para los casos de locales donde se ejerce la actividad económica o profesional ni la posible modificación o extinción de los contratos de arrendamiento de local de las empresas en una situación de fuerza mayor.

En el ámbito autonómico, por citar un ejemplo, la Comunidad Valenciana¹ ha establecido una moratoria de en el pago de las cuotas de alquiler de los meses de abril, mayo y junio de 2020, a pymes y autónomos respecto de los locales propiedad de la Entidad Valenciana de Vivienda y Suelo. Esas cuotas se pagarán de manera prorrateada en los meses de julio a diciembre de 2020. También, excepcionalmente, contempla la posibilidad de solicitar exención en el pago de las cuotas siempre que haya existido un cese total de la actividad o la facturación caiga un 75%.

La doctrina² ha considerado que **la disposición adicional cuarta del Real Decreto 463/2020 establece la suspensión de “los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos” mientras dure el estado de alarma. Lo primero que se plantea es si esto afecta a los plazos pactados en los contratos.** A juicio del autor, la norma solo suspende los plazos de prescripción y caducidad y no cabe extender esa suspensión a

¹ Resolución de 31 de marzo de 2020, del vicepresidente segundo y conseller de Vivienda y Arquitectura Bioclimática, por la que se adoptan determinadas medidas en relación a las rentas de los alquileres de los locales comerciales propiedad de la Entidad Valenciana de Vivienda y Suelo (BOCV 03/04/2020).

² Segismundo Álvarez. [La epidemia y el cumplimiento de los contratos: fuerza mayor y cláusula “rebus sic stantibus”](#) “Hay Derecho – Expansión”.

los plazos fijados en los contratos, pues se trata de una norma excepcional, no aplicable por tanto por analogía.

Para este mismo autor, la situación de epidemia actual es un acontecimiento absolutamente imprevisible para las partes, pero eso no basta para aplicar los efectos modificativos del caso fortuito o la cláusula “*rebus sic stantibus*”³ y sus efectos deben ser proporcionales a la situación.

Lo anteriormente expuesto tiene una consecuencia, a nuestro juicio, que es que todo queda en manos de lo establecido en el contrato y en la libertad de pactos de las partes firmantes del contrato de arrendamiento de local, el cual, en estos momentos, está fuera de la realidad económica.

Posibles soluciones

Lo que es evidente, es que desde el sábado 14 de marzo que se decretó el estado de alarma y su prórroga por el Real Decreto 476/2020, la mayoría de la actividad empresarial –no esencial- se ha paralizado, encontrándose los locales vacíos por el cierre de actividad. Necesariamente, esta situación está llevando a un acercamiento, cuando sea posible, entre arrendadores y arrendatarios, con la finalidad de dar una solución a esta situación, con una cierta lógica.

Las posibles soluciones que se podrían plantear, con carácter general, y que están siendo confirmadas por las informaciones que nos transmiten los asociados de AEDAF, siempre por supuesto, intentando evitar la extinción del contrato de arrendamiento o una demanda civil, se podrían englobar en las siguientes:

- a) La posible condonación total de las cuotas de alquiler durante un espacio temporal entre uno y tres meses (o los que se pacten).
- b) La posible condonación parcial del importe del alquiler también por el anterior o similar espacio temporal.
- c) El aplazamiento del pago de las cuotas del alquiler, lo cual supone, acumular ese importe de una manera prorrateada a futuras cuotas del año, cuando la actividad se haya recuperado. (por ejemplo, aplazar el pago de la cuota durante los meses de abril, mayo y junio y pagarlas prorrateadas junto con las cuotas de septiembre, octubre, noviembre y diciembre).

³ STS 2823/2014, STS 5090/2014, STS 1698/2015. Sala primera. Ponente: Francisco Javier Orduña

Todas estas posibles soluciones, de llevarse a cabo, deberán quedar debidamente justificadas con el correspondiente acuerdo entre las partes mediante un anexo al contrato, argumentando el porqué de este.

El Impuesto sobre el Valor Añadido

Planteamiento.

Teniendo en cuenta el planteamiento anterior, rápidamente surge una consideración, ¿qué ocurre con las cuotas de IVA en estos supuestos de arrendamientos de locales de negocio?

Pues bien, vamos a tratar de explicar nuestra opinión al respecto.

Los alquileres de locales están considerados como una prestación de servicios, siendo una operación calificada como de tracto sucesivo.

El fundamento legal para poder dar respuesta a los supuestos anteriores lo encontramos en dos conceptos que deben ser analizados a efectos del IVA, particularizándolos a los casos expuestos. Nos referimos en primer lugar, al concepto de base imponible, y, en segundo lugar, el concepto de devengo en este tipo de operaciones, unido este último, a la exigibilidad. De la conexión de ambos encontraremos nuestra solución.

El art. 78 LIVA en su apartado Uno establece que la base imponible en este impuesto estará constituida por el **importe total de la contraprestación** de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

El apartado Tres de este mismo art. 78 LIVA regula qué no debe incluirse en la base imponible del impuesto, señalando en su apartado 2º, a *los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella*. Y añadiendo, que lo anterior, no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan **remuneraciones de otras operaciones**, es decir, cuando estos descuentos supongan una contraprestación por algún hecho imponible del IVA hacia el beneficiario de estos.

En relación con este punto, se puede discutir, y así lo hace la DGT⁴, si realmente en estos supuestos estaríamos o no, en un caso de descuento o, más bien, en una modificación de mutuo acuerdo en el precio, que debería acordarse antes de la exigibilidad de las cuotas mensuales afectadas. Parece razonable considerar que, estaríamos en los casos objeto de análisis en la segunda opción.

En relación con el **devengo** de este tipo de operaciones de arrendamiento, el apartado Uno.7º del art. 75 LIVA establece que se producirá *“En los arrendamientos, en los*

⁴ Consulta DGT V1327-09

suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción”.

A continuación, este apartado regula una regla especial para el devengo de este tipo de **servicios**, así, *“cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.*

Tratamiento de la operación

Partiendo de la interpretación de los dos preceptos anteriores, las conclusiones a las que podemos llegar en relación con las tres alternativas planteadas serían las que a continuación exponemos.

En los casos del apartado a) es decir, de **condonación total** de varias cuotas mensuales de alquiler, no se producirá el devengo del impuesto en la medida que este no resulta exigible por el acuerdo llegado entre las partes.

En los casos del apartado b) de **condonación parcial** en las cuotas mensuales del arrendamiento, el devengo sólo se producirá por el importe de las cantidades que se paguen en la medida que son las que resultan exigibles.

En ambos casos, hay que analizar la operación como si se tratara de un acuerdo en el precio total del servicio, entendiendo este, como el contrato de arrendamiento en su totalidad, en toda su duración.

En los casos del apartado c) de **aplazamiento de pago de las cuotas mensuales de alquiler**, en la medida en que lo que se hace es aplazar para incrementar otras mensualidades, la exigibilidad y devengo se producirá en esas mensualidades futuras y no en aquellas que se aplazan, y ello, porque es, en ese momento, en el que se produce la exigibilidad del precio.

Existen **consultas vinculantes**⁵ que avalan en estos casos, es decir, la no exigibilidad y la inexistencia del devengo, bien por la vía del descuento o bonificación, o bien, por la vía del acuerdo mutuo.

Regla especial de devengo

En relación con estos supuestos que estamos analizando, también, podríamos plantearnos si en alguno de ellos podría resultar de aplicación la regla especial de devengo del párrafo segundo del apartado Uno.7º del art. 75 LIVA, a 31 de diciembre de cada año natural-. Pues bien, sólo resultaría de aplicación si, a 31 de diciembre de cada año, hubiera transcurrido más de un año desde el último devengo. Por ejemplo, a 31 de diciembre de 2020 no se produciría devengo, en aplicación de esta regla, si se hubiera producido después del 31 de diciembre de 2019 la exigibilidad, y, por lo tanto, el devengo, de alguna cuota mensual.

⁵ Consulta DGT V1327-09, consulta DGT V0552-11

¿Autoconsumo?

Otra cuestión que podríamos plantearnos es si podría devengarse en estas condonaciones algún tipo de autoconsumo de servicios a los que se refiere el art. 12 LIVA, en sede del arrendador. Pues bien, en los supuestos que estamos analizando, y teniendo en cuenta lo manifestado por la DGT⁶, no se debe considerar la existencia de un autoconsumo de servicios.

La condonación o aplazamiento de parte del precio total del arrendamiento deriva de un acuerdo libre entre las partes contratantes que no se debe a ningún tipo de contraprestación adicional del arrendatario respecto del arrendador.

Además, el contrato de alquiler debe analizarse teniendo en cuenta su duración total y no aisladamente por las cuotas de este, y, por lo tanto, el hecho de condonar o aplazar determinadas cuotas, no debe interpretarse en el sentido que el arrendamiento se ha prestado a título gratuito en esos meses.

Otros casos

Al margen de los supuestos que hemos analizado, también podrían darse casos de impagos de cuotas de arrendamiento que resulten exigibles. Pues bien, en estos casos, la única solución para recuperar el IVA devengado por las cuotas que seguirían siendo exigibles, si no se ha pactado ningún acuerdo de condonación o aplazamiento, sería la vía de la modificación de la base imponible del art. 80. Cuatro LIVA.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.

⁶ Consulta DGT General, de 28 de enero de 1997