



Tributación y estado de alarma (Especial consideración al IVA en los arrendamientos de industria y de locales de negocio)

Claudio García Díez

*Abogado. Doctor en Derecho
Profesor de la UDIMA*

Extracto

Este trabajo analiza las repercusiones sobre el ordenamiento tributario derivadas de la suspensión de actividades económicas, acordada en el Real Decreto de estado de alarma (y sus sucesivas prórrogas). Y, en particular, se estudia la incidencia en el impuesto sobre el valor añadido de la moratoria en el pago de rentas de alquileres distintos al uso de vivienda, establecida en el Real Decreto-Ley 15/2020.

Palabras clave: estado de alarma; concepto constitucional de tributo; principio de capacidad económica; arrendamientos de negocio y de locales; fuerza mayor; cláusula *rebus sic stantibus*; moratoria en el pago; IVA.

Fecha de entrada: 14-05-2020 / Fecha de aceptación: 04-06-2020 / Fecha de revisión: 04-06-2020

Cómo citar: García Díez, C. (2020). Tributación y estado de alarma (Especial consideración al IVA en los arrendamientos de industria y de locales de negocio). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 5-36.





Taxation and State of alarm (A practical approach to leases of industrial and business premises)

Claudio García Díez

Abstract

This paper analyses the effects on the tax system of the suspension of economic activities agreed in the Decree of State of alarm (and its successive extensions). In particular, it analyses the impact on VAT of the moratorium of non-residential rental payments established in the Royal Decree 15/2020.

Keywords: State of Alarm; constitutional concept of tax; principle of economic capacity; business tenancy; *force majeure*; *rebus sic stantibus clause*; moratorium on payment; VAT.

Citation: García Díez, C. (2020). Tributación y estado de alarma (Especial consideración al IVA en los arrendamientos de industria y de locales de negocio). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 5-36.





Sumario

1. Tributos y estado de alarma: operaciones y actividades *legalmente suspendidas*
2. ¿Tributación de los arrendamientos de negocio o industria y de los alquileres de locales de negocio?
3. El IVA sobre los alquileres (de negocios y de locales) de actividades económicas suspendidas por el estado de alarma
4. A modo de conclusión

Referencias bibliográficas

1. Tributos y estado de alarma: operaciones y actividades legalmente suspendidas

1. Es una verdad indudable que el tributo, junto a otros rasgos caracterizadores, siempre debe gravar una manifestación de capacidad económica (art. 31.1 Constitución española –CE–); si no fuera el caso nos encontraríamos ante una categoría distinta que no guardaría relación con la *garantía institucional* del tributo; incardinable, en su caso, en la categoría constitucional, más amplia y genérica, de las *prestaciones patrimoniales públicas* (art. 31.3 CE).

El Tribunal Constitucional (TC) ha avalado esta argumentación al amparo de su construcción sobre el *concepto constitucional de tributo*. Desde la perspectiva de nuestra Norma Fundamental, el tributo:

[...] constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, F. 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 18), y grava un presupuesto de hecho o «hecho imponible» (art. 28 LGT) **revelador de capacidad económica** (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE). (Sentencia del TC 276/2000, de 16 de noviembre –NFJ009503–, FJ 4.º)¹.

No se trata en las líneas que siguen de realizar un estudio completo y exhaustivo acerca de los rasgos constitucionales indetentarios de la categoría del tributo; ni siquiera respecto de la función del principio de capacidad económica en el mismo, desde su doble grado de operatividad *positiva*; ya sea como el fundamento «lógico» de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos²; es decir, como *fuerza* o *sustrato* de la tributación³; o, a

¹ Sentencia del TC 63/2003, de 27 de marzo (NFJ013636), FJ 5.º.

² «[...] A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude, expresamente, al principio de capacidad contributiva [...] Capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra...» (Sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–, FJ 4.º. Otras sentencias del TC: 150/1990, de 4 de octubre –NFJ004014–, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre –NFJ002247–, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre –NFJ008394–, FF.JJ. 14 y 23).

³ Tal y como destaca Casado Ollero (1982, p. 191):

[...] como fuerza o sustrato de la imposición nos referimos a la capacidad económica entendida como la titularidad de una riqueza o la obtención de un beneficio. El contenido jurídicamente necesario de la capacidad es que esta debe basarse siempre en la fuerza o potencialidad económica del sujeto pasivo. En efecto, si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza,

tenor de la categoría tributaria ante la que nos encontremos –particularmente el impuesto–, como *criterio de contribución*⁴.

1.1. Pero sí, vamos a profundizar en la vertiente *negativa* (como *límite*) del principio de capacidad económica, de cumplimiento insoslayable (tanto en fase de creación normativa, como de aplicación en el caso concreto); de forma que todo tributo debe gravar una manifestación de capacidad económica existente y real; admitiéndose incluso (eso sí, para los casos de tributación extrafiscal) la que se evidencie en potencia (*capacidad económica potencial*). Deduciéndose de dicho axioma un corolario que, por evidente, no deja de ser relevante a los efectos que aquí interesan, consistente en la inconstitucionalidad de cualquier tributo que, al socaire de una mera manifestación legal formal, grave situaciones fáctico-jurídicas que no son reflejo de riqueza alguna.

En efecto, la jurisprudencia constitucional ha hecho hincapié en el principio de capacidad económica como *límite* al legislador fiscal. De forma que es contrario al principio de capacidad económica todo intento de someter a tributación situaciones o actividades que no manifiestan capacidad económica alguna:

[...] El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.

Las consideraciones expuestas obligan a precisar la cuestión planteada. Lo que debe determinarse aquí no es si el principio de capacidad económica exige que se practiquen correcciones monetarias para excluir la plusvalía nominal y gravar únicamente la plusvalía real o efectiva; pues un análisis de esta naturaleza tropezaría con varios obstáculos. De una parte, el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tribu-

mal puede devengarse un tributo allí donde riqueza no hay aunque ello suponga, claro está, una concepción extremadamente vaga y un contenido demasiado pobre del principio de capacidad.

En palabras de Palao Taboada (1976, p. 423), desde esta perspectiva, la capacidad económica hace referencia a las «estructuras lógico-objetivas que constituyen la "naturaleza de la cosa" y que han de tenerse presente en la legislación tributaria, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobada, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación fiscal».

⁴ Desde esta perspectiva, la capacidad económica «se convierte así –destaca Casado Ollero (1982, p. 228)– en la ratio informadora de la estructura, cuantía y, en fin, de todo el régimen jurídico del tributo [...] el significado constitucional de la capacidad económica como criterio de contribución [...] supone la congruencia del presupuesto del tributo, del ámbito de aplicación y de los elementos cuantificadores de la obligación tributaria, con la capacidad económica; que revalida de paso su eficacia como criterio metodológico en el análisis de la base imponible y del tipo de gravamen».

taria. De otra, es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución. La cuestión que debe resolverse es, por tanto, si el legislador al establecer el contenido del precepto ahora enjuiciado ha rebasado los límites que le impone el texto constitucional, representados en este caso por el principio de capacidad económica. (Sentencia del TC 221/1992, de 11 de diciembre –NFJ002247–, FF. JJ. 4.º, *in fine*, y 5.º).

También vulnera el principio de capacidad económica el régimen fiscal que «somete a una mayor carga tributaria situaciones que detentan una capacidad económica menor»; así lo señala el TC al analizar la tributación de las rentas irregulares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (Ley 44/1978):

[...] la modificación operada posteriormente sobre el mismo art. 27 de la Ley 44/1978, por el art. 84 de la Ley 37/1988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, aquí cuestionada, aun atendiendo a la misma finalidad expuesta en el párrafo anterior, sin embargo, conduce, no en un caso aislado, sino en una generalidad indeterminada, a un resultado pernicioso, con lo que ya cabe anticipar que la norma impugnada vulnera el principio de igualdad tributaria en términos de capacidad económica reconocido constitucionalmente en el art. 31.1 CE. Y ello porque es cierto que con el gravamen cuestionado el legislador perseguía la finalidad (legítima) de someter a gravamen unas rentas (las irregulares) que, originariamente y en determinados casos (ante la inexistencia de rendimientos regulares), quedaban exentas de tributación [...]

Si bien el respeto [...] al citado principio (capacidad económica) no exige que el legislador haya de dar un trato igualitario o no a los rendimientos de distinta naturaleza obtenidos por un contribuyente, o establecer o no tratamientos específicos en función de los diversos comportamientos o pautas de conducta seguidos por el mismo, de los que puedan resultar, en principio, diferentes consecuencias tributarias. En consecuencia, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación a los sujetos pasivos por la renta global obtenida durante un ejercicio, como exponente de una mayor capacidad económica real. Y es igualmente válida la opción legal de someter a gravamen las rentas irregulares tomando como punto de referencia la presión fiscal que soportan las regulares. Pero lo que no es constitucionalmente válido es hacer soportar una mayor tributación a los perceptores de rentas irregulares cuya parte regular de su base imponible es menor, por no alcanzar el rendimiento mínimo sometido a tributación, que a los perceptores también de rentas irregulares cuyos rendimientos regulares exceden de ese mínimo legal (sin sobrepasar el nivel de rendimiento que les obliga a tributar por encima del 8 por 100), cual ocurre en el supuesto analizado

[...] Pues bien, esa situación constitucionalmente inaceptable es la que se deriva de lo dispuesto en el precepto cuestionado. Con arreglo a él los sujetos pasivos cuyas rentas regulares no superan el tramo mínimo de la escala del ejercicio (a saber 618.000 pesetas para el de 1989, con o sin gastos, y, en consecuencia, con o sin posibilidad de articular su deducción) someten sus rentas irregulares a una tributa-

ción fija del 8 por 100; mientras que los contribuyentes cuyas rentas regulares en ese ejercicio superan dicho tramo mínimo sin exceder el de 909.000 pesetas, desde el momento en que soportan en sus rentas regulares una tributación media efectiva inferior al 8 por 100, tributarán por las irregulares a un tipo de gravamen variable inferior a ese 8 por 100 (en concreto, el gravamen en esos tramos de renta oscilará entre el 0,01 y el 7,99 por 100). Indudablemente tal tratamiento fiscal evidencia una clara desigualdad en la ley, proscrita constitucionalmente, en razón de lo dispuesto en el art. 31 CE, pues el resultado en los supuestos referidos no es otro que el de que quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior [...] En consecuencia, el precepto analizado vulnera el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), lo que conduce a la declaración de su inconstitucionalidad. (Sentencia del TC 46/2000, de 17 de febrero –NFJ008490–, FF. JJ. 6.º, 7.º y 8.º).

En definitiva, cualquier tributo que recae sobre manifestaciones de capacidad económica *irreales o ficticias* carece de justificación constitucional; tal y como el TC ha expuesto, en fechas relativamente recientes, con motivo del impuesto que grava las *plusvalías locales*:

[...] aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado es el «incremento de valor» que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese «incremento» sino a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no solo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, «podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el "incremento de valor" de un terreno. **Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)**» (STC 37/2017, FJ 3). [...] De esta manera, al establecer el legislador **la ficción** de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo tempo-

ral dado, **soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento**, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, **les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE**» (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3) [...] En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). (Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo –NCJ062411–, FJ Tercero).

2. Bajo esta premisa hay que plantearse la incidencia del estado de alarma sobre nuestro ordenamiento tributario. En particular, sobre el devengo y exacción de aquellos tributos que puedan encontrarse afectados por dicha situación. En este sentido, resulta problemático (y sin ánimo de ser exhaustivo) el devengo del IVA en los arrendamientos de negocios o industria y de locales de negocio. Asimismo, el estado de alarma puede generar distorsiones y, por lo mismo, incertidumbre sobre la *realidad aplicativa* de los tributos; concretamente en la tramitación de los procedimientos tributarios. La solución a estas cuestiones debe partir de la configuración (constitucional y legal) del estado de alarma.

Pues bien, los estados de alarma, de excepción y de sitio se encuentran previstos en el artículo 116 de la CE, dejando su desarrollo a una ley orgánica (art. 116.1 CE). Y así se hace en la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio (LOEAES). El artículo 116.2 de la CE establece que el estado de alarma:

[...] será declarado por el Gobierno mediante decreto acordado en Consejo de Ministros por un plazo máximo de quince días, dando cuenta al Congreso de los Diputados, reunido inmediatamente al efecto y sin cuya autorización no podrá ser prorrogado dicho plazo. El decreto determinará el ámbito territorial a que se extienden los efectos de la declaración.

Con relación a la COVID-19, el estado de alarma fue acordado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, con base en lo previsto en el artículo 4 b), de la LOEAES («El Gobierno [...] podrá declarar el estado de alarma [...] cuando se produzca alguna de las siguientes alteraciones graves de la normalidad: [...] b) Crisis sanitarias, tales como epidemias y situaciones de contaminación graves»)⁵.

⁵ En la exposición de motivos del citado real decreto se justifica el estado de alarma a partir de que:

[...] La Organización Mundial de la Salud elevó el pasado 11 de marzo de 2020 la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el COVID-19 a pandemia internacional. La rapidez en la evolución de los hechos, a escala nacional e internacional, requiere la adopción de medidas inmediatas y eficaces para hacer frente a esta coyuntura. Las circunstancias extraordinarias que concurren constituyen, sin duda, una crisis sanitaria sin precedentes y de enorme magnitud tanto por el muy elevado número de ciudadanos afectados como por el extraordinario riesgo para sus derechos.

Por tanto, parece claro que, a tenor de la pandemia declarada por la Organización Mundial de la Salud, la calificación de la situación por parte del Ejecutivo como de estado de alarma (frente a las otras dos posibilidades) es correcta. Ahora bien, ¿ocurre lo mismo con las concretas medidas acordadas en el referido real decreto? Veámoslas haciendo hincapié en aquellas que, en un momento dado, pueden repercutir sobre la esfera tributaria.

2.1. Con relación a la *libertad de circulación y movimiento* (imprescindible, por ejemplo, para el cumplimiento de los trámites de aquellos procedimientos tributarios que no se encuentre suspendidos [presentación de alegaciones, cumplimientos de requerimientos de información, obtención de medios de prueba, etc.]), el artículo 11 a) de la LOEAES señala que:

[...] el decreto de declaración del estado de alarma, o los sucesivos que durante su vigencia se dicten, podrán acordar las medidas siguientes: a) Limitar la circulación o permanencia de personas o vehículos en horas y lugares determinados, o condicionarlas al cumplimiento de ciertos requisitos.

Por su parte, el artículo 7.1 del Real Decreto de estado de alarma establece al respecto que:

Durante la vigencia del estado de alarma las personas únicamente podrán circular por las vías de uso público para la realización de las siguientes actividades:

- a) Adquisición de alimentos, productos farmacéuticos y de primera necesidad.
- b) Asistencia a centros, servicios y establecimientos sanitarios.
- c) Desplazamiento al lugar de trabajo para efectuar su prestación laboral, profesional o empresarial.
- d) Retorno al lugar de residencia habitual.
- e) Asistencia y cuidado a mayores, menores, dependientes, personas con discapacidad o personas especialmente vulnerables.
- f) Desplazamiento a entidades financieras y de seguros.
- g) Por causa de fuerza mayor o situación de necesidad.
- h) Cualquier otra actividad de análoga naturaleza.

De esta regulación cabe extraer (a los efectos que aquí interesan) dos consecuencias. La primera, que frente a lo dispuesto en la citada ley orgánica, que únicamente habilita a efectuar una *limitación* en la libertad de movimiento de las personas, el Real Decreto de estado

Dicha situación hasta la fecha se ha visto prorrogada a través de los siguientes Reales Decretos 476/2020, de 27 de marzo; 487/2020, de 10 de abril; 492/2020, de 25 de abril; 514/2020, de 8 de mayo; y Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo.

de alarma parece ir más allá, estableciendo una *lista cuasi-cerrada de circulación permitida*, deduciéndose que la no incluida en el listado se encuentra sencillamente prohibida. En nuestra opinión, dicha regulación en el estado de alarma (sin pretender sostenerlo con rotundidad) se aproxima a la del estado de excepción; en particular, al contenido del artículo 20.1 de la LOEAES⁶; y ello, puede plantear problemas de constitucionalidad⁷.

Y, la segunda, que el Real Decreto de estado de alarma no ha previsto entre los supuestos habilitantes para la circulación de personas el cumplimiento de trámites administrativos y, en concreto, de los de índole tributaria. Solo a través de una interpretación forzada (y extensiva) de la cláusula subsidiaria de *cajón de sastre* («Cualquier otra actividad de análoga naturaleza») pudieran entenderse incluidas tales hipótesis.

2.2. Respeco al *desarrollo de actividades y operaciones*, el artículo 11, apartados b), c), d) y e) de la LOEAES autoriza a que dentro del estado de alarma se puedan:

[...] acordar las medidas siguientes: [...]

b) Practicar requisas temporales de todo tipo de bienes e imponer prestaciones personales obligatorias.

c) Intervenir y ocupar transitoriamente industrias, fábricas, talleres, explotaciones o locales de cualquier naturaleza, con excepción de domicilios privados, dando cuenta de ello a los Ministerios interesados.

⁶ Artículo 20.1 de la LOEAES:

Cuando la autorización del Congreso comprenda la suspensión del artículo diecinueve de la Constitución, la autoridad gubernativa podrá prohibir la circulación de personas y vehículos en las horas y lugares que se determine, y exigir a quienes se desplacen de un lugar a otro que acrediten su identidad, señalándoles el itinerario a seguir.

⁷ En este sentido, la Sentencia del TC 83/2016, de 28 de abril (NCJ061230), afirma categóricamente que:

[...] A diferencia de los estados de excepción y de sitio, la declaración del estado de alarma no permite la suspensión de ningún derecho fundamental (art. 55.1 CE *contrario sensu*), aunque sí la adopción de medidas que pueden suponer limitaciones o restricciones a su ejercicio. En este sentido, se prevé, entre otras, como medidas que pueden ser adoptadas, la limitación de la circulación o permanencia de personas o vehículos en lugares determinados o condicionarlas al cumplimiento de ciertos requisitos; la práctica de requisas temporales de todo tipo de bienes y la imposición de prestaciones personales obligatorias; la intervención y la ocupación transitoria de industrias, fábricas, talleres, explotaciones o locales de cualquier clase, con excepción de domicilios privados; la limitación o el racionamiento del uso de servicios o del consumo de artículos de primera necesidad; la adopción de las órdenes necesarias para asegurar el abastecimiento de los mercados y el funcionamiento de los servicios de los centros de producción afectados por una paralización de los servicios esenciales para la comunidad cuando no se garantizan los servicios mínimos; y, en fin, la intervención de empresas o servicios, así como la movilización de su personal, con el fin de asegurar su funcionamiento, siéndole aplicable al personal movilizado la normativa vigente sobre movilización. (FJ octavo).

- d) Limitar o racionar el uso de servicios o el consumo de artículos de primera necesidad.
- e) Impartir las órdenes necesarias para asegurar el abastecimiento de los mercados y el funcionamiento de los servicios de los centros de producción afectados por el apartado d) del artículo cuarto.

Vemos, pues, que la normativa de naturaleza orgánica que disciplina el estado de alarma en modo alguno ampara la paralización de actividades económicas. Posibilita, en su caso, la práctica de requisas sobre bienes, la intervención de negocios o la racionalización sobre bienes y servicios de primera necesidad. Sin embargo, el Real Decreto sobre el estado de alarma (RD 463/2020) es taxativo y no deja lugar a dudas en esta cuestión y no hay duda de que ordena, con carácter general, la *suspensión* de actividades empresariales y profesiones. Así el artículo 10 del referido real decreto, relativo a «Medidas de contención en el ámbito de la actividad comercial, equipamientos culturales, establecimientos y actividades recreativas, actividades de hostelería y restauración, y otras adicionales», establece que:

1. **Se suspende** la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, a excepción de los establecimientos comerciales minoristas de alimentación, bebidas, productos y bienes de primera necesidad, establecimientos farmacéuticos, sanitarios, centros o clínicas veterinarias, ópticas y productos ortopédicos, productos higiénicos, prensa y papelería, combustible para la automoción, estancos, equipos tecnológicos y de telecomunicaciones, alimentos para animales de compañía, comercio por internet, telefónico o correspondencia, tintorerías, lavanderías y el ejercicio profesional de la actividad de peluquería a domicilio. En cualquier caso, se suspenderá la actividad de cualquier establecimiento que, a juicio de la autoridad competente, pueda suponer un riesgo de contagio por las condiciones en las que se esté desarrollando.

2. La permanencia en los establecimientos comerciales cuya apertura esté permitida deberá ser la estrictamente necesaria para que los consumidores puedan realizar la adquisición de alimentos y productos de primera necesidad, quedando suspendida la posibilidad de consumo de productos en los propios establecimientos.

En todo caso, se evitarán aglomeraciones y se controlará que consumidores y empleados mantengan la distancia de seguridad de al menos un metro a fin de evitar posibles contagios.

3. **Se suspende** la apertura al público de los museos, archivos, bibliotecas, monumentos, así como de los locales y establecimientos en los que se desarrollen espectáculos públicos, las actividades deportivas y de ocio indicados en el anexo del presente real decreto.

4. **Se suspenden** las actividades de hostelería y restauración, pudiendo prestarse exclusivamente servicios de entrega a domicilio.

5. *Se suspenden* asimismo las verbenas, desfiles y fiestas populares.

6. Se habilita al ministro de Sanidad para modificar, ampliar o restringir las medidas, lugares, establecimientos y actividades enumeradas en los apartados anteriores, por razones justificadas de salud pública, con el alcance y ámbito territorial que específicamente se determine⁸.

De nuevo y al igual que ocurre en materia de circulación y movimientos de personas, el Real Decreto sobre el estado de alarma parece regular un estado de excepción⁹. No en vano, el artículo 26 de la LOEAES, incardinado en el epígrafe sobre el estado de excepción, habilita que:

1. La Autoridad gubernativa podrá ordenar la intervención de industrias o comercios que puedan motivar la alteración del orden público o coadyuvar a ella, y la suspensión temporal de las actividades de los mismos, dando cuenta a los Ministerios interesados.
2. Podrá, asimismo, ordenar el cierre provisional de salas de espectáculos, establecimientos de bebidas y locales de similares características.

En cualquier caso y desde una perspectiva estrictamente fiscal (y al margen de la corrección constitucional y jurídica del art. 10 del RD 463/2020), con el Real Decreto sobre el estado de alarma un número elevado de actividades económicas quedan legalmente suspendidas.

2.3. En cuanto a los plazos administrativos, la disposición adicional tercera del Real Decreto sobre el estado de alarma sienta como principio general la suspensión de los mismos (disp. adic. 3.^a, apartado 1) admitiendo diversas excepciones (disp. adic. 3.^a, apartados 2 a 4). Sin embargo, el criterio de suspensión general del citado apartado 1 no será de aplicación a los procedimientos tributarios (disp. adic. 3.^a, apartado 6¹⁰); quedando la duda de

⁸ Repárese en que dicha redacción fue modificada por el artículo único.2 del Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo (y, posteriormente, por el Real Decreto 492/2020, de 24 de abril, que da redacción al vigente apartado 6). Además, el Real Decreto 463/2020 contiene un anexo que concreta una relación de equipamientos y actividades cuya apertura al público queda suspendida con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10. Por otra parte, el artículo 10.1 de la Orden SND/399/2020, de 9 de mayo, para la flexibilización de determinadas restricciones en aplicación de la fase 1 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad, establece que «podrá procederse a la reapertura al público de todos los establecimientos y locales comerciales minoristas y de actividades de servicios profesionales cuya actividad se hubiera suspendido tras la declaración del estado de alarma en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.1 del Real Decreto 463/2020...». De manera que lo que ha venido a conocerse como *desescalada* contempla la *reapertura* de actividades como un derecho, no como una obligación. El artículo 11.1 de la Orden SND/414/2020, de 16 de mayo, reguladora de la fase 2 de la *desescalada*, regula la reapertura de actividades como un derecho, no un deber.

⁹ Y así han surgido críticas sobre una posible extralimitación de la regulación del estado de alarma a través del Real Decreto 463/2020 (y sus sucesivas prórrogas). Véanse, en este sentido, los artículos de opinión de Aragón Reyes (10 de abril de 2020) y Madrigal Martínez-Pereda (4 de mayo de 2020).

¹⁰ Disposición adicional 3.^a del Real Decreto 463/2020:

la aplicación de los criterios de excepción a la regla general (esto es, los previstos en los apartados 2 a 4 de la referida disp. adic. 3.^a).

Por último, la disposición adicional cuarta del citado real decreto establece la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad¹¹. Se trata de un precepto de alcance general que, a diferencia de la disposición adicional 3.^a, no hace mención a la materia tributaria; haciendo surgir la duda sobre su eficacia en dicho ámbito.

3. De esta visión general sobre la repercusión del estado de alarma en el ordenamiento tributario se desprenden dos conclusiones:

- 1.^a Que las actividades económicas suspendidas por el estado de alarma no pueden dar lugar al devengo de tributos, so pena de incurrir en el gravamen de capacidades económicas inexistentes y, por lo mismo, inconstitucionales. Bajo este prisma analizaremos el tema de la tributación (en particular, del IVA) sobre negocios y los alquileres de locales a fin de determinar la procedencia de su devengo (o no).
- 2.^a Se constata la intención del Ejecutivo de separar los procedimientos tributarios de los procedimientos administrativos en general, en una suerte de *cantonalismo fiscal* ocasionado por el estado de alarma, que va a discurrir por unos derroteros propios, generando una suerte de suspensiones, moratorias y aplazamientos a través de la aprobación de sucesivos reales decretos leyes, cuyo acoplamiento

1. Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo. 2. La suspensión de términos y la interrupción de plazos se aplicará a todo el sector público definido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. 3. No obstante lo anterior, el órgano competente podrá acordar, mediante resolución motivada, las medidas de ordenación e instrucción estrictamente necesarias para evitar perjuicios graves en los derechos e intereses del interesado en el procedimiento y siempre que este manifieste su conformidad, o cuando el interesado manifieste su conformidad con que no se suspenda el plazo. 4. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, desde la entrada en vigor del presente real decreto, las entidades del sector público podrán acordar motivadamente la continuación de aquellos procedimientos administrativos que vengan referidos a situaciones estrechamente vinculadas a los hechos justificativos del estado de alarma, o que sean indispensables para la protección del interés general o para el funcionamiento básico de los servicios. 5. La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los procedimientos administrativos en los ámbitos de la afiliación, la liquidación y la cotización de la Seguridad Social. 6. La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias. (Precepto modificado por el RD 462/2020).

¹¹ Disposición adicional 4.^a del Real Decreto 463/2020: «Los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adoptaren».

con esta particular situación (Real Decreto de estado de alarma y sus prórrogas) puede generar situaciones de aplicación contradictoria entre ambos cuerpos normativos, como tendremos ocasión de plantear.

2. ¿Tributación de los arrendamientos de negocio o industria y de los alquileres de locales de negocio?

1. Una de las consecuencias económicas más dramáticas de la declaración del estado de alarma estriba en la suspensión de actividad de un gran número de negocios y de locales de negocios. Ello ha disparado las dudas en torno al pago de los alquileres afectados por dicho cierre temporal y, cómo no, sobre la tributación de dichos negocios y, en particular, acerca del devengo y pago del IVA mientras se mantenga el estado de alarma.

En una primera aproximación se puede sostener que los contratos de arrendamiento de negocio, como tales, no se ven afectados por la suspensión y, consecuentemente, continúan desplegando efectos y, por lo mismo, las rentas deben satisfacerse, con las consecuencias fiscales dimanantes de un *statu quo* que en definitiva no se ha visto alterado por esta situación excepcional. En todo caso será necesario que los arrendatarios activen algunas de las acciones que contemplan nuestro ordenamiento jurídico para *congelar* dichos arrendamientos durante el estado de alarma (siempre, claro está, que los contratos no contengan estipulaciones particulares para estas situaciones, en cuyo caso serán de aplicación preferente).

1.1. Y así entre las posibilidades para obtener la suspensión de rentas, se puede acudir al régimen jurídico general del Código Civil –CC– para arrendamientos. En concreto, su artículo 1554.3.º cifra entre las obligaciones del arrendador, «a mantener al arrendatario en el goce pacífico del arrendamiento por todo el tiempo del contrato».

La Sala Primera del Tribunal Supremo (TS), en aplicación del artículo 1560 del CC, ha reconocido que el arrendador responde de las perturbaciones causadas por él mismo tanto de hecho como de derecho y de las perturbaciones de derecho causadas por terceros¹²; considerando, entonces, el estado de alarma como una perturbación de derecho ocasionada por el Estado, que debería asumir el arrendador y, en consecuencia, podría reconocerse la suspensión de la renta durante el tiempo que duren las medidas del estado de alarma (aplicación coordinada de los arts. 1555.1.º y 1556 CC).

1.2. Asimismo, se podría acudir al instituto de la fuerza mayor e invocar el artículo 1105 del CC, según el cual «fuera de los casos expresamente mencionados en la ley, y de los en que así lo declare la obligación, nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido prever-

¹² *Vid.*, entre otras, las Sentencias del TS (Sala 1.ª) de 24 de enero de 1992 (ponente: Almagro Nosete), de 29 de febrero de 2012 (rec. cas. núm. 507/2008 –NCJ056631–) y de 8 de enero de 2019 (rec. cas. núm. 2418/2016 –NCJ063939–).

se, o que, previstos, fueran inevitables»¹³. Por tanto, el estado de alarma decretado a raíz de la pandemia por COVID-19 sería susceptible de incardinarse como un supuesto de fuerza mayor. La imposibilidad sobrevenida de cumplir con las obligaciones contractuales como consecuencia de la situación COVID-19 permitiría la suspensión de un contrato (arts. 1182 a 1184 CC). La suspensión por causa mayor en estos casos dependerá de la verificación de dos requisitos:

- 1.º La existencia de un suceso imprevisible e inevitable (que, en principio, se cumple por la propia naturaleza de la declaración de estado de alarma).
- 2.º El incumplimiento imposible de las prestaciones derivadas del contrato de arrendamiento por la situación sobrevenida; puesto que el acaecimiento de la situación de fuerza mayor, como la de la COVID-19, no faculta *per se* al arrendatario a incumplir sus obligaciones contractuales. Será necesario, por tanto, acreditar que la COVID-19 hace imposible el cumplimiento del deudor-arrendatario. A estos efectos se invocará la suspensión de actividad acordada en el Real Decreto de estado de alarma.

En supuestos de emergencia sanitaria similares, como en el caso de la gripe A, se ha reconocido como una situación de fuerza mayor (Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 346/2012, de 8 de junio). Sin embargo, en otros casos, como las situaciones de crisis económicas, se ha denegado tal calificación (Sentencia del TS de 6 de abril de 2017, rec. cas. núm. 453/2016, fundamento segundo). En fin, veremos; aunque nuestra posición es favorable a su reconocimiento en casos de COVID-19.

1.3. Por último, podría invocarse la cláusula *rebus sic stantibus*. En virtud de la misma se permite la modificación del clausulado de un negocio cuando, por circunstancias sobrevenidas, se rompe el equilibrio económico del contrato y a una de las partes le resulta imposible o muy gravoso su cumplimiento. Se trata de una cláusula que tiene por objeto flexibilizar la eficacia del principio *pacta sunt servanda*. Y se considera que se encuentra implícita en todos los contratos (art. 1258 CC). Para su apreciación será necesario:

- 1.º Una alteración extraordinaria, imprevisible e inimputable de las circunstancias en el momento de cumplir las obligaciones respecto de las existentes al tiempo de la perfección del contrato.

¹³ La Sentencia del TS (Sala 3.ª) de 28 de noviembre de 2017 (rec. cas. núm. 2615/2015) define la fuerza mayor:

[...] como un acontecimiento imprevisto, o previsto pero inevitable, en todo caso externo al círculo de la Administración o de la empresa, independiente de su voluntad, que al comportar una alteración del equilibrio de las prestaciones del contrato, permite adoptar las medidas dirigidas a restablecer la inicial ecuación financiera expresada en el contrato. En este sentido, la fuerza mayor es un concepto jurídico que debe quedar ceñido, como reiteradamente ha repetido la jurisprudencia de este Tribunal, a un suceso que está fuera del círculo de actuación del obligado, que no hubiera podido preverse o que previsto fuera inevitable. (Fundamento cuarto).

- 2.º Una desproporción exorbitante entre las prestaciones de las partes que suponga una alteración sustancial del contrato por un desequilibrio de prestaciones.
- 3.º Inexistencia de otro recurso alternativo que no sea la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus*.

Este recurso cobró una indudable relevancia en la crisis económica de 2008. No en vano se formó una sólida doctrina legal acerca de los requisitos necesarios para su reconocimiento¹⁴. Es indudable su posible aplicación al estado de alarma provocado por la COVID-19; pero en modo alguno puede considerarse su aplicación estandarizada; tal y como ha venido a advertir la Sentencia del TS núm. 19/2019, de 15 de enero (rec. cas. núm. 3291/2015 –NCJ063843–), con relación a los contratos de arrendamiento que incluyen retribución variable¹⁵.

2. Todas estas posibilidades para obtener la suspensión contractual entrañan una actividad de parte, normalmente del deudor y, en última instancia, el acuerdo entre los contratantes (sin obviar la posibilidad de terminar en la vía judicial)¹⁶; lo que implica necesariamente (en la mayoría de los casos) el transcurso (más o menos dilatado) de tiempo; ofreciendo poca o ninguna solución *inmediata* en la esfera fiscal, que sería la deseable en una circunstancia de estado de alarma, que implica la paralización de muchas actividades económicas.

En este sentido, hay que plantearse si es posible acudir a una vía que implique la suspensión automática de los contratos para aquellos negocios afectados por la suspensión de actividades incluidas en el Real Decreto de estado de alarma. Y para ello hay que analizar, en primer lugar, la tipología de los posibles contratos incursos. Y en esta línea vamos a distinguir dos hipótesis: 1) los contratos de arrendamiento de negocio o industria y 2) los arrendamientos de locales de negocios.

¹⁴ Cfr., Sentencia (Sala 1.ª) del TS núm. 333/2014, 30 de junio (rec. cas. núm. 2250/2012 –NCJ058627–), fundamento segundo. Asimismo, véanse las Sentencias núms. 591/2014, de 15 de octubre (rec. cas. núm. 2992/2012 –NCJ058985–), fundamento tercero; y 64/2015, de 24 de febrero (rec. cas. núm. 282/2013 –NCJ059860–), fundamento segundo.

¹⁵ En efecto, en dicha sentencia se niega la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus* con base en la forma de retribución variable ya pactada; puesto que «la introducción en el contrato de un sistema combinado de retribución, variable según ingresos junto a un mínimo garantizado, muestra precisamente que las partes tuvieron en cuenta que mediante la aplicación del porcentaje variable en función del nivel de ocupación del hotel era posible que no se alcanzase en todos los ejercicios a lo largo de la vida del contrato los ingresos mínimos para satisfacer al propietario arrendador. Esta previsión es perfectamente coherente con la celebración de un contrato en el que el arrendamiento iba a durar diecisiete años, a lo largo de los cuales previsiblemente el nivel de ingresos podía ser variable. La fijación de una renta mínima garantizada junto a una renta variable según ingresos demuestra, precisamente, que el riesgo de la disminución de ingresos quedaba a cargo de la arrendataria». (Fundamento tercero).

¹⁶ Y así se ha manifestado la doctrina, partidaria de la negociación de buena fe (cfr., Beltrán y Ponce, 30 de marzo de 2020; De la Torre Olid, 20 de abril de 2020; y Álvarez, 23 de abril de 2020).

2.1. El TS (Sala 1.^a) ha trazado la línea divisoria entre ambos negocios destacando que:

[...] la distinción entre los arriendos de local de negocio y los de industria es absolutamente diáfana, destacando que mientras en los primeros se cede el elemento inmobiliario, es decir, un espacio construido y apto para que en él se explote el negocio, en los segundos el objeto contractual está determinado por una doble composición integradora, por un lado el local, como soporte material y, por otro, el negocio o empresa instalada y que se desarrolla en el mismo, con los elementos necesarios para su explotación, conformando un todo patrimonial. En este sentido cabe citar las Sentencias de 13 y 21 de diciembre de 1990, 20 de septiembre de 1991, 19 y 25 mayo 1992, 17 abril y 10 mayo 1993, 22 noviembre 1994, 4 octubre 1995 y 8 junio 1998, entre otras. (Sentencia núm. 137/2000, de 21 de febrero, rec. cas. núm. 1548/1995 –NCJ045898–, fundamento segundo).

Por tanto, es claro que nos encontramos, pese a su cercanía (no solo semántica), ante dos figuras contractuales distintas; tal y como tiene reconocida una constante doctrina legal, que viene destacando que:

[...] los arriendos de locales para negocio se diferencian de los propios de industria, en que en los primeros lo que se cede es el elemento inmobiliario, en cambio, en los segundos (arrendamientos especiales), el objeto contractual está determinado por una doble composición integradora; por un lado, el local, como soporte material y, por otro, el negocio o empresa instalada y que se desarrolla en el mismo, con los elementos necesarios para su explotación, conformando un todo patrimonial autónomo, sin que sea preciso que el arrendador aporte necesariamente todos los enseres y menajes para la comercialización de la actividad comercial a desarrollar, pues pueden ser ampliados o mejorados con los que aporte el arrendatario, incluso ser sustituidos, sin que ello afecte a la calificación y naturaleza del contrato como de locación industrial (sentencias de 20 de septiembre de 1991, 19 de mayo de 1992, 17 de abril de 1993, 10 de mayo de 1993 y 22 de noviembre de 1994)» considera existente un arrendamiento de industria en cuanto «se cedió todo lo necesario para el funcionamiento inmediato del negocio, a lo que nada afectan las adquisiciones posteriores por razones de utilidad o conveniencia, pues es el uso de la industria ya instalada, con elementos coordinados para su inmediata puesta en marcha, lo que constituye, según reiterada y constante doctrina de esta Sala, la unidad patrimonial con vida propia determinante del concepto jurídico de industria susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas. (Sentencia del Tribunal Supremo –Sala 1.^a– núm. 729/2006, de 7 de julio [rec. cas. núm. 4040/1999 –NCJ042827–], fundamento segundo).

2.2. Siendo diáfanos las diferencias entre uno y otro tipo comercial, también hay que destacar sus semejanzas a fin de determinar si las circunstancias del estado de alarma son proyectables con independencia del contrato ante el que nos encontremos. En este sentido ambos contratos tienen en común la causa y finalidad de los mismos: el desarrollo de una actividad económica, las diferencias se ciñen a las *maneras* y *tiempos* en que la misma

se desarrolla. En definitiva, ambos contratos se justifican con base en la misma causa; de forma que sin el desempeño de una actividad económica real y efectiva nos encontraríamos ante *negocios viciados en términos económicos*.

Por ello, consideramos que tanto los contratos de arrendamiento de negocio o industria, como los contratos de alquiler de locales de negocio comparten las vicisitudes ocasionadas por el estado de alarma y son susceptibles de recibir un trato normativo (y fiscal) homogéneo; máxime cuando se trata de negocios jurídicos en cuya confección prevalece la autonomía de las partes, ya que no se encuentran sujetos y constreñidos a un marco jurídico predeterminado¹⁷.

2.3. A tenor de las consideraciones precedentes, se desprenden con meridiana claridad dos cuestiones. La primera, de naturaleza estrictamente tributaria, que consiste en preguntarse si la paralización de la actividad económica de un sujeto pasivo habilita al devengo y exigibilidad de un tributo (estatal, autonómico o local) afectado por dicha suspensión. En nuestra opinión cualquier exacción tributaria que se materializa en orden a una capacidad económica sencillamente inexistente es inconstitucional por vulnerar el *concepto constitucional de tributo*, diseñado por el TC. Cuestión distinta será determinar las distintas figuras tributarias que pueden verse *interesadas* por la proyección de la referida doctrina constitucional. Lo que parece claro es que el sistema tributario debe adaptarse a la realidad sobre la que incide (en nuestro caso, una paralización de la generalidad de la actividad económica durante el estado de alarma) postulando el no devengo de gravamen fiscal alguno ligado a la suspensión legal de actividades ordenada por el Real Decreto de estado de alarma.

Y, la segunda, que (si bien se sitúa a extramuros del régimen tributario se encuentra estrechamente conectada con ella) se refiere al alcance y efectos de la suspensión de actividades decretada por el Ejecutivo a raíz del estado de alarma. Desde nuestra perspectiva se trata de una suspensión *legal* de actividades empresariales y profesionales y, por lo mismo, de aplicación automática sobre la realidad contractual afectada. Con ello queremos poner de manifiesto que no debería ser necesaria ninguna intimación entre los particulares contratantes, ni la búsqueda de base legal alguna (fuerza mayor, cláusula *rebus sic stantibus*, etc.) que justifique la suspensión de los contratos, más allá de la realidad jurídica del estado de alarma; que *per se* ampara la referida suspensión.

¹⁷ Y así lo tiene reconocido la Sala 1.ª del TS en su Sentencia núm. 539/2017, de 3 de octubre (rec. cas. núm. 1298/2015 –NCJ062685–), para los casos de arrendamientos de locales de negocio donde razona que:

[...] el art. 4.3 LAU determina que las partes regirán sus relaciones de acuerdo con el principio de autonomía de la voluntad, por lo que en la sentencia recurrida se infringe dicho precepto en cuanto impone la aplicación del art. 11 de la LAU que no está previsto para los arrendamientos para uso distinto de vivienda, desequilibrando el sustrato económico que las partes tuvieron en cuenta para pactar el contrato, alterando las bases del mismo. (Fundamento séptimo).

Y en los casos de arrendamiento de negocio o industria, la Sentencia del TS (Sala 1.ª) núm. 153/2009, de 18 de marzo (rec. cas. núm. 665/2003 –NCJ049290–), señala que la normativa aplicable a los arrendamientos de industria ha de ser la contenida con carácter general en el CC y no la prevista en legislación especial (fundamento segundo).

Y, en nuestra opinión, tal planteamiento cuenta con el respaldo de la propia doctrina del TC que en estas situaciones:

[de] esta legalidad excepcional que contiene la declaración gubernamental **desplaza durante el estado de alarma la legalidad ordinaria en vigor**, en la medida en que viene a excepcionar, modificar o condicionar durante ese periodo la aplicabilidad de determinadas normas, entre las que pueden resultar afectadas leyes, normas o disposiciones con rango de ley, cuya aplicación puede suspender o desplazar. Esta incidencia sobre la legislación vigente antes de la declaración del estado de alarma, incluidas las normas con rango de ley que pudieran verse afectadas, encuentra cobertura en el propio texto constitucional (art. 116.2 CE) y en la Ley Orgánica 4/1981 (art. 6), que imponen como contenido necesario del decreto en el que se formaliza la decisión gubernamental de la declaración la determinación de «los efectos del estado de alarma», efectos que pueden implicar, como se dijo en el ATC 7/2012, «excepciones o **modificaciones pro tempore en la aplicabilidad de determinadas normas del ordenamiento vigente**, incluidas, en lo que ahora importa, determinadas disposiciones legales, que sin ser derogadas o modificadas sí pueden ver alterada su aplicabilidad ordinaria» (FJ 4). (STC 83/2016, de 28 de abril –NCJ061230–, fundamento décimo).

El Real Decreto de estado de alarma (y las sucesivas prórrogas) debe desplegar *efectos coordinados* en todo el ordenamiento jurídico; de manera uniforme y sin excepciones o particularidades. Realmente, ¿se puede sostener –en términos de lógica jurídica– que una actividad económica –constitucional y legalmente– suspendida despliegue efectos distintos sobre un *mismo* contrato?

Opinamos que, si la actividad económica se encuentra legalmente suspendida, lo estará de cara a la totalidad del ordenamiento. Sería una auténtica *burla jurídica* la consideración de que un (mismo) contrato (afectado por el estado de alarma) despliega efectos jurídicos distintos (suspensivos o no) en función del sector del ordenamiento jurídico ante el que nos encontremos. En este sentido y bajo el estado de alarma, cobra todo su vigor la *unicidad* del ordenamiento. En caso contrario se abre la puerta a la inseguridad jurídica y la arbitrariedad.

2.4. Ahora bien, ¿esta es la conclusión a la que ha llegado el Ejecutivo? ¿Nos encontramos ante un caso de suspensión general sin necesidad de invocación de normativa adicional a la del estado de alarma? O, por el contrario, ¿ha creado una solución singular que no se corresponde ni con la aquí sostenida –suspensión legal automática–, ni con alguna de las previstas con carácter general (fuerza mayor, *rebus sic stantibus*, etc.) en el ordenamiento?

Pues bien, el Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (RDL 15/2020), aborda esta cuestión fijando una *moratoria de pago singular* que no se corresponde con el régimen normativo común visto; ni con la tesis aquí defendida (desde una óptica estrictamente fiscal). El Gobierno justifica esta regulación en su exposición de motivos, señalando que:

[...] muchas actividades económicas se han visto obligadas a suspender su actividad o a reducir drásticamente la misma. En virtud de lo anterior, la falta de ingresos o la minoración de los mismos durante el periodo que dure el estado de alarma puede dar lugar a la incapacidad financiera de autónomos y pymes para hacer frente al cumplimiento, total o parcial, de sus obligaciones de pago de renta de locales en alquiler que pone en serio riesgo la continuidad de sus actividades.

A falta de acuerdo entre las partes, la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos no prevé causa alguna de exclusión del pago de la renta por fuerza mayor o por declaración de estado de alarma u otras causas, salvo en lo referido en su artículo 26, relativo a la habitabilidad de la vivienda derivada de la ejecución de obras, que puede ser aplicable a los locales de negocio vía artículo 30 de esta Ley.

Asimismo, si se acude a la regulación del Código Civil referida a la fuerza mayor, tampoco ofrece una solución idónea porque no ajusta la distribución del riesgo entre las partes, aunque puede justificar la resolución contractual en los casos más graves.

Ante esta situación, procede prever una regulación específica en línea con la cláusula «*rebus sic stantibus*», de elaboración jurisprudencial, que permite la modulación o modificación de las obligaciones contractuales si concurren los requisitos exigidos: imprevisibilidad e inevitabilidad del riesgo derivado, excesiva onerosidad de la prestación debida y buena fe contractual.

Se considera conveniente ofrecer una respuesta que permita abordar esta situación y regular un procedimiento para que las partes puedan llegar a un acuerdo para la modulación del pago de las rentas de los alquileres de locales.

Por tanto, se reconoce que la solución diseñada es «una regulación específica en línea con la cláusula *rebus sic stantibus*», que se caracteriza no por una suspensión en el pago de rentas por inactividad, sino en un simple aplazamiento del pago; cuya articulación jurídica es peculiar:

- **Primero.** Atendiendo a su caracterización como *derecho* (para el arrendatario) y *deber jurídico* (para el arrendador); salvo que con anterioridad hubieran llegado a un acuerdo sobre esta cuestión (art. 1.1 RDL 15/2020).
- **Segundo.** En función de los *contratos* afectados por dicha regulación, pues deberán tratarse de un «contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda de conformidad con lo previsto en el artículo 3 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, o de industria» (arts. 1.1 y 2.1 RDL 15/2020).
- **Tercero.** A tenor del *sujeto-arrendador* incurso, que deben cumplir determinados requisitos; concretamente que «sea una empresa o entidad pública de vivienda, o un gran tenedor, entendiéndose por tal la persona física o jurídica que sea titular de más de 10 inmuebles urbanos, excluyendo garajes y trasteros, o una superficie construida de más de 1.500 m²» (art. 1.1 RDL 15/2020). O, en su caso, que sea un «arrendador [...] distinto de los definidos en el artículo 1.1, y cumpla los requisitos previstos en el artículo 3» (ar. 2.1 RDL 15/2020).

- **Cuarto.** Por el *sujeto-arrendatario* que puede activar dicho *derecho-deber*, ya que deberá ser un *autónomo*¹⁸ o una *pyme*¹⁹; debidamente acreditado²⁰, so pena de encontrarse sujeto a las responsabilidades derivadas del incumplimiento de tales requisitos²¹.

¹⁸ Artículo 3.1 del RDL 15/2020:

[...] En el caso de contrato de arrendamiento de un inmueble afecto a la actividad económica desarrollada por el autónomo: a) Estar afiliado y en situación de alta, en la fecha de la declaración del estado de alarma mediante el Real Decreto 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, en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar o, en su caso, en una de las Mutualidades sustitutorias del RETA. b) Que su actividad haya quedado suspendida como consecuencia de la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, o por órdenes dictadas por la Autoridad competente y las Autoridades competentes delegadas al amparo del referido real decreto. c) En el supuesto de que su actividad no se vea directamente suspendida como consecuencia de la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se 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.

¹⁹ Artículo 3.2 del RDL 15/2020:

[...] En caso de contrato de arrendamiento de inmueble afecto a la actividad económica desarrollada por una pyme: a) Que no se superen los límites establecidos en el artículo 257.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. b) Que su actividad haya quedado suspendida como consecuencia de la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, o por órdenes dictadas por la Autoridad competente y las Autoridades competentes delegadas al amparo del referido real decreto. c) En el supuesto de que su actividad no se vea directamente suspendida en virtud de lo previsto en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se deberá acreditar la reducción de su 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.

²⁰ Artículo 4 del RDL 15/2020:

[...] El cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 se acreditará por el arrendatario ante el arrendador mediante la presentación de la siguiente documentación: a) La reducción de actividad se acreditará inicialmente mediante la presentación de una declaración responsable en la que, en base a la información contable y de ingresos y gastos, se haga constar la reducción de la facturación mensual en, al menos, un 75 por ciento, en relación con la facturación media mensual del mismo trimestre del año anterior. En todo caso, cuando el arrendador lo requiera, el arrendatario tendrá que mostrar sus libros contables al arrendador para acreditar la reducción de la actividad. b) La suspensión de actividad, se acreditará mediante certificado expedido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o el órgano competente de la Comunidad Autónoma, en su caso, sobre la base de la declaración de cese de actividad declarada por el interesado.

²¹ Artículo 5 del RDL 15/2020:

[...] Los arrendatarios que se hayan beneficiado del aplazamiento temporal y extraordinario en el pago de la renta sin reunir los requisitos establecidos en el artículo 3, serán responsables de los daños y perjuicios que se hayan podido producir, así como de todos los gastos generados por la aplicación de estas medidas excepcionales, sin perjuicio de las responsabilidades de otro orden a que la conducta de los mismos pudiera dar lugar.

- **Quinto.** Y, finalmente, se trata de una solución singular por la *extensión temporal* y las *condiciones económicas* de la moratoria; puesto que «se aplicará de manera automática y afectará al periodo de tiempo que dure el estado de alarma y sus prórrogas y a las mensualidades siguientes, prorrogables una a una, si aquel plazo fuera insuficiente en relación con el impacto provocado por el COVID-19, sin que puedan superarse, en ningún caso, los cuatro meses. Dicha renta se aplazará, sin penalización ni devengo de intereses, a partir de la siguiente mensualidad de renta arrendaticia, mediante el fraccionamiento de las cuotas en un plazo de dos años, que se contarán a partir del momento en el que se supere la situación aludida anteriormente, o a partir de la finalización del plazo de los cuatro meses antes citado, y siempre dentro del plazo de vigencia del contrato de arrendamiento o cualquiera de sus prórrogas» (art. 1.2 RDL 15/2020).

2.5. La siguiente cuestión se centra en nuestra valoración jurídica respecto de la solución confeccionada en el citado RDL 15/2020. Y, en este sentido, la misma es negativa por dos razones fundamentales. La primera, de raigambre estrictamente constitucional, pues –como veremos– evidencia una contradicción con el estado de alarma configurado; de forma que haya que preguntarse por la normativa que deba prevalecer: la propia del estado de alarma (RD 463/2020 y las prórrogas sucesivas) o la establecida en el mencionado RDL 15/2020. Y la segunda razón, de oponibilidad a dicho marco legal (esta vez de corte constitucional-tributario), se refiere a que obliga a tributar por una capacidad económica sencillamente inexistente. Vayamos por partes.

2.5.1. Como hemos destacado, el estado de alarma ha dado lugar a una suspensión legal generalizada de actividades económicas cuya consecuencia jurídica inmediata es asimismo una suspensión legal de la actividad comercial afectada por dicha paralización (y, en particular, de los contratos de arrendamiento de negocio o industria; y de los contratos de alquiler de locales de negocio). Por el contrario, la moratoria en el pago, diseñada en el RDL 15/2020, parte de una premisa contraria: los negocios afectados por la suspensión de actividades siguen desplegando efectos durante el estado de alarma; únicamente se prevé una moratoria en el pago de rentas. Advertida la discrepancia, ¿qué normativa debe primar?

Se podría acudir al principio de jerarquía normativa, concluyendo entonces que el RDL 15/2020 prevalecería sobre los Reales Decretos de estado de alarma. Sin embargo, no nos convence esta argumentación, ya que la situación de estado de alarma, en primer lugar, tiene *engarce directo* en la CE (art. 116 CE) y, acto seguido, es concreción de la LOEAES. En definitiva, nos resistimos a considerar los Reales Decretos sobre estado de alarma como meras y simples manifestaciones de la potestad reglamentaria (que es a lo que conduciría esta solución)²². Por el contrario, somos partidarios de abordar las posibles contradicciones

²² En este sentido, además, hay que tener en cuenta que nuestro TC ha reconocido el *valor de ley* a los Reales Decretos de estado de alarma (Sentencia del TC 83/2016, de 28 de abril –NCJ061230–, fundamentos noveno y décimo).

existentes entre el marco regulador del estado de alarma y la normativa que se crea a partir de tal realidad con base en el principio de competencia. Desde esta perspectiva, la normativa (constitucional, legal y reglamentaria) que regula el estado de alarma forma una *unidad* jurídica, que primaría sobre toda la regulación posterior que se emite como consecuencia del citado estado de alarma (en nuestro caso, es evidente que el RDL 15/2020 justifica su *extraordinaria y urgente necesidad* en la situación generada por la COVID-19). Por tanto, bajo este prisma (el del principio de competencia), la normativa subsiguiente conectada con el régimen jurídico de estado de alarma, deberá ajustarse (y, por lo mismo, no contradecir) lo estipulado en los Reales Decretos sobre estado de alarma²³.

En cualquier caso será el TC quien decida y resuelva sobre esta materia; es decir, sobre las posibles contradicciones entre régimen de estado de alarma y las normas emanadas a raíz (y por motivo) del mismo (principalmente, la relativa a los reales decretos-leyes).

2.5.2. Desde la perspectiva constitucional tributaria, la moratoria en el pago de rentas acordada en el RDL 15/2020 entra en confrontación directa con el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), puesto que parte no solo de que los contratos afectos por la suspensión de actividades no se encuentran suspendidos, desplegando efectos durante el estado de alarma; sino que además las rentas se han devengado durante ese tiempo y

²³ Y así se viene a exponer en la citada Sentencia del TC 83/2016, de 28 de abril (NCJ061230), al caracterizar constitucionalmente la situación de estado de alarma:

[...] La decisión gubernamental por la que se declara el estado de alarma no se limita a constatar el presupuesto de hecho habilitante de la declaración de dicho estado, esto es, la concurrencia de alguna o algunas de las situaciones o «alteraciones graves de la normalidad» previstas en la de la Ley Orgánica 4/1981 (art. 4) que pueden dar lugar a la proclamación del estado de emergencia, ni se limita tampoco a la mera la declaración de este. La decisión gubernamental tiene además un carácter normativo, en cuanto establece el concreto estatuto jurídico del estado que se declara. En otras palabras, dispone la legalidad aplicable durante su vigencia, constituyendo también fuente de habilitación de disposiciones y actos administrativos. La decisión gubernamental viene así a integrar en cada caso, sumándose a la Constitución y a la Ley Orgánica 4/1981, el sistema de fuentes del derecho de excepción, al complementar el derecho de excepción de aplicación en el concreto estado declarado. Y esta legalidad excepcional que contiene la declaración gubernamental desplaza durante el estado de alarma la legalidad ordinaria en vigor, en la medida en que viene a excepcionar, modificar o condicionar durante ese periodo la aplicabilidad de determinadas normas, entre las que pueden resultar afectadas leyes, normas o disposiciones con rango de ley, cuya aplicación puede suspender o desplazar. Esta incidencia sobre la legislación vigente antes de la declaración del estado de alarma, incluidas las normas con rango de ley que pudieran verse afectadas, encuentra cobertura en el propio texto constitucional (art. 116.2 CE) y en la Ley Orgánica 4/1981 (art. 6), que imponen como contenido necesario del decreto en el que se formaliza la decisión gubernamental de la declaración la determinación de «los efectos del estado de alarma», efectos que pueden implicar, como se dijo en el ATC 7/2012, «excepciones o modificaciones *pro tempore* en la aplicabilidad de determinadas normas del ordenamiento vigente, incluidas, en lo que ahora importa, determinadas disposiciones legales, que sin ser derogadas o modificadas sí pueden ver alterada su aplicabilidad ordinaria» (FJ 4). (Fundamento décimo).

ello constituye una auténtica ficción jurídica que lleva a gravar manifestaciones de riqueza sencillamente virtuales o inexistentes. Repárese que la moratoria o el aplazamiento en el pago de las rentas supone, en el plano fiscal, la existencia de una *renta real* que se ha tenido que materializar en un momento (el del estado de alerta) donde la actividad económica está suspendida por mandato legal (*fictio iuris*). Bajo las coordenadas del *concepto constitucional de tributo*, el pago aplazado de rentas (y de los tributos derivados de dichos abonos) se sustentará en unos ingresos que se habrán obtenido una vez que haya finalizado el estado de alarma (y la suspensión de actividades), no durante el estado de alarma. Y ello conculca el principio de capacidad económica. Además, en la esfera de tributación directa genera una situación de sobreimposición, ya que parte de los ingresos que se generen a partir de la salida del estado de alarma van a ir destinados a sufragar los pagos aplazados devengados durante el tiempo en que la actividad estuvo suspendida.

En definitiva, somos de la opinión de que el estado de alarma despliega un *efecto suspensivo uniforme* sobre la totalidad del ordenamiento jurídico. Y, consecuentemente, las actividades económicas paralizadas por el mandato normativo del estado de alarma deben tener un *tratamiento jurídico homogéneo* con independencia del sector del ordenamiento de que se trate (ya sea civil, mercantil, tributario, etc.).

3. El IVA sobre los alquileres (de negocios y de locales) de actividades económicas suspendidas por el estado de alarma

1. Hasta el momento hemos analizado el efecto suspensivo que en nuestra opinión se deriva del estado de alarma decretado por el Ejecutivo. No obstante, en tanto no se pronuncien los tribunales, vamos a referirnos a la legalidad tributaria, haciendo hincapié en el IVA de los alquileres (de negocios y de locales) afectados por la suspensión de actividades económicas.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), tales operaciones tendrán la consideración de operaciones de servicios²⁴, sujetos y no exentos al tipo general del 21 %²⁵. Respecto al devengo, el

²⁴ Artículo 11 de la LIVA:

[...] Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios: [...] 2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. 3.º Las cesiones del uso o disfrute de bienes.

²⁵ Cfr., Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) V0530/2018, de 26 de febrero (NFC068184); y V3287/2019, de 28 de noviembre (NFC074388).

artículo 75.Uno.7.º de la LIVA establece que en las operaciones de arrendamiento el IVA se devengará, con carácter general, «en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción»²⁶. Por tanto, habrá que acudir al contrato suscrito por las partes y, en particular, al clausulado que determina el régimen de pagos entre arrendador y arrendatario. En este sentido, el mismo precepto legal, en su párrafo segundo, precisa, que:

[...] No obstante, 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.

Vemos, pues, que lo fundamental a efectos del devengo del IVA es lo pactado por las partes; y con base en ello hay que distinguir distintas hipótesis a tenor de la situación de estado de alarma. En primer lugar, hay que plantearse los casos en que arrendador y arrendatario han pactado (según el reconocimiento de una situación de fuerza mayor, o de aplicar la cláusula *rebus sic stantibus*, etc.) una reducción o una suspensión total en el pago de las rentas mientras dure la suspensión de actividades económicas. En tales circunstancias, ¿se ha devengado IVA? Pudiera argumentarse que, con independencia de lo pactado, la reducción o suspensión acordada no afecta al devengo del IVA; de manera que se mantendría el deber de repercutir el IVA pese al impago de rentas.

No obstante, en nuestra opinión, esto no resulta defendible no solo desde el plano del concepto constitucional del tributo que venimos sosteniendo; sino porque la *renta no resulta exigible*; tal y como tiene reconocido la DGT al interpretar el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA, cuando señala que:

[...] se considerará exigible la parte del precio cuando, con arreglo a Derecho y de acuerdo con los pactos suscritos entre las partes, el prestador de los servicios tenga derecho a exigir del destinatario el pago [en nuestra hipótesis no lo tiene con base precisamente en lo acordado por las partes] del importe parcial de la contraprestación, aunque no se haya hecho efectivo su importe [...] el devengo del Impuesto

²⁶ En este sentido, hay que tener en cuenta que la DGT establece una regla fija y estricta de devengo del IVA en estas operaciones de arrendamiento, sosteniendo que:

[...] solo en el caso de que formal y expresamente se cancele la relación contractual arrendaticia del local [...], se dejará de devengar el Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, tal y como se establece en la consulta vinculante de este Centro Directivo de 14 de abril de 2014, n.º V104714, en tanto no se cancele plenamente la relación arrendaticia, en su caso, mediante el cumplimiento por sentencia judicial y desahucio del local, se seguirá devengando el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al arrendamiento del mismo... (Consulta vinculante V3233/2015, de 21 de octubre -NFC057086-).

sobre el Valor Añadido en la prestación de servicios de arrendamiento se producirá cuando resulte exigible la parte del precio correspondiente según lo acordado entre las partes. (Consulta vinculante V2892/2016, de 22 de junio –NFC060841–).

Repárese que aquí un acuerdo específico (motivado por la suspensión de actividades del estado de alarma) de reducción o de suspensión en el pago de rentas; y al mismo hay que atenerse. Lo relevante, a efectos probatorios, será reflejar, a través de la correspondiente adenda (o de otro medio de prueba), dicha modificación contractual, para el caso de que Administración tributaria requiera la justificación de dicha alteración en las condiciones del negocio jurídico.

2. La otra hipótesis se refiere a la aplicación de la moratoria de pago regulada en el RDL 15/2020. Y, concretamente, a la manera en que el aplazamiento en el pago de rentas incide sobre el devengo del IVA. Dicha moratoria, ¿produce los mismos efectos en el IVA? O, por el contrario, ¿se debe considerar que no altera su devengo?

La DGT, por su parte, ha tenido la oportunidad de analizar situaciones parecidas a la de la suspensión de actividades del estado de alarma. En particular, con motivo de cierres temporales de locales con impagos de rentas. Estableciendo, como principio general, el mantenimiento inalterado del devengo del IVA a pesar del impago temporal de rentas. Así, la Consulta vinculante V1485/2016, de 7 de abril (NFC060155), sostiene que:

[...] el devengo de las cuotas del arrendamiento se produce en el momento de su exigibilidad, con independencia del momento en que el arrendatario hubiera hecho efectiva la renta estipulada. Por otra parte, [...] no se precisa el momento en que las partes originariamente acordaron para la exigibilidad de cada una de las rentas correspondientes al arrendamiento ni tampoco el momento, antes o después del devengo de las rentas impagadas, en que las partes llegan al acuerdo para pagar, diferidamente, las rentas que dejan de satisfacerse por el arrendatario por motivo de la clausura del local arrendado. Partiendo de la hipótesis de que las rentas del alquiler fueran exigibles al vencimiento de cada mes natural, plazo habitual en esta modalidad de contratos, el devengo del Impuesto correspondiente a cada mensualidad se produciría en el momento de dicha exigibilidad y las cuotas correspondientes habrán de consignarse en la declaración-liquidación periódica correspondiente a la fecha de devengo de cada mensualidad de arrendamiento.

No obstante, la Consulta vinculante V1117/2016, de 21 de marzo –NFC059232–, mantiene una posición más matizada (y, por lo mismo, más acertada) que la anterior, supeditando el momento del devengo a lo pactado a resultas de la situación coyuntural desencadenada:

De acuerdo con lo expuesto, solo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia, o se modifique el momento de su exigibilidad, con motivo de la medida cautelar de clausura del local

que impide el uso del mismo, se dejará de devengar el Impuesto sobre el Valor Añadido. En el caso [...] no parece que se produzca esta cancelación de la relación contractual, toda vez que el arrendatario está de acuerdo en abonar las cuotas de arrendamiento correspondientes al periodo de interrupción, aunque sea de un modo fraccionado y diferido. En consecuencia, en tanto no se cancele o modifique la relación arrendaticia, se seguirá devengando el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al arrendamiento del mismo de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se había pactado.

Y este último planteamiento es el que mantiene la DGT en su reciente (resolviendo una consulta ocasionada por el estado de alarma) Consulta vinculante V1467/2020, de 19 de mayo, en la que:

[...] solo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia o se modifique el momento de su exigibilidad se dejará de devengar el Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, en tanto no se cancele o modifique la relación arrendaticia se seguirá devengando el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al arrendamiento del mismo, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se había pactado.

2.1. Aquí se plantea, además y dado que (como regla general) se constata el devengo del IVA durante el estado de alarma para las actividades suspendidas, la posibilidad de instar el aplazamiento o fraccionamiento de pago de las cantidades repercutidas. En este sentido, el artículo 65.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), fija una serie de supuestos en los que no será posible solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de pago de determinadas deudas tributarias; concretamente, en su apartado f) incluye «las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas». De ahí que la DGT tenga reconocido que el obligado tributario que «que trimestralmente liquida el IVA de un local comercial, podrá solicitar el aplazamiento y fraccionamiento si acredita que no ha cobrado las cuotas de IVA repercutidas» (Consulta vinculante V2074/2017, de 3 de agosto –NFC066265–). Por tanto, de nuevo nos encontramos ante una cuestión de prueba (arts. 105 y 106 LGT); de ahí la importancia de la debida constancia documental del acuerdo entre las partes sobre la moratoria en el pago de rentas.

2.1.1. Repárese, asimismo, que pese a la suspensión o moratoria en el pago de rentas, se mantiene el deber de presentar las correspondientes autoliquidaciones de IVA, conforme a lo dispuesto en los artículos 164.Uno.6.º de la LIVA y del artículo 71.1 del Reglamento del IVA (RD 1624/1992), que ha ratificado la DGT destacando que el contribuyente del IVA «deberá presentar la declaración-liquidación periódica, modelo 303, aun en el supuesto de que en el correspondiente periodo de liquidación no existan, en su caso, cuotas devengadas ni se practique deducción alguna de cuotas soportadas» (Consulta vinculante V2297/2009, de 13 de octubre –NFC036018–).

3. Otra cuestión relevante si bien, quizás, no tanto mientras se mantenga el estado de alarma, como una vez que finalice este y se produzcan impagos regulares de rentas a resultas de la crisis económica provocada por la COVID-19, estriba en la posibilidad de rectificar las cuotas de IVA repercutidas e ingresadas.

En este sentido, el artículo 80 de la LIVA contempla distintas hipótesis para instar la modificación de la base imponible del IVA ingresado en su día. Veamos si contemplan una situación como la aquí analizada (de suspensión legal de actividades económicas mientras dura el estado de alarma).

Así, en primer lugar, el artículo 80.Dos de la LIVA, permite la rectificación «cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente». En principio y con las debidas cautelas la expresión «con arreglo a Derecho» puede incluir perfectamente la situación de estado de alarma, dado que bajo dicha situación nos encontramos ante una suspensión normativa de ciertas actividades económicas. Veremos, no obstante, como se manifiesta la DGT²⁷ y, en última instancia, los Tribunales Superiores de Justicia. En nuestra opinión esta alternativa es la que se ajusta a la tesis aquí defendida (de efectos uniformes de la situación de estado de alarma sobre todo el ordenamiento jurídico).

Por su parte, el artículo 80.Tres de la LIVA regula la posibilidad de modificación en situaciones de concurso. En particular, establece que:

[...] la base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

²⁷ En este sentido, la reciente Consulta vinculante V1467/2020, de 19 de mayo, reconoce esta posibilidad, con base en una invocación general del artículo 80.Dos de la LIVA, señalando que «si con posterioridad al devengo de las operaciones se estipula entre las partes una reducción del importe fijado en concepto de renta por el arrendamiento, procederá la minoración de la base imponible en la cuantía correspondiente. En este caso, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992, en lo que se refiere a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas».

De ahí que, si se conecta la situación de estado de alarma a un concurso, quedaría la puerta abierta a dicha rectificación.

Y, por último, tenemos el artículo 80.Cuatro de la LIVA que prevé la modificación de las bases imponibles para todas aquellas operaciones que puedan calificarse como total o parcialmente «incobrables». A estos efectos:

[...] A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.^a Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno solo, respectivamente, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.^a podrá ser, de seis meses o un año.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.^a, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

2.^a Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.^a Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.^a Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.^a anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4.^a anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.^a anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de tres meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de este o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Probablemente sea esta la alternativa preferida por la Administración tributaria²⁸. Y si bien es cierto puede resultar de aplicación; en nuestra opinión –como queda dicho– la que más se ajusta a la situación de estado de alarma (y, claro está, mientras la suspensión de actividades se mantenga) es la prevista en el artículo 80.Dos de la LIVA. Las otras dos (art. 80.Tres y Cuatro LIVA) están instrumentadas para regular las consecuencias derivadas del estado de alarma que, sin duda alguna, están provocando una crisis económica que aborcará a situaciones de concurso y de créditos incobrables.

²⁸ Vid., Consulta vinculante V3233/2015, de 21 de octubre (NFC057086).

4. En nuestra opinión y conforme a lo que venimos postulando, ninguna de las posiciones vistas se ajusta al marco *legal* del estado de alarma decretado por el Ejecutivo y que, a los efectos que aquí interesan, se caracteriza por una suspensión legal de actividades económicas no esenciales; que proyecta su alcance sobre todo el ordenamiento. Y supone la suspensión *ope legis* (es decir, sin necesidad de invocar causa alguna) de los contratos afectados por la referida paralización y, por lo mismo, por el no devengo de IVA alguno mientras se mantenga la vigencia del estado de alarma.

4. A modo de conclusión

De la aprobación del estado de alarma se deducen una serie de consecuencias que proyectan su eficacia en todo el ordenamiento jurídico y, en particular, en la esfera fiscal; a saber:

- 1.^a El estado de alarma, de acuerdo con nuestra doctrina constitucional, perfila durante su vigencia (siempre transitoria) un régimen jurídico especial que neutraliza (en la medida que lo contradiga) las disposiciones normativas de aplicación general (Sentencia del TC 83/2016).
- 2.^a Asimismo, toda la normativa que, a resultas del estado de alarma decretado, se emita (nos referimos fundamentalmente a los reales decretos-leyes que se están dictando y, en concreto, al RDL 15/2020) para hacer frente a los efectos de todo tipo (particularmente, a los efectos que aquí interesan, los de naturaleza económica y fiscal) que genera dicha situación, deben respetar (y no vulnerar) el propio marco normativo del estado de alarma (RD 463/2020).
- 3.^a El estado de alarma aprobado establece una suspensión generalizada para el ejercicio de un gran número de actividades económicas, cuyo objetivo despliega efectos jurídicos directos y coordinados sobre todos los sectores del ordenamiento.
- 4.^a Toda la actividad comercial afectada por la suspensión legal de actividades debería quedar suspendida *ope legis*, en virtud del estado de alarma decretado, mientras se mantenga (claro está) la referida paralización.
- 5.^a De acuerdo con la construcción del concepto constitucional de tributo y de la particular relevancia del principio de capacidad económica como *límite* a cualquier exacción de naturaleza tributaria, no debería exigirse gravamen alguno sobre aquella actividad económica incurrida en la suspensión del estado de alarma; so pena de gravar manifestaciones con capacidad económica *inexistentes o ficticias*.



Referencias bibliográficas

- Álvarez, S. (23 de abril de 2020). Pandemia, fuerza mayor y cláusula *rebus sic stantibus* a la luz de la jurisprudencia. *Diario La Ley*, 9619, Sección Doctrina.
- Aragón Reyes, M. (10 de abril de 2020). Hay que tomarse la Constitución en serio. *El País*.
- Beltrán, J. y Ponce, I. (30 de marzo de 2020). Consecuencias contractuales derivadas de la declaración del estado de alarma y los contratos de arrendamiento para uso distinto de vivienda. *Diario La Ley*, 9604, Sección Tribuna.
- Casado Ollero, G. (1982). El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta. El contenido constitucional de la capacidad económica. *REDF*, 34.
- Madrigal Martínez-Pereda, C. (4 de mayo de 2020). La sociedad cautiva. *El Mundo*.
- Palao Taboada, C. (1976). Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. *Estudios Jurídicos Homenaje al profesor Federico de Castro*. Madrid: Tecnos. Vol. II.
- Torre Olid, F. de la. (20 de abril de 2020). Eficacia del contrato en la crisis del coronavirus. *Diario La Ley*, 9616, Sección Tribuna.