

7

GUÍAS SECTORIALES

COVID-19

SECCIÓN DE DERECHO TRIBUTARIO



ILUSTRE
COLEGIO DE ABOGADOS
DE MADRID

7

COMENTARIOS URGENTES A LAS MEDIDAS FISCALES APROBADAS PARA HACER FRENTE AL IMPACTO ECONÓMICO DEL COVID-19.¹ (VERSIÓN ACTUALIZADA A FECHA 23/4/2020)

1. NOTA PREVIA.

La irrupción de la pandemia universal derivada de la difusión del COVID-19 o coronavirus² ha impactado dramáticamente (como un “cisne negro”, expresión propia de los economistas para indicar la llegada de un factor totalmente inesperado³⁴, de un supuesto ejemplar de “fuerza mayor” en la terminología jurídica⁵, de un “act of God”, en la expresión anglosajona⁶) en todas las actividades personales, sociales y económicas del Mundo.

¹ *El autor autoriza la difusión del presente trabajo entre los colegiados del ICAM.

Asimismo, en Tirant on Line han ido apareciendo otras versiones de este documento, a medida que se actualizan datos y normativa.

Ver, asimismo, ediciones anteriores de este documento en diferentes Colegios de Abogados, verbigracia, Carbajo Vasco, Domingo. <https://www.icav.es/bd/archivos/archivo15115.pdf>, Ed. Tirant Tech.

² Científicamente, como señala la Organización Mundial de la Salud (en adelante, OMS) el COVID-19 es el último de los coronavirus descubierto, <https://www.who.int/es/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/advice-for-public/q-a-coronaviruses>

³ La teoría del “cisne negro” o de los “sucesos que conforman un cisne negro” es obra del filósofo libanés norteamericano, Nassim Nicholas Taleb (información sobre su personalidad, teoría y obras en: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Public-Finances/Articles/2020-03-17-corona-protective-shield.html>).

La doctrina del cisne deriva de una frase del poeta romano Juvenal: *rara avis in terris nigroque simillima cygno* (un ave rara en la tierra y muy parecida a un cisne negro), partiendo de que, en la época clásica, se creía imposible la existencia de cisnes negros

Viene a decirnos que, ni en la economía ni en cualquiera ciencia humana, es posible predecir todos los sucesos y sus efectos, por diferentes razones: no disponer de toda la información, tener la información pero no ser ésta la relevante, impredecibilidad del comportamiento humano, etc.

⁴ Por discutir, se debate, incluso, si el COVID-19, como “cisne negro”, era predecible o no. Si era predecible, no era un “cisne negro”. Vilariño, Albert, “COVID-19, ¿cisne negro o se podía predecir?”, Compromiso Empresarial, 7 de abril de 2020, <https://www.compromisoempresarial.com/coronavirus/2020/04/covid19-cisne-negro-predecir/>

⁵ Nuestro Código Civil no define “fuerza mayor”, pero la doctrina considera unánimemente que su definición aparece implícitamente recogida en el artículo 1105, junto con la del caso fortuito.

El artículo 1105 del Código Civil afirma:

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 preverse o, que, previstos, fueran inevitables

En España, tras una visión de la llegada del virus como algo importado, foráneo, de origen “chino” (lo cual conlleva un indudable tono racista e inaceptable)⁷⁸ (lo que, sin duda, retrasó la adopción de medidas urgentes) hemos pasado a un estado de alarma (proclamado por 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. (“Boletín Oficial del Estado”; en adelante, BOE, de 15; posteriormente, como veremos, prorrogado, por el Real Decreto 487/2020, de 10 de abril)

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 preverse, o que, previstos, fueran inevitables.

En consecuencia, “fuerza mayor” sería todo aquel suceso “que no hubiera podido preverse” y cuyas consecuencias afectan directamente al cumplimiento de una obligación.

La doctrina y la jurisprudencia discuten tanto cuando un suceso ha de calificarse como de “fuerza mayor” como cuáles son las características del evento para recibir tal categoría, así como su efectos en el cumplimiento de las obligaciones (por ejemplo, no parece que afecte a las dinerarias).

En ese sentido, por resumir la jurisprudencia española:

Los requisitos que pueden llevar a la irresponsabilidad contractual por causa de fuerza mayor, salvo que el contrato o la ley establezcan otra cosa, son los siguientes: a) que se trate de acontecimientos que sean imprevisibles, por exceder del curso normal de la vida, o que previstos sea inevitables, insuperables o irresistibles (SSTS 23 marzo 1926, 2 enero 1945, 10 noviembre 1924 y 17 junio 1964); b) que no se deban a la voluntad del presunto deudor (Sentencias de 10 diciembre, 20 junio 1950 y 9 mayo 1960); c) que hagan imposible el cumplimiento de una obligación previamente contraída o impida el nacimiento de la que pueda sobrevenir; d) que entre dicho resultado y el evento que lo produjo exista un nexo de causalidad eficiente.

Tomado de: Jiménez, Daniel, SLJ Abogados. “El impacto del coronavirus en los contratos”, Expansión, 16 de marzo de 2020, <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2020/03/16/5e6f3365468aebb3088b4576.html>

Creemos que esta pandemia es más un caso de fuerza mayor que un caso fortuito, ya que, aun existiendo antecedentes, por ejemplo, la gripe aviar o el SARS (síndrome respiratorio agudo grave), nadie lo había previsto, ni era racional hacerlo.

En cualquier supuesto, el tema es debatible y, de hecho, la delimitación de si nos encontramos ante un supuesto de fuerza mayor o ante una situación de caso fortuito no es baladí y está afectando a determinados contratos impactados por esta pandemia; en este sentido, se conocen supuestos de contratos de arrendamiento inmobiliario, en los que algunos arrendatarios están alegando enfrentarse ante una “fuerza mayor” para no abonar el canon del mes de marzo de 2020 y, dada la prolongación temporal de este “cisne negro”, también las cuotas del mes de abril de 2020.

También en el plano laboral se está discutiendo si nos enfrentamos ante un supuesto de “fuerza mayor”. Incluso, alguna doctrina hace referencia a una doctrina intermedia, la del *factum principis*, una decisión de los poderes públicos, imprevisible o inevitable, que incide en la actividad empresarial y privada, como sucede, precisamente, con el propio estado de alarma. *Vid. Vizcaíno, Fernando. “Laboralmente, ¿el*

y, seguidamente, a la adopción de otras disposiciones, cada vez más drásticas, a medida que la incidencia negativa (especialmente, económica) de este virus se iba amplificando.

Esa prolongación e intensificación de las medidas legislativas adoptadas hacia una situación de casi confinamiento de la población, excepto para las actividades calificadas como “esenciales”, ha culminado (por ahora⁹) con la publicación, por un lado, en el BOE de 8 de abril del Real Decreto-ley 13/2020, de 7 de abril, por el que se adoptan determinadas medidas

covid-19 es un supuesto de fuerza mayor?", RRHH Digital, 20/03/2020k <http://www.rrhhdigital.com/editorial/140822/Laboralmente-el-Covid-19-es-un-supuesto-de-fuerza-mayor>

De todas formas, la calificación del COVID-19 como “fuerza mayor” puede generar, asimismo, efectos negativos, verbigracia, en el plano laboral; de ahí, que el problema no sea baladí. Ver “La fuerza mayor y las causas de suspensión de contratos derivadas del COVID-19 no se podrán entender como justificativas de despido”, Alerta Laboral España. Garrigues Comunica, 28 de marzo de 2020, https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/la-fuerza-mayor-y-las-causas-de-suspension-de-contrato-derivadas-del-covid-19-no-se-podran

En general, y precisamente aplicando el caso al Real Decreto 463/2020, de declaración de estado de alarma, nos remitimos a: Royo-Villanova, Segismundo Álvarez. “La epidemia y el cumplimiento de los contratos: fuerza mayor y cláusula “rebus sic stantibus”, https://hayderecho.expansion.com/2020/03/17/la-epidemia-y-el-cumplimiento-de-los-contratos-fuerza-mayor-y-clausula-rebus-sic-stantibus/, 17 de marzo de 2020.

Es interesante señalar que los debates referidos a esta cláusula han llevado, incluso, a propuestas de redacción de una cláusula “rebus sic stantibus”. FIDE. Gabiente de crisis en materia civil y mercantil. Propuesta de regulación legal de la excesiva onerosidad de la prestación y de la frustración del fin del contrato a la luz de la jurisprudencia sobre la cláusula “rebus sic stantibus”, 21 de abril de 2020, <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Gabinete%20de%20crisis%20Civil%20Mercantil%20Rebus.pdf>

Y estos debates han llegado, como era de esperar, al legislador, ya que el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. (“Boletín Oficial del Estado” de 22), justifica las medidas que introduce respecto de la moratoria de alquileres de locales en estas circunstancias.

Así, en la Exposición de Motivos del citado Real Decreto-Ley 15/2020, II, párrafos tercero, cuarto y quinto, señalan:

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.

urgentes en materia de empleo agrario, por otra parte, por la ampliación del estado de alarma, mediante la publicación en el BOE de 15 de abril del Real Decreto-ley 14/2008, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias y, por último, con la del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, BOE de 22 y con entrada en vigor el día siguiente, 23 de abril, según su disposición final decimotercera.1.

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.

Por su parte, en el ámbito social, V, párrafos segundo y tercero, se indica:

En el caso de la crisis sanitaria provocada por el COVID-19, la necesidad de acudir a medidas de ajuste en el ámbito laboral viene impuesta, en muchos supuestos, por las circunstancias ajenas a la voluntad de la empresa descritas en el artículo 22 del Real Decreto-ley 8/2020, con ánimo exhaustivo. La fuerza mayor definida en este precepto, por lo tanto, no está configurada por referencia a la construcción doctrinal y clásica de dicho concepto en nuestro ordenamiento civil. Se trata de un concepto de creación legal y concreción administrativa, directa e irremediablemente vinculado en exclusiva a la situación de excepcionalidad derivada de la crisis sanitaria sin precedentes a la que se enfrentan nuestro país y todo el planeta.

Define este artículo 22 los supuestos a los que se atribuye de manera objetiva esa condición o carácter involuntario, perentorio y obstativo, correspondiendo a la autoridad laboral constatar la concurrencia de los hechos descritos, el necesario vínculo entre aquellos y la actividad productiva singular de la empresa, así como la proporcionalidad entre las medidas propuestas, en sus términos personales y objetivos, y el suceso configurado como de fuerza mayor. A diferencia de otros sucesos catastróficos, la fuerza mayor descrita en el artículo 22 del real decreto-ley se vincula a unas circunstancias concretas de carácter cambiante que son decididas en cada caso por la ley; de ahí su definición, los elementos que satisfacen en cada caso la concurrencia de la causa y el papel atribuido a la autoridad laboral. En consecuencia, tal y como se procede a aclarar con la modificación del artículo 22 recogida en el presente real decreto-ley, la fuerza mayor podrá ser parcial. En este sentido, puede esta no extenderse a toda la plantilla, respecto de aquellas empresas que desarrollan actividades consideradas esenciales durante esta crisis, concurriendo la causa obstativa descrita en el artículo 22 en la parte de actividad o en la parte de la plantilla no afectada por dicho carácter esencial.

El coronavirus está generando idéntica problemática en otros Derechos de raigambre continental, verbigracia: ECIJA. “México: Lidiando con el brote del COVID (19) (Coronavirus caso fortuito y fuerza mayor en derecho mexicano)”, <https://ecija.com/sala-de-prensa/mexico-lidiando-con-el-brote-del-covid-19-coronavirus-caso-fortuito-y-fuerza-mayor-en-derecho-mexicano/>

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 preverse, o que, previstos, fueran inevitables.

Tal interminable sucesión de disposiciones, la mayoría de carácter extraordinario, es buen reflejo de la relevancia de este suceso médico, de esta pandemia, así como de su prolongación e intensificación temporal, sin un límite exacto de duración.

En consecuencia, “fuerza mayor” sería todo aquel suceso “que no hubiera podido preverse” y cuyas consecuencias afectan directamente al cumplimiento de una obligación.

La doctrina y la jurisprudencia discuten tanto cuando un suceso ha de calificarse como de “fuerza mayor” como cuáles son las características del evento para recibir tal categoría, así como su efectos en el cumplimiento de las obligaciones (por ejemplo, no parece que afecte a las dinerarias).

En ese sentido, por resumir la jurisprudencia española:

Los requisitos que pueden llevar a la irresponsabilidad contractual por causa de fuerza mayor, salvo que el contrato o la ley establezcan otra cosa, son los siguientes: a) que se trate de acontecimientos que sean imprevisibles, por exceder del curso normal de la vida, o que previstos sea inevitables, insuperables o irresistibles (STS 23 marzo 1926, 2 enero 1945, 10 noviembre 1924 y 17 junio 1964); b) que no se deban a la voluntad del presunto deudor (Sentencias de 10 diciembre, 20 junio 1950 y 9 mayo 1960); c) que hagan imposible el cumplimiento de una obligación previamente contraída o impida el nacimiento de la que pueda sobrevenir; d) que entre dicho resultado y el evento que lo produjo exista un nexo de causalidad eficiente.

Tomado de: Jiménez, Daniel, SLJ Abogados. “El impacto del coronavirus en los contratos”, Expansión, 16 de marzo de 2020, <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2020/03/16/5e6f3365468aebb3088b4576.html>

En cualquier supuesto, el tema es debatible y, de hecho, la delimitación de si nos encontramos ante un supuesto de fuerza mayor o ante una situación de caso fortuito no es baladí y está afectando a determinados contratos impactados por esta pandemia; en este sentido, se conocen supuestos de contratos de arrendamiento inmobiliario, en los que algunos arrendatarios están alegando enfrentarse ante una “fuerza mayor” para no abonar el canon del mes de marzo de 2020 y, dada la prolongación temporal de este “cisne negro”, también las cuotas de los meses de abril y mayo de 2020.

También en el plano laboral se está discutiendo si nos enfrentamos ante un supuesto de “fuerza mayor”. Incluso, alguna doctrina hace referencia a una doctrina intermedia, la del *factum principis*, una decisión de los poderes públicos, imprevisible o inevitable, que incide en la actividad empresarial y privada, como sucede, precisamente, con el propio estado de alarma. *Vid. Vizcaíno, Fernando. “Laboralmente, ¿el covid-19 es un supuesto de fuerza mayor?”, RRHH Digital, 20/03/2020* <http://www.rrhhdigital.com/editorial/140822/Laboralmente-el-Covid-19-es-un-supuesto-de-fuerza->

Asimismo, conviene destacar (aunque, con posterioridad, ampliaremos la información) dos Decretos-Leyes anteriores: el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (BOE de 18) y el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (BOE de 1 de abril), cuyo

mayor de todas formas, la calificación del COVID-19 como “fuerza mayor” puede generar, asimismo, efectos negativos, verbigracia, en el plano laboral; de ahí, que el problema no sea baladí. Ver “La fuerza mayor y las causas de suspensión de contratos derivadas del COVID-19 no se podrán entender como justificativas de despido”, Alerta Laboral España. Garrigues Comunica, 28 de marzo de 2020, https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/la-fuerza-mayor-y-las-causas-de-suspension-de-contrato-derivadas-del-covid-19-no-se-podran

En general, y precisamente aplicando el caso al Real Decreto 463/2020, de declaración de estado de alarma, nos remitimos a: Royo-Villanova, Segismundo Álvarez. “La epidemia y el cumplimiento de los contratos: fuerza mayor y cláusula “rebus sic stantibus”, <https://hayderecho.expansion.com/2020/03/17/la-epidemia-y-el-cumplimiento-de-los-contratos-fuerza-mayor-y-clausula-rebus-sic-stantibus/>, 17 de marzo de 2020.

Otro comentario en idéntica línea a los anteriores en: Colomer, Gemma. “Las cláusulas de fuerza mayor y la cláusula “rebus sic stantibus” ante la pandemia del COVID-19 y la declaración del estado de alarma”, FieldFishers/Jausas.Publicaciones, 19/03/2020, <https://www.fieldfisherjausas.com/las-clausulas-de-fuerza-mayor-y-la-clausula-rebus-sic-stantibus-ante-la-pandemia-de-covid-19-y-la-declaracion-del-estado-de-alarma/>

También se debate la utilización de la cláusula “rebus sic stantibus” al COVID-19. *Passim*. Montoro Itrube Ormaeche, Ignacio; García-Rato, Borja. “¿Podría el coronavirus romper la fuerza vinculante de lo pactado entre las partes? Consecuencias jurídicas del coronavirus y capacidad del COVID-19 para romper lo pactado”, El Derecho.com, Tribuna, 31.03.2020, <https://elderecho.com/consecuencias-juridicas-del-coronavirus-capacidad-del-covid-19-resolver-lo-pactado>

Los debates relacionados con la naturaleza jurídica del COVID-19, en lo que respecta al cumplimiento de los contratos (en particular, los referentes a los arrendamientos y los laborales) se han ido generalizando en nuestro Derecho.

Algunos ejemplos doctrinales en este terreno pueden encontrarse en:

-Ruiz de Lara, Manuel. “Cláusula “rebus sic stantibus”, *mimeo*.

-Giménez, Carmen. ““Rebus sic stantibus”, la cláusula que puede liberar al que impaga el alquiler o la compra de casa”, idealista News, 30 de abril de 2020.

Para un análisis general reciente de los efectos jurídicos de las medidas anti-COVID, véase: AJA Actualidad Jurídica Aranzadi, jueves, 23 de abril de 2020, XXVI, n.º 962, http://images.engage.es-pt.thomsonreuters.com/Web/LALEYSAEIMPRESORA/%7B152e6c63-9e1c-42dc-a9fa-1dc244803a6f%7D_ES-revista-AJA-962.pdf?utm_campaign=ES-11999-AJA-962.html&utm_medium=email&utm_source=Eloqua&chl=em

tenor, además, se caracteriza por alterar significativamente la redacción de otros Decretos-Leyes anteriores (también lo hace el precitado Real Decreto-ley 13/2020), ya que la sucesión de normas, la motorización legislativa y la mala calidad en su redacción son características comunes, asimismo, a todo el elenco de disposiciones que se vienen alumbrando para hacer frente al COVID-19.

El coronavirus está generando idéntica problemática en otros Derechos de raigambre continental, verbigracia: ECIJA. “México: Lidiando con el brote del COVID (19) (Coronavirus caso fortuito y fuerza mayor en derecho mexicano)”, <https://ecija.com/sala-de-prensa/mexico-lidiando-con-el-brote-del-covid-19-coronavirus-caso-fortuito-y-fuerza-mayor-en-derecho-mexicano/>

En el plano internacional, nuevamente: Bloomberg Tax. “Insight: Contemplating Force Majeure and other contractual considerations in intercompay agreements”, April 10, 2020, <https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-contemplating-force-majeure-and-other-contractual-considerations-in-intercompany-agreements>

⁶ El Webster's Desk Dictionary of the English Language, define *act of God* como: “*Law. A direct and irresistible action of natural forces, as a flood*”. Nuevamente, puede surgir la duda de si esta pandemia era más un “supuesto fortuito” (expresión por la que, generalmente, se traduce al español, las voces “act of God”) o un caso de “fuerza mayor” que, generalmente, se traduce en inglés por “force majeure” (palabras francesas, galicismo) y que el Webster's Merriam Dictionary define, por su lado, como:

“Definition of force majeure

1: superior or irresistible force

2: an event or effect that cannot be reasonably anticipated or controlled — compare ACT OF GOD.

En cualquier caso, no es el objetivo de nuestro texto definir el COVID-19 como un supuesto de “fuerza mayor” o como una modalidad de “caso fortuito” o como un *tertium genus*, sino centrarnos en las medidas tributarias aplicadas para hacer frente a sus consecuencias económicas.

⁷ Recuérdese lo inaceptable que supone seguir llamando a la Gran Gripe de 1918 que, como mínimo, supuso 50 millones de muertos como “gripe española”, cuando su primer gran foco de infección se detectó en un campamento militar de Kansas, Estados Unidos y, curiosamente, los estudiosos le atribuyen hoy..un origen en la China de la época.

Realmente, se la denominó “española” por el interés de las potencias enfrentadas en la I Guerra Mundial por no atribuirla a las lamentables condiciones sanitarias que toda guerra provoca. Así que evitemos cualquier tono ofensivo.

⁸ A pesar de ello, las polémicas respecto del origen humano o natural del COVID-19 no cesan de reproducirse, existiendo algunos científicos, incluso, que avalan su creación en un laboratorio, pero la OMS no es de esa opinión.

⁹ Y, decimos, “por ahora”, de manera consciente, pues cada vez parece más claro que la duración del confinamiento se extenderá en el tiempo, al menos, hasta el 26 de abril de 2020, con una nueva prórroga del estado de alarma.

Con posterioridad ese “por ahora” ha revelado su fugacidad, ya que el Gobierno se ha comprometido a ampliar, nuevamente, la duración del estado de alarma hasta el 9 de mayo de 2020.

Por su parte, el Real Decreto-Ley 11/2020 citado, además de con la publicación el 30 de marzo del Real Decreto-ley 10/2020, de 29 de marzo, por el que se regula un permiso retribuido recuperable para las personas trabajadoras por cuenta ajena que no presten servicios esenciales, con el fin de reducir la movilidad de la población en el contexto de la lucha contra el COVID-19 (BOE de 29) y, junto con la ampliación de la declaración del estado de alarma, ver *infra*, conllevan que el período de confinamiento en los hogares de una parte muy sustantiva de la población española se haya incrementado y también el número de personas afectadas¹⁰¹¹; posteriormente, tras el fin de las vacaciones de Semana Santa, se produjo un mínimo retorno a la actividad económica¹² y, en los momentos actuales, se prevé un “desescalamiento” ordenado de ese confinamiento y un retorno a una “nueva” normalidad a lo largo de este ejercicio.

¹⁰ Y de la mundial, téngase en cuenta que, en estos momentos, se estima que más de 1/3 parte de la población mundial está recluida en mayor o menor grado (hay variantes en los niveles e imperatividad del confinamiento, así como en los horarios y condiciones), sobre todo, después de que la India, el segundo país más poblado del mundo, 1.350 millones de habitantes, así lo decretase y lo haya prorrogado en el tiempo.

En cambio, en algunos Estados centro y nordeuropeos, cuya gestión de la crisis parece envidiable, supuesto de Dinamarca y Austria, algunas actividades, caso de las escuelas, se han reabierto a partir de la semana del 20 de abril de 2020.

Nuevamente, los ciclos de la epidemia y, sobre todo la gestión (que, en el caso español, no parece, precisamente, que sea muy brillante), explican estas diferencias.

En general, la doctrina establece tres modalidades de reacción ante el COVID-19. *Vid.* Hubert, Tito. “Coronavirus: El Martillo y la Danza”, 22 de marzo de 2020,
<https://medium.com/tomas-pueyo/coronavirus-el-martillo-y-la-danza.32abc4dd4ebb>

¹¹ Para un análisis básico del Real Decreto-Ley 10/2020, nos remitimos a: Thomson Reuters. [Dossier. Impacto jurídico del COVID 19. Endurecimiento del estado de alarma \(Real Decreto-Ley 10/2020\).](https://www.thomsonreuters.es/content/dam/openweb/documents/pdf/spain/doc-pdf/dossier-impacto-juridico-covid-19-rd-ley-10-2020.pdf?utm_campaign=ES-Dossier-COVID19-RD-Ley-10-2020.html&utm_medium=email&utm_source=Eloqua&chl=em)
https://www.thomsonreuters.es/content/dam/openweb/documents/pdf/spain/doc-pdf/dossier-impacto-juridico-covid-19-rd-ley-10-2020.pdf?utm_campaign=ES-Dossier-COVID19-RD-Ley-10-2020.html&utm_medium=email&utm_source=Eloqua&chl=em

También la editorial Thomson Reuters ha ido publicando, como, en general, diferentes editoriales y despachos de abogados españoles, versiones actualizadas de las diferentes normas que hemos citado, dictadas para hacer frente a las diversas consecuencias del COVID-19; por ejemplo, Thomson & Reuters. [Análisis del impacto de las medidas legales frente al coronavirus COVID-19, 2.](#)

También para la incidencia en el ámbito laboral, otra rama del Derecho muy incidida por estas disposiciones, <https://www.thomsonreuters.es/content/dam/openweb/documents/pdf/spain/doc-pdf/dossier-incidencia-coronavirus.pdf>

¹² Existen cálculos no oficiales que estiman en el 40% el porcentaje de actividad económica en España tras las mencionadas vacaciones. En sectores como el turismo la actividad es sólo del 5%, en cambio, la agricultura y el sector primario ha incrementado, en algunos productos, su actividad económica.

El también precitado Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, introduce algunos elementos de esa reactivación económica, pero sin siquiera esbozar un plan articulado de vuelta a una cierta “normalidad”.

Por otro lado, el Real Decreto-Ley 11/2020 y su antecedente, el Real Decreto-Ley 8/2020 (cuyo tenor, por cierto, es ampliamente modificado por el primero, manifestando nuevamente, no sólo el carácter precipitado de la redacción de normas, sino el ritmo despiadado de la pandemia y las enormes dificultades del Gobierno para enfrentarse a ella, con las subsiguientes contradicciones y enmiendas “sobre la marcha”)¹³¹⁴, integrarían lo que, algunos, denominan “escudo social”, para enfrentarse a la negativa afectación social del coronavirus en materia de empleo, asistencia social, rentas mínimas, etc.

El Real Decreto-ley 13/2020, por su parte, aunque de carácter sustantivamente laboral y con inclusión de algunas disposiciones sociales, pretende, fundamentalmente, hacer frente a la escasez de mano de obra que pueda atender, de manera temporal, la recolección agrícola y la

¹³ La Disposición Final Tercera del Real Decreto-Ley 11/2020 altera ampliamente varias regulaciones incluidas en el Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.

¹⁴ Contradicciones y enmiendas que no parecen haber resuelto en absoluto los problemas interpretativos del Real Decreto-ley 8/2020 e, incluso, han generado otros nuevos, junto con problemas técnicos, supuesto de la saturación de acceso a los ERTEs, pues el sistemát informático del SEPE, Servicio Público del Empleo Estatal, ha sido incapaz de absorber la demanda de solicitudes; lo cual ha conducido, como también ha pasado en el ámbito tributario, a interpretaciones que “flexibilizan” los plazos de presentación o aportación documental, con una endeble base jurídica.

Sobre estos problemas “técnicos” que están dificultando enormemente el acceso al publicitado “escudo social”, podemos mencionar que hoy, 20 de abril de 2020, siguen sin estar disponibles los formularios del “subsidiо extraordinario por falta de actividad de personas integradas en el sistema especial de empleadas del hogar del régimen general de la Seguridad Social”, al que hacen referencia los artículos 30 y 31 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo; lo mismo sucede con el “subsidiо excepcional por fin de contrato temporal”. <http://www.sepe.es/HomeSepe>

Sobre el tema de los plazos, nos remitimos a: SEPE. Cumplimiento de plazos medidas extraordinarias ERTEs COVID-19, 3 de abril de 2020.

También nos remitimos a: Gobierno de España. Vicepresidencia Segunda del Gobierno. Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030. Preguntas frecuentes sobre las medidas sociales contra el coronavirus,

actividad del sector primario, sustancial para dar seguridad alimenticia a una población confinada.¹⁵

Un nuevo giro en la situación viene dado, como hemos mencionado con anterioridad, por la terminación del plazo para la “hibernación” económica de ciertos sectores económicos el 9 de abril de 2020¹⁶ y lo que puede ser la planificación para el retorno a la actividad económica y la vida normal de los restantes sectores económicos y de la población en su conjunto, retorno que se prevé imprecisamente y con diversas variantes hacia la primera o segunda semana de mayo, conocido en el “argot” de esta situación como “desescalamiento”¹⁷.

Por último, el precitado Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, conlleva una nueva etapa de reacción económica y social ante la crisis causada por la pandemia, sin que todavía podamos señalar cómo y cuándo se va iniciar la recuperación.

A día de hoy, X de abril de 2020, en suma, no conocemos la duración real de estas disposiciones extraordinarias y todavía es pronto para evaluar la incidencia que, fenómenos totalmente novedosos, caso del

¹⁵ Esta es la motivación básica para su publicación, como indica expresamente su Exposición de Motivos, i. *Antecedentes y motivación*, párrafos cuarto y quinto, que señalan:

...se adoptan ahora determinadas medidas urgentes de carácter temporal, con el fin de establecer una serie de disposiciones en materia de empleo agrario que cumplan el triple objetivo de la garantía última del normal aprovisionamiento de los mercados, el mantenimiento de la renta de la población que más lo necesite y de la actividad y sostenibilidad agrarias y la mejora de las condiciones sociolaborales de la población (asegurando mejoras en los ingresos para las personas en situación de desempleo o cese de actividad).

Es esencial garantizar que en origen existe una disponibilidad de mano de obra suficiente para hacer frente a las necesidades de los agricultores y ganaderos, de modo que se asegure la correcta producción, no sólo en cantidades sino también en tiempo, del primer eslabón de la cadena alimentaria y que en consecuencia se asegure que los eslabones posteriores estarán suficientemente provistos para poder ejercer sus respectivas tareas, de modo que se mantenga, como hasta ahora, el flujo productivo y que llegue al consumidor final sin merma de cantidad y calidad.

¹⁶ Y que, por razones de las vacaciones de Semana Santa, se traduce en una vuelta al trabajo de los sectores afectados por la “hibernación” (sobre todo, la construcción y la industria) los días 12 o 13 de abril, según que el Lunes, día 12 de abril, sea o no declarado festivo en la Comunidad Autónoma (en adelante, CCAA) afectada.

También desde el día 26 de abril de 2020 los niños, con ciertas restricciones, podrán salir a la calle.

¹⁷ La propia intensidad de esta tragedia humana viene reflejada en la creación de expresiones propias y específicas: curvas, pico, meseta, desescalamiento, etc.

enclaustramiento personal de muchas familias e individuos y la incorporación de medidas de distanciamiento social en las relaciones humanas, vayan a tener en todo: desde nuestros comportamientos hasta en las relaciones políticas internacionales, pero sí hay algo claro: **hemos entrado en recesión económica¹⁸ y ésta superará a la de la denominada crisis 2.0, es decir, la de 2006/7¹⁹**, utilizándose para este período la expresión “El Gran Confinamiento”, “The Great Lockdown”²¹.

¹⁸ Las primeras estimaciones de este impacto, a nivel europeo, son por parte de las autoridades de la UE son alarmantes, se habla de un descenso del PIB del 6%.

Estas estimaciones se ven modificadas constantemente, así, en Alemania, el descenso del PIB en 2020 se evalúa entre el 4 y el 6%, en Francia, se indica que el PIB francés se desplomará un 6% en el primer semestre de 2020, una cuantía superior a la producida por los sucesos de mayo de 1986.

En el caso español, las cifras del descenso del PIB son todavía más preocupantes, sin que exista consenso al respecto, pero situándose en un -4% en la cifra baja y un -13% en la cifra más alta. La CEOE a principios de abril de 2020 cuantificó la minoración del PIB entre el 5 y el 6%.

La evaluación más reciente y rigurosa de la incidencia del COVID-19 en la economía española es la del Banco de España. Eurosistema. Escenarios macroeconómicos de referencia para la economía española tras el COVID-19, Artículos analíticos, 2/2020, file:///C:/Users/Usuario/Downloads/be2002-art10.pdf

Se evalúa el descenso del PIB anual entre el 6,6% y el 13%.

Sobre las diferencias entre esta crisis COVID-19 y la crisis de 2008: Alcalá, Paco. “¿En qué es diferente la crisis económica del coronavirus de la gran recesión”, Nada es gratis, 15 de abril de 2020, https://nadaesgratis.es/admin/en-que-es-diferente-la-crisis-economica-del-coronavirus-de-la-gran-recesion

¹⁹ International Monetary Fund (en adelante, IMF o FMI). *An Early View of Economic Impact of the Pandemic in 5 charts*, April 6, 2020,

En general, las consecuencias económicas se prevén peores, incluso, que las derivadas del “crack” de 1929.

Otra estimación del FMI en: International Monetary Fund. World Economic Outlook. Chapter 1. The Great Lockdown (Full Report to follow in May 2020), 2020, April. <https://mail.google.com/mail/u/0/#inbox?projector=1>

Para los no menos negativos efectos sociales. Organización Internacional del Trabajo. Observatorio de la OIT, 2^a edición. El COVID-19 y el mundo del trabajo. Estimaciones actualizadas y análisis, 7 de abril de 2020.

²⁰ El Fondo Monetario Internacional, nuevamente, acaba de publicar una recopilación dramática sobre los efectos del COVID-19.

Nos referimos a los datos incluidos en su World Economic Outlook, April 2020, <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2020/04/14/weo-april-2020>.

Fundamentalmente, sus extrapolaciones económicas derivadas de esta pandemia son las siguientes:

Precisamente, cabe señalar que, en los momentos actuales, se está desarrollando un nuevo debate: la reanudación de la vida normal, tras el confinamiento, sin que se conozca tampoco la existencia de un plan o algún tipo de regulación escalada de este proceso, por lo que tampoco auguramos ningún éxito, ante la ausencia de algo elemental: la estrategia de retorno a la “normalidad”²².

The Great Lockdown

The COVID-19 pandemic is inflicting high and rising human costs worldwide, and the necessary protection measures are severely impacting economic activity. As a result of the pandemic, the global economy is projected to contract sharply by –3 percent in 2020, much worse than during the 2008–09 financial crisis. In a baseline scenario--which assumes that the pandemic fades in the second half of 2020 and containment efforts can be gradually unwound—the global economy is projected to grow by 5.8 percent in 2021 as economic activity normalizes, helped by policy support. The risks for even more severe outcomes, however, are substantial. Effective policies are essential to forestall the possibility of worse outcomes, and the necessary measures to reduce contagion and protect lives are an important investment in long-term human and economic health. Because the economic fallout is acute in specific sectors, policymakers will need to implement substantial targeted fiscal, monetary, and financial market measures to support affected households and businesses domestically. And internationally, strong multilateral cooperation is essential to overcome the effects of the pandemic, including to help financially constrained countries facing twin health and funding shocks, and for channeling aid to countries with weak health care systems.

En relación a los datos que expone el informe anterior acerca de España, donde se cuantifica la disminución del PIB en 2020 en el 8% (muy superior a la derivada de la crisis financiera de 2008, que ascendió a -3,6%), nos remitimos a: Quemado, Enrique. “¿Acierta el FMI con España?”, Expansión, 15 de abril de 2020.

²¹ Sin duda, la pandemia generará una profunda transformación económica (y, posiblemente, social y política), algunas líneas se dibujan en: Board of Innovation. Shifts in the Low Touch Economy , <https://mail.google.com/mail/u/0/#inbox?projector=1>

²² Y donde el dilema es cada vez más acuciante: cuanto más parte de la población se ubique confinada en sus hogares y más tiempo dure el confinamiento, la situación económica y social empeorará, pero sin vacunas ni respuesta médica precisa ante la enfermedad, sólo el confinamiento parece el remedio apropiado a la epidemia.

Sobre este dilema, *vid.* Almunia, Miguel. “¿Proteger la salud o la economía? Una terrible disyuntiva.”, Nada es gratis, <https://nadaesgratis.es/admin/proteger-la-salud-o-la-economia-una-terrible-disyuntiva> y “Covid-19 present stark choices between death, life and the economy”, The Economist, April 2nd 2020, <https://www.economist.com/leaders/2020/04/02/covid-19-presents-stark-choices-between-life-death-and-the-economy>

A medida que se universaliza el coronavirus²³, se extienden en el tiempo los efectos del confinamiento, los costes sanitarios y otros impactos negativos, así como el reforzamiento en la paralización de las actividades productivas, la repercusión negativa en todos los órdenes de la pandemia desde el humano al sanitario y social, pasando por el económico, se acrecienta²⁴.

De hecho, la sensación de que enfrentamos una crisis económica superior, incluso, a la del “crack” de 1929, se está generalizando.²⁵

En estos momentos, las estimaciones económicas afirman que el descenso en el Producto Interior Bruto (en adelante, PIB) mundial será

²³ En estos momentos, solo hay 17 jurisdicciones en el Mundo que no han declarado la existencia de casos de coronavirus en sus territorios; aunque, lógicamente, la calidad y transparencia de los datos referidos a esta pandemia no son iguales en todo el mundo.

De esta forma, es evidente que las informaciones de Irán y de gran parte de África y varias naciones de Latinoamérica son más que discutibles, incluso, existen dudas razonables respecto de la validez de los datos chinos.

Ello, sin entrar en otros problemas específicos de la información correspondiente a esta enfermedad, por ejemplo, el volumen de infectados computados por las estadísticas “oficiales” depende críticamente del número de “tests” que se hayan realizado; de ahí que, en naciones como Italia y España, donde la imprevisión y los errores en la adquisición de estos “tests” han sido flagrantes, haya estimaciones que multipliquen por 10 el número de infectados comparado con las cifras oficiales.

También hay que tomar en consideración otro problema que distorsiona las estadísticas como es el hecho de que, en muchos países, al menos, al principio de esta catástrofe, sólo se computan los fallecidos en hospitales, verbigracia en España y en Francia, como sucede todavía en el Reino Unido. Dada la alta prevalencia del COVID-19 en los fallecimientos en residencias de personas mayores, es evidente que las cifras de muertos por la pandemia están, desgraciadamente, infravaloradas.

²⁴ En el “blog” de Economía Nada es gratis, <https://nadaesgratis.es/>, “casi siempre en español”, como indican, se publican con regularidad interesantes aportaciones y debates relativos a los efectos económicos del COVID-19 y también de las decisiones que el Gobierno español ha adoptado.

En ese sentido, si bien, la decisión de “hibernar” la economía cuenta con un consenso mayoritariamente favorable, la manera para adoptarla (en apenas dos días, sin preaviso, con informaciones contradictorias sobre su alcance, sectores afectados, etc.) es objeto de fuertes críticas. Respecto a la necesidad de acabar con esta “hibernación”, *vid.* Busch, Christopher; Ludwig, Alexander, Santaeulàlia-Llopis, Raül, “Desbloqueemos gradualmente (pero ya) para evitar ahondar en una catástrofe económica y social: Un camino muy difícil, pero que urge”, <https://nadaesgratis.es/admin/desbloqueemos-gradualmente-pero-ya-para-evitar-ahondar-en-una-catastrofe-economica-y-social-un-camino-muy-dificil-pero-que-urge>, 5 de abril de 2020.

²⁵ Wolf, Martin. “La economía mundial está colapsando”, Expansión, 17 de abril de 2020 y Lemoine, Mathilde. “Crisis del coronavirus: limitar el alcance de las histéresis”, Expansión, 17 de abril de 2020.

superior al derivado de la crisis económica de 2006/7 y se aproximará, sino superará, las de la crisis de 1929²⁶.

De esta forma, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, por sus siglas en español, OECD, por su acrónimo en inglés y francés)²⁷ afirma que, cada mes de contención/confinamiento, derivado del COVID-19 produce un descenso del 2% del PIB²⁸ y el Fondo Monetario Internacional, otro de los clásicos *think tank* universales en materia de información económica, es todavía más pesimista, evaluando una minoración del 3% por idéntico espacio temporal²⁹.

Es más, se puede afirmar, sin temor a equivocarnos, que según evolucionen los acontecimientos, pueden adoptarse nuevas reglas o normativas más rigurosas, como ha ido sucediendo en otras

²⁶ El Informe “World Economy Outlook” del FMI, citado *up supra*, es contundente: la economía mundial, en su conjunto, se contraerá un 5,8% del PIB durante el año 2020.

²⁷ Para una visión actualizada y periódica de la situación, nos dirigiremos a su Portal de Internet: www.oecd.org.

²⁸ La OCDE está realizando un *tracking* exhaustivo de las consecuencias de la pandemia en todos los órdenes. Nos remitimos a: OECD. *Tackling the corona virus (COVID-19). Contributing to a global effort*, <http://www.oecd.org/coronavirus/en/>.

Desde el punto de vista económico, un resumen de sus efectos en: OECD. *Evaluating the initial effect of COVID containment measures on activity*, https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=126_126496-evgsi2gmqj&title=Evaluating_the_initial_impact_of_COVID-19Containment_measures_on_economic_activity

Para la OCDE el descenso del PIB más grave puede producirse en España y en Alemania, donde se acercaría al 30% en un solo trimestre, es decir, una minoración de la actividad productiva superior a la generada por una guerra convencional (que se suele situar en un descenso del 25% del PIB). Ver *OECD updates G20 summit on outlook for global economy*, <http://www.oecd.org/newsroom/oecd-updates-g20-summit-on-outlook-for-global-economy.htm>,

En cualquier caso, la incidencia negativa del COVID-19 sobre la economía española es cada vez vista como una auténtica catástrofe, próxima (sino superior) a los efectos de una guerra. Torres, Raymond. “Una economía en cuidados intensivos”, *El País*, Negocios, 5 de abril de 2020.

Y ello, sin tomar en cuenta, los efectos a largo plazo, verbigracia, en términos de endeudamiento. Galabral, Nuria. “Una economía con mucha más deuda y de peor calidad”, *Cinco Días*, 18 de abril de 2020, página 16.

²⁹ El Fondo Monetario Internacional lo califica ya como una “guerra”. *Vid. VVAA. “Economic Policies for the COVID-19 War”*, <https://blogs.imf.org/2020/04/01/economic-policies-for-the-covid-19-war/>

jurisdicciones, lo que dependerá de factores desconocidos: evolución de la curva de infectados, duración de la epidemia, comportamientos sociales, etc.

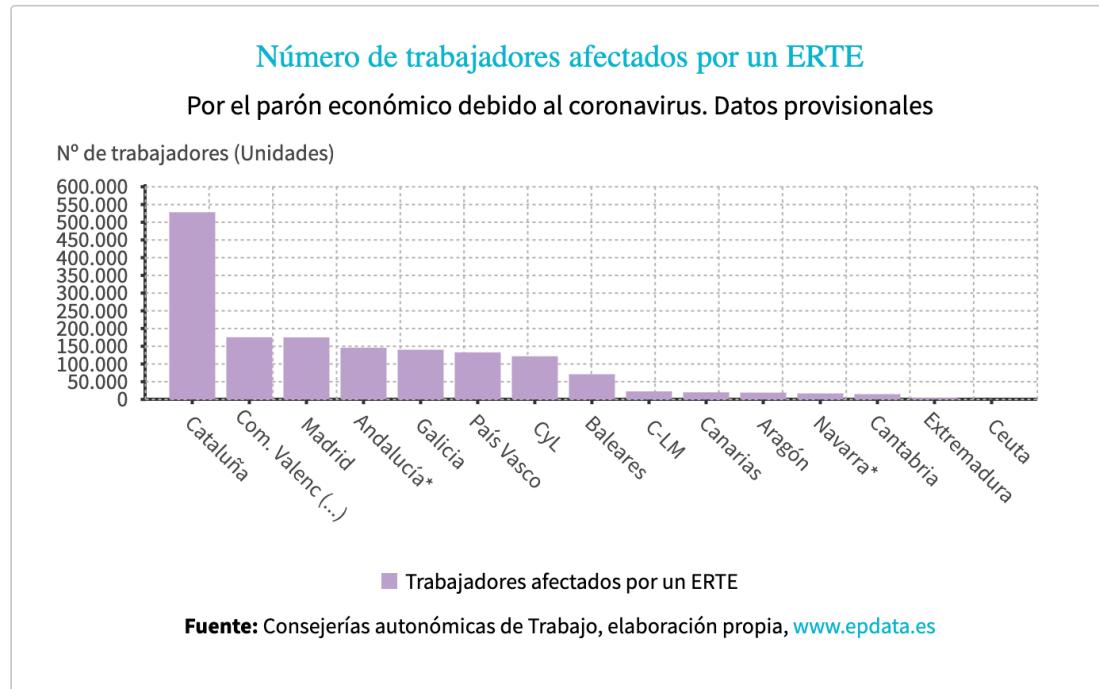
La propia experiencia española es un eco de la afirmación anterior, como demuestra la necesidad de ir introduciendo medidas legislativas cada vez más drásticas, hasta la suspensión de actividades no esenciales por medio del precitado Real Decreto-Ley 10/2020, concluida (veremos si definitivamente o no) el 15/04/2020 con la publicación del citado Real Decreto-ley 14/2020 y la incorporación sucesiva de medidas sociales y económicas, que culmina en el Real Decreto-Ley 11/2020, para

reaccionar ante la exclusión social que la situación está trayendo consigo, empezando por unos niveles de desempleo muy elevados³⁰³¹³².

Otra cosa, obviamente, es que esta “aproximación” haya sido una estrategia acertada tanto en el ritmo temporal como en su implantación por fases, en su intensidad y en el grado de consenso que exista respecto de las disposiciones adoptadas.

³⁰ Según Europa Press <https://www.europapress.es/economia/laboral-00346/noticia-ccaa-registran-lunes-casi-300000-ertos-16-millones-trabajadores-afectados-20200330170720.html>

, las Comunidades Autónomas registran hasta este lunes 30 de marzo casi 300.000 peticiones de ERTE, con 1,6 millones de trabajadores afectados



³¹ E, inmediatamente, la estadísticas han constatado esa situación, convirtiendo los datos de desempleo del mes de marzo de 2020 en los peores de la historia española. De esta forma, el número de afiliados a la Seguridad Social disminuyó en 833.975 (la peor serie histórica desde que se construyó en 1985) y el número de personas que se inscribieron en las oficinas de empleo se incrementó en 302.265. A estas negras cifras hay que sumar los 620.000 empleados en situación de ERTE.

Sobre la magnitud de las cifras, todos los medios de comunicación se hace eco de su carácter extraordinariamente negativo. Por ejemplo, “El Confidencial”, “La crisis del coronavirus destruyó 834.000 empleos en marzo, el peor dato de la historia”, 2 de abril de 2020, https://www.elconfidencial.com/economia/2020-04-02/crisis-coronavirus-destruccion-historica-empleo_2530303/

³² La estimación relativa a los empleos perdidos es, sencillamente, pavorosa, a principios de abril de 2020, ascendía a 3.140.000 empleos perdidos, más 946.549 trabajadores en ERTE.

En cualquier caso, para hacer frente a esta variable económica negativa del COVID-19 (sin dejar de lado lo más terrible: la pérdida de vidas humanas, especialmente, de sectores sociales muy vulnerables, caso de nuestros mayores), se están implementando herramientas de variado calado e intensidad que, además, en nuestra opinión, van a requerir ser complementadas por normas y actuaciones posteriores, dado que desconocemos tanto la intensidad como la duración del brote epidémico.

Como hemos señalado, la afirmación anterior (realizada en las primeras versiones de este texto) ha sido corroborada, dramáticamente, por los hechos posteriores: se han implementado, efectivamente, nuevas medidas legales.

De ahí, también que, en España, muchas de estas disposiciones hayan sido reactivas, es decir, que se han aprobado *a posteriori*, a caballo de los acontecimientos y se hayan articulado en diversos momentos y regulaciones diferenciadas, con claras contradicciones entre sí y evidentes modificaciones y modulaciones, nuevamente, como ejemplo de la afirmación anterior, traemos al foro el Real Decreto-Ley 11/2020 que ha modificado ampliamente regulaciones del Real Decreto-Ley 8/2020, supuesto de las alteraciones introducidas por su Disposición Final Primera³³.

Esta característica de la posición del legislador español ante los avances del COVID-19, es decir, ir a rebufo de la evolución de las circunstancias, sin una estrategia clara para un horizonte temporal superior a un plazo brevíssimo de quince días (y que, en estos momentos, se dilata en el tiempo hasta lo que pueden ser más de dos meses de confinamiento), se ha revelado ya como errónea, generando una sucesión de reglas y normas precipitadas, una auténtica “diarrea” o “logomaquia” legislativa que solo

Conde Ruiz, Ignacio J; García, Manu; Puch, Luis A., Ruiz, J. “Empleo destruido por el COVID-19 (Episodio I: centrado en los temporales”, Nada es gratis, <https://nadaesgratis.es/j-ignacio-conde-ruiz/empleo-destruido-por-el-covid-19-episodio-i-centrado-en-los-temporales>

El informe de la OIT anteriormente incluido en una nota a pie de página de este texto estima la estratosférica cifra de 190 millones de empleos perdidos a causa del COVID-19 en el Mundo.

³³ Cuya rúbrica es: “Modificación del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.”.

puede dañar la calidad de las normas y el principio de seguridad jurídica, proclamado enfáticamente en el artículo 9.3 de la Constitución Española (en adelante, CE).³⁴

Un ejemplo contundente de la crítica anterior es la entrada en vigor, el 15 de abril de 2020, del Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias, en cual, como veremos, se aplazan las declaraciones y liquidaciones tributarias que iban a tener lugar en abril, cuando lo lógico hubiera sido haber efectuada idéntica decisión para las declaraciones y autoliquidaciones de marzo de 2020.

Desde el punto de vista doctrinal, por otro lado, el COVID-19 está siendo exitoso en lo que se refiere al planteamiento, exposición y defensa de múltiples y nuevas medidas económicas para hacer frente a sus consecuencias, aunque tampoco haya un consenso claro respecto a las herramientas económicas más apropiadas³⁵,

Queda, ahora, por ver si será más exitoso, en lo que hace referencia a la planificación de las medidas para el retorno a la “normalidad” y al decisivo problema que se nos viene encima: la restauración económica.

³⁴ *La Constitución garantiza...la seguridad jurídica.*

³⁵ Díaz, Antonia y Puch, Luis. “Política Económica en tiempos de pandemia: No hay panacea”, Nada es gratis, 10 de abril de 2020, <https://nadaesgratis.es/luis-puch/politica-economica-de-tiempos-de-pandemia-no-hay-panacea>

Las normas que vamos a analizar, resultan ser, básicamente^{36 37}, las siguientes:

2. DISPOSICIONES NORMATIVAS MÁS IMPORTANTES APROBADAS FRENTE AL COVID-19.

I. PRIMER BLOQUE DE MEDIDAS.

³⁶ Indudablemente, hay existido otras disposiciones de rango jurídico inferior. Muchas de ellas, de desarrollo, aclaración o aplicación de las mencionadas con posterioridad.

Por poner dos ejemplos:

Orden TMA/254/2020, de 18 de marzo, por la que se dictan instrucciones en materia de transporte por carretera y aéreo (BOE de 19), y la

Instrucción de 19 de marzo de 2020, del Ministerio de Sanidad, por la que se establecen criterios interpretativos para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE de 20).

Con posterioridad, no han hecho sino publicarse múltiples normas en el mismo sentido, de carácter secundario. Otros ejemplos recientes:

Orden SND/295/2020, de 26 de marzo, por la que se adoptan medidas en materia de recursos humanos en el ámbito de los servicios sociales ante la situación de crisis ocasionada por el COVID-19 (BOE de 28).

Orden TMA/309/2020, de 31 de marzo, por la que se modifica la Orden TMA/258/2020, de 19 de marzo, por la que se dictan disposiciones respecto de los títulos administrativos y las actividades inspectoras de la administración marítima, al amparo del 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 (BOE de 1 de abril).

Y sigue la producción normativa, otros ejemplos, más recientes:

Orden SND/323/2020, de 5 de abril, por la que se dejan sin efectos las restricciones previstas en la Orden SND/290/2020, de 26 de marzo, por la que se prorroga la Resolución INT/718/2020, de 12 de marzo de 2020, de la Generalitat de Cataluña, por la que se acuerda restringir la salida de las personas de los municipios de Igualada, Vilanova del Camí, Santa Margarida de Montbui y Òdena. (BOE de 6).

Orden TMA/324/2020, de 6 de abril, por la que se dictan instrucciones sobre la utilización de las tarjetas de tacógrafo de conductor y empresa. (BOE de 7).

Por continuar con la exposición de disposiciones vinculadas al COVID-19 y demostrando la continuidad de esta producción legislativa, citamos otras más modernas:

Orden SND/351/2020, de 16 de abril, por la que se autoriza a las Unidades NBQ de las Fuerzas Armadas y a la Unidad Militar de Emergencias a utilizar biocidas autorizados por el Ministerio de Sanidad en las labores de desinfección para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. (BOE de 17).

Orden SND/352/2020, de 16 de abril, por la que se modifica la Orden SND/234/2020, de 15 de marzo, sobre adopción de disposiciones y medidas de contención y remisión de información al Ministerio de Sanidad ante la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. (BOE de 17).

- a) Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19 (BOE de 13).**
- b) 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 (BOE de 15).**
- c) Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (BOE de 18).**
- d) Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modifica 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 (BOE de 18).**

Como se observa, se trata, en las mencionadas bajo las letras a) y c), de figuras centradas en la fuente jurídica del Real Decreto-Ley, cuyo presupuesto habilitante es una situación de “extraordinaria y urgente necesidad”, tal y como señala el artículo 86.1 de nuestra CE³⁸.

Y que siguen produciéndose sin interrupción:

Orden SND/354/2020, de 19 de abril, por la que se establecen medidas excepcionales para garantizar el acceso de la población a los productos de uso recomendados como medidas higiénicas para la prevención de contagios por el COVID-19. (BOE de 19).

Y

Orden INT/356/2020, de 20 de abril, por la que se prorrogan los criterios para la aplicación de una restricción temporal de viajes no imprescindibles desde terceros países a la Unión Europea y países asociados Schengen por razones de orden público y salud pública con motivo de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. (BOE de 21).

³⁷ Ello, sin considerar la legislación autonómica y local que se está también desarrollando. En ese sentido, conviene informar que por parte del propio BOE se está ofreciendo un “Código Electrónico de normativa estatal y autonómica de la “Crisis Sanitaria Covid-19”, https://boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=355

³⁸ *En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general..*

La utilización reiterada del Decreto-Ley, convirtiéndolo en un mecanismo de creación de Leyes con carácter ordinario, es más que discutible y choca de plano con la función prística que debería cumplir esta modalidad de Leyes, especialmente, si nos adentramos en el ámbito tributario, dada la ubicación del artículo 31.1 CE dentro de la propia Constitución³⁹, clave de bóveda del sistema tributario, integrado en el Título I. *De los derechos y deberes fundamentales* de la propia CE; por lo cual, en principio, debería haber quedado la materia fiscal, sea la vertiente de su contenido afectada: material (pago de impuestos)⁴⁰ como formal o procedimental, fuera del campo de actuación del Decreto-Ley, de haber prevalecido una interpretación literal del citado artículo 86.1 CE.

Ahora bien, con independencia de la laxa doctrina del Tribunal Constitucional al respecto⁴¹ y de la abundancia de justificaciones que incorporan los dos Decretos-Leyes citados arriba en sus respectivas Exposiciones de Motivos (y también en los otros Decretos-Leyes posteriores, ver *infra*) para sustentar el uso de esta disposición legal extraordinaria⁴², lo cierto es que el carácter transitorio e inusual de la pandemia parecen causa suficiente y necesaria para el uso del Decreto-Ley.

Asimismo, la disposición, con rango del Real Decreto, citada en las letras b) y d) *ut supra*: declaración del estado de alarma, es también totalmente

³⁹ *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*

⁴⁰ Recordar que el artículo 19 de la norma básica del Ordenamiento Tributario, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) establece a estos efectos:

Obligación tributaria principal.

La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

⁴¹ Sobre esa negativa evolución del Tribunal Constitucional ya se pronunciaba Ramallo Massanet, Juan en “Los Decretos-Ley en materia tributaria”, Derecho Privado y Constitución, n.º 17, enero-diciembre 2003, páginas 421 y siguientes.

De todas las maneras, tampoco nos parece que el Tribunal Constitucional se caracterice por la coherencia en esta materia, *vid.* Critilo. “¿Qué ha dicho el Tribunal Constitucional exactamente sobre la amnistía fiscal?”, <https://hayderecho.expansion.com/2017/06/14/que-ha-dicho-exactamente-el-tribunal-constitucional-sobre-la-amnistia-fiscal/>, 14 de julio de 2017.

⁴² De hecho, es tal esa abundancia de justificaciones por la utilización del Decreto-ley que podríamos aplicarles el brocado jurídico: “excusatio non petita, accusatio manifesta”.

“extraña” a nuestra práctica jurídica⁴³, pero, en este supuesto, su propia naturaleza inusual y exorbitante halla su acomodo en la Carta Magna, artículo 116. 1 y 2 CE⁴⁴⁴⁵.

Pues bien, en redacción anterior de este texto decíamos:

“Probablemente, la evolución de los entornos obligue a la aprobación de nuevas disposiciones extraordinarias y creemos que, ante la proliferación en la utilización de los Decretos-Leyes en el campo tributario, ha llegado también el momento de reflexionar y regular (como es propio en un Estado de Derecho⁴⁶) cuándo, en qué condiciones y con qué límites deberían aplicarse los Decretos-Leyes para afectar al sistema tributario y a su regulación.”

Esta afirmación se ha cumplido, a medida que la crisis del COVID-19 se intensificaba y pasábamos, en el plano sanitario, a una saturación práctica de las UCI médicas, en el plano personal a superar en número de fallecimientos diarios los 800, etc.

Todo ello tiene una traducción en el plano económico que, entendemos, no está siendo objeto de adecuada consideración por el equipo económico del Gobierno.

⁴³ Sólo se había adoptado una vez más desde su regulación marco en nuestra vida democrática como consecuencia de la huelga salvaje de los controladores aéreos en 2010.

Algunos constitucionalistas han sido críticos con el uso de este instrumento jurídico excepcional y, en especial, respecto del alcance de las actuaciones que se han derivado de su aplicación, caso del confinamiento obligatorio en los hogares y han solicitado al Tribunal Constitucional que se pronuncia al respecto.

Desde una visión más aséptica, Peña Molina, Marcos. “La excepción como derecho. El COVID-19 (Primera Parte)”, El Blog de espúblico, 22 de abril de 2020, <https://www.administracionpublica.com/la-excepcion-como-derecho-el-covid-19/>

⁴⁴ 1. *Una ley orgánica regulará los estados de alarma, de excepción y de sitio, y las competencias y limitaciones correspondientes.*

2. *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.*

⁴⁵ En general, y recientemente, Tajadura, Javier. “Derecho de crisis y Constitución”, El País, 20 de marzo de 2020.

⁴⁶ Recuérdese lo que afirma el artículo 1.1. de la CE: *España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho...*

Nos referimos a que hemos pasado de una “crisis de liquidez”, transitoria, de las empresas, de duración muy corta que avalaría, asimismo, una recuperación rápida de la economía, en forma de V, a una situación de duración más larga, de crisis de demanda, de impacto negativo superior en la actividad económica que, asimismo, ha sido agravada, creemos, por el Real Decreto-Ley 10/2020⁴⁷ y veremos si es compensada, en parte, por disposiciones posteriores.

También la doctrina se plantea la posibilidad, creciente, de que aparezca una crisis de solvencia tanto en las empresas como en el sector financiero, aunque éste se encuentra en mejor situación que lo sucedido en 2008, crisis de naturaleza financiera.

⁴⁷ Los periódicos de información económica general, por ejemplo, “Expansión”, “El Economista”, etc., producen todos los días artículos, opiniones, debates, críticas, etc. en relación a la incidencia del COVID-19 en la situación económica, las perspectivas, el modelo de recuperación económica, etc.; todo ello, en un contexto de gran incertidumbre sobre los datos reales vinculados a los efectos económicos de la pandemia.

De esta forma, consideramos que la incidencia negativa en la economía española del COVID-19 será superior a la estimada al principio⁴⁸⁴⁹ y, de hecho, el consenso empieza a ser común en ese sentido, aunque está claro que todavía es pronto para cuantificar con cierta exactitud ese efecto negativo.

También existe un creciente consenso respecto de la imposibilidad de una salida a la recesión económica provocada por la pandemia en forma de V,

⁴⁸ El consenso en lo referente al impacto muy negativo del COVID-19 puede encontrarse en: Banco de España. Informe Trimestral de la Economía Española, 1/2020, página 6:

La magnitud del impacto de la pandemia, incluyendo el procedente de las necesarias medidas de contención adoptadas, sobre la actividad económica y el empleo será muy pronunciada en el corto plazo. La declaración del estado de alarma en España supuso una limitación drástica de los movimientos de las personas y la suspensión casi completa de la actividad de algunas ramas de los servicios, como la hostelería o el comercio minorista. También ha cesado la producción en algunas ramas manufactureras, como, por ejemplo, la industria automovilística, a causa del parón de la demanda y de la interrupción de las cadenas de suministro.

La estimación del impacto y la duración de esta perturbación sobre la economía está sometida a un grado de incertidumbre muy elevado.

Las consecuencias agregadas sobre el conjunto de la economía dependerán, entre otros factores, del grado efectivo de caída de la producción y del consumo durante el período de confinamiento de la población, sobre la cual solo es posible hacer cálculos imprecisos. Además, como se ha apuntado, un segundo elemento de incertidumbre está relacionado con la duración del período de vigencia de las medidas extraordinarias, lo que a su vez depende de su éxito en detener la propagación del contagio. El impacto y la duración también dependerán crucialmente de la efectividad de las medidas puestas en marcha por las distintas autoridades económicas.

En todo caso, aun con las notables incertidumbres acerca de su intensidad y duración, debería tratarse de una perturbación de carácter fundamentalmente transitorio. En este sentido, la rapidez y el vigor de la posterior recuperación dependerán crucialmente de las medidas de política económica puestas en marcha para mitigar los efectos adversos sobre la actividad de las decisiones adoptadas para contener el virus. Las medidas que están aplicando Gobiernos de todo el mundo en los últimos días están orientadas, precisamente, a evitar que la paralización de la actividad durante la fase más aguda de la pandemia se traduzca en cierres de empresas y pérdidas permanentes de puestos de trabajo. Ello requiere, a su vez, que la respuesta proporcionada sea ambiciosa, ágil y coordinada entre las autoridades responsables de los distintos ámbitos de la política económica.

<file:///C:/Users/Usuario/Downloads/be2001-it.pdf>

Lo que ya resulta mucho más difícil es cuantificar ese “impacto negativo”, encontrándose con rangos que van de -3% del PIB al -10% del PIB para este ejercicio 2020. Para Alemania, la economía central de la UE, el reflejo negativo está entre 5 y 6 puntos del PIB, con evaluaciones cada vez más cercanas al -6% PIB. Por su parte, en Francia, se compara con la incidencia negativa de la crisis de 2007 en el PIB, -2,9% y se califica como de superior calado, siempre en el lado negativo.

⁴⁹ Las estimaciones que el Banco de España ha emitido respecto de la minoración previsible del PIB para el año de 2020, situadas en la horquilla del -6,6% y el -13,6%, no han hecho sino constatar las palabras de nuestro documento.

trasladándose el debate a la forma de esa recuperación: en U, en W, en L, etc.⁵⁰

Por otra parte, el hecho de que el Real Decreto 463/2020 haya tenido que ser objeto, en apenas unos días, de una modificación sustantiva, la incluida en el precitado Real Decreto 465/2020, no hace sino apoyar nuestra opinión respecto del carácter transitorio de todas estas medidas y su visión puramente reactiva, no proactiva, ante la pandemia, es decir, que el Gobierno, a medida que evoluciona el problema, va implementando nuevas reglas, careciendo de una línea conductora, de una planificación a largo plazo, aunque también debemos reconocer que la volatilidad de la epidemia y su intensidad hacen muy difícil la adopción de tal estrategia a largo plazo⁵¹.

Por último, ya queremos anticipar que, gran parte de las modificaciones incluidas en el Real Decreto 465/2020 respecto de la anterior versión del Real Decreto 463/2020, hacen referencia a la materia tributaria, lo que supone, de plano, **reconocer tanto la escasa calidad de la redacción jurídica contenida en la primera disposición mencionada arriba como la necesidad de atajar legalmente los problemas interpretativos que estaba provocando y sobre los cuales volveremos seguidamente.**

Esa improvisación y pobre calidad normativa ha tenido que ser reconocida por el Real Decreto-Ley 11/2020 que, en determinados casos, ha interpretado, modificado o matizado reglas ya reguladas por el Real Decreto-Ley 8/2020.

II. SEGUNDO BLOQUE DE MEDIDAS.

Tanto la necesidad de prorrogar en el tiempo la duración del estado de alarma como el convencimiento de que era necesario intensificar el confinamiento de la población, vía paralización (“hibernación” es una palabra que trata de reflejar esta situación) de la actividad económica⁵²,

⁵⁰ O de un salida en forma del logo de las zapatillas Nike; la verdad es que, por hipótesis y predicciones, que no falte.

⁵¹ Quizás a eso se refería el Presidente del Gobierno, cuando habló del “sesgo retrospectivo”, en la presentación ante el Parlamento del estado de alarma.

⁵² Se plantea como objetivo una reducción de la actividad del 85%.

ha conllevado una nueva serie de disposiciones, entre las cuales destacamos:

- a) Real Decreto-ley 9/2020, de 27 de marzo, por el que se adoptan medidas complementarias, en el ámbito laboral, para paliar los efectos derivados del COVID-19.**
- b) Real Decreto 476/2020, de 27 de marzo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por 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.**
- c) Real Decreto-ley 10/2020, de 29 de marzo, por el que se regula un permiso retribuido recuperable para las personas trabajadoras por cuenta ajena que no presten servicios esenciales, con el fin de reducir la movilidad de la población en el contexto de la lucha contra el COVID-19.**
- d) Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19.**
- e) Real Decreto-ley 13/2020, de 7 de abril, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de empleo agrario.**

Conviene desde el principio señalar que, prácticamente, ninguna de las normas citadas en este segundo bloque incorpora regla fiscal de contenido sustantivo, material, como podría ser una alteración de la distribución en la carga tributaria e, incluso, en el plano formal, el vinculado a los procedimientos tributarios y las obligaciones tributarias formales, las modificaciones no son sustantivas, como podría ser una moratoria generalizada en el pago de las deudas tributarias⁵³, a pesar de la presión social para incorporar, sobre todo, algún tipo de aplazamiento en los plazos de declaración de los impuestos de autoliquidación periódica,

⁵³ Lo cual supone una crítica económica directa: si la crisis es de demanda, la Política monetaria o de aumentar la liquidez resultará insuficiente, necesitándose de la Política Fiscal.

medida fiscal ampliamente conocida y desarrollada ya en otros países para hacer frente al COVID-19⁵⁴.

En una versión anterior del texto incluíamos seguidamente:

“Nuevamente, planteamos que, en nuestra opinión, no incluir, al menos, un aplazamiento en los pagos en las liquidaciones tributarias supone desconocer que ya, ni siquiera nos enfrentamos ante una crisis de liquidez, sino a una crisis de demanda, con paralización económica y que no parece muy lógico, cuando muchas empresas no tienen ingresos, exigir pago alguno de tributos, aunque solamente sea porque nuestro sistema tributario requiere para su existencia una capacidad económica a gravar, empezando por lo regulado en el art. 31.1 de la CE.⁵⁵”

Los hechos vinieron, posteriormente, a darnos la razón en este aserto

III. TERCER BLOQUE DE MEDIDAS.

Ahora, nos enfrentamos ante, por un lado, el fin de la “hibernación” económica de los sectores no esenciales, ante la necesidad de que la economía no se destruya más, generándose problemas estructurales y pérdidas consolidadas de equipo productivo y empleo que dañarían la recuperación; este retorno a la actividad de las explotaciones económicas hibernadas, desde el lunes 13 o el martes 14 de abril de 2020, es objeto, como hemos indicado, de un amplio debate entre lo que ponen como esencial la vida humana, señalando que incrementará los contagios y los que entienden que, adecuadamente controlada la difusión de la pandemia, no puede continuarse sin daños económicos irreparables la paralización de sectores económicos esenciales, caso de la industria⁵⁶.

⁵⁴ *Passim.* Saint.Amans, Pascal, Tax in the time of COVID-19, <https://www.oecd-forum.org/users/369395-pascal-saint-amans/posts/63721-tax-in-the-time-of-covid-19>

⁵⁵ *Todos contribuirán al sostentimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.* (El subrayado es nuestro).

⁵⁶ En favor de ese desbloqueo, aunque con matices: Busch, Christopher; Ludwig, Alexander, Santaellulàlia-Llopis, Raül, “Desbloqueemos gradualmente (pero ya) para evitar ahondar en una catástrofe económica y social: Un camino muy difícil, pero que ruge”, Nada es gratis, 6 de abril de 2020, <https://nadaesgratis.es/admin/desbloqueemos-gradualmente-pero-ya-para-evitar-ahondar-en-una-catastrofe-economica-y-social-un-camino-muy-dificil-pero-que-urge>

Entre este grupo de reglas, incluimos el Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias, c

Cuyo tenor refleja, además, a nuestro entender un reconocimiento tardío, pero inexorable, tanto de que no estamos ante un hecho puntual, de duración muy escasa, **sino de que la crisis de liquidez transitoria se ha convertido en una crisis económica.**

Lo que está claro es que, en el plano tributario, la posición cerrada del Gobierno, al principio de esta situación, donde sólo se preveía un aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias, se ha ido flexibilizando (podíamos aplicar la expresión española “de a la fuerza ahoran”), primero hacia una moratoria en los plazos de autoliquidación y, auguramos que, inexorablemente, hacia disposiciones de reducción de la carga tributaria, siquiera selectivamente, en la próxima fase.⁵⁷

IV. CUARTO BLOQUE DE MEDIDAS.

Anotamos un nuevo giro en las políticas públicas, cuando bajo el **Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, BOE de 22**, se toma conciencia de la agudización de los aspectos económicos negativos de la pandemia y se trata de conservar en el mejor estado posible al capital productivo y humano, con ánimo de no destruir tejido productivo, imprescindible para relanzar la actividad económica, a la vez que se trata de reducir los supuestos de exclusión social que la inactividad económica está generando.

3. MEDIDAS ECONÓMICAS Y COVID-19.

La grave incidencia económica de la emergencia sanitaria del COVID-19 ha impactado tanto en la oferta (parada de producción, salida de los trabajadores de sus sitios físicos, expansión del teletrabajo, etc.) como también en la demanda (reclusión de gran parte de la población, cambios en las pautas de consumo, etc.), **generando una clara recesión económica**

⁵⁷ Pérez Boga, Ransés. “España necesita el esfuerzo fiscal de todos”, El Economista, 17 de abril de 2020.

para el ejercicio 2020⁵⁸, año en el cual ya se esperaba una desaceleración económica⁵⁹, al menos en el ámbito de los Estados miembros de la Unión Europea (en adelante, UE).

Con independencia de si esta recesión va a ser transitoria y de si la recuperación va a ser más rápida (en forma de V, lo cual está ya prácticamente descartado) o más lenta e, incluso, estacionaria (en forma de L o de W, previendo en este último caso un segundo ciclo de infección hacia el otoño de 2020)⁶⁰⁶¹, lo cierto es que, gran parte de las disposiciones adoptadas por el Gobierno e incorporadas en las normas mencionadas en el punto 2 anterior de este breve informe, tienen un claro carácter económico y conllevan una ruptura muy relevante de algunos de los paradigmas de la “ortodoxia” económica, cuyo tenor (a nuestro humilde entender) nos ha lastrado en los últimos años⁶², concretamente, la marginación de la Política Fiscal como conjunto de herramientas para operar sobre la actividad económica y su sustitución por Políticas Monetarias (gráficamente resumidas en las siglas inglesas QE, *quantitative easing*) y el abandono (veremos si transitorio) de las políticas de reducción del déficit público, de acuerdo con las sendas de “convergencia” aprobadas por las autoridades de la UE⁶³.

⁵⁸ Nuevamente, existen grandes dificultades para estimar este impacto. A los interesados les recomiendo: Rotellar, José María. “Cuatro escenarios para el impacto económico del coronavirus”, *Expansión*, 17 de marzo de 2020, <https://www.expansion.com/economia/2020/03/17/5e6fec20468aebcf478b4574.htm>

⁵⁹ Esa desaceleración ya era reconocida por la propia OCDE: OECD. *G20 GDP Growth slows to 0,4% in the fourth quarter of 2019*, <http://www.oecd.org/sdd/na/g20-gdp-growth-fourth-quarter-2019-oecd.htm>

⁶⁰ En general, Díez, José Carlos. “De nuevo, en manos de Merkel”, *El País*, 20 de marzo de 2020.

⁶¹ En estos momentos, se está produciendo un debate doctrinal creciente acerca de cómo se va a producir esa recuperación y su forma: V, L, U; W, etc., sin que exista acuerdo al respecto.

⁶² Para un desarrollo más amplio y consistente de esa opinión, nos remitimos a: Carbajo Vasco, Domingo.

“Crisis económica y crisis fiscal en la España del siglo XXI”, en García, Norberto E.; Ruesga Benito, Santos M. (coordinadores). *¿Qué ha pasado con la economía española?. La Gran Recesión 2.0 (2008 a 2013)*, Ed. Pirámide, Madrid, 2014, páginas 227 a 248

⁶³ Esas Políticas ortodoxas vienen claramente expuestas en los documentos de la UE relativos a España y toda la UE y que contemplaban una situación económica para el año 2020 que ya nada tiene que ver con la realidad. *Passim*. *Documentos del Semestre Europeo 2020*, http://www.mitramiss.gob.es/es/sec_trabajo/analisis-mercado-trabajo/pnr/archivos/Semestre2020.htm.

En cuanto a la *Actualización del Programa de Estabilidad 2019-2022 del Reino de España*, no cabe sino calificarlo, hoy por hoy, como “papel mojado”, <http://www.mineco.gob.es/stfls/mineco/prensa/ficheros/noticias/2018/ProgramaEstabilidad2019-2022.pdf>

Pero la insuficiencia de las disposiciones adoptadas, unida a la paralización de la actividad económica que generará el precitado Real Decreto-Ley 10/2020, así como la prolongación en el tiempo del confinamiento en los hogares derivado de la ampliación de la declaración del estado de alarma, se traducirá, sin ningún género de dudas, en una profundización de la crisis económica y en la necesidad de abandonar estrategias de recuperación en forma de V, ya claramente insuficientes, pensando en que el proceso de reactivación de la actividad económica “estándar” va a requerir más tiempo, posiblemente, hasta el 2022 y, asimismo, sin conocer cuántas empresas van a ser incapaces de soportar esta “hibernación”, reflexión que puede haber llevado a no mantener esta situación más allá del lunes 13 de abril de 2020.

Hasta el 9 de abril, la reacción por parte de la UE para hacer frente a esta grave situación económica fue decepcionante; sin embargo, fueron los Bancos Centrales y, en nuestro caso, el Banco Central Europeo (como ya sucedió con la postura de Draghi frente las consecuencias de la crisis financiera de 2008, a través de la famosa frase “whatever it takes”) y los restantes Bancos Centrales occidentales, protagonistas de la expansión y utilización abusiva de las variables monetarias, en especial, de las reducciones del tipo de interés, en los últimos ejercicios para intentar relanzar la economía, han vuelto a seguir por ese camino, produciéndose minoraciones de tipo de interés en todas las economías occidentales (Estados Unidos, Suecia, Reino Unido, etc.), aunque las posibilidades europeas, nuevamente, son reducidas, dado que el EURIBOR se encuentra en cifras negativas desde hace tiempo⁶⁴, así como nuevas inyecciones de liquidez⁶⁵⁶⁶.

⁶⁴ El valor de la media provisional del EURIBOR en marzo de 2020, en la fecha de redactar estas páginas, es -0,327%, <https://www.euribordiario.es/>

⁶⁵ “El BCE anuncia un nuevo programa de compras de deuda de 750.000 millones”, Expansión, 18 de marzo de 2020.

⁶⁶ Para un esbozo de cómo evoluciona la situación en el ámbito de la búsqueda de una respuesta coordinada de la UE ante la crisis, recogemos lo que indicábamos en una nota a pie de página incluida en la sexta edición de este documento:

“En cualquier caso, las presiones en el seno del Consejo Europeo para adoptar algún tipo de medida europea, coordinada, para hacer frente al desastre económico y social que se avecina, son cada vez más fuertes; otra cosa será el instrumento elegido y también el grado de condicionalidad que se exija por parte de las instituciones europeas a los países (entre los que, sin duda, se encontrará España) que soliciten y accedan a este tipo de ayudas.

La situación en la UE, en el sentido de dar una respuesta coordinada a la crisis, parece estar cambiando y si, en la sexta edición de nuestro trabajo, señalábamos:

“Desgraciadamente, la UE sigue sin adoptar medidas coordinadas y conjuntas, más allá de afirmaciones genéricas a la solidaridad europea, aunque sobre el papel se están planteando disposiciones de carácter extraordinario desde la emisión del primer instrumento de Deuda Pública Europea, los “coronabonos”, hasta el otorgamiento de créditos desde el MEDE, siglas del Mecanismo Europeo de Estabilidad y, más recientemente, se ha abierto paso la posible incorporación de algún tipo de prestación de desempleo en la UE, pero sin concretar las medidas de apoyo financiero y, nuevamente, con un claro enfrentamiento entre los diferentes Estados miembros que hace dudar de la proclamada “solidaridad” europea.”.

Téngase en cuenta, en este sentido que, además de renunciar al cumplimiento de la senda de convergencia del déficit público exigido a los Estados miembros, la UE ha calificado como “ayudas de Estado” compatibles con la Política de Competencia de la UE, las que los Estados están concediendo a empresas, autónomos y particulares en las presentes circunstancias del COVID-19, estableciendo que forman parte de las excepciones a la calificación de “ayuda de Estado” incompatible con la UE del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, conforme a lo regulado en su apartado 3, es decir:

Podrán considerarse compatibles con el mercado interior:

- a. *las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;*
- b. *las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;*
- c. *las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;*
- d. *las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común;*
- e. *las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión.”*

Lampreave, Patricia. “Covid-19: el Gobierno puede y debe hacer mucho más en política fiscal”, Cinco Días, 8 de abril de 2020.

Resulta que la reunión del Consejo Europeo de 9 de abril de 2020 ha alterado la situación: si bien no se ha logrado ni una mutualización de la Deuda Pública de los 26 Estados miembros de la UE, ni la emisión de unos “coronabonos”, para financiar las acciones anti-COVID-19, sí es cierto que medidas como el uso del Mecanismo Europeo de Estabilidad (en adelante, MEDE)⁶⁷, sin condicionalidad, además, se han puesto en marcha, dado que la magnitud de la tarea reconstructiva excede con mucho de la capacidad financiera de Estados, como España, Italia e, incluso, Francia, con niveles de Deuda Pública superiores al 100% del PIB.⁶⁸⁶⁹

De todas formas, la renuncia al cumplimiento de la senda de convergencia para reducir los déficits públicos ya se ha dado desde la Comisión Europea, al reconocer que, todo el aumento del gasto público derivado de las intervenciones gubernamentales contra el COVID-19 y sus efectos no computa en el déficit, aunque, desgraciadamente, las instituciones europeas, tanto las financieras, empezando por el Banco Central Europeo, como el órgano funcional básico de la UE, la Comisión Europea, no parecen ser conscientes todavía de la magnitud que supone la lucha contra el COVID-19⁷⁰⁷¹, a pesar de las recientes decisiones adoptadas por el Consejo Europeo de 9 de abril de 2020.

⁶⁷ https://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/european_stability_mechanism.html?locale=es

⁶⁸ Consejo Europeo. Consejo de la Unión Europea. Report on the comprehensive economic policy response to the COVID-19 pandemic, 9th April 2020, <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2020/04/09/report-on-the-comprehensive-economic-policy-response-to-the-covid-19-pandemic/>

⁶⁹ Conviene tener en cuenta también que, en los debates sobre el rol de la UE ante el COVID-19, subyacen otros problemas anteriores a la pandemia y estructurales, caso de la incompleta Unión Bancaria, de las dificultades para lograr un Espacio Financiero Europeo integrado o de las carencias de una fiscalidad homogénea en la UE.

⁷⁰ Pero ya se empieza a hablar de “economía de guerra” como demuestran las afirmaciones del FMI y de la OCDE.

⁷¹ De todas formas, lenta pero inexorablemente, se abren paso en la UE las propuestas tendentes a realizar algún tipo de esfuerzo coordinado para relanzar la economía europea, bien mediante la mutualización de la Deuda Pública, la emisión de bonos especiales, los ya denominados “coronavirus”, el uso del MEDE sin condicionantes por parte de algunos Estados en peor situación, por ejemplo, España, etc.

En cualquier caso, como ya sucedió con la crisis anterior, ha sido el Banco Central Europeo, el BCE, la primera institución europea que ha lanzado medidas en ese sentido, ahora, conocidas popularmente, como “bazoukas”, Ver *FAQ son ECB supervisory measures in reaction to the coronavirus*, https://www.bankingsupervision.europa.eu/press/pr/date/2020/html/ssm.pr200320_FAQs~a4ac38e3ef.en.html

Por estas circunstancias, afirmar que las instituciones europeas no han hecho “nada” frente a esta pandemia es también una simplificación.

En este sentido, se ha proporcionado ayuda específicamente sanitaria, incluso a Estados fuera de la UE⁷², ajustando sus Presupuestos, eliminando la condicionalidad sobre la convergencia de los déficits públicos, como hemos señalado con anterioridad⁷³ ⁷⁴, adaptando las “libertades básicas” que conforman el núcleo duro de la UE⁷⁵, llegando a permitir, de alguna

⁷² En ese sentido, nos remitimos a:

Reglamento (UE) 2020/461 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de marzo de 2020 por el que se modifica el Reglamento (CE) n.o 2012/2002 del Consejo a fin de proporcionar ayuda financiera a aquellos Estados miembros y países cuya adhesión a la Unión esté en proceso de negociación, que se encuentren gravemente afectados por una emergencia grave de salud pública (“Diario Oficial de la Unión Europea”; en adelante, DOUE, serie L, número 99, de 31 de marzo de 2020).

Reglamento (UE) 2020/460 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de marzo de 2020 por el que se modifican los Reglamentos (UE) n.o 1301/2013, (UE) n.o 1303/2013 y (UE) n.o 508/2014, en lo relativo a medidas específicas para movilizar inversiones en los sistemas de atención sanitaria de los Estados miembros y en otros sectores de sus economías, en respuesta al brote de COVID-19 (Iniciativa de inversión en respuesta al coronavirus) (DOUE, serie L, número 99, de 31 de marzo de 2020).

Reglamento de Ejecución (UE) 2020/466 de la Comisión de 30 de marzo de 2020 sobre medidas temporales destinadas a contener los riesgos para la salud humana, la salud animal, la sanidad vegetal y el bienestar de los animales durante determinadas disfunciones graves de los sistemas de control de los Estados miembros debidas a la enfermedad por coronavirus (COVID-19) (DOUE, serie L, número 98, de 31 de marzo de 2020).

⁷³ Por ejemplo, Decisión de Ejecución (UE) 2020/452 de la Comisión de 26 de marzo de 2020 por la que se modifica la Decisión de Ejecución (UE) 2019/570 en lo que respecta a las capacidades establecidas para gestionar los riesgos con baja probabilidad de materializarse pero de gran repercusión (DOUE, serie L, número 941, de 27 de marzo de 2020).

⁷⁴

Comunicación de la Comisión al Consejo relativa a la activación de la cláusula general de salvaguardia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. (DOUE, serie L, número 941, de 27 de marzo de 2020), COM 2020/123 final.

forma, las nacionalizaciones de empresas estratégicas⁷⁶, etc.; pero las capacidades financieras de la UE son escasas, dada la debilidad de su Presupuesto.

Y las presiones para lograr algún tipo de financiación adicional para los procesos de reconstrucción económica nacional en curso o de mutualización de las Deudas Públicas generadas por el COVID, así como la instrumentación de nuevas líneas de ayudas, se siguen dando en el seno de la UE.

Téngase en cuenta a respecto, que la llamada mutualización de las Deudas Públicas europeas, así como la emisión de algún tipo de Deuda Pública de carácter europeo, son instrumentos financieros exigidos desde hace años por los que entienden que el Espacio Financiero Europeo está incompleto sin esos dos mecanismos, lo que explicaría, en partes, la agudización de la crisis financiera de 2008 en la vieja Europa, por lo que la crisis del COVID-19 puede ser una oportunidad de oro para relanzar estas ideas.⁷⁷

Por ello, ha sido, nuevamente, el Banco Central Europeo, el que por medio de compras masivas de Deudas Pública y privada de los Estados

Comunicación de la Comisión Marco Temporal relativo a las medidas de ayuda estatal destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de COVID-19, (DOUE, serie L, número 911, de 20 de marzo de 2020).

⁷⁵ Verbigracia, Comunicación de la Comisión COVID-19 Directrices sobre la aplicación de la restricción temporal de los viajes no esenciales a la UE, sobre la facilitación del régimen de tránsito para la repatriación de los ciudadanos de la UE y sobre sus efectos en la política de visados. (DOUE, serie C, número 1021, de 30 de marzo de 2020).

⁷⁶ Comunicación de la Comisión Orientaciones dirigidas a los Estados miembros en relación con las inversiones extranjeras directas y la libre circulación de capitales de terceros países, así como la protección de los activos estratégicos de Europa, antes de la aplicación del Reglamento (UE) 2019/452 (Reglamento para el control de las inversiones extranjeras directas) ((DOUE, serie C, número 991, de 26 de marzo de 2020).

⁷⁷ Francisco Jimeno, Juan. “La mutualización de la Deuda Pública por la crisis del COVID-19 (I): por qué, para qué y cómo”, [Nada es gratis](https://nadaesgratis.es/marcel-jansen/la-mutualizacion-de-la-deuda-publica-por-la-crisis-del-covid-19-i-por-que-para-que-y-como), 21 de abril de 2020, <https://nadaesgratis.es/marcel-jansen/la-mutualizacion-de-la-deuda-publica-por-la-crisis-del-covid-19-i-por-que-para-que-y-como> y “(II). Una propuesta razonable (y sin embargo) viable (II)”, 22 de abril de 2020, <https://nadaesgratis.es/marcel-jansen/la-mutualizacion-de-la-deuda-publica-por-la-crisis-del-covid-19-i-por-que-para-que-y-como>

miembros, ha permitido sostener las finanzas nacionales⁷⁸ y, sobre todo, cabe destacar la ruptura que supone el uso de los fondos del MEDE sin condicionalidad alguna⁷⁹ frente a la “ortodoxia” financiera anterior⁸⁰.

Incluso, en el plano arancelario y tributario, la Comisión Europea ha publicado disposiciones para facilitar la lucha contra el COVID-19, concretamente, concretamente, la Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión de 3 de abril de 2020 relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020 [notificada con el número C(2020) 2146] (DOUE, serie L, número 1031, de 3 de abril de 2020, páginas 1 a 3)⁸¹.

Asimismo, las instituciones europeas, empezando por su “órgano motor”, la Comisión Europea, sigue adaptando el Derecho europeo a las necesidades del COVID-19⁸²

⁷⁸ Decisión (UE) 2020/440 del Banco Central Europeo de 24 de marzo de 2020 sobre un programa temporal de compras de emergencia en caso de pandemia. (DOUE serie L número 91, de 25 de marzo de 2020).

⁷⁹ Ver: Vidal-Foch, Xavier, “Sin condiciones: un salto revolucionario”, El País, 12 de abril de 2020.

⁸⁰ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo, al Banco Europeo de Inversiones y al Eurogrupo. Respuesta económica coordinada al brote de COVID-19, COM (2020) 120 final.

⁸¹ Un comentario en: Abad, Eduardo. “COVID-19: La Comisión Europea concede la franquicia de derechos de importación y la exención en IVA a la importación de mercancías necesarias para combatir la pandemia”, Garrigues Comunica, Comentario Tributario España, 6 de abril de 2020, https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/covid-19-la-comision-europea-concede-la-franquicia-de-derechos-de-importacion-y-la-exencion

⁸² Ofrecemos, seguidamente, varios ejemplos de estos ajustes normativos:

COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN Modificación del Marco Temporal relativo a las medidas de ayuda estatal destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de COVID-19 (DOUE, serie C, 1121, de 4 de abril de 2020, página 1).

COMISIÓN EUROPEA COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN Directrices para el suministro óptimo y racional de medicamentos a fin de evitar la escasez durante el brote de COVID-19 (DOUE, serie C, 1161, de 8 de abril de 2020, página 7).

COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN Marco temporal para evaluar cuestiones de defensa de la competencia relacionadas con la cooperación empresarial en respuesta a las situaciones de urgencia

Esto también ha obligado a la implementación de medidas nacionales por cada uno de los Gobiernos europeos afectados, empezando por el español, con la lógica consecuencia del reforzamiento del euroescepticismo y la descoordinación, descoordinación ésta que, asimismo, dificultará la vuelta a la normalidad tanto sanitaria como económica.

Porque hay otro hecho que está desarrollando esta crisis sanitaria: la generalización a nivel mundial de medidas sanitarias, sociales y

ocasionadas por el actual brote de COVID-19 (DOUE, serie C, 1161, 8 de abril de 2020, página 1).

RECOMENDACIÓN (UE) 2020/518 DE LA COMISIÓN de 8 de abril de 2020 relativa a un conjunto de instrumentos comunes de la Unión para la utilización de la tecnología y los datos a fin de combatir y superar la crisis de la COVID-19, en particular por lo que respecta a las aplicaciones móviles y a la utilización de datos de movilidad anonimizados (DOUE, serie L, 114, 14 de abril de 2020, página 7).

REGLAMENTO (UE) 2020/521 DEL CONSEJO de 14 de abril de 2020 por el que se activa la asistencia urgente en virtud del Reglamento (UE) 2016/369, cuyas disposiciones se modifican considerando el brote de COVID-19 (DOUE, serie L, 117, de 15 de abril de 2020, página 7)

COMISIÓN EUROPEA COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN Orientaciones sobre las pruebas para diagnóstico in vitro de la COVID-19 y su funcionamiento (DOUE, serie C, 1121, 15 de abril de 2020, página 1).

económicas (incluyendo las tributarias⁸³) para hacer frente a sus consecuencias económicas. España no es, pues, la excepción.⁸⁴

Pero no es nuestra misión analizar con detalle las medidas económicas y sociales que se han adoptado contra el COVID-19 en España⁸⁵ sino **centrarnos en un aspecto marginal y secundario (otra cosa es que tal**

⁸³ En ese breve informe acompañaré algunos ejemplos. El primero: medidas tributarias adoptadas en la República Oriental del Uruguay y Argentina, transmitidas por funcionarios de sus Administraciones Tributarias:

URUGUAY.

En el día de ayer se anunciaron una serie de medidas tendientes a asegurar la liquidez y preservar la cadena de pago.

Se anunció una línea de crédito blando por parte del banco estatal Brou a las empresas afectadas, se flexibilizó el régimen de ingreso al seguro de paro, se amplió el fondo de garantía ANDE para pequeñas y medianas empresas. En cuanto a los tributos, se difieren los vencimientos de DGI de febrero y marzo para que sean pagados en seis cuotas iguales sin interés y consecutivas a partir de mayo.

Se difieren también los pagos al Banco de Previsión Social. En este caso, los beneficiarios serán monotributistas, unipersonales y sociedades personales con hasta diez empleados, siempre que el régimen de aporte sea Industria y Comercio. El pago de monotributistas (aquí hay feriantes, vendedores ambulantes, entre otros) y los aportes de dueños y socios de sociedades personales correspondientes a los meses de abril y mayo, se difieren a junio. El 60% de esos pagos se podrá abonar en seis cuotas sin interés y el 40% restante estará exonerado.

Junto a estas medidas económicas, se decidió extender una semana más la suspensión de las clases en escuelas y liceos. Así, la medida alcanza a Semana Santa (aquí la llamamos Semana de Turismo) lo que terminaría por completar cuatro semanas sin clases.

ARGENTINA

DISPUSIMOS UNA FERIA FISCAL QUE EXTIENDE PLAZOS PARA RESPONDER PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

La normativa suspende entre los días 18 y 31 de marzo el cómputo de los plazos vigentes para los contribuyentes en distintos procedimientos administrativos como determinaciones de oficio, sumarios, multas, descargos, clausuras, intimaciones de pago y requerimientos de fiscalización, entre otros.

La medida no implica ninguna modificación ni prórroga sobre los vencimientos de impuestos.

La feria fiscal consiste en la extensión de todos los plazos procedimentales en materia impositiva, aduanera y de la seguridad social. A lo largo del período definido en la normativa no se suspenden las acciones de la AFIP.

Nuestro organismo podrá notificar, dictar actos administrativos, imponer multas y realizar operativos, entre otros procedimientos. No obstante, durante la vigencia de la feria fiscal quedan en suspenso el cómputo de los plazos que rigen para la respuesta de los contribuyentes a esos requerimientos.

La decisión de la AFIP está alineada con lo definido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que declaró días inhábiles del 16 al 31 de marzo para las actuaciones judiciales ante todos los tribunales con el objetivo de reducir el riesgo de contagio e impedir la propagación del coronavirus (COVID 19).

grado de prioridad sea el apropiado) en el elenco de estas disposiciones, nos referimos a las normas tributarias⁸⁶⁸⁷.

Pues bien, las normas tributarias adoptadas en España se centran en una finalidad básica: **impedir que la falta de liquidez de las empresas, especialmente, cuando nos enfrentamos, como en España, a un modelo empresarial microfundista⁸⁸, de PYME (pequeñas y medidas empresas) y autónomos, aboque al cierre empresarial y al desempleo masivo.**

En otra edición de este documento añadí las siguientes disposiciones para Iberoamérica:

REPÚBLICA DOMINICANA

La DGII procedió a mover 10 días la fecha límite para la presentación del IVA, del mes de febrero, esto es para el día 30, y concomitantemente con esto, el contribuyente podrá saldar en 4 cuotas, iguales y consecutivas, sin ningún tipo de penalidad.

Además se movieron las fechas límites de Renta personas físicas para el 30 de abril y las fechas del RST.

ECUADOR

- **Medidas de prevención y mitigación generales**

1. Restricción general de circulación de vehículos y personas en todo el territorio ecuatoriano desde las 21:00 a 5:00 desde el 17 de marzo
2. Restricción vehicular por número de placas
3. Suspensión de vuelos nacionales
4. Suspensión del transporte interprovincial de pasajeros
5. Suspensión de la jornada laboral **presencial** en el sector público y privado
6. Movilización restringida con salvoconductos para el funcionamiento de sectores estratégicos y aprovisionamiento de alimentos.

Medidas tributarias

Mediante Resolución SRI 22 los plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios, así como los plazos de prescripción de la acción de cobro, que se encuentren recurriendo al momento de producirse un hecho de fuerza mayor o caso fortuito, que impida su despacho, se suspenderán hasta que se superen las causas que lo provocaron, momento desde el cual se continuará su cómputo. [Link de acceso a la resolución](#)

Artículos de interés

7. [Impuestos con Coronavirus \(artículo\)](#)
8. [No puedo pagar mis impuestos \(Artículo\)](#)

De ahí, que también resulten claramente insuficientes, pues ya no estamos en una crisis de liquidez sino de demanda, cualificación que amerita otro tipo de reglas, empezando por el aplazamiento en los plazos de presentación de las liquidaciones tributarias, especialmente, las periódicas y, significativamente, la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), cuya presentación, ha tenido su inicio el 1 de abril de 2020, lo cual puede conducir a absurdos logísticos como que se

No solo medidas de Política Fiscal, sino que también, con sus dificultades, ritmos y particularidades, los Estados de esa Región hermana están adoptando acciones contra el COVID-19 y sus efectos. PNUD. América Latina y Caribe. COVID-19. Política Pública, <https://www.latinamerica.undp.org/content/rblac/es/home/library/covid-19-policy-papers.html>

Por su parte, la OCDE (ya lo hemos señalado en nota a pie de página anterior) está reuniendo información al respecto.

Asimismo, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, ha publicado ya dos recopilaciones correspondientes a las medidas tributarias adoptadas en la Región: CIAT. Reporte CIAT sobre medidas tributarias para atender los desafíos que impone el COVID-19, Versión 2, 26-03-2020.

También nos remitimos a: Briz, Jurídico-Tributario. Medidas legales en países de nuestro entorno COVID-19 (I), 26 de marzo de 2020.

Asimismo, Perú ha adoptado legislación *ad hoc*, cediendo plenos poderes al Ejecutivo en determinadas áreas de Políticas Públicas a causa del coronavirus, publicada en el Diario Oficial “El Peruano”, el 27 de marzo de 2020.

La producción normativa, referente a las medidas anti.COVID 19, continúa en cada Estado (al igual que en España) a un ritmo sin precedentes. Ver, por ejemplo, en la República de Chile las disposiciones de índole tributaria, publicadas en el “Diario Oficial de la República de Chile” el 1 de abril de 2020.

Sobre las medidas holandesas, en general, nos remitimos a: Loyens & Loeff, Coronavirus Q&A, 19 March 2020.

Para otros Estados:

-Portugal. RFF. *Covid-19. Mesures exceptionnelles (actualisation du 02.04.2020).* Número 27/20, https://www.taxandlegalbyrff.com/xms/files/Guides/Newsletters/2020/04 - Abril/COVID-19-Mesures_exceptionnelles -Actualisation du 02.04.2020-.pdf

-Reino Unido. Proskauer. *The FFCRA and CARES Act. Provisiones Affecting Nonprofit organizations,* April 06, 2020, https://www.proskauertaxtalks.com/2020/04/the-ffcra-and-cares-act-key-provisions-affecting-nonprofit-organizations/?utm_source=Proskauer+Rose+LLP+-+Tax+Talks&utm_campaign=6d5314bb49-RSS_EMAIL_CAMPAIGN&utm_medium=email&utm_term=0_da10dea178-6d5314bb49-73324605

Para actualizaciones de esta información, nos remitimos a:

desarrolle la situación de cita previa, presencial, en una situación de prórroga del estado de alarma, lo que carece de toda lógica.

De hecho, cada vez es más evidente que habrá que adoptar otro tipo de disposiciones fiscales, bien coyunturales, bien estructurales, para hacer frente a esa crisis de demanda e iniciar la recuperación económica y que el retraso en adoptarlas ya supone “per se” un significativo error económico.

IMF. Fiscal Affairs. Series especiales sobre políticas fiscales para responder a la crisis del COVID-19. Respuestas de las Administraciones tributarias y aduaneras, <https://mail.google.com/mail/u/0/#inbox?projector=1>

⁸⁴ Si alguno está, por ejemplo, interesado en conocer las medidas adoptadas en la República Federal Alemana, mucho más amplias y de mayor relevancia económica (claro que la situación del Presupuesto de Alemania, con superávit, poco tiene que ver con la española), puede dirigirse a: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Public-Finances/Articles/2020-03-17-corona-protective-shield.html> (en inglés).

Pero han incorporado disposiciones de estas características todas las naciones en las cuales el coronavirus ha tenido impacto, ver, por ejemplo, para el caso de las medidas tributarias en América Latina ligadas al COVID-19, las publicadas en la nota anterior y González, Darío. “Las medidas de tributación ante el coronavirus”, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, <https://www.ciat.org/las-medidas-de-tributacion-ante-el-coronavirus/#>

⁸⁵ Aunque sí se han difundido de manera generalizada mediante boletines, circulares e informaciones muy variadas. Por poner un ejemplo. PWC. Analisis de las medidas del RDL 8/20 con mayor trascendencia empresarial, Periscopio PWC, file:///E:/Periscopio_PwC_1903An%C3%A1lisis-del-RDL-8-20_final.pdf

⁸⁶ Otras publicaciones donde se describen y comentan medidas internacionales tributarias para hacer frente al COVID-19 son las siguientes:

-CIAT/IOTA/OECD. Tax Administrations Reponses to COVID-19. Measures taking to support taxpayers, 10 April 2020, <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5722>, y

-CIAT/IOTA/OECD. Tax Administrations Reponses to COVID-19. Business continuity considerations, 10 April 2020, <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5721>

⁸⁷ En realidad, el COVID-19 y sus implicaciones tributarias van camino de convertirse en un auténtico “trending topic”, abarcando todas las áreas de la aplicación de los tributos y las relaciones entre los obligados tributarios y las Administraciones Tributarias.

Un ejemplo en: Martínez Coss, Fernando. “La pandemia y la voz del usuario en la AT”, https://www.ciat.org/la-pandemia-y-la-voz-del-usuario-en-la-at/?utm_source=Weblog&utm_medium=ActiveCampaign&utm_campaign=ICTBlog&utm_content=Abril2020,

Y Collosa, Alfredo. “La digitalización de las Administraciones Tributarias: Un análisis del trabajo en el escenario de las restricciones forzadas por el coronavirus”, CIAT blog, https://www.ciat.org/la-digitalizacion-de-las-administraciones-tributarias-un-analisis-del-teletrabajo-en-el-escenario-de-las-restricciones-forzadas-por-el-coronavirus/?utm_source=Weblog&utm_medium=ActiveCampaign&utm_campaign=digitalizacion-de-AT-analisis-del-teletrabajo-en-escenario-por-el-coronavirus&utm_content=Abril2020

⁸⁸ Solamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), de acuerdo a las estadísticas del ejercicio 2017, últimas públicas, se declararon en estimación directa, 1.834.870, en

Porque la ausencia de demanda y de consumidores se une a una estructura financiera de nuestro tejido empresarial muy débil.

En estas condiciones, con unas empresas sin ingresos porque no venden (especialmente, en sectores clave para la economía nacional, por ejemplo, el turismo⁸⁹), pero deben afrontar gastos estructurales y fijos, el desenlace sería dramático para nuestra vida social y económica.

En una edición anterior nos planteábamos:

“Ahora bien, lo discutible es si deberíamos simplemente operar sobre la liquidez empresarial, lo cual conlleva calificar esta crisis como transitoria, de escasa duración o **si se necesitan acciones estructurales**, es decir, de reforma de nuestro tejido empresarial y de su composición (verbigracia, es dramática la escasa penetración de las Tecnologías de la Información y Comunicaciones en muchas unidades productivas del sector servicios en España)”. .

Hoy, es clara la necesidad de tales acciones estructurales incluyendo, obviamente, medidas impositivas.

También es debatible si, en estas condiciones, tiene sentido conservar el sistema tributario español vigente (que, de “sistemático” tiene poco) e, incluso, aumentar y crear nuevos impuestos, por ejemplo, el Impuesto sobre las Transacciones Financieras o, por el contrario, no habría si no que disminuir algunos gravámenes para relanzar la actividad económica, lo cual genera, no sólo debates ideológicos sino **el reconocimiento de que no nos encontramos ante una crisis económica de duración corta (unos meses) sino que también ha de pensarse en el largo plazo, en la reconstrucción y, sobre todo, en la recuperación.**

A nuestro entender, cabe una posición intermedia, consistente en combinar medidas para mejorar la liquidez empresarial con

estimación objetiva con actividades económicas no agrícolas, 396.528 y en estimación objetiva con actividades agrícolas, 936.512; es decir, empresarios, personas físicas, hay ya más de 3 millones de sujetos.

Para más información: Agencia Tributaria. [Estadística de rendimientos de actividades económicas, \[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_Rendimientos_de_actividades_economicas.shtml\]\(https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_Rendimientos_de_actividades_economicas.shtml\)](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_Rendimientos_de_actividades_economicas.shtml)

⁸⁹ Que supone entre el 10 y el 12 por ciento del Producto Interior Bruto. Otros economistas elevan, incluso, esta cifra al 15%.

disposiciones que conlleven una moratoria en el pago de las deudas tributarias y las cotizaciones sociales a la Seguridad Social, las cuales permitan, no sólo conservar la situación en un mes, sino dar un respiro temporal mayor al sector empresarial más débil (generalmente, los autónomos), a la vez que se enlaza con la recuperación económica.

El plazo dependería, lógicamente, de la evolución de la pandemia.⁹⁰

En una edición anterior, indicábamos:

“En los momentos de redactar esta edición del texto (12 de abril de 2020), parece que, al final, el Ministerio de Hacienda va a aplazar las autoliquidaciones tributarias del mes de abril de 2020 de las PYME. Sin embargo, hasta que no se publique en el BOE la correspondiente medida, no será objeto de comentario por este autor, más allá de aplicar el “dictum” de: “rectificar es de sabios”.”.

Pues bien, esta rectificación se produzco (habrá otras, no lo duden, estimados lectores) y será comentada con posterioridad.

III. BLOQUE DE MEDIDAS

Hasta la fecha, además de prorrogar la “hibernación” de ciertas actividades económicas, nos referimos al **Real Decreto 487/2020, de 10 de abril, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por 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. (BOE de 11).**⁹¹

En cualquier caso, las medidas tributarias incluidas en las disposiciones enunciadas se caracterizan:

⁹⁰ Un número no escaso de asociaciones se está pronunciado, ciertamente, en esta línea.

⁹¹ Aunque se siguen publicando disposiciones vinculadas a esta circunstancia excepcional, así, en el mismo BOE de 11 de abril, figuran varias publicadas, verbigracia:

Resolución de 10 de abril de 2020, de la Secretaría de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de abril de 2020, por el que se instruye al Instituto de Crédito Oficial a poner en marcha el segundo tramo de la línea de avales aprobada por el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, y se establece que sus beneficiarios sean las pequeñas y medianas empresas y autónomos afectados por las consecuencias económicas del COVID-19.

- a)** Por ser reactivas, es decir, coyunturales, no reflejan una revisión de problemas estructurales para el tejido empresarial de nuestro sistema tributario⁹².

Asimismo, pueden calificarse como reactivas porque han “respondido” a los acontecimientos; de ahí, la sensación de improvisación que suponen las reglas adoptadas y los problemas de interpretación jurídica que producen.

- b)** Por centrarse en mejorar la liquidez empresarial, aplazando el pago de impuestos, demorándolos, pero no minorando o reduciendo la carga tributaria.

- c)** Transitorias, al tener una duración limitada.

- d)** Hacer referencia a disposiciones tributarias genéricas, de carácter procedural, de plazos y términos, centrándose, en consecuencia, en modificaciones y adaptaciones sobre la norma básica de nuestro Ordenamiento Tributario, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), donde se regulan sustancialmente los procedimientos tributarios, Título III. La aplicación de los tributos, artículos 81 y siguientes.

Desde esta perspectiva general, vamos a pasar a una exposición (previa, rápida, sin posibilidades de profundizar en cada una de las normas impositivas incluidas) de las reglas tributarias adoptadas ante el COVID-19.

⁹² No nos aguantamos, al señalar uno. ¿tiene sentido seguir manteniendo beneficios fiscales para las PYME, cuando lo que necesitamos, por el contrario, son explotaciones económicas más grandes, como sucede en Alemania y en la misma Italia?.

4. EL APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS EN EL REAL DECRETO-LEY 7/2020, DE 12 MARZO.

a) Descripción de la norma.

Se trata de la primera medida de calado tributario que se adopta ante el coronavirus y se incluye en el artículo 14 del precitado Real Decreto Ley 7/2020.

Nuevamente, pretende facilitar la liquidez de las empresas, mediante una acción pasiva, es decir, no drenarla pero no aumentándola (minoración de gravámenes).

Los sujetos pasivos pueden demorar, de manera fácil y expeditiva, el pago de las deudas tributarias, sin necesidad de costes añadidos, de gestión o indirectos, fundamentalmente, los derivados de la búsqueda de avales y garantías necesarias para garantizar el pago de la deuda tributaria y, además, se reduce el coste financiero del aplazamiento y fraccionamiento: el pago del interés de demora.

Asimismo, y esto es, a nuestro entender, lo más relevante, se altera una filosofía, la concretada en la última modificación normativa del artículo 65 de la LGT⁹³, es decir, la incluida en el artículo 6.2 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre y que había lleva a restringir enormemente el

93

Aplazamiento y fraccionamiento del pago.

1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.

c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.

tipo de deudas tributarias que podían ser objeto de aplazamiento y fraccionamiento, especialmente, de aquellas generadas por sujetos pasivos empresariales.

Pues bien, aquí (acertadamente, en nuestra opinión) se cambia la finalidad y se facilita aplazar y fraccionar deudas tributarias⁹⁴.

El objetivo básico del art. 14 del Decreto-Ley 7/2020 es que, como indica la propia AEAT:

e) Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión.

3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria.

4. Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

6. Lo establecido en los apartados anteriores será también de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

⁹⁴ De hecho, aunque no podemos entrar en esta materia, tal “facilidad” ya se había producido mediante una Nota de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) (totalmente ilegal, dicho sea de paso, ¿por qué, desde cuándo las Notas publicadas en un portal de Internet son fuente del Derecho Tributario, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 7 de la LGT?) que flexibilizaba los fraccionamientos y aplazamientos de deudas tributarias de los empresarios autónomos.

Recuérdese, en este sentido, que el artículo 7 de la LGT regula las “fuentes del Ordenamiento Tributario” y establece la jerarquía entre las mismas.

La redacción es la siguiente:

1. Los tributos se regirán:

Se persigue mitigar el posible impacto que el escenario de contención reforzada pueda tener en los sectores más vulnerables de la economía, esto es, PYMES y autónomos.

Con esta finalidad, para evitar posibles tensiones en tesorería que puedan experimentar estos colectivos, se propone una flexibilización en materia de aplazamientos, concediendo durante seis meses esta facilidad de pago de impuestos a PYMES y autónomos, previa solicitud, en unos términos equivalentes a una carencia de tres meses.

La redacción del artículo 14 del Real Decreto-ley es como sigue:

a) Por la Constitución.

b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.

c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.

d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

Pues bien, resulta meridianamente claro que las “Notas” y otros mecanismos de información que utiliza la AEAT mediante su publicación *erga omnes* en su Portal de Internet, <https://www.agenciatributaria.es/>, no son fuentes de Derecho Tributario, sino mecanismos para dar cumplimiento a la obligación de asistencia e información a los contribuyentes, incluida dentro del amplísimo concepto de “aplicación de los tributos”, artículo 83.1 LGT y que podría encuadrarse bajo la rúbrica del artículo 87 de la propia LGT. *Comunicaciones y actuaciones de información*, es decir:

Comunicaciones y actuaciones de información.

1. La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.

2. La Administración tributaria deberá suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten.

Aplazamiento de deudas tributarias.

1. En el ámbito de las competencias de la Administración tributaria del Estado, a los efectos de los aplazamientos a los que se refiere el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se concederá el aplazamiento del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a todas aquellas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalice desde la fecha de entrada en vigor del presente real decreto-ley y hasta el día 30 de mayo de 2020, ambos inclusive, siempre que las solicitudes presentadas hasta esa fecha reúnan los requisitos a los que se refiere el artículo 82.2.a) de la Ley anterior.

2. Este aplazamiento será aplicable también a las deudas tributarias a las que hacen referencia las letras b), f) y g) del artículo 65.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Será requisito necesario para la concesión del aplazamiento que el deudor sea persona o entidad con volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2019.

4. Las condiciones del aplazamiento serán las siguientes:

a) El plazo será de seis meses.

b) No se devengarán intereses de demora durante los primeros tres meses del aplazamiento.

b) Interpretación de la norma.

Las cuestiones claves de esta flexibilización de los aplazamientos y fraccionamientos son las siguientes:

-Ámbito subjetivo: para PYME (hasta 6 millones de euros de volumen de operaciones⁹⁵) y particulares.

3. Las actuaciones de información previstas en este artículo se podrán efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

En suma, esas “notas”, publicadas por la AEAT suponen “criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria”, y, a nuestro entender, su aplicación ha de fundarse en el principio de confianza legítima, que regula las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos, pero que tiene un rango como fuente de Derecho muy inferior y ni siquiera puede calificarse como de interpretación oficial de la normativa tributaria, aunque solamente sea porque las competencias para interpretar el Ordenamiento Tributario no están en manos de la AEAT, sino, en principio, de la Dirección General de Tributos, artículo 88 y 89 de la LGT.

⁹⁵ Estimado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA

-Sin necesidad de garantías hasta 30.000 euros de deuda tributaria, porque ese es el tope regulado en el artículo 82.2, a) de la LGT⁹⁶. El límite de 30.000 euros figura actualmente recogido en la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros (BOE de 20).

-Se pueden aplazar y fraccionar retenciones, impuestos a repercutir obligatoriamente y pagos fraccionados, además de otras deudas tributarias, deudas tributarias que, con anterioridad, no podían ser objeto de aplazamiento y fraccionamiento: letras b), f) y g) del artículo 65.2 LGT⁹⁷.

-Los tres primeros meses de aplazamiento sin intereses de demora⁹⁸.

Aunque no puede decirse este artículo genere especiales problemas interpretativos, entendemos:

-Que, lógicamente, las grandes empresas podrán seguir aplicando las reglas generales de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias contenidas en el artículo 65 de la LGT y desarrollada, sustancialmente, en los artículos 44 y siguientes del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por

⁹⁶Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

⁹⁷ No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

....b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta....

f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁸ Que, en estos momentos, es del 3,75%.

el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

-Se plantea si aquellos contribuyentes que, con anterioridad al 14 de marzo, ya tenían concedidos aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias podrían, ahora, de reunir las condiciones del Real Decreto-Ley 7/2020, solicitar nuevos aplazamientos según estas nuevas disposiciones y que la AEAT les modifique las condiciones anteriores.

Aunque abogaríamos por una flexibilización en ese destino, lo cierto es que la norma no permite este cambio automático y, en principio, tampoco el RGR prevé ningún tipo de conversión automática de los aplazamientos y fraccionamientos ya concedidos en la nueva situación.

Otra cosa es que si creemos que los contribuyentes puedan solicitar estos nuevos aplazamientos y fraccionamientos, aun disponiendo de otros aplazamientos ya concedidos pero para diferentes deudas tributarias.

b) Ampliación del alcance de la regla a las deudas de la Seguridad Social.

En este sentido, cabe señalar que el artículo 35 del precitado Real Decreto-Ley 11/2020, ha introducido una norma similar para las deudas con la Seguridad Social.

Si exponemos la redacción de este “aplazamiento” para con la Seguridad Social (en adelante, SS), tenemos:

Aplazamiento en el pago de deudas con la Seguridad Social.

Las empresas y los trabajadores por cuenta propia incluidos en cualquier régimen de la Seguridad social o los autorizados para actuar a través del Sistema de remisión electrónica de datos en el ámbito de la Seguridad Social (Sistema RED), siempre que no tuvieran otro aplazamiento en vigor, podrán solicitar el aplazamiento en el pago de sus deudas con la Seguridad Social cuyo plazo reglamentario de ingreso tenga lugar entre los meses de abril y junio de 2020, en los términos y condiciones establecidos en la normativa de Seguridad Social, siendo de aplicación un interés del 0,5% en lugar del previsto en el artículo 23.5 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto-Ley 8/2015, de 30 de octubre. Estas solicitudes de aplazamiento deberán efectuarse antes del transcurso de los diez primeros naturales del plazo reglamentario de ingreso anteriormente señalado.

Se observa comparado los dos sistemas de aplazamientos:

-Que el tipo de interés moratorio aplicable para las deudas de la SS es mucho más bajo, del 0,5% frente al 3,75% de las tributarias; lo cual conduce a solicitar una identidad entre las dos alícuotas.

-Que parece requisitos *sine quanon* para lograr estos aplazamientos que el obligado no tenga otros aplazamientos en vigor, lo que conllevaría interpretar en sentido negativo la cuestión que antes hemos expuesto; sin embargo, esta restricción se establece específicamente en la redacción de las deudas de la SS, pero no en el campo tributario.

-Que el aplazamiento se limita a las deudas de los meses de abril y junio de 2020, espacio temporal más reducido, aparentemente, que en el ámbito impositivo.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que el artículo 34 **introduce una moratoria general para el pago de deudas a la Seguridad Social, al señalar:**

Moratoria de las cotizaciones sociales a la Seguridad Social.

1. Se habilita a la Tesorería General de la Seguridad Social a otorgar moratorias de seis meses, sin interés, a las empresas y los trabajadores por cuenta propia incluidos en cualquier régimen de la Seguridad Social, que lo soliciten y cumplan los requisitos y condiciones que se establecerán mediante Orden del Ministro de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones previo acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos. La moratoria en los casos que sea concedida afectará al pago de sus cotizaciones a la Seguridad Social y por conceptos de recaudación conjunta, cuyo periodo de devengo, en el caso de las empresas esté comprendido entre los meses de abril y junio de 2020 y, en el caso de los trabajadores por cuenta propia entre mayo y julio de 2020, siempre que las actividades que realicen no se hayan suspendido con ocasión del estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo.

2. Las solicitudes de moratoria deberán presentarse, en el caso de empresas, a través del Sistema de remisión electrónica de datos en el ámbito de la Seguridad Social (Sistema RED) regulado en la Orden ESS/484/2013, y en el caso de los trabajadores por cuenta propia a través del citado Sistema RED o por los medios electrónicos disponibles en la sede electrónica de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social (SEDESS).

Las empresas deberán presentar solicitudes individualizadas por cada código de cuenta de cotización donde figuren de alta los trabajadores

respecto de los que se solicita la moratoria en el pago de sus cotizaciones a la Seguridad Social y por conceptos de recaudación conjunta.

La Tesorería General de la Seguridad Social podrá habilitar cualquier otro medio electrónico distinto al Sistema RED o SEDESS para que se efectúe la solicitud.

A estos efectos, la comunicación, a través de los medios indicados, de la identificación del código de cuenta de cotización y del período de devengo objeto de la moratoria, tendrá la consideración de solicitud de esta.

3. Las solicitudes de moratoria deberán comunicarse a la Tesorería General de la Seguridad Social dentro de los 10 primeros días naturales de los plazos reglamentarios de ingreso correspondientes a los períodos de devengo señalados en el apartado primero, sin que en ningún caso proceda la moratoria de aquellas cotizaciones cuyo plazo reglamentario de ingreso haya finalizado con anterioridad a dicha solicitud.

4. La concesión de la moratoria se comunicará en el plazo de los tres meses siguientes al de la solicitud, a través de los medios señalados en el apartado segundo de este artículo. No obstante, se considerará realizada dicha comunicación con la efectiva aplicación de la moratoria por parte de la Tesorería General de la Seguridad Social en las liquidaciones de cuotas que se practiquen a partir del momento en que se presente la solicitud.

5. Esta moratoria no será de aplicación a los códigos de cuenta de cotización por los que las empresas hayan obtenido exenciones en el pago de la aportación empresarial así como en las cuotas de recaudación conjunta, regulada en el artículo 24 Del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, como consecuencia de los procedimientos de suspensión de contratos y reducción de jornada por fuerza mayor a que se refiere dicho artículo.

6. En aplicación de lo previsto en el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, las solicitudes presentadas por las empresas, o por los trabajadores por cuenta propia, que contuvieran falsedades o incorrecciones en los datos facilitados darán lugar a las sanciones correspondientes.

Se considerará a estos efectos como falsedad o incorrección haber comunicado a la Tesorería General de la Seguridad Social en la solicitud de inscripción como empresa, o en el alta del trabajador en el

correspondiente Régimen Especial, o en variación de datos posterior a la inscripción, o al alta, una actividad económica falsa o incorrecta, así como aquellos otros datos que determinen la existencia de las condiciones y requisitos a los que se refiere el apartado primero.

El reconocimiento indebido de moratorias como consecuencia de alguno de los incumplimientos previstos en el párrafo anterior, dará lugar a la revisión de oficio del acto de reconocimiento de la moratoria. En tales supuestos, y sin perjuicio de la responsabilidad administrativa o penal que legalmente corresponda, la empresa, o el trabajador por cuenta propia, resultarán de aplicación a las cuotas a las que se hubiese aplicado indebidamente la moratoria el correspondiente recargo e intereses, de conformidad con lo establecido en el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social.

En suma, nos parece mucho más generosa la “moratoria” concedida por la Tesorería General de la Seguridad que el “aplazamiento y fraccionamiento” de deudas tributarias que establece la AEAT.

e) Instrucciones.

Rápidamente, por la AEAT se pusieron en marcha las Instrucciones para la aplicación de estas nuevas normas, primero, de manera provisional y, pocos días después, de forma definitiva (nuevo ejemplo de la rapidez con la que los acontecimientos superaban al legislador).

Seguidamente expondremos las Instrucciones:

e) 1) Instrucciones **provisionales para solicitar aplazamientos conforme al Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo**

El Real Decreto-ley 7/2020 de 12 de marzo contempla una serie de medidas para la flexibilización de aplazamientos para pymes y autónomos.

Con carácter provisional, los contribuyentes que, en virtud del Real Decreto-ley, quieran acogerse a las medidas de flexibilización de aplazamientos incluidas en el mismo, deberán proceder de acuerdo con las siguientes instrucciones:

1. *Presentar por los procedimientos habituales la autoliquidación en la que figuran las cantidades a ingresar que el contribuyente quiere aplazar, marcando, como con cualquier aplazamiento, la opción de “reconocimiento de deuda”.*

2. Acceder al trámite “Presentar solicitud”, dentro del apartado de aplazamientos de la sede electrónica de la AEAT, en el siguiente link: <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/RB01.shtml>

3. Rellenar los campos de la solicitud.

En los campos referidos a identificación del obligado tributario, deudas a aplazar y datos de domiciliación bancaria, no existe ninguna peculiaridad.

El solicitante que pretenda acogerse a la flexibilización establecida en el Real Decreto Ley debe prestar especial atención a los siguientes campos:

- “*Tipo de garantías ofrecidas*”: marcar la opción “*Exención*”.
 - “*Propuesta de plazos; nº de plazos*”: incorporar el número “*1*”.
 - “*Periodicidad*”: marcar la opción “*No procede*”.
 - “*Fecha primer plazo*”: se debe incorporar la fecha correspondiente a contar un periodo de seis meses desde la fecha de fin de plazo ordinario de presentación de la autoliquidación (por ejemplo, la autoliquidación mensual de IVA MOD 303 del mes de febrero vence el 30 de marzo, de manera que la fecha a incluir sería 30-09-2020).
 - ***MUY IMPORTANTE***: Adicionalmente, en el campo “*Motivo de la solicitud*” se debe incluir la expresión “***Aplazamiento RDL***”. Incorporar esta redacción en el campo de texto es de especial trascendencia para la correcta tramitación de la solicitud mientras se concreta por parte de la AEAT un procedimiento definitivo durante el periodo en el que surte efectos el Real Decreto.
4. Presentar la solicitud, presionando el icono “Firmar y enviar”.
- [Instrucciones provisionales para presentación de aplazamientos](#) 
(804 KB)

Sustituidas posteriormente (sin que se hayan explicitado las razones técnicas o de otro tenor) por:

e)2).Nuevas instrucciones para pedir los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias.

El Real Decreto-ley 7/2020 de 12 de marzo contempla una serie de medidas para la flexibilización de aplazamientos para pymes y autónomos.

Con carácter provisional, los contribuyentes que, en virtud del Real Decreto-ley, quieran acogerse a las medidas de flexibilización de aplazamientos incluidas en el mismo, deberán proceder de acuerdo con las siguientes instrucciones:

1. *Presentar por los procedimientos habituales la autoliquidación en la que figuran las cantidades a ingresar que el contribuyente quiere aplazar, marcando, como con cualquier aplazamiento, la opción de “reconocimiento de deuda”.*
2. *Acceder al trámite “Presentar solicitud”, dentro del apartado de aplazamientos de la sede electrónica de la AEAT, en el siguiente link: <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimiento/RB01.shtml>*
3. *Rellenar los campos de la solicitud.*

*Para acogerse a esta modalidad de aplazamiento Es **MUY IMPORTANTE** que marque la casilla “Solicitud acogida al Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.”*

Al marcar esta casilla, en el apartado de la Propuesta de pago aparecerá el siguiente mensaje: “Solicitud acogida al Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.”

En los campos referidos a identificación del obligado tributario, deudas a aplazar y datos de domiciliación bancaria, no existe ninguna peculiaridad.

El solicitante que pretenda acogerse a la flexibilización establecida en el Real Decreto Ley debe prestar especial atención a los siguientes campos:

- *“Tipo de garantías ofrecidas”: marcar la opción “Exención”.*
- *“Propuesta de plazos; nº de plazos”: incorporar el número “1”.*
- *“Periodicidad”: marcar la opción “No procede”.*
- *“Fecha primer plazo”: se debe incorporar la fecha correspondiente a contar un periodo de seis meses desde la fecha de fin de*

plazo ordinario de presentación de la autoliquidación (por ejemplo, la autoliquidación mensual de IVA MOD 303 del mes de febrero vence el 30 de marzo, de manera que la fecha a incluir sería 30-09-2020).

- *MUY IMPORTANTE: Adicionalmente, en el campo “Motivo de la solicitud” se debe incluir la expresión “**Aplazamiento RDL**”.*
- 4. *Presentar la solicitud, presionando el icono “Firmar y enviar”.*

Le aparecerá un mensaje

Su solicitud de aplazamiento ha sido dada de alta correctamente en el sistema el día X a las X horas, habiendo seleccionado la opción de “Solicitud acogida al Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19”.

A estos efectos, debe tener en cuenta:

Si su solicitud cumple los requisitos establecidos en el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo:

-  *No será objeto de inadmisión.*
-  *El plazo de pago será de 6 meses.*
-  *No se devengarán intereses de demora durante los primeros 3 meses del aplazamiento.*

- Si no cumple los requisitos previstos en el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, su solicitud de aplazamiento podrá ser objeto, según corresponda, de inadmisión, denegación o concesión, en los términos y condiciones propios de la tramitación ordinaria de los aplazamientos de pago, previa a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley.

A continuación se reproduce un ejemplo en caso de acogerse el aplazamiento establecido en el Real Decreto-ley.

EJEMPLO

Una autoliquidación a ingresar con una cuota de 25.000 euros. Con el RD-ley 7/2020, se concede aplazamiento a 6 meses, de los cuales no se devengan intereses los tres primeros.

Con RD-ley 7/2020: El importe a ingresar será de 25.000 euros si ingresa dentro de los tres primeros meses.

Sin RD-ley 7/2020. El importe a ingresar era de 25.233,09 euros si ingresa a los tres meses.

Con RD-ley 7/2020: Si ingresa a los cuatro meses, el importe será de 25.078,13 euros.

Sin RD-ley 7/2020. El importe a ingresar era de 25.312,50 euros si ingresa a los cuatro meses.

Con RD-ley 7/2020: Si ingresa a los cinco meses, el importe será de 25.156,25 euros.

Sin RD-ley 7/2020. El importe a ingresar era de 25.391,91 euros si ingresa a los cinco meses.

Con RD-ley 7/2020: Si ingresa al vencimiento del aplazamiento (seis meses), el importe será de 25.234,38 euros.

Sin RD-ley 7/2020. El importe a ingresar era de 25.468,75 euros si ingresa a los seis meses.

- [Nuevas instrucciones para presentar aplazamientos](#)  (1262 KB).

Fuente: AEAT.

Téngase en cuenta que el plazo establecido para gozar de estas ventajas especiales de aplazamiento concluye el 30 de mayo de 2020, por ahora.

e)3. Otras “nuevas” Instrucciones para el aplazamiento de deudas tributarias.

Y, como una reiterada prueba, de las imprecisiones en la publicación de esta normativa anti-COVID 19, a la cual ya nos hemos referido en páginas anteriores, la AEAT ha publicado unas nuevas Instrucciones en su Portal el día 6 de abril de 2020:

“Instrucciones para solicitar aplazamientos de acuerdo con las reglas de facilitación de liquidez para pymes y autónomos contempladas en el Real Decreto-ley 7/2020 de 12 de marzo, adaptadas a las medidas técnicas desarrolladas

El Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, contempla una serie de medidas para la flexibilización de aplazamientos para pymes y autónomos.

Con carácter provisional, los contribuyentes que, en virtud del Real Decreto-ley, quieran acogerse a las medidas de flexibilización de aplazamientos incluidas en el mismo, deberán proceder de acuerdo con las siguientes instrucciones:

1. *Presentar por los procedimientos habituales la autoliquidación en la que figuran las cantidades a ingresar que el contribuyente quiere aplazar, marcando, como con cualquier aplazamiento, la opción de “reconocimiento de deuda”.*
2. *Acceder al trámite “Presentar solicitud”, dentro del apartado de aplazamientos de la sede electrónica de la AEAT, en el siguiente link:*
<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/RB01.shtml>
3. *Rellenar los campos de la solicitud.*

Para acogerse a esta modalidad de aplazamiento Es MUY IMPORTANTE que marque “SÍ” la casilla “Solicitud acogida al artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.”

Al marcar esta casilla, en el apartado de la Propuesta de pago aparecerá el siguiente mensaje: “Solicitud acogida al Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.”

En caso de que usted marque “NO” en la casilla “Solicitud acogida al artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19” la solicitud se tratará como una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento sujeta a los términos generales de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y no a lo establecido en el Real Decreto-ley precitado, con independencia de lo que indique en la motivación de su solicitud.

En los campos referidos a identificación del obligado tributario, deudas a aplazar y datos de domiciliación bancaria, no existe ninguna peculiaridad.

El solicitante que pretenda acogerse a la flexibilización establecida en el Real Decreto-ley debe prestar especial atención a los siguientes campos:

- *“Tipo de garantías ofrecidas”: marcar la opción “Exención”.*

- “*Propuesta de plazos, nº de plazos*”: incorporar el número “1”.
 - “*Periodicidad*”: marcar la opción “*No procede*”.
 - “*Fecha primer plazo*”: se debe incorporar la fecha correspondiente a contar un periodo de seis meses desde la fecha de fin de plazo ordinario de presentación de la autoliquidación, debiendo finalizar el plazo en día 05 ó 20 (por ejemplo, si presenta una autoliquidación mensual que vence el 30 de marzo, la fecha a incluir sería 05-10-2020).
4. Presentar la solicitud, presionando el icono “*Firmar y enviar*”.

Le aparecerá un mensaje

Su solicitud de aplazamiento ha sido dada de alta correctamente en el sistema el día X a las X horas, habiendo seleccionado la opción de “Solicitud acogida al Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19”.

A estos efectos, debe tener en cuenta:

- *Si su solicitud cumple los requisitos establecidos en el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo:*
 - a. *No será objeto de inadmisión.*
 - b. *El plazo de pago será de 6 meses.*
 - c. *No se devengarán intereses de demora durante los primeros 3 meses del aplazamiento.*
- *Si no cumple los requisitos previstos en el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, su solicitud de aplazamiento podrá ser objeto, según corresponda, de inadmisión, denegación o concesión, en los términos y condiciones propios de la tramitación ordinaria de los aplazamientos de pago, previa a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley”.*

A continuación se reproduce un ejemplo en caso de acogerse el aplazamiento establecido en el Real Decreto-ley.

EJEMPLO

Una autoliquidación a ingresar con una cuota de 25.000 euros. Con el RD-ley 7/2020, se concede aplazamiento a 6 meses, de los cuales no se devengan intereses los tres primeros.

Con RD-ley 7/2020: El importe a ingresar será de 25.000 euros si ingresa dentro de los tres primeros meses.

Sin RD-ley 7/2020. El importe a ingresar era de 25.233,09 euros si ingresa a los tres meses.

Con RD-ley 7/2020: Si ingresa a los cuatro meses, el importe será de 25.078,13 euros.

Sin RD-ley 7/2020. El importe a ingresar era de 25.312,50 euros si ingresa a los cuatro meses.

Con RD-ley 7/2020: Si ingresa a los cinco meses, el importe será de 25.156,25 euros.

Sin RD-ley 7/2020. El importe a ingresar era de 25.391,91 euros si ingresa a los cinco meses.

Con RD-ley 7/2020: Si ingresa al vencimiento del aplazamiento (seis meses), el importe será de 25.234,38 euros.

Sin RD-ley 7/2020. El importe a ingresar era de 25.468,75 euros si ingresa a los seis meses.

- [Instrucciones para presentar aplazamientos](#)  (1265 KB)

Dado que el Real Decreto-Ley 14/2020 estableció un aplazamiento generalizado de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias a presentar desde el 15 de abril, nuevamente, se ha hecho necesario que la AEAT publicase una nueva “Instrucción” sobre estos aplazamientos, adaptados a la regulación del mencionado Real Decreto-Ley 14/2020 y con nuevos ejemplos.

Tal adaptación se ha producido por medio de una Nota de la AEAT, editada en su Portal de Internet el día 22 de abril de 2020, cuyo tenor afirma lo siguiente:

“Instrucciones para solicitar aplazamientos de acuerdo con las reglas de facilitación de liquidez para pymes y autónomos contempladas en el Real Decreto-ley 7/2020 de 12 de marzo, adaptadas a las medidas técnicas desarrolladas y con ejemplos adaptados al Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril”

El Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, contempla una serie de medidas para la flexibilización de aplazamientos para pymes y autónomos.

Con carácter provisional, los contribuyentes que, en virtud del Real Decreto-ley, quieran acogerse a las medidas de flexibilización de aplazamientos incluidas en el mismo, deberán proceder de acuerdo con las siguientes instrucciones:

1. *Presentar por los procedimientos habituales la autoliquidación en la que figuran las cantidades a ingresar que el contribuyente quiere aplazar, marcando, como con cualquier aplazamiento, la opción de “reconocimiento de deuda”.*
2. *Acceder al trámite “Presentar solicitud”, dentro del apartado de aplazamientos de la sede electrónica de la AEAT, en el siguiente link:*
<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/RB01.shtml>
3. *Rellenar los campos de la solicitud.*

*Para acogerse a esta modalidad de aplazamiento es **MUY IMPORTANTE** que marque “SÍ” la casilla “Solicitud acogida al artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.”*

Al marcar esta casilla, en el apartado de la Propuesta de pago aparecerá el siguiente mensaje: “Solicitud acogida al Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.”

En caso de que usted marque “NO” en la casilla “Solicitud acogida al artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19”, la solicitud se tramitará como una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento sujeta a los términos generales de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y no a lo establecido en el Real Decreto-

ley precitado, con independencia de lo que indique en la motivación de su solicitud.

En los campos referidos a identificación del obligado tributario, deudas a aplazar y datos de domiciliación bancaria, no existe ninguna peculiaridad.

El solicitante que pretenda acogerse a la flexibilización establecida en el Real Decreto-ley debe prestar especial atención a los siguientes campos:

- *“Tipo de garantías ofrecidas”: marcar la opción “Exención”.*
- *“Propuesta de plazos, nº de plazos”: incorporar el número “1”.*
- *“Periodicidad”: marcar la opción “No procede”.*
- *“Fecha primer plazo”: se debe incorporar la fecha correspondiente a contar un periodo de seis meses desde la fecha de **fin de plazo de presentación** de la autoliquidación, debiendo finalizar el plazo en día 05 ó 20 (por ejemplo, si presenta una autoliquidación mensual que vence el 30 de marzo, la fecha a incluir sería 05-10-2020).*

○ **NOTA A TENER EN CUENTA**

El aplazamiento se concederá a 6 meses, a contar desde el fin de la fecha de último día para presentar la autoliquidación, que coincide con el fin período voluntario de pago (concediéndose el primer día 5 ó 20 transcurridos los 6 meses).

Con la entrada en vigor del Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias, las solicitudes que contengan autoliquidaciones como último día de plazo de presentación entre el 15 de abril y el 20 de mayo y se refieran a obligados con volumen de operaciones no superior a 600.000 euros en el año 2019, los 6 meses comenzarán a computar desde el 20 de mayo.

- *Ejemplo 1. Se presenta autoliquidación mensual, año 2020, período 02. Como la fecha límite de ingreso en período voluntario es el 30 de marzo, se aplazaría a 5 de octubre (6 meses y el primer día terminado en 5 ó 20).*

- *Ejemplo 2. Autoliquidación IVA 2020, período 1T. Como la fecha límite de ingreso en período voluntario originaria es el 20 de abril, con independencia de cuándo haya presentado la autoliquidación, hay que tener en cuenta si el contribuyente tiene un volumen de operaciones en 2019 es no superior 600.000 euros o no:*
 - *Si el volumen de operaciones es superior 600.000 euros, se aplazaría a 20 de octubre.*
 - *Si el volumen de operaciones no es superior 600.000 euros, como la fecha se ve prorrogada por el Real Decreto-ley 14/2020, se aplazaría a 20 de noviembre.*

4. *Presentar la solicitud, presionando el icono “Firmar y enviar”.*

Le aparecerá un mensaje

Su solicitud de aplazamiento ha sido dada de alta correctamente en el sistema el día X a las X horas, habiendo seleccionado la opción de "Solicitud acogida al Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19".

A estos efectos, debe tener en cuenta:

1. *Si su solicitud cumple los requisitos establecidos en el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo:*
 1. *No será objeto de inadmisión.*
 2. *El plazo de pago será de 6 meses.*
 3. *No se devengarán intereses de demora durante los primeros 3 meses del aplazamiento.*
2. *Si no cumple los requisitos previstos en el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, su solicitud de aplazamiento podrá ser objeto, según corresponda, de inadmisión, denegación o concesión, en los términos y condiciones propios de la tramitación ordinaria de los aplazamientos de pago, previa a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley".*

A continuación se reproduce un ejemplo en caso de acogerse el aplazamiento establecido en el Real Decreto-ley.

EJEMPLO

Una autoliquidación a ingresar con una cuota de 25.000 euros. Con el RD-ley 7/2020, se concede aplazamiento a 6 meses, de los cuales no se devengan intereses los tres primeros.

Con RD-ley 7/2020: El importe a ingresar será de 25.000 euros si ingresa dentro de los tres primeros meses.

Sin RD-ley 7/2020. El importe a ingresar era de 25.233,09 euros si ingresa a los tres meses.

Con RD-ley 7/2020: Si ingresa a los cuatro meses, el importe será de 25.078,13 euros.

Sin RD-ley 7/2020. El importe a ingresar era de 25.312,50 euros si ingresa a los cuatro meses.

Con RD-ley 7/2020: Si ingresa a los cinco meses, el importe será de 25.156,25 euros.

Sin RD-ley 7/2020. El importe a ingresar era de 25.391,91 euros si ingresa a los cinco meses.

Con RD-ley 7/2020: Si ingresa al vencimiento del aplazamiento (seis meses), el importe será de 25.234,38 euros.

- [Instrucciones para presentar aplazamientos](#)  (1265 K)."

f) Determinación del tope de 30.000 euros.

Ante la avalancha de peticiones de aplazamiento y fraccionamiento⁹⁹, materias que se habían ya desarrollado e interpretado en situaciones anteriores, en especial, por la aplicación de la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, han adquirido nueva relevancia e interés.

En este sentido, la propia AEAT publicó el 15 de abril de 2020, la siguiente Nota informativa:

⁹⁹ Sería bueno disponer de una adecuada estadística al respecto.

“Nota sobre el cálculo de la cuantía del aplazamiento previsto en Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19

Uno de los requisitos previstos en el artículo 14 del RD-Ley 7/2020 para la concesión del aplazamiento especial es cumplir lo fijado en el artículo 82.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que permite la dispensa total o parcial de garantías “cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria”.

La cuantía está fijada en 30.000 euros, conforme a lo dispuesto en la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros.

Y la forma de cálculo de dicha cantidad se detalla en el artículo 2 de la precitada Orden ministerial:

- *El importe en conjunto de las deudas pendientes no exceda de 30.000 euros, ya se encuentren tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de pago.*
- *Se acumularán, en el momento de la solicitud, tanto las deudas a las que se refiere la propia solicitud, como cualesquiera otras del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.*

En consecuencia, el importe de 30.000 euros se calculará como un sumatorio de los siguientes componentes:

- *Importe pendiente de todas las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento pendientes de resolver, incluida la que se presenta, y con independencia de la modalidad o normativa que la regula (Ley 58/2003, General Tributaria, RD-ley 7/2020, etc.).*
- *Importe pendiente de todos los acuerdos de aplazamiento/fraccionamiento concedidos: a) con exención, b) con dispensa total y c) sin garantía alguna.*

- *Importe pendiente de todos los acuerdos con dispensa parcial por el importe de los vencimientos pendientes de pago que no se encuentren garantizados.*
- *Importe pendiente de todos los acuerdos de aplazamiento/fraccionamiento concedidos con garantía ofrecida, pero sin formalizar.*
- *Importe pendiente de todos los acuerdos de aplazamiento/fraccionamiento concedidos con garantía en el estado de caducada, dada de baja, retirada, no aceptada o no conforme.”*

Con esta redacción, asimismo, uno de los problemas interpretativos que nos planteábamos, como era si aquellos contribuyentes con aplazamientos y fraccionamientos podían solicitar los nuevos aplazamiento queda claro, siendo la respuesta positiva.

5. NORMAS TRIBUTARIAS INCLUIDAS EN 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 (BOE DE 15).

Entre el elenco de medidas extraordinarias que derivan del estado de alarma, artículo 116.2 de la CE¹⁰⁰, afectan a las actuaciones y procedimientos de la AEAT, como a cualquier Administración Pública y que se extenderá durante 15 días naturales (no administrativos) y, tras la ampliación posterior del período de alarma, hasta el 12 de abril de 2020, ver abajo, artículo 2 del citado Real Decreto 463/2020, se encuentra un artículo de carácter claramente tributario.

Respecto a la vigencia de algunas de las disposiciones tributarias de este Real Decreto, hay que tener en cuenta que la Disposición Final Duodécima del Real Decreto-Ley 11/2020 indica:

Vigencia.

¹⁰⁰ *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.*

- 1. Con carácter general, las medidas previstas en el presente real decreto-ley mantendrán su vigencia hasta un mes después del fin de la vigencia de la declaración del estado de alarma. No obstante lo anterior, aquellas medidas previstas en este real decreto ley que tienen un plazo determinado de duración se sujetarán al mismo.*
- 2. Sin perjuicio de lo anterior la vigencia de las medidas previstas en este real decreto-ley, previa evaluación de la situación, se podrá prorrogar por el Gobierno mediante real decreto-ley.*

Además de ser un reconocimiento expreso de lo que ya hemos reiterado en este texto: la prolongación en un tiempo aún indeterminado de la situación de pandemia y de la normativa legal creada para hacer frente a la misma, conlleva plantearse si todas las medidas tributarias incorporadas en el Real Decreto 463/2020 también gozan de esta ampliación.

La redacción, como casi todo lo incluido en el “paquete legal anti-COVID 19”, es muy confusa.

A nuestro entender, la respuesta es que no. Esta prolongación temporal lo es solo para las medidas incluidas en el propio Real Decreto-ley 11/2020, lo que sucede es que, como veremos después, algunas disposiciones tributarias existen en ese Real Decreto-Ley y ellas van a tener una vigencia temporal superior a las previstas en el Real Decreto que declara el estado de alarma, lo cual no parece, por enésima vez, nada coherente.

En especial, afectan a las actividades y procedimientos tributarios lo dispuesto en las disposiciones adicionales tercera y cuarta, cuyo tenor dice lo siguiente:

Disposición adicional tercera. Suspensión de plazos administrativos.

- 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 éste manifieste su conformidad, o cuando el interesado manifieste su conformidad con que no se suspenda el plazo.

4. La presente disposición no afectará a los procedimientos y resoluciones a los que hace referencia el apartado primero, cuando estos vengan referidos a situaciones estrechamente vinculadas a los hechos justificativos del estado de alarma.

Por su parte, la disposición adicional cuarta afirma:

Disposición adicional cuarta. Suspensión de plazos de prescripción y caducidad.

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.

La redacción es, sencillamente, penosa; en primer lugar, porque nuestro Ordenamiento Administrativo desconoce la expresión “procedimiento de las entidades del sector público”.

El procedimiento administrativo, como se concibe tradicionalmente y también en la vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACP), es el cauce formal de la serie de actos (de trámite) en que se concreta el actuar administrativo que concluye (o no) en actos administrativos.

Se pone el énfasis, en consecuencia, en la tramitación y sus elementos, no en el sujeto que interviene, ni es siempre la naturaleza pública de este sujeto el que da carácter “administrativo” a sus procedimientos.

En segundo lugar, hay que recordar que los procedimientos tributarios son solo parte de la aplicación de los tributos, concretamente, conforme a lo dispuesto en el artículo 83.3 de la LGT:

La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.

De esta forma, hay procedimientos tributarios en los que intervienen entidades del sector público: la propia AEAT y los Tribunales Económico-Administrativos que no son ni “procedimientos tributarios” *strictu sensu*, aplicación de los tributos.

Nos referimos, específicamente, a los procedimientos sancionadores (Título IV de la LGT), procedimientos de revisión (Título V de la LGT, que no son aplicación de los tributos, art. 83.2. LGT¹⁰¹) ni tampoco el procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en materia tributaria (Título VII de la LGT).

Sin embargo, a pesar de formar parte de la “aplicación de los tributos”, como en esos procedimientos siempre interviene una “entidad del sector público”, estarían afectados por la suspensión de actuaciones de la mencionada disposición adicional tercera del Decreto de alarma.

En tercer orden, la cuestión se complica si consideramos que los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos no se rigen por la LPACP en primer lugar, sino por su regulación específica y especial, básicamente, la LGT y sus Reglamentos de desarrollo, ya que el propio artículo 97 de la LGT establece:

Regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios.

Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán:

¹⁰¹ *Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria*

a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

b) Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

Podría entenderse, en consecuencia que, ante la ausencia de una disposición específica para los procedimientos tributarios, el Real Decreto 463/2020 que es, no lo olvidemos, una disposición reglamentaria de orden inferior y, además, de Derecho Público general (artículo 7.2 LGT), no sería aplicable a ningún procedimiento tributario, a la espera de una norma particular que así lo estableciese.

Para acabar de complicar la cosa, la Agencia Tributaria publicó en su Portal de Internet, el 13 de marzo de 2020, es decir, el día antes de la publicación del Real Decreto 463/2020, la siguiente noticia:

“Ampliación de los plazos en los procedimientos tributarios

Los plazos en los procedimientos tributarios van a ser ampliados mediante un cambio normativo inminente. No se preocupe si tiene un trámite pendiente. En tanto se aprueba el cambio normativo la Agencia es consciente de la situación y no considerará incumplido el plazo.

Su cita la podemos aplazar, le llamaremos para comunicarle la nueva fecha.”.

De esta forma, daba a entender que todos los procedimientos tributarios (sin distinción) iban a quedar aplazados por ese cambio normativo...que solo podía ser el Real Decreto 463/2020.

Por lo tanto, en aplicación del principio de confianza legítima, cabe entender que la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020 se aplicaba a todos los procedimientos tributarios, sin distinción.

Pero es que, TODOS los procedimientos tributarios incluye, al menos, todas las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria mencionados en el Capítulo III del Título III de la LGT y, por lo tanto, abarcaría, al menos, a los indicados en el artículo 117 de la LGT. *La gestión tributaria*, es decir:

1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

- a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.
- b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
- c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.
- d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.
- e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
- f) La realización de actuaciones de verificación de datos.
- g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.
- h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.
- i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
- j) La emisión de certificados tributarios.
- k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
- l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.
- m) La información y asistencia tributaria.
- n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo.

Pero, inmediatamente, surgió la polémica acerca de si la suspensión de los plazos se refería también a las declaraciones y autoliquidaciones tributarias, que son procedimientos de gestión tributaria, artículos 117.1 a), 119 y 120 LGT, artículos 117 a 119, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT).

Inmediatamente, la doctrina puso el énfasis en esa problemática, a la cual conducían inexorablemente, tanto los anuncios de la AEAT como la redacción de la propia disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020.

Por todos, recogemos lo siguiente:

“Resulta evidente que dicha suspensión e interrupción afectará a todos los procedimientos en curso, tanto aquellos que se hayan iniciado a instancia de parte [procedimientos de devolución iniciados mediante la presentación de autoliquidaciones o solicitudes, de liquidación iniciados mediante la presentación de una declaración; procedimientos derivados de solicitudes de aplazamientos de pago o compensación de deudas...; recursos de reposición, reclamaciones económico-administrativas y procedimientos especiales ...] como aquellos que se hayan iniciado de oficio por los órganos de Gestión, Inspección y Recaudación tributarias [verificación de datos, comprobación limitada, investigación, apremio...] planteándose serias dudas sobre si los efectos de esta norma se deben extender a los plazos establecidos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales por parte del contribuyente, como son los plazos de presentación de autoliquidaciones, de presentación de declaraciones informativas, de pago de deudas liquidadas por la Administración tributaria y de interposición de los recursos y reclamaciones.

Dejando a un lado el debate sobre la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias y sobre si su presentación inicia o no un procedimiento tributario, sería un contrasentido entender que se suspenden los plazos reglamentarios establecidos para la presentación de autoliquidaciones de las que resulta una cuota a ingresar cuando el Real Decreto Ley

7/2020 regula los aplazamientos del pago de cuotas, inferiores a 30.000 euros, originadas por la presentación de dichas autoliquidaciones en el lapso de tiempo comprendido entre el 13 de marzo y el 30 de mayo de 2020. Extendiendo, lo que entiendo es el espíritu de la norma, al resto de plazos de declaración, interpreto que no quedan suspendidos los plazos para la presentación de cualquier declaración que conlleve una autoliquidación o liquidación tributaria, así como, tampoco quedan suspendidos los plazos de pago de las cuotas resultantes de autoliquidaciones o liquidaciones tributarias. Cosa distinta sería la aplicación de la suspensión a los plazos para la presentación de declaraciones informativas [el tan costoso SII], cumplimiento de otras obligaciones formales e interposición de recursos y reclamaciones, que, con los datos actuales, es una incógnita de difícil resolución.” (El énfasis y los subrayados en el original)¹⁰².

En nuestra opinión, la disposición adicional tercera, aunque pésimamente redactada, pues la expresión “procedimientos de las entidades del sector público” es desconocida en nuestro Derecho Público, incide directamente en los procedimientos de la AEAT; en primer lugar, porque ésta es “sector público”, insertado en la Administración General del Estado, tal y como lo define el artículo 2 de la Ley 39/2015¹⁰³; en segundo término, porque a los

¹⁰² Pérez Martínez, Teresa. “La suspensión e interrupción de plazos tributarios en el estado de alarma”, *CEF Fiscal. Impuestos*, 15 de marzo de 2020, <https://www.fiscal-impuestos.com/suspension-interrupcion-plazos-efectos-tributarios-real-decreto-estado-alarma.html>

¹⁰³

Ámbito subjetivo de aplicación.

1. *La presente Ley se aplica al sector público, que comprende:*

- a) *La Administración General del Estado.*
- b) *Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.*
- c) *Las Entidades que integran la Administración Local.*
- d) *El sector público institucional.*

2. *El sector público institucional se integra por:*

- a) *Cualesquiera organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Pùblicas.*
- b) *Las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Pùblicas, que quedarán sujetas a lo dispuesto en las normas de esta Ley que específicamente se refieran a las mismas, y en todo caso, cuando ejerzan potestades administrativas.*

procedimientos de aplicación de los tributos se les aplican subsidiariamente “las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos”, *arg. ex.* artículo 97, b) LGT, pero de no existir estas o las que existieran en el instante de publicación del Real Decreto 463/2020, entre las cuales citamos el “anuncio” de la AEAT en su Portal de Internet, fueran en favor de una interpretación general del ámbito de los procedimientos tributarios afectados por la norma, sin que la propia AEAT o el Ministerio de Hacienda hubiesen publicado disposiciones *a sensu contrario*, como le permitía la propia disposición adicional tercera en su apartado 4, entonces, claramente los plazos de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias en curso quedaban suspendidos hasta el 30 de mayo de 2020.

Ahora bien, es cierto que podría argumentarse, *a sensu contrario*, que la AEAT se rige, en principio, por sus normas especiales, art. 97, a) LGT y, por lo tanto, no le afectaría la disposición adicional tercera del Decreto de alarma.

Pero tal afirmación sería absurda, contradictoria con los objetivos del legislador y con la finalidad del estado de alarma.

Por lo tanto, en nuestra humilde opinión y con la redacción original de la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 463/2020, **todos los procedimientos tributarios**, incluyendo las declaraciones tributarias periódicas (informativas, recapitulativas, etc.), tengan o no liquidación tributaria (autoliquidaciones), se veían afectadas por el Decreto de alarma y sus plazos de presentación se prorrogaban, en principio, 15 días

c) *Las Universidades públicas, que se regirán por su normativa específica y supletoriamente por las previsiones de esta Ley.*

3. *Tienen la consideración de Administraciones Públicas la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración Local, así como los organismos públicos y entidades de derecho público previstos en la letra a) del apartado 2 anterior.*

4. *Las Corporaciones de Derecho Público se regirán por su normativa específica en el ejercicio de las funciones públicas que les hayan sido atribuidas por Ley o delegadas por una Administración Pública, y supletoriamente por la presente Ley.*

naturales, conforme a nuestra opinión y a la redacción original del Real Decreto 463/2020.

Un buen indicador de los procedimientos tributarios afectados se encuentra, repetimos, en el artículo 117 de la LGT:

La gestión tributaria.

1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.

b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.

c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.

d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.

e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.

f) La realización de actuaciones de verificación de datos.

g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.

h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.

i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.

j) La emisión de certificados tributarios.

k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.

l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.

m) La información y asistencia tributaria.

n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo.

De todas formas, la redacción es confusa e induce a problemas de inseguridad jurídica (como el propio legislador tuvo, inmediatamente, que reconocer mediante la alteración legislativa del Real Decreto 465/2020), por lo que debería ser objeto de desarrollo reglamentario, tal y como solicitábamos en una redacción primigenia de este texto.

Respecto a la prescripción tributaria, artículo 66 LGT, en nuestra opinión, ve ampliada su vigencia temporal en los 15 días naturales del estado de alarma y, tras la prolongación del estado de alarma, hasta el día 12 de abril de 2020, como veremos seguidamente.

Otra cosa es que, nuevamente, los términos utilizados por el legislador sean incorrectos, pues una de las diferencias clave, precisamente, entre la prescripción y la caducidad es que la primera se interrumpe y la segunda no, por lo cual el uso de la voz “suspensión” para las dos figuras tributarias, de naturaleza y función diferenciada, no parece muy correcto.

6. LA RECTIFICACIÓN TARDÍA (E INSUFICIENTE) DEL LEGISLADOR TRIBUTARIO, EL REAL DECRETO 465/2020.

El legislador se dio cuenta de su “error” (cosa que, por cierto, carece de toda validez jurídica, dado que en un Estado de Derecho los errores jurídicos solo pueden ser sustituidos por la publicación de normas posteriores, de rango equivalente, a la norma cuya aplicación no se desea) y, primero, mediante otro “anuncio” en su portal de Internet, proclamó:

“No se interrumpen los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias”

La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos que se establecen en el Real Decreto que declara el estado de alarma, 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.”

Eso sí, esta vez lo hizo (en aplicación correcta del artículo 9.1 de la CE)¹⁰⁴ en la misma fecha de publicación y entrada en vigor, 18 de marzo de 2020, y en apoyo de un nuevo Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modifica 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 (BOE de 19).

Este nuevo Real Decreto, en su artículo único. Cuatro, entre otras modificaciones, incluyó un nuevo apartado, el 6, en la precitada disposición adicional tercera, que manifiesta:

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.

Dado que la nueva redacción solo entra en vigor desde el 19 de marzo de 2020, conforme a la propia disposición final única del Real Decreto 465/2020, eso significa (además de la pésima redacción del Real Decreto 463/2020, versión original) que:

¹⁰⁴ *Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.*

-En su versión original se incluían todos los procedimientos tributarios, incluyendo las declaraciones y autoliquidaciones tributarias, pues de otra manera no hubiese sido necesaria la aclaración o, mejor dicho, modificación normativa, ya que se necesitó la aprobación de una norma de igual rango: un Real Decreto para alterar el anterior, por lo cual no puede calificarse al Real Decreto 465/2020 como una disposición puramente “interpretativa”, ratificadora de una tesis oficial.

-Que la redacción original de la disposición adicional tercera tiene vigencia plena durante el día 18 de marzo de 2020 y los procedimientos tributarios cuyos plazos se cumplieran en esa fecha.

-Que se necesita una norma especial para regular los plazos de los procedimientos tributarios, aunque solamente sea por qué, entonces, habría que interpretar el significado de las voces “plazos tributarios”.

Pues bien, esa “norma especial”, artículo 97,b) LGT, cuyo tenor prima y se aplica sobre la regla general de suspensión de plazos que es, ahora, la disposición final tercera del Real Decreto 462/2020 de declaración del estado de alarma, es el Real Decreto-Ley 8/2020, con entrada en vigor idéntico día, el 19 de marzo de 2020.

Eso no quiere decir que no haya problemas, por ejemplo, ¿el procedimiento relativo al delito fiscal, Título VI, de la LGT en qué situación se encuentra? ¿Los “plazos tributarios” son también los de las obligaciones tributarias accesorias?.

Para dar una respuesta personal a los dos interrogantes anteriores:

-El Título VI de la LGT es autónomo y no aparece citado en el artículo 83 de la LGT, por lo tanto, no entra en el ámbito de la suspensión de plazos.

-Las obligaciones tributarias accesorias, artículo 25 LGT¹⁰⁵, siguen el destino de las principales.

-Sigue sin estar claro si hay “procesos” de la Administración Tributaria que se ven o no afectados por la suspensión. En nuestra opinión, todas las tareas de asistencia e información tributaria (que forman parte, no lo olvidemos, de la aplicación de los tributos) no son objeto de suspensión.

Esto lo ha reconocido la propia AEAT, así, no han suspendido actuaciones en materia de consultas tributarias, de información a los obligados tributarios (véase sino el portal de la Agencia Tributaria, <https://www.agenciatributaria.es/>

Pero los problemas de interpretación han continuado (lo cual refuerza nuestra petición de un desarrollo reglamentario) y en páginas siguientes nos referiremos a las notificaciones tributarias¹⁰⁶.

También hay que tener en cuenta que el Real Decreto-Ley 11/2020 ha integrado cambios normativos en este terreno que serán comentados con posterioridad.

7. MEDIDAS TRIBUTARIAS INCLUIDAS EN EL REAL DECRETO-LEY 8/2020, DE 17 DE MARZO.

a) Introducción.

El Real Decreto-Ley 8/2020 constituye, la primera disposición de mayor calado contra los efectos económicos, sanitarios y sociales del coronavirus y, asimismo, la primera con cierta vocación de integridad y coherencia.

¹⁰⁵ *Obligaciones tributarias accesorias*

1. *Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.*

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley.

2. *Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias*

¹⁰⁶ Cuyo régimen se regula, básicamente, en la Sección 3^a del Capítulo II. *Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Título II de la LGT, artículos 110 y siguientes.*

Se trataría de la primera norma que compondría el llamado “escudo social” anti-COVID, complementado, hasta la fecha, por el mencionado Real Decreto-ley 11/2020, de 30 de marzo, ver abajo.

Nuevamente, las disposiciones impositivas contenidas en este Decreto-Ley son marginales, secundarias y se destinan a favorecer la liquidez empresarial, a aplazar el pago de impuestos y las actividades de la AEAT, para minorar los costes indirectos de la actividad empresarial española.

b) Normas tributarias.

En el Decreto-Ley hay tres clases de normas tributarias:

- a) De carácter secundario, al hilo de otras reglas incluidas en este Decreto-Ley, por ejemplo, la incluida en su artículo 11,1, b), sobre la necesidad de certificados emitidos por la AEAT relativos al cese de la actividad de los autónomos para gozar de la mora en el pago de hipotecas. Este certificado, dada su importancia, necesitará de que la AEAT prevea mecanismos telemáticos fáciles para su emisión con carácter masivo y rápido.

En este sentido, es importante recordar otro “anuncio” de la AEAT (por cierto, carente de toda base legal, aunque justificable en su intención):

“URGENTE: Certificados electrónicos de próxima caducidad

En relación con aquellos contribuyentes cuyo certificado electrónico esté caducado o próximo a caducar, se informa que la AEAT permite el uso de los certificados caducados en su SEDE de acuerdo con lo previsto en Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo.

Es posible que su navegador habitual no se lo permita en cuyo caso le recomendamos lo traslade al FireFox donde podrá seguir usándolo.

Si tiene dudas sobre cuestiones técnicas informáticas puede llamar a los siguientes teléfonos:

Teléfono: 901 200 347 o 91 757 57 77.

Para información en catalán: 93 442 27 642.

Pero los problemas se han seguido produciendo, en especial, las dificultades para obtener certificados de esta al corriente del pago de las obligaciones tributarias, por ejemplo, para demandar los créditos ICO, previstos para la financiación de PYME y emprendedores.

Estas dificultades, derivadas, tanto del cierre de las oficinas públicas, ver *infra*, como de la imposibilidad de obtener certificados de firma electrónica (aunque en este sentido, también la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre se ha ido ajustando a las nuevas circunstancias), han tenido que ser “resueltos” por la AEAT mediante procedimientos “ad hoc” para la emisión de certificados, cuyo tenor se resumen en una serie de respuestas a preguntas de los obligados tributarios (“frequent asked questions”; en adelante, FAQ) que se han editado en el Portal de Internet de la propia AEAT el día 17 de abril de 2020 y cuyo contenido se expone en las páginas siguientes de este texto.

b) De contenido específico, entre las cuales, citamos la incluida en su Disposición final primera:

Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Se añade un nuevo número 23 al artículo 45.I.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que tendrá la siguiente redacción: «23. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto.».

En redacción anterior de este informe indicábamos:

“Esta exoneración trata de facilitar los cambios hipotecarios que derivan de la facilitación, a colectivos en riesgo exclusión social, para que no paguen temporalmente sus hipotecas, reduciendo los costes ligados al cambio de los contratos y es de muy sencilla interpretación literal, lo cual, asimismo, es coherente con la interpretación *ad pedem litterae* que, para los beneficios fiscales, exige el artículo 14 de la LGT.

Pensemos, sin embargo, que el mayor beneficiado de esta exención van a ser las entidades de crédito, pues éstas son ahora los sujetos pasivos del gravamen y, por el contrario, nuevamente, las Comunidades Autónomas verán mermados sus recursos, al ver sus ingresos reducidos.”

Sin embargo, ni siquiera esta alteración marginal del sistema tributario derivado del COVID-19 ha pasado el “test” de la calidad normativa, porque, en primer lugar, citaba mal incluso el número del listado de exoneraciones incluido en el artículo 45.I,B) del Texto Refundido, obligando a la pertinente corrección de errores, ver *infra*; pero es que su interpretación “clara” llevaba a que cualquier modificación pactada de un contrato de préstamo hipotecario posterior a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2020 entraría en su ámbito de aplicación, al no distinguirse a qué sujetos hacía referencia¹⁰⁷.

En estas circunstancias, se hubieran multiplicado los contratos hipotecarios susceptibles de modificación, con el impacto subsiguiente en los costes de gestión del sistema y sobre unos recursos de las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) muy mermados.

La solución: autoenmendarse el legislador e introducir una nueva redacción para esta exención en el Real Decreto-Ley 11/2020, cuyo tenor analizaremos después.

¹⁰⁷ Y ya se calculaba que existirían hasta un 20% de contratos que argumentarían las circunstancias excepcionales y de fuerza mayor deducidas del COVID-19 para pedir la modificación de sus hipotecas.

a) Una disposición de carácter general, de contenido específicamente tributario¹⁰⁸, concretamente, la que figura en el artículo 33 del Decreto-Ley.

c)El artículo 33 del Real Decreto-Ley 8/2020.

La finalidad de esta norma impositiva queda clara en la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 8/2020, IV, séptimo párrafo, al decir:

....En atención a las dificultades que la situación excepcional generada por el COVID-19 puede entrañar para los obligados tributarios en orden a cumplir ciertas obligaciones tributarias y trámites en procedimientos de carácter tributario, fundamentalmente para atender requerimientos y formular alegaciones en plazo en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores tributarios y algunos de revisión en materia tributaria, resulta aconsejable flexibilizar los plazos con los que cuenta el contribuyente para favorecer su derecho a alegar y probar y facilitar el cumplimiento del deber de colaborar con la Administración Tributaria del Estado y de aportar los documentos, datos e información de trascendencia tributaria de que se trate.

A tal efecto, se ha tenido en cuenta lo dispuesto sobre suspensión de plazos administrativos para el ámbito de los procedimientos de entidades del sector público a que se refiere la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 20 de marzo¹⁰⁹, de declaración del estado de alarma para la gestión de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, si bien con un ámbito especial y más concreto, el de ciertos procedimientos tributarios, y con un horizonte temporal a favor del obligado que puede superar el de vigencia inicial del estado de alarma.

Por esta misma razón, en aras de facilitar el pago de las deudas tributarias, se flexibilizan los plazos para el pago, tanto en período

¹⁰⁸ Hay otras que inciden en el despacho aduanero y que, por razones de tiempo y oportunidad, no podemos comentar aquí.

¹⁰⁹ Por cierto, hay un error, el Decreto de alarma es de 14 de marzo, nuevo ejemplo de la precipitada redacción del Decreto-ley y, en general, de todas las disposiciones anti-COVID-19.

voluntario como en período ejecutivo, así como el pago derivado de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento.

De la redacción ya podemos, además, extraer otras dos cuestiones importantes:

- a) Se trata de una medida para garantizar la liquidez empresarial y**
- b) Refuerza nuestra tesis de que el Real Decreto 463/2020, de estado de alarma, se aplica a los procedimientos tributarios, a todos los procedimientos tributarios y supone la prórroga de sus plazos en los 15 días naturales de duración del estado de alarma y, ahora, hasta el 30 de abril de 2020, aunque, como también hayamos visto, el Real Decreto 465/2020, modifica expresamente este planteamiento.**

El que se trate de una norma de liquidez y no de reducción de impuestos, formal y procesal, y no sustantiva, se apoya también en su ubicación en el Real Decreto-Ley, concretamente, en **su CAPÍTULO III Garantía de liquidez para sostener la actividad económica ante las dificultades transitorias consecuencia de la situación.**

En edición anterior de la obra mencionábamos:

“Creemos, sinceramente, que la medida es insuficiente y que mantener los pagos y liquidaciones tributarias derivadas de autoliquidaciones se contraponen mal con la crisis económica súbita que ha generado el COVID-19. Una moratoria selectiva nos parece una medida económica indispensable, tal y como ya empieza a aceptar el propio Gobierno en materia de deudas tributarias a la SS, ver arriba.”.

Nos congratula que, con posterioridad, el Gobierno incorporará esta filosofía, ver abajo.

La redacción del mencionado artículo 33 es como sigue:

Suspensión de plazos en el ámbito tributario.

1. Los plazos de pago de la deuda tributaria previstos en los apartados 2 y 5 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

los vencimientos de los plazos y fracciones de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento concedidos, los plazos relacionados con el desarrollo de las subastas y adjudicación de bienes a los que se refieren los artículos 104.2 y 104 bis del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y los plazos para atender los requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información con trascendencia tributaria, para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia, dictados en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores materiales y de revocación, que no hayan concluido a la entrada en vigor de este real decreto-ley, se ampliarán hasta el 30 de abril de 2020. Adicionalmente, en el seno del procedimiento administrativo de apremio, no se procederá a la ejecución de garantías que recaigan sobre bienes inmuebles desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley y hasta el día 30 de abril de 2020.

2. Los plazos previstos en los apartados 2 y 5 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los vencimientos de los plazos y fracciones de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento concedidos, así como los plazos relacionados con el desarrollo de las subastas y adjudicación de bienes a los que se refieren los artículos 104.2 y 104 bis del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, además del establecido para atender los requerimientos, diligencias de embargo, solicitudes de información o actos de apertura de trámite de alegaciones o de audiencia que se comuniquen a partir de la entrada en vigor de esta medida se extienden hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso éste resultará de aplicación.

3. Si el obligado tributario, no obstante, la posibilidad de acogerse a la ampliación de los plazos de los apartados anteriores o sin hacer reserva expresa a ese derecho, atendiera al requerimiento o solicitud de información con trascendencia tributaria o presentase sus alegaciones, se considerará evacuado el trámite.

4. *Lo dispuesto en los apartados anteriores se entenderá sin perjuicio de las especialidades previstas por la normativa aduanera en materia de plazos para formular alegaciones y atender requerimientos.*

5. *El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.*

6. *El período a que se refiere el apartado anterior no computará a efectos de los plazos establecidos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ni a efectos de los plazos de caducidad.*

7. *A los solos efectos del cómputo de los plazos previstos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el recurso de reposición y en los procedimientos económico-administrativos, se entenderán notificadas las resoluciones que les pongan fin cuando se acredite un intento de notificación de la resolución entre la entrada en vigor del presente real decreto-ley y el 30 de abril de 2020.*

El plazo para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas frente a actos tributarios, así como para recurrir en vía administrativa las resoluciones dictadas en los procedimientos económico-administrativos, no se iniciará hasta concluido dicho período, o hasta que se haya producido la notificación en los términos de la Sección Tercera del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, si esta última se hubiera producido con posterioridad a aquel momento.

8. *Los plazos para atender los requerimientos y solicitudes de información formulados por la Dirección General del Catastro que se encuentren en plazo de contestación a la entrada en vigor de este real decreto-ley se amplían hasta el 30 de abril de 2020. Los actos de apertura de trámite de alegaciones o de audiencia que se comuniquen a partir de la entrada en vigor de esta medida por la Dirección General del Catastro tendrán de plazo para ser atendidos hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el*

otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso este resultará de aplicación. Si el obligado tributario, no obstante, la posibilidad de acogerse a la ampliación de los plazos de los apartados anteriores o sin hacer reserva expresa a ese derecho, atendiera al requerimiento o solicitud de información con trascendencia tributaria o presentase sus alegaciones, se considerará evacuado el trámite.

El período comprendido desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos iniciados de oficio, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles. I

Por lo tanto, hasta el 30 de abril de 2020, se suspenden todas las actuaciones de la AEAT y todos los pagos de deuda tributaria, cualquiera que sea el procedimiento tributario en el cual estemos inmersos, esto conlleva, por ejemplo, que el plazo del procedimiento de inspección tributaria que esté en curso, no será de 27 o 18 meses, según los casos, artículo 150 LGT, sino que habrá de añadirse a este plazo los días transcurridos entre el 18 de marzo de 2020 y el 30 de abril de 2020, siendo el primer día el de la fecha de publicación del Real Decreto-Ley 8/2020, tal y como señala su

“Disposición final novena. Entrada en vigor.

Este real decreto-ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado”.

En cuanto a que se aplica a todos los procedimientos en curso, la redacción de la Disposición Transitoria tercera del Decreto-Ley es contundente:

“Disposición transitoria tercera. Aplicación de determinadas medidas del real decreto-ley.

Lo dispuesto en el artículo 33 será de aplicación a los procedimientos cuya tramitación se hubiere iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto-ley.”

Evidentemente, algunas dudas y problemas aplicativos nos surgen de las redacciones expuestas anteriormente, pero sin duda habrá tiempo para comentarios más profundos al respecto y, asimismo, **sabemos que la propia AEAT tiene en marcha la publicación de un conjunto de disposiciones reglamentarias, aclarando y precisando el alcance del artículo 33 del Real Decreto-Ley 8/2020.**

8. LA INTERPRETACIÓN DE LA AEAT DEL ARTÍCULO 33 DEL REAL DECRETO-LEY 8/2020.

A. NOTA PREVIA.

Con independencia de que estos “criterios” de la AEAT no nos parecen fuente de Derecho y ni siquiera alcanzan el rango de una consulta tributaria y sus efectos, artículos 88 y 89 de la LGT, sí es de agradecer que la AEAT haya, en primer lugar, concentrado en un único “banner” toda la información referente a las medidas tributarias contra el COVID-19:

“Nuevo Banner “Medidas tributarias COVID-19”

Se ha publicado un nuevo banner que reúne todas las medidas tributarias adoptadas en relación con el COVID-19. En el mismo, entre otra información, se incluye un documento con preguntas frecuentes que pretenden aclarar las dudas derivadas de la aplicación en el ámbito tributario del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.

Acceda directamente a “Medidas tributarias COVID-19”.

Y, segundo lugar, la rapidez que ha tenido la publicación de un elenco de preguntas y respuestas relativas a los precitados artículos 33 y 34 del Real Decreto-Ley que informan a los obligados tributarios acerca de los criterios de la Administración Tributaria sobre su interpretación y aplicación.

Como era de esperar, esta primera tanda de “preguntas y respuestas” frecuentes, el modelo “frequent asked questions”, cuyo ejemplo paradigmático y consolidado en la AEAT es el INFORMA¹¹⁰, mecanismo de

¹¹⁰ Definido por la AEAT de la manera siguiente:

El programa INFORMA es una base de datos que contiene, en formato pregunta-respuesta, los principales criterios de aplicación de la normativa tributaria. Puede acceder a la misma utilizando el buscador puesto a su disposición en la parte superior derecha de esta pantalla o directamente,

consultas tributarias rápidas y enmarcado en el ámbito de la aplicación de los tributos, artículo 83.1 de la LGT, dentro de las actividades de información y asistencia a los obligados tributarios, artículo 87 LGT¹¹¹, ha sido sustituida por otra tanda de FAQ, cuyo tenor expondremos en otro apartado de este texto y donde nos encontramos de todo: nuevos criterios, respuestas a cuestiones nuevas, modificaciones en relación a criterios anteriores (el ejemplo de las notificaciones durante el estado de alarma es significativo, ver *infra*), etc.

Ver abajo.

B. LAS PREGUNTAS FRECUENTES EXPUESTAS EN EL PORTAL DE LA AEAT.

Seguidamente se exponen estas *frequent asked questions*, FAQ:

PREGUNTAS GENERALES

Pregunta: ¿A qué afectan las medidas tributarias del artículo 33 del Real decreto ley 8/2020?

Respuesta: Lo dispuesto en el artículo 33 del RDL solo resulta de aplicación en relación con procedimientos iniciados con anterioridad a su entrada en vigor, es decir, iniciados con anterioridad al 18 de marzo de 2020.

pinchando en el enlace, seleccionando el Título que le interesa y navegando entre los capítulos y subcapítulos, hasta encontrar la referencia que busca. Si utiliza el buscador, tenga en cuenta que abarca todo el Programa INFORMA, por lo que le ofrecerá respuestas de todos los títulos, no solamente de alguno de ellos.

Nos remitimos a: <https://www2.agenciatributaria.gob.es/ES13/S/IAFRIAFRIINF>

¹¹¹ ***Comunicaciones y actuaciones de información.***

1. *La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.*

2. *La Administración tributaria deberá suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten.*

3. *Las actuaciones de información previstas en este artículo se podrán efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.*

Pregunta: ¿Cuáles son las principales medidas contenidas en el artículo 33 del Real decreto-ley 8/2020 en relación con las actuaciones de la AEAT?

Respuesta: Las principales medidas del artículo 33 del RDL son:

1. *Suspensión del cómputo del plazo de duración de los procedimientos tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, desde el 18 de marzo de 2020 hasta el 30 de abril de 2020.*
2. *Suspensión del cómputo de los plazos de caducidad y de los plazos de prescripción del artículo 66 de la Ley General Tributaria, desde el 18 de marzo de 2020 hasta el 30 de abril de 2020.*
3. *Ampliación hasta el 30 de abril de 2020 de determinados plazos abiertos con anterioridad al 18 de marzo de 2020 y que no estaban concluidos a esa fecha.*
4. *En el seno del procedimiento de apremio, no ejecución de garantías que recaigan sobre bienes inmuebles desde el 18 de marzo hasta el día 30 de abril de 2020.*
5. *Ampliación hasta el 20 de mayo de 2020 o, si fuera posterior, hasta la fecha otorgada por la norma general, de determinados plazos que se abran a partir del 18 de marzo de 2020.*
6. *Inicio el 1 de mayo de 2020 del plazo para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas, o bien inicio desde la fecha determinada por la norma general si la notificación del acto a recurrir se hubiera producido con posterioridad al 30 de abril de 2020.*

Pregunta: ¿La suspensión de los plazos de duración de los procedimientos significa que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no va a realizar ningún trámite durante el tiempo que dure la suspensión?

Respuesta: En general, la Agencia Estatal de Administración Tributaria no realizará trámites en estos procedimientos. No obstante, sí podrá realizar los trámites que sean imprescindibles.

Pregunta: *¿Qué plazos se benefician de la ampliación hasta el 30 de abril de 2020?*

Respuesta: Debe tratarse de plazos abiertos con anterioridad al 18 de marzo de 2020 y que no estaban concluidos a esa fecha.

En concreto, se amplían los siguientes plazos:

1. *Los plazos para el pago de deuda tributaria en periodo voluntario y ejecutivo, previstos en los apartados 2 y 5 del artículo 62 del LGT.*
2. *Los vencimientos de los plazos y fracciones de los acuerdos de aplazamientos y fraccionamiento concedidos.*
3. *Los plazos relacionados con el desarrollo de subastas y adjudicación de bienes (artículos 104.2 y 104 bis del Reglamento General de Recaudación).*
4. *Los plazos para atender requerimientos, diligencias de embargo, solicitudes de información con trascendencia tributaria, y para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia, dictados en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores materiales y de revocación.*

Pregunta: *¿Qué plazos se benefician de la ampliación hasta el 20 de mayo de 2020?*

Respuesta: Debe tratarse de plazos abiertos a partir del 18 de marzo de 2020, incluido.

En concreto, se amplían los siguientes plazos:

1. *Los plazos para el pago de deuda tributaria en periodo voluntario y ejecutivo, previstos en los apartados 2 y 5 del artículo 62 del LGT.*
2. *Los vencimientos de los plazos y fracciones de los acuerdos de aplazamientos y fraccionamiento concedidos.*

3. Los plazos relacionados con el desarrollo de subastas y adjudicación de bienes (artículos 104.2 y 104 bis del Reglamento General de Recaudación).

4. Los plazos para atender requerimientos, diligencias de embargo, solicitudes de información, y para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia.

No obstante, el plazo terminará en una fecha posterior al 20 de mayo de 2020 si así resultase de la aplicación de la norma general.

Pregunta: ¿Qué ocurre si se atiende el requerimiento, la solicitud de información o si se presentan alegaciones antes de la finalización de la ampliación del plazo?

Respuesta: El trámite se da por cumplido a todos los efectos.

Pregunta: ¿Es necesario solicitar la ampliación de los plazos o se aplicarán por defecto?

Respuesta: La norma no exige la presentación de ninguna solicitud para que se aplique la ampliación de los plazos. La ampliación se aplicará por defecto, sin perjuicio de que el interesado pueda decidir voluntariamente no agotar los plazos.

Pregunta ¿Puede la Administración ejecutar una hipoteca unilateral constituida en garantía de un aplazamiento, fraccionamiento o suspensión?

Respuesta: como consecuencia de lo dispuesto en el RDL, la Administración no ejecutará garantías constituidas sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la causa de constitución de la garantía, desde el 18 de marzo de 2020 y hasta el 30 de abril de 2020.

Pregunta: ¿Se modifican los plazos de presentación de las declaraciones y autoliquidaciones?

Respuesta: No. Los plazos de presentación e ingreso de las autoliquidaciones y los plazos de presentación de las declaraciones informativas no se ven afectados por la suspensión de plazos regulados en el Real Decreto-ley 8/2020.

Así se establece en el apartado 6 de la disposición adicional tercera del 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, incorporado a dicha disposición adicional por el Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo.

A estos efectos se recuerda que se han adoptado medidas de flexibilización de aplazamientos (ver el apartado de cuestiones sobre las medidas de aplazamientos).

PREGUNTAS SOBRE PLAZOS INICIADOS ANTES DEL 18 DE MARZO DE 2020

1.- PLAZOS PARA EL PAGO REGULADOS EN EL ARTÍCULO 62, APARTADOS 2 Y 5 LGT.

Pregunta: Si la Administración ha notificado una liquidación tributaria antes de la entrada en vigor del RDL y el plazo de ingreso en periodo voluntario vence entre la entrada en vigor del RDL y el 30 de abril de 2020, ¿qué plazo de ingreso debe tenerse en cuenta?

Respuesta: El plazo de pago en periodo voluntario se extiende hasta el 30 de abril de 2020.

Pregunta: Si la Administración ha notificado un acuerdo de declaración de responsabilidad antes de la entrada en vigor del RDL y el plazo de ingreso en periodo voluntario vence entre la entrada en vigor del RDL y el 30 de abril de 2020, ¿qué plazo de ingreso debe tenerse en cuenta?

Respuesta: El plazo de pago en periodo voluntario se extiende hasta el 30 de abril de 2020.

Pregunta: Si la Administración ha notificado una providencia de apremio con anterioridad a la entrada en vigor del RDL y el plazo de ingreso en periodo ejecutivo vence entre la entrada en vigor del RDL y el 30 de abril de 2020, ¿qué plazo de ingreso debe tenerse en cuenta?

Respuesta: El plazo de pago en periodo ejecutivo se extenderá hasta el 30 de abril de 2020.

2.- ACUERDOS DE APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO NOTIFICADOS ANTES DE LA ENTRADA EN VIGOR DEL RDL.

Pregunta: *¿Qué sucede con las fechas de pago establecidas en los acuerdos de concesión de aplazamiento o fraccionamiento notificados antes de la entrada en vigor del RDL?*

Respuesta: *Los vencimientos que se produzcan entre la fecha de entrada en vigor del RDL y el día 30 de abril de 2020 se trasladan a esta última fecha, sin incremento de su cuantía.*

Pregunta: *¿Y si hubiera más de un vencimiento derivado de acuerdos de concesión de aplazamiento o fraccionamiento notificados antes de la entrada en vigor del RDL, a pagar entre la fecha de entrada en vigor del RDL y el 30 de abril de 2020?*

Respuesta: *Todos los vencimientos que debieran ingresarse entre la entrada en vigor del RDL y el 30 de abril de 2020 se trasladan a esta última fecha, sin incremento de su cuantía.*

Pregunta: *¿Qué sucede si la Administración me notifica antes de la entrada en vigor del RDL la denegación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, suspensión, compensación o pago en especie presentada en período voluntario y el plazo de ingreso consecuencia de dicha denegación concluye después de la fecha de entrada en vigor?*

Respuesta: *El plazo de ingreso se traslada al 30 de abril, salvo que el otorgado por la norma general sea posterior, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.*

Pregunta: *¿Qué sucede si la Administración me notifica la inadmisión o archivo de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, suspensión, compensación o pago en especie presentada en período voluntario antes de la entrada en vigor del RDL?*

Respuesta: *Si no se realiza el ingreso, se emitirá providencia de apremio. El plazo de ingreso para abonar la deuda con el recargo de apremio reducido del 10 por ciento se amplía hasta el 30 de abril, si el plazo reflejado en la*

providencia a que hace referencia el artículo 62.5 de la LGT no ha concluido a la entrada en vigor del RDL.

3.- PLAZOS RELACIONADOS CON EL DESARROLLO DE SUBASTAS Y ADJUDICACIÓN DE BIENES REGULADOS EN LOS ARTÍCULOS 104.2 Y 104 BIS RGR.

Pregunta: ¿Qué sucede si el plazo para realizar pujas en una subasta se inició antes de la entrada en vigor del RDL y concluye después de dicha entrada en vigor y antes del 30 de abril de 2020?

Respuesta: El plazo de 20 días naturales para realizar pujas se amplía hasta el 30 de abril de 2020.

Pregunta: ¿Cómo afecta el RDL al plazo que la Administración tiene para adjudicar los bienes subastados con anterioridad a la entrada en vigor del RDL?

Respuesta: El plazo de quince días naturales de que dispone la Administración se extenderá hasta el día 30 de abril de 2020 si el plazo de adjudicación originario finalizase antes de dicha fecha y después de la entrada en vigor del RDL.

4.- PLAZOS PARA ATENDER REQUERIMIENTOS, DILIGENCIAS DE EMBARGO Y SOLICITUDES DE INFORMACIÓN.

Pregunta: ¿Qué sucede si antes de la entrada en vigor del RDL un obligado tributario ha recibido un requerimiento por parte de la Administración cuyo plazo de atención concluye entre dicha entrada en vigor y el 30 de abril de 2020?

Respuesta: El plazo para atender el requerimiento se extiende hasta el 30 de abril de 2020.

Pregunta: ¿Qué sucede si antes de la entrada en vigor del RDL un obligado tributario ha recibido una solicitud de información con trascendencia tributaria por parte de la Administración cuyo plazo de atención concluye entre dicha entrada en vigor y el 30 de abril de 2020?

Respuesta: El plazo para atender la solicitud de información se extiende hasta el 30 de abril de 2020.

Pregunta: Un obligado tributario recibe una diligencia de embargo antes de la entrada en vigor del RDL que debe atender en el plazo comprendido entre dicha entrada en vigor y el 30 de abril de 2020, ¿el plazo de atención se ve modificado?

Respuesta: Sí, aunque el embargo es plenamente efectivo desde el momento inicial, el plazo de contestación a la Administración se ve ampliado hasta el 30 de abril de 2020.

5.- PLAZOS PARA FORMULAR ALEGACIONES (TRÁMITES DE ALEGACIONES Y AUDIENCIA).

Pregunta: ¿Qué plazo para presentar alegaciones tiene un obligado tributario que recibió la comunicación de apertura del trámite de alegaciones en un procedimiento tributario antes de la entrada en vigor del RDL si dicho plazo concluye entre dicha entrada en vigor y el 30 de abril de 2020?

Respuesta: El plazo para cumplimentar el trámite de alegaciones se extiende hasta el 30 de abril de 2020.

Pregunta: ¿Qué plazo para presentar alegaciones tiene un obligado tributario que recibió la comunicación de apertura del trámite de audiencia en un procedimiento tributario antes de la entrada en vigor del RDL si dicho plazo concluye entre dicha entrada en vigor y el 30 de abril de 2020?

Respuesta: El plazo para cumplimentar el trámite de audiencia se extiende hasta el 30 de abril de 2020.

PREGUNTAS SOBRE PLAZOS INICIADOS DESDE EL 18 DE MARZO DE 2020

1.- PLAZOS PARA EL PAGO REGULADOS EN EL ARTÍCULO 62, APARTADOS 2 Y 5 LGT.

Pregunta: Si la Administración ha notificado una liquidación tributaria después de la entrada en vigor del RDL, ¿qué plazo de ingreso debe tenerse en cuenta?

Respuesta: El plazo de pago en periodo voluntario se extiende hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

Pregunta: Si la Administración ha notificado un acuerdo de declaración de responsabilidad después de la entrada en vigor del RDL, ¿qué plazo de ingreso debe tenerse en cuenta?

Respuesta: El plazo de pago en periodo voluntario se extiende hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

Pregunta: Si la Administración ha notificado una providencia de apremio con posterioridad a la entrada en vigor del RDL ¿qué plazo de ingreso debe tenerse en cuenta?

Respuesta: El plazo de pago en periodo ejecutivo se extenderá hasta el 20 mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

2.- ACUERDOS DE APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO NOTIFICADOS DESPUÉS DE LA ENTRADA EN VIGOR DEL RDL.

Pregunta: ¿Qué sucede con las fechas de pago establecidas en los acuerdos de concesión de aplazamiento o fraccionamiento notificados después de la entrada en vigor del RDL?

Respuesta: Los vencimientos anteriores al día 20 de mayo se trasladan a esta última fecha, sin incremento de su cuantía.

Pregunta: ¿Y si hubiera más de un vencimiento derivado de acuerdos de concesión de aplazamiento o fraccionamiento notificados después de la

entrada en vigor del RDL a pagar tras dicha entrada en vigor y antes del 20 de mayo de 2020?

Respuesta: Todos los vencimientos anteriores al día 20 de mayo se trasladan a esta última fecha, sin incremento de su cuantía.

Pregunta: ¿Qué sucede si la Administración me notifica después de la entrada en vigor del RDL la denegación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, suspensión, compensación o pago en especie presentada en período voluntario?

Respuesta: El plazo de ingreso se traslada al 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea posterior, en cuyo caso será éste el aplicable.

Pregunta: ¿Qué sucede si la Administración me notifica después de la entrada en vigor del RDL la inadmisión o archivo de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, suspensión, compensación o pago en especie presentada en período voluntario?

Respuesta: Si no se realiza el ingreso, se emitirá providencia de apremio. El plazo de ingreso para abonar la deuda con el recargo de apremio reducido del 10 por ciento se amplía hasta el 20 de mayo, salvo que el otorgado por la norma general sea posterior, en cuyo caso será éste el aplicable.

3.- PLAZOS RELACIONADOS CON EL DESARROLLO DE SUBASTAS Y ADJUDICACIÓN DE BIENES REGULADOS EN LOS ARTÍCULOS 104.2 Y 104 BIS RGR.

Pregunta: ¿Qué sucede si el plazo para realizar pujas en una subasta se inició después de la entrada en vigor del RDL?

Respuesta: El plazo de 20 días naturales para realizar pujas se amplía hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

Pregunta: ¿Cómo afecta el RDL al plazo que la Administración tiene para adjudicar los bienes subastados con posterioridad a la entrada en vigor del RDL?

Respuesta: El plazo de quince días naturales de que dispone la Administración se extenderá hasta el día 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

4.- PLAZOS PARA ATENDER REQUERIMIENTOS, DILIGENCIAS DE EMBARGO Y SOLICITUDES DE INFORMACIÓN

Pregunta: Si después de la entrada en vigor del RDL un obligado tributario recibe un requerimiento por parte de la Administración ¿qué plazo tiene para atenderlo?

Respuesta: El plazo para atender el requerimiento se extiende hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

Pregunta: Si después de la entrada en vigor del RDL un obligado tributario ha recibido una solicitud de información con trascendencia tributaria por parte de la Administración, ¿qué plazo tiene para atenderla? **Respuesta:** El plazo para atender la solicitud de información se extiende hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

Pregunta: Un obligado tributario recibe una diligencia de embargo después de la entrada en vigor del RDL, ¿qué plazo de atención a dicha diligencia resulta de aplicación?

Respuesta: Aunque el embargo es plenamente efectivo desde el momento inicial, el plazo de contestación a la Administración se ve ampliado hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

5.- PLAZOS PARA FORMULAR ALEGACIONES (TRÁMITES DE ALEGACIONES Y AUDIENCIA).

Pregunta: ¿Qué plazo tiene un obligado tributario que recibió la comunicación de apertura del trámite de alegaciones en un procedimiento tributario con posterioridad a la entrada en vigor del RDL?

Respuesta: El plazo para cumplimentar el trámite de alegaciones se extiende hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

Pregunta: ¿Qué plazo tiene un obligado tributario que recibió la comunicación de apertura del trámite de audiencia en un procedimiento tributario después de la entrada en vigor del RDL?

Respuesta: El plazo para cumplimentar el trámite de audiencia se extiende hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

PREGUNTAS SOBRE EL PLAZO PARA INTERPONER RECURSOS Y RECLAMACIONES

Pregunta: Si me notificaron un acto o resolución antes del 14 de marzo de 2020, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y el plazo de recurso o reclamación no ha finalizado a la entrada en vigor de dicho Real Decreto, ¿qué plazo tengo para presentar un recurso o una reclamación económico-administrativa?

Respuesta: Dispone del plazo de un mes, que se iniciará de nuevo el día 1 de mayo de 2020 o bien el día siguiente al que pierdan vigencia las posibles prórrogas del Real Decreto 463/2020, en caso de que ese día fuera posterior al 1 de mayo.

PREGUNTAS SOBRE PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Pregunta: Se ha notificado recientemente el inicio de un procedimiento inspector, fijando fecha para la primera comparecencia para los próximos días.

Respuesta: Dadas las circunstancias existentes no es conveniente la celebración de estas visitas, ni en las oficinas de la Inspección ni en las del obligado tributario.

Si en la comunicación de inicio ya se indicaba un correo/teléfono del actuario, el propio contribuyente se podrá así dirigir al actuario para aplazar la visita.

La documentación solicitada en la comunicación de inicio podrá ser presentada, por el obligado tributario, si así lo desea, a través de la sede electrónica con plazo hasta el 30 de abril de 2020.

En este sentido debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 33.3 del R D. Ley 8/2020, si el obligado tributario lo considera conveniente, puede aportar la documentación e información requerida con anterioridad a la fecha límite de dicho plazo, en cuyo caso se dará por cumplimentada en dicho momento.

Cuando el propio contribuyente, constando expresamente esta circunstancia por escrito, solicite que continúen las actuaciones inspectoras, éstas continuarán sin mayores obstáculos.

En este caso, se garantizaría el cumplimiento de las precauciones sanitarias difundidas, por lo que se utilizarían preferentemente medios electrónicos para comunicarse.

Sin perjuicio de que todo ello conste diligenciado debidamente.

Pregunta: El procedimiento inspector ya estaba iniciado, se habían formalizado una o varias diligencias, ¿se puede solicitar nueva documentación al contribuyente por medios electrónicos?

Respuesta: El RDL flexibiliza la realización de nuevos trámites a cumplimentar por los obligados tributarios desde la entrada en vigor del Real Decreto Ley hasta el 30 de abril del 2020.

El motivo es que este periodo no va a computar a efectos de la duración máxima de los procedimientos.

Por lo tanto, solamente se realizarán los trámites imprescindibles y aquellos respecto de los cuales el contribuyente muestre explícitamente su conformidad.

Pregunta: A partir de la entrada en vigor del RDL ¿cabe la posibilidad de realizar requerimientos?

Respuesta: Los requerimientos notificados tras la entrada en vigor del nuevo RDL tendrán como plazo de contestación hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el obligado tributario decida voluntariamente contestar, de acuerdo con el artículo 33.3 del RDL.

Por lo tanto, con carácter general, la Administración Tributaria va a evitar realizar nuevos requerimientos.

Excepcionalmente, valorará en qué casos debe realizar este tipo de requerimientos atendiendo a la situación actual y al carácter imprescindible de los mismos.

Por ejemplo, podrían realizarse requerimientos internacionales, a entidades bancarias, a Organismos Públicos.

Pero dada la situación de excepcionalidad, con carácter general, no se va a requerir a empresarios o profesionales para solicitarles información sobre otras personas o entidades, salvando, claro está, el caso en que el contribuyente muestre su conformidad con dichos trámites

En todo caso, el plazo que se concederá para contestar al requerimiento se deberá entender ajustado al contenido del RDL.

Pregunta: Con anterioridad a la entrada en vigor del RDL se había abierto un trámite de audiencia, estando próxima la fecha de la firma de las actas.

Respuesta: El plazo es ampliado por el RDL, finalizando el 30 de abril de 2020. Además, el período comprendido desde la entrada en vigor del presente RDL hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima del procedimiento.

En consecuencia, la firma de actas con anterioridad a 30 de abril de 2020 va a estar supeditada a que el contribuyente muestre su conformidad con dicho trámite.

En el caso de Actas con Acuerdo o Actas de Conformidad (de los artículos 155 o 156 de la LGT), mediando el consentimiento del obligado tributario, siempre que sea posible, la Inspección de la Agencia Tributaria, actuará de la forma más beneficiosa para el contribuyente y para el interés público, agilizando el procedimiento.

Si, por el contrario, la firma fuera de actas de disconformidad (del artículo 157 LGT), esta quedará, con carácter general, condicionada a la manifestación explícita favorable a dicha firma por parte del contribuyente, pero siempre considerando todo ello una excepción.

En cualquier caso, debe tenerse presente que, para la firma de actas durante el estado de alarma, debe poderse cumplir con las precauciones sanitarias difundidas.

Pregunta: ¿Puede realizarse la apertura del trámite de audiencia del procedimiento de Inspección?

Respuesta: El RDL establece que, si se abriera dicho trámite, se extenderá su plazo hasta el 20 de mayo de 2020. Asimismo, indica que la Administración podrá impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.

Por tratarse de un procedimiento iniciado con anterioridad a la entrada en vigor del RDL, el período comprendido desde la entrada en vigor del presente RDL hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima del procedimiento.

Por lo tanto, con carácter general, no se abrirá trámite de audiencia, salvo que el contribuyente o su representante debidamente autorizado para ello, de forma explícita y documentada, muestre su conformidad con dicho trámite.

Evidentemente, no estamos de acuerdo con todas las “interpretaciones oficiales” arriba expuestas y, además, hay cuestiones que tampoco son objeto de aclaración, especialmente, en materia del procedimiento sancionador que, parece, no se suspende ni aplaza, pero razones de tiempo y oportunidad nos llevan a trasladar a próximas versiones estos problemas.

C. ALGUNOS COMENTARIOS Y OTRAS CUESTIONES.

Ahora bien, estas respuestas son, asimismo, insuficientes. Por un lado, no cubren todos los supuestos posibles y, en segundo término, algunas son de interpretación más que discutible, como hemos señalado.

En el primer sentido, se están planteando problemas sin solución directa:

1º) ¿Qué sucede con el plazo de diez días de cortesía que se regula para las notificaciones tributarias en el sistema NEO?. La posición oficial es que el citado plazo no es objeto de suspensión.

Nosotros, entendemos que si bien, teóricamente, la notificación no es un procedimiento, sino en general la comunicación del inicio de un procedimiento, un trámite debería seguir la incidencia de todo el procedimiento y, en consecuencia, entrar en el proceso de suspensión; además, pueden darse circunstancias que imposibiliten el acceso a la propia notificación, verbigracia, que el representante habilitado para acceder al buzón electrónico se encuentre, precisamente, afectado por una medida de aislamiento derivada de estar afectado del COVID-19.

Pues bien, la propia AEAT, **cambiando el criterio que había expuesto con anterioridad, precisamente en las FAQ arriba expuestas (por ello, advertíamos desde el principio, en que esta interpretación “oficial” era también “provisional” y criticábamos acerbamente la falta de respeto al principio de “confianza legítima”)**.

En principio, y creemos que conforme a nuestra tesis e interpretación del Real Decreto-Ley 8/2020, el plazo de cortesía de 10 días para el acceso a las notificaciones electrónicas del sistema NEO quedaba suspendido durante el estado de alarma; pues bien, la AEAT ha indicado todo lo contrario, si el obligado tributario no accede a la notificación electrónica, cuando esté obligado a seguir este sistema de comunicaciones con las Administraciones Públicas (es decir, todas las personas jurídicas y los profesionales y empresarios individuales, así como las entidades jurídico-tributarias del artículo 35.4 de la LGT)¹¹², ese plazo de diez días se conserva

¹¹² *Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición*

íntegramente; de forma tal que, de no acceder a la comunicación, se le dará por notificado.¹¹³

Además, de no creer acertada esta interpretación, ni responder a lo dispuesto en la precitada disposición adicional tercera, entendemos que en circunstancias excepcionales como las que estamos viviendo, con cierre de la actividad económica, puede argumentarse y probarse con cierta facilidad la existencia de una caso de fuerza mayor que impediría el acceso al buzón electrónico.

Con independencia de lo anterior, la doctrina ya se ha preguntado cómo es posible que se considere “no suspensa” la recepción de una notificación, que es el trámite de inicio en la mayoría de los supuestos de un procedimiento tributario, cuando los plazos de éste sí se califican como suspensos.

Auténtico dilema que solo puede entenderse si negamos de plano la interpretación de la AEAT y consideramos que la suspensión de los procedimientos durante la duración del estado de alarma y su ampliación afecta también directamente a los plazos de las comunicaciones y notificaciones de la AEAT.

En este sentido, reproducimos (por estar totalmente de acuerdo con ellas) las siguientes palabras:

“También se aclaró que el plazo de 10 días para acceder a las notificaciones electrónicas obligatorias no era objeto de suspensión, en el entendido de que no son un procedimiento en sí mismas, aunque sirvan de punto de arranque a su tramitación, lo que al menos a un servidor le hace dudar de la conveniencia de esta interpretación, considerando que la secuencia ulterior sí queda suspendida, por no mencionar que el acceso al buzón puede verse afectado si el encargado de su recepción ha tenido la desgracia de padecer la virulencia del maldito bicho causante de la emergencia sanitaria. No ha ocurrido lo mismo con las notificaciones tradicionales mediante el servicio de Correos, inicialmente suspendidas también por la vía de hecho (por la resistencia justificada de sus servidores a practicarlas sin la protección suficiente, según tengo entendido). ”

¹¹³ Colegio de Economistas. Registro de Economistas Asesores Fiscales. [Nota de Aviso 23-20](#).

Actualmente el medio vuelve a estar operativo en circunstancias ciertamente peculiares, pues se están dando casos tales como el mero depósito en el buzón de toda la vida, sin la rúbrica del destinatario (¿régimen de notificaciones defectuosas?); pero no, las electrónicas no.

Luego está ese inefable artículo 33 del RD-ley 8/2020, completado por el artículo 53 del RD-ley 11/2020, que extendió su superficie a las actuaciones y procedimientos tributarios de igual naturaleza realizados o tramitados por las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, siendo asimismo aplicable, en relación con estas últimas, a las actuaciones, trámites y procedimientos que se rijan por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Redacción que vuelve a sembrar la duda, por su amplitud, de su posible proyección sobre las notificaciones, frente a la interpretación imperante de la AEAT (ya lo dejo)”.(El énfasis en el original).¹¹⁴

2º) Al parecer, Correos, al principio, se negaba a tramitar las notificaciones por correo ordinario, simple o certificado, de la AEAT, aunque, ahora, ha reanudado la tramitación, ¿ no deberían considerarse también afectadas por la suspensión de casi todos los procedimientos tributarios?.

Esta situación se ha complicado recientemente, pues de manera unilateral Correos, tras negarse a repartir notificaciones por correo certificado u ordinario (que suelen afectar a las personas físicas, particulares, no empresarios ni profesionales), volvió a distribuir estas notificaciones, a pesar de encontrarnos, precisamente, en un período de alarma, durante el cual su tramitación debería estar, precisamente, “suspendida”.

Pues bien, la AEAT ha decidido incorporar, a partir del 06.04.2020 un Anexo en esas notificaciones para que el obligado tributario tenga conocimiento de los efectos de la suspensión.

En ese sentido, la “Nota informativa” incorporada señala que los plazos para atender requerimientos y contestar diligencias de embargo o actos de apertura de trámite de alegaciones o de audiencia se extenderán hasta

¹¹⁴ Gandarias Cebrián, Leopoldo. “Una reflexión sobre la ametralladora normativa”, Fiscalblog, 8 de abril de 2020, <http://fiscalblog.es/?p=5600>

el 20/05/2020, salvo que el plazo de respuesta oficial sea posterior, en cuyo caso se aplicará este último.

Si el obligado tributario desea atender los requerimientos con anterioridad, puede hacerlo.

Si con la notificación recibida por el obligado tributario finaliza un procedimiento y se recibe antes del 30/04/2020, entonces, el plazo para recurrir se inicia el 30/05/2020, constituyendo el último día para recurrir el 30/05 (art. 33.7 Real Decreto-ley 8/2020 y Disposición Adicional Octava del Real Decreto-Ley 11/2020), aunque, asimismo, el obligado tributario puede interponer voluntariamente el recurso o reclamación antes de esa fecha.

Si, por el contrario, la notificación del acuerdo se produce después del 30/04/2020, el plazo para recurrir se cuenta desde el día siguiente a la fecha de recepción.

3º) Si el coronavirus es un “caso de fuerza mayor”, artículo 1105 del CC, ver arriba, entonces, debe calificarse como un caso de exención de la responsabilidad en materia de infracciones y sanciones tributarias en aplicación directa de lo regulado en el artículo 179.2, b) de la LGT que prevé, precisamente, que:

Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria...

b) Cuando concurre fuerza mayor...

Por si esto fuera poco, el Real Decreto-Ley 11/2020 ha introducido algunos cambios e interpretaciones en la disposición adicional tercera del Real Decreto-ley 8/2020, a los cuales nos referiremos seguidamente.

Pero, en segundo lugar, se están generando dudas interpretativas derivadas de este supuesto extraordinario en relación a determinados parámetros del Ordenamiento Tributario, verbigracia:

1º) ¿Tiene consecuencias en los plazos para el cumplimiento de algún requisito necesario para algún beneficio fiscal, caso de la exención por

reinversión en la vivienda habitual del artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF¹¹⁵?

En nuestra opinión, dado que la interpretación de todos los beneficios fiscales ha de ser restrictiva, de acuerdo al artículo 14 LGT¹¹⁶, salvo que la propia norma haya integrado en su redacción una mención genérica a supuestos de fuerza mayor para interrumpir o prolongar el cumplimiento de los plazos, no podría aceptarse (otra cosa es de *lege ferenda*) que el estado de alarma derivado del COVID 19 pudiera interrumpir, suspender o dilatar algún plazo para el cumplimiento de un requisito tributario que no es, en sí mismo, un “procedimiento tributario”.

Pues bien, en la última edición (17 de abril de 2020) de FAQ, ligadas a la normativa tributaria del COVID-19, ya la AEAT ha aceptado la interpretación que proponíamos y considera en la pregunta 2 del bloque de cuestiones del IRPF que la duración del estado de alarma suspende el plazo de inversión, señalando a este respecto:

“Si me vence el plazo durante el estado de alarma para comprar mi nueva vivienda habitual y reinvertir lo obtenido en la venta de la anterior, ¿se amplía el plazo?.

En virtud de lo establecido en la DA 4ª del Real decreto 463/2020, no se tendrá en cuenta el periodo de duración del estado de alarma a efectos de computar el plazo de dos años para la reinversión en una nueva vivienda del importe obtenido en la venta de la vivienda antigua, paralizándose el

¹¹⁵ Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinverta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

116

Prohibición de la analogía.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales

cómputo de dicho plazo al inicio del estado de alarma y reanudándose el cómputo a su finalización.”

De esta forma, todos los plazos a cumplir en el período de alarma, para gozar de algún beneficio fiscal o cumplir con algún procedimiento o trámite formal para poseer determinado estatus o régimen tributario, pueden entenderse suspensos durante la duración del estado de alarma.

2º) Dado que los ERTES, los permisos retribuidos del Real Decreto-ley 10/2020 y otros aspectos derivados del COVID, por ejemplo, la necesidad de gastos extraordinarios para recuperar la actividad de una actividad “no esencial”, tras la conclusión del período mencionado en ese Real Decreto-Ley, 9 de abril de 2020, conllevan unas posibles dotaciones a provisiones extraordinarias por parte de las empresas, ¿serán deducibles estas provisiones fiscalmente hablando?.

A nuestro humilde entender, todo va a depender de cómo se interprete el artículo 14.3, c) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, según el cual:

....No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

....c) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

En nuestra opinión, es importante también señalar que, en un tributo usuario de la contabilidad como es el IS, *arg. ex. art. 10.3*, lo primero que ha de concretarse es si, en supuestos concretos, las dotaciones para gastos futuros derivados del COVID-19 pueden calificarse como provisiones o no.

En ese sentido, cabe señalar que, contablemente, dotar una provisión no es sencillamente (como algunos piensan) establecer una dotación de gastos para responsabilidades futuras, deducible de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, sino que requiere el cumplimiento de lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 14 ^a.1 del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la cual para reconocer una provisión afirma:

“1. Reconocimiento

La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.”

Dado que, además, la Inspección Tributaria aplicará, en primer lugar, las propias normas contables para determinar si, contablemente, es correcta la dotación incluida por el contribuyente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 131 LIS¹¹⁷, entendemos, en principio, que en las cuentas del ejercicio 2019 no puede figurar ninguna dotación vinculada al COVID-19, ya que, cabe recordar que el primer fallecimiento conocido se produjo el 11 de enero de 2020, las primeras medidas en China no se tomaron hasta el 23 de enero de 2020, y que la OMS no declaró el COVID-19 como una emergencia sanitaria global hasta el 31 de enero de 2020.

Ni siquiera, creemos, que pueda calificarse como “contingencia” en el ejercicio económico 2019 y aparecer citada en la Memoria de la entidad, pues sería suponerle al redactor de ese documento una prescencia, un conocimiento del futuro, prácticamente mágico y, asimismo, recordamos que el principio de prudencia no es el prevalente en el marco de nuestros principios contables.

Tendría, por lo tanto, que figurar en el ejercicio 2020 y, asimismo, generar detacciones de recursos para los ejercicios siguientes, ya que, de no ser así, tampoco podría figurar como un pasivo a finales del ejercicio, pues se

¹¹⁷

Facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios.

A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley.

En el caso del derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria al que se refiere el artículo 130 de esta Ley, la Administración tributaria podrá comprobar cualquiera de las circunstancias determinantes de dicha conversión, en particular las pérdidas contables.

iría dotando y, en su caso, aplicando la partida a medida que se fuera desarrollando el período 2020.

En otro orden de cosas, la doctrina contable, expuesta por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC) y la fiscal, de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), ha insistido en que la dotación de una provisión requiere un suceso pasado que conlleve detacción de recursos financieros futuros para la empresa y que su estimación no puede ser arbitraria o imprecisa (ver, en ese sentido, el apartado 2. *Valoración*, de la citada Norma de Registro y Valoración 15 ^a del Plan General de Contabilidad; en adelante, PGC)¹¹⁸.

No valen, por ello, las simples estimaciones de gasto, sino que la provisión ha de responder a un riesgo individualizado, cuantificable y con existencia cierta, lo que sí sucede, en 2020, para el COVID-19, pero con proyección futura (2021 y siguientes años) y que responda a una obligación pasada, de carácter legal o contractual.

Pues bien, ninguna de las normas hasta la fecha aprobadas, creemos que pueda dar pie a considerar que existan obligaciones a cumplimentar más allá de 2020 de carácter legal y menos, de carácter contractual o tácito.

De existir, como pueden empezar a desarrollarse en este período 2020, al hilo de lo sucedido, contratos que incluyan cláusulas ligadas a futuras pandemias, podrían ser las obligaciones derivadas del cumplimiento futuro de estas cláusulas como provisiones, pero entonces no serían deducibles, fiscalmente hablando, en aplicación, precisamente, de lo dispuesto en el artículo 14.3, a) LIS, es decir:

¹¹⁸ *De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.*

La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la empresa no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión.

No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas...

Existe, sin embargo, otra corriente doctrinal que afirma que nos enfrentamos ante una circunstancia excepcional y extraordinaria que obliga a una reformulación de las cuentas anuales de las entidades, tal y como señalan tanto el ICAC, ver arriba, como el “Comunicado conjunto del Colegio de Registradores del España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores en relación con las cuentas anuales y la propuesta de aplicación del resultado de sociedades mercantiles en el contexto de la crisis sanitaria derivada del COVID 19”, de 26 de marzo de 2020.¹¹⁹

Según tal postura, en esa reformulación de cuentas se podrían incluir provisiones para los gastos derivados del COVID 19, en el ejercicio 2019, de manera retroactiva.

En nuestra opinión, tal punto de vista no es aceptable; en primer lugar, porque tanto el ICAC, como los ya citados Comunicado conjunto y la consulta del ICAC sobre auditoría de cuenta, se centran en reformular las cuentas para replantearse “la aplicación del resultado de sociedades mercantiles”, al igual que han hecho en el sector financiero las recomendaciones de la Autoridad Bancaria Europea y las medidas transitorias que, en el plano de las sociedades mercantiles, han incorporado los Reales Decretos-leyes 8/2020 y 11/2020; pero ninguno de ellos ha incidió en la reformulación de todas las cuentas o en la creación e incorporación de nuevas partidas contables.

En otro orden de cosas, no está de más recordar que el principio de prudencia, en cuyo clave de bóveda se sustenta la figura de la provisión, no es ya el principio fundamental o jerárquicamente más importante entre los principios contables del marco conceptual del PGC.

Otra posible línea argumental para reconocer provisiones en el ejercicio 2019 sería entender que, además de reformular las cuentas para alterar la distribución del beneficio, el COVID-19 llevaría a la aplicación inmediata de la Norma de Registro y Valoración 23 ^a del PGC, es decir,

¹¹⁹ <https://www.cnmv.es/portal/verDoc.axd?t={c8024b87-2f5d-4aef-9c34-06b7d2964462}>

“Hechos posteriores al cierre del ejercicio

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.”

Ahora bien, obsérvese que la citada Norma de Registro y Valoración permite la inclusión de “ajustes” en las cuentas anuales, sólo si se tratase de *los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales*.

Dado que, como también hemos señalado en páginas anteriores, de la existencia del COVID-19 como pandemia universal solo pudo tenerse constancia en febrero de 2020, tal “hecho” no existía al cierre normal del ejercicio económico 2019 que es, generalmente, el 31 de diciembre de 2019.

Como consecuencia de lo anterior, lo que podría y debería hacer una sociedad es incluir en su Memoria *información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha*

estimación, pero nunca incorporar ajustes a las cuentas anuales de 2019, integrando, verbigracia, una provisión.

En este sentido, cabe también indicar que, tanto el Real Decreto-Ley 8/2020 como, posteriormente, el Real Decreto-Ley 11/2020, modificándolo, han alterado los plazos de presentación de cuentas anuales, la aprobación de esas cuentas, las reuniones de las Juntas de Accionistas, etc.

Estas materias, de indudable relevancia en el Derecho Mercantil y en las labores de la auditoría de cuentas, se regulan, sustancialmente, en el artículo 40 del precitado Real Decreto-Ley 8/2020, ampliamente alterado en su redacción por la Disposición Final Primera, 13, del Real Decreto-Ley 11/2020.

Sin embargo, no existen disposiciones específicamente contables en los mencionados Reales Decretos-Leyes que, por lo dispuesto en el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS)¹²⁰ ni tampoco hasta la fecha se han publicado consultas del ICAC que recojan la incidencia en contabilidad del COVID-19.

Por el contrario, sí que existen posiciones en materia de auditoría de cuentas en este terreno; de esta forma, la Comisión Europea de Órganos Supervisores de Auditoría, CEAOB, ha publicado un comunicado específicamente dirigido a señalar el impacto del COVID-19 en las normas de auditoría el 24 de marzo de 2020¹²¹ y, en particular, el ICAC ha editado una consulta, el 2 de abril de 2020, que desarrolla las cuestiones de auditoría ligadas al precitado artículo 40 del Real Decreto-Ley 8/2020, bajo la rúbrica: “Consulta de Auditoría: Efecto de la crisis sanitaria y el Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 en el

¹²⁰ *En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*

¹²¹ CEAOB. *CEAOB emphasises the following areas that are of high importance in view of Covid-19 impacto on audits of financial statements,* https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/200325-ceaob-statement-covid-19_en.pdf

proceso de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales de las distintas empresas y entidades.”¹²²

Por su parte, la AEAT, en relación de FAQ relativas al IS que ha publicado el 17 de abril de 2020, ver abajo, es muy ambigua en este terreno, al remitir la deducibilidad de las provisiones ligadas al COVID-19, al cumplimiento de lo regulado en el artículo 14.3 LIS, lo cual, como hemos señalado con anterioridad, no resuelve la cuestión.

Lo que no consideramos como deducibles, fiscalmente hablando, son las dotaciones a provisiones genéricas o puramente estimadas, con el argumento de hacer frente a los gastos excepcionales que pueda ocasionar el COVID-19 o la reactivación de la actividad económica; es más, calificamos estas dotaciones no como provisiones, sino como dotaciones de gastos genéricas, puras contingencias, al carecer de los rasgos de individualidad, especificación y cuantificación objetiva, siquiera aproximada, de un hecho pasado, de los que debe gozar una provisión para ser calificada, contablemente hablando, como tal.

¹²² Se ubica en las consultas publicadas por el ICAC, <http://www.icac.meh.es/>, <http://www.icac.meh.es/file:///C:/Users/Usuario/Downloads/20200407202130.PDF>

4º) Sin embargo, en lo que hace referencia a las entidades de crédito que, como sabemos disponen de reglas fiscales propias a los efectos de las dotaciones para provisiones por deterioro de créditos, concretamente, las establecidas en los artículos 8 y 9 del Reglamento del IS, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), sobre cobertura del riesgo de crédito en estas entidades¹²³, han de realizarse matizaciones respecto de lo anterior.

¹²³ **Cobertura del riesgo de crédito en entidades financieras**

Artículo 8. Ámbito de aplicación.

Lo previsto en este capítulo será de aplicación a las entidades de crédito obligadas a formular sus cuentas anuales individuales de acuerdo con las normas establecidas por el Banco de España, así como a las sucursales de entidades de crédito residentes en el extranjero que operen en España. También se aplicará, en su caso, a las sociedades para la gestión de activos a que se refiere el artículo 3 de la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, así como a las entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades de la entidad de crédito en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, en relación con los activos inmobiliarios adjudicados o recibidos en pago de deudas, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 9 de este Reglamento.

Asimismo, resultará de aplicación a los fondos de titulización a que se refiere el título III de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, en relación con la deducibilidad de las correcciones valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado.

Artículo 9. Cobertura del riesgo de crédito.

1. Serán deducibles las dotaciones correspondientes a las coberturas específicas del riesgo de crédito que resulten de la aplicación de las metodologías propias y metodologías internas para la estimación de coberturas previstas en el anexo IX de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, con independencia de que se estimen individualizada o colectivamente. No obstante, el total agregado de las dotaciones resultantes de metodologías internas para las estimaciones colectivas, únicamente será deducible hasta el importe total agregado que resulte de aplicar los porcentajes de cobertura estimados por el Banco de España a modo de solución alternativa para tales estimaciones colectivas que se contienen en el referido anexo IX.

En el caso de entidades que no hayan desarrollado metodologías internas, serán deducibles, como máximo, las dotaciones por coberturas específicas de riesgo de crédito que resulten de aplicar los porcentajes de cobertura estimados por el Banco de España a modo de solución alternativa señalados en el párrafo anterior.

Tratándose de la cobertura del denominado riesgo-país, serán deducibles las dotaciones que no excedan del importe de las coberturas mínimas previstas en las normas establecidas en el anexo IX de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España.

La aplicación del principio de prudencia y razones de estabilidad financiera parecen conducir a que, por parte de los órganos reguladores, empezando por el Eurosistema, en aplicación de la filosofía de la IFRS 9, pueden introducirse reglas específicas para el deterioro del crédito derivado, directa (impagos) o indirectamente (concesión de nuevos créditos, moratorias, etc., sin un análisis adecuado o profundo de los riesgos y, en consecuencia, elevación del riesgo de mora e impago por parte de los deudores) que, de alguna manera, permitan unas dotaciones genéricas y estimativas.

c) La parte de los créditos garantizada con garantías reales eficaces, determinadas de acuerdo con el anexo IX de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, y una vez aplicados los descuentos sobre el valor de referencia allí establecidos.

d) La parte de los créditos garantizada por garantes identificados como sin riesgo apreciable o con contratos de seguro de crédito o caución.

e) Los adeudados por personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley del Impuesto, salvo que estén en situación de concurso, y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

f) Los adeudados por partidos políticos, sindicatos de trabajadores, asociaciones empresariales, colegios profesionales y cámaras oficiales, salvo que estén en situación de concurso, y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal o concurran otras circunstancias debidamente justificadas que evidencien unas reducidas posibilidades de cobro.

g) Tratándose de la cobertura del denominado riesgo-país, no serán deducibles las dotaciones para cubrir las exposiciones fuera de balance.

3. Serán deducibles las dotaciones correspondientes a las coberturas genéricas que correspondan a riesgo normal y riesgo normal en vigilancia especial a que se refiere el anexo IX de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, con el límite del resultado de aplicar el uno por ciento sobre la variación positiva global en el período impositivo del importe de los riesgos que, de acuerdo con los criterios establecidos en el referido anexo IX, deba ser objeto de cobertura genérica, excluidos los correspondientes a los créditos enumerados en el apartado 2 de este artículo y a los valores negociados en mercados secundarios organizados.

2. En ningún caso serán deducibles las dotaciones correspondientes a la cobertura del riesgo de los siguientes créditos:

a) Los identificados como operaciones sin riesgo apreciable de acuerdo con el anexo IX de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España.

b) Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

4. A los efectos de lo previsto en este artículo serán deducibles las dotaciones por deterioro de los activos inmobiliarios adjudicados o recibidos en pago de deudas de las entidades de crédito a los que sea de aplicación el apartado V del anexo IX de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, que permanezcan en el balance de la entidad de crédito, siempre que no superen los importes que resulten de lo establecido en dicho apartado V.

Habrá que esperar a la concreción de estos planteamientos en la correspondiente Circular del Banco de España y, además, cabe recordar a este respecto que la existencia de provisiones por riesgo de crédito que, fiscalmente no sean deducibles, no tiene por qué perjudicar a las entidades de crédito, dada su conversión en los conocidos como “deferred tax actives” o DTA.

5º) Los ERTE generados por la pandemia conllevan, obviamente, la existencia de dos pagadores de rentas en el período impositivo 2020, por un lado, la empresa original y, posteriormente, el SEPE.

Al existir dos pagadores, entonces, la obligación de declarar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de ese ejercicio tendrá que tener en cuenta lo regulado en los apartados 2 y 3 del artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.¹²⁴

En el supuesto de que los activos inmobiliarios adjudicados o recibidos en pago de deudas de las entidades de crédito se aporten, transmitan, o mantengan en una sociedad para la gestión de activos a que se refiere el artículo 3 de la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, o en una entidad que forme parte del mismo grupo de sociedades de la entidad de crédito en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, serán deducibles, siempre que se respeten los criterios de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, y por el importe máximo que resultaría de aplicar el citado apartado V, las dotaciones por correcciones derivadas de la pérdida de valor de los activos, tanto si consisten en dotaciones por deterioro de los activos inmobiliarios efectuadas en esas sociedades o entidades como, en su caso, en dotaciones efectuadas en la entidad de crédito por deterioro del valor de sus participaciones en las mismas o por otros deterioros derivados de la pérdida de valor de los activos inmobiliarios.

No obstante, las señaladas dotaciones deducibles en la entidad de crédito tendrán como límite el importe máximo a que se refiere el párrafo anterior minorado en las dotaciones por deterioro de los activos inmobiliarios que hubieran resultado fiscalmente deducibles en las citadas sociedades y entidades. En este caso, en el supuesto de que sea de aplicación el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley del Impuesto, el importe que resulte fiscalmente deducible no será objeto de eliminación.

En el supuesto de que conforme a la normativa vigente la entidad de crédito no pudiera aplicar el régimen especial de consolidación fiscal con las citadas sociedades o entidades, las dotaciones por deterioro de los activos inmobiliarios en estas últimas tendrán como límite el importe máximo a que se refiere el párrafo segundo de este apartado, minorado en las dotaciones por deterioro de participaciones o por otros deterioros derivados de la pérdida de valor de los activos inmobiliarios que hubieran resultado fiscalmente deducibles en la entidad de crédito, de acuerdo con lo establecido en dicho párrafo.

¹²⁴ **Artículo 96 Obligación de declarar**

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.
2. No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:
 - a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.

De esta forma, la existencia de dos pagadores de rendimientos del trabajo a lo largo del período impositivo 2020, conducirá a que muchos trabajadores tengan que declarar el IRPF en el año siguiente, 2021 y, además, puedan tener liquidaciones positivas, pues al tener cada pagador que aplicar su alícuota de retención conforme a los ingresos previsibles que, dentro del año, reciba el perceptor, estos tipos serán reducidos y la cuota diferencial superior.

6º) Pero los ERTE pueden también tener otras consecuencias en el sistema tributario, por ejemplo, hay incentivos tributarios, caso de la Reserva de Inversiones de Canarias o las deducciones por creación de empleo en el IS

b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta Ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.

3. El límite a que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior será de 14.000 euros para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:

Cuando el impuesto correspondiente al período impositivo 2018 se hubiera devengado a partir de la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, el límite de 14.000 euros establecido en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 96 de esta Ley será de 12.643 euros, conforme establece la disposición transitoria trigésima cuarta de la presente Ley.

a) Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, el límite será de 22.000 euros anuales en los siguientes supuestos:

1.º Si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

2.º Cuando se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de esta Ley y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial que reglamentariamente se establezca.

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de esta Ley.

que conllevan inmediatamente el cómputo del incremento del número de empleados a lo largo de un año.

Esto supone plantearse el efecto de los ERTE en ese cómputo; en ese sentido, la DGT ha señalado respecto de un ERTE con reducción de jornada que, a efectos del cómputo de la variación de empleo, sólo se compute la jornada reducida por la parte del año en el cual dura la reducción. En estas circunstancias, algunos empleados que podrían haber gozado de estos beneficios fiscales, se vean obligados a regularizar su situación tributaria, por incumplimiento de las circunstancias de mantenimiento de empleo durante el ejercicio 2020.¹²⁵

7º) La suspensión de plazos , ¿afecta a determinados actos de aplicación de los tributos y otras actuaciones en las que intervienen órganos de la Administración Tributaria o solo a los procedimientos tributarios?

En realidad, esta pregunta plantea, inmediatamente una cuestión a la que ya han hecho referencia varios autores, como es la imprecisión y confusión del artículo 83 de la LGT, respecto de lo que son “procedimientos tributarios” y lo que se califican como “actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios”, artículo 83.1 de la LGT, a algunas de las cuales se refiere posteriormente la Sección 2ª. *Información y asistencia a los obligados tributarios*, del Capítulo I. *Principios generales*, del Título III. *La aplicación de los tributos*, de la LGT, artículos 85 a 91, ambos inclusive, y los procedimientos tributarios.

En nuestra opinión, incluso teleológicamente, cabe entender que sí que las reglas de suspensión de actuaciones se aplican, asimismo, a estas “actuaciones” de aplicación de los tributos, pues son procesos en los que interviene un órgano del sector público y no procedimientos tributarios; es más, incluso defendemos que las actuaciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC), a pesar de no estar regulado dentro de las “actuaciones” del artículo 83.1 de la LGT, sino que su cita es en el Título II. *Los tributos*, de la LGT, artículo 34.2,¹²⁶ han de entenderse como suspendidas durante la duración del estado de alarma.

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención...(El subrayado es nuestro.)

¹²⁵ Briz Jurídico. Flash Jurídico-Tributario_28/2020, https://brizjuridicotributario.com/

Es cierto que sus actuaciones no son procedimientos tributarios y también es dudoso que puedan integrarse entre las aplicaciones de los tributos, pero el CDC es un órgano del sector público y, además, su desarrollo reglamentario, Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, siempre se ha calificado como un desarrollo reglamentario de la LGT y como un “reglamento de desarrollo” de esta norma básica del Ordenamiento Tributario¹²⁷

D. EL DESARROLLO DE LAS PREGUNTAS FRECUENTES POR OTROS DEPARTAMENTOS DE LA AEAT. EL CASO DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN.

Además de que nos encontremos ante interpretaciones “pro domo sua” y, en algunos casos, discutibles, es evidente que las FAQ no cubren todos los problemas de la realidad, la aplicación y los procedimientos de aplicación de los tributos, por lo que cada Departamento de la AEAT (como era de esperar y desear) ha tratado de desarrollar las FAQ, centrándose en materias y procedimientos propios de su competencia.

En lo que sigue recogemos las publicadas por el Departamento de Recaudación Tributaria:

¹²⁶ Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen

¹²⁷ Incluso en publicaciones oficiales, caso de la editada por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda. Ley General Tributaria y reglamentos de desarrollo, Regulación normativa, que cuenta con múltiples ediciones.

CUESTIONES SOBRE REAL DECRETO-LEY 7/2020 Y ACTUACIONES RECAUDATORIAS A REALIZAR DURANTE LA VIGENCIA DEL REAL DECRETO-LEY 8/2020

PLAZOS DE PAGO

- Cuestión: Plazos. El art. 33.2 del RDL 8/2020 difiere el plazo de pago hasta el 20 de mayo de 2020, "salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso éste resultará de aplicación". Esta última salvedad no se prevé en los supuestos del art. 33.1 del RDL, y el RDL ha entrado en vigor el 18 de marzo de 2020. ¿Significa esto que las deudas notificadas los días 16 y 17 de marzo, que en teoría vencían el 5 de mayo, van a vencer el 30 de abril?

Respuesta: No. La interpretación que se deduce de la redacción literal de la norma, al referirse a que "Los plazos (...) se ampliarán hasta el 30 de abril de 2020", impide que se pueda aplicar una reducción de plazo para las deudas cuya apertura del plazo de ingreso del artículo 62.2 LGT se ha notificado los días 16 y 17 de marzo. Así se señala en las preguntas frecuentes que se encuentran en la página web de la AEAT:

"Pregunta: ¿Qué sucede si la Administración me notifica antes de la entrada en vigor del RDL la denegación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, suspensión, compensación o pago en especie presentada en período voluntario y el plazo de ingreso consecuencia de dicha denegación concluye después de la fecha de entrada en vigor?

Respuesta: El plazo de ingreso se traslada al 30 de abril, salvo que el otorgado por la norma general sea posterior, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación."

APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS

- Cuestión. Si al amparo del RD-Ley 7/2020 se solicita el aplazamiento de varias autoliquidaciones (IVA, Retenciones) donde cada una no alcanza los 30.000 €, pero sumando todas sí, ¿se concede, se deniegan todas, se conceden hasta ese importe?

Respuesta: Como no cumple los requisitos del RD-Ley para acogerse a esa modalidad, se aplica la normativa general sobre aplazamientos o fraccionamientos. Por ejemplo, las retenciones se inadmiten y por las deudas aplazables se requerirá constitución de garantía.

-Cuestión. Si al amparo del RD-Ley 7/2020 se solicita el aplazamiento en periodo ejecutivo, ¿al aplazamiento de esas autoliquidaciones también se le aplica el art 14 RD-ley?

Respuesta: Se puede aplicar dicho artículo siempre que declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones por las que se solicita el aplazamiento tengan un plazo de presentación e ingreso que finalice desde la fecha de entrada en vigor del presente real decreto-ley y hasta el día 30 de mayo de 2020, ambos inclusive, y cumplan los demás requisitos de dicho artículo.

- Cuestión. La ampliación de los plazos de pago de aplazamientos y fraccionamientos concedidos que recoge el art. 33 del RDL 8/2020 no menciona el origen de la deuda que incluye. ¿Es aplicable a cualquier tipo de deuda (tributaria o no tributaria) incluida en los acuerdos?

Respuesta: Es aplicable a cualquier tipo de deuda incluida en el acuerdo.

- Cuestión. Al grabar la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de forma manual, la aplicación pregunta si está acogida al

RD-Ley 7/2020. ¿Hay que marcar la casilla cuando se solicite expresamente, pero tenemos que realizar alguna comprobación previa (p.ej. sobre cumplimiento de los requisitos) del obligado que solicita aplazamiento /fraccionamiento?

Respuesta: La grabación de la solicitud debe realizarse conforme a los datos que haya indicado el obligado tributario. Todas las comprobaciones se realizarán *a posteriori*, previsiblemente de forma automática, cuando esté diseñada correctamente la aplicación.

En caso de dudas sobre cómo grabar la solicitud, el funcionamiento es igual al que se indica en las instrucciones facilitadas y publicadas en el Portal de la Agencia (en el apartado Le interesa conocer).

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas/_Medidas_Tributarias_COVID_19/Aplazamientos/Instrucciones_provisionales_para_solicitar_aplazamientos_de_acuerdo_con_las_reglas_de_facilitacion_de_liquidez_para_pymes_y_a_de_12_de_marzo.shtml

- Cuestión: Respecto de los aplazamientos/fraccionamientos notificados antes de la entrada en vigor del RDL se dice literalmente *todos los vencimientos que debieran ingresarse entre la entrada en vigor del RDL y el 30 de abril deberán ingresarse en esa fecha*. Eso supone, a efectos prácticos, que el día 30 de abril se tendrán que abonar varias fracciones acumuladas (en su caso, 20 de marzo, 5 y 20 de abril).

Respuesta: Salvo nueva modificación normativa que establezca otra cosa, así es.

- Cuestión: Reconsideraciones de aplazamientos/fraccionamientos. ¿Hay alguna especialidad tras el RDL para los aplazamientos/fraccionamientos previamente concedidos?

Respuesta: Los aplazamientos y fraccionamientos concedidos y notificados antes de la entrada en vigor del RDL que tengan plazos o fracciones que venzan entre dicha entrada en vigor y el día 30 de abril de 2020 se trasladan a esta última fecha, sin

incremento de su cuantía. No hay ninguna especialidad para las reconsideraciones como consecuencia de la entrada en vigor del RDL, por lo que se les seguirá aplicando la normativa general. La Instrucción 1/2017 de la Directora del Departamento de Recaudación sigue en vigor, con las únicas excepciones previstas en los RDL y resto de normas que se están aprobando.

- Cuestión. Las actuaciones automatizadas DECLARAR CORRECTA RAM y DECLARAR CORRECTA RAM MENOR IMPORTE se han dado de baja en la consola, derivado de las modificaciones que estáis realizando. Por ello, las solicitudes antiguas, ¿las podemos seguir grabando a la espera de que se vuelvan a reactivarse?

Respuesta: Las acciones relacionadas con la RAM están desplanificadas a la espera de terminar de modificar la aplicación de aplazamientos y adaptarla a las nuevas necesidades normativas.

A pesar de ello, cualquier solicitud de aplazamiento debe grabarse de forma normal, teniendo en cuenta que si el obligado no se acoge al RD-Ley 7/2020 no habrá que marcar el check-box que aparece actualmente.

- Cuestión. En los procedimientos iniciados a instancia del obligado (aplazamientos, compensaciones...), ¿se puede emitir, en su caso, requerimiento de subsanación (véase, por ejemplo, la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento que omite el IBAN)?.

Respuesta: Atendiendo a la situación existente, a la urgencia menor que tienen este tipo de requerimientos, a las dificultades para practicar las notificaciones y al previsible uso por parte del destinatario de la ampliación del plazo prevista en el RDL 8/2020, se considera que no es un trámite imprescindible y que se debe esperar al cese de la vigencia del RDL para emitirlos.

- Cuestión: Constitución de garantías en aplazamientos/fraccionamientos o suspensiones. El RDL no prevé ampliación de plazo alguno, por lo que nos regiríamos por el plazo general de 2 meses (ampliable a uno más). No obstante, si tomamos por

ejemplo el caso de una garantía inmobiliaria, difícilmente se van a poder hacer las gestiones oportunas para su formalización. En primer lugar, porque el público no parece que pueda acudir a Notarías ni Registros, como regla general, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 7.1.g) del RD 463/2020, de 14 de marzo. Además, de acuerdo con la Instrucción General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 15 de marzo de 2020, sobre la adopción de medidas que garanticen la adecuada prestación del Servicio Público Notarial, "sólo será obligatorio atender aquellas actuaciones de carácter urgente".

Respuesta: No se ha modificado el plazo de constitución de garantías, pero si se acredita que por causa de fuerza mayor no se ha podido otorgar la escritura pública indispensable para su constitución en el plazo establecido, conforme a lo establecido en el artículo 1105 del Código Civil no se considerará incumplida la obligación y se permitirá su constitución en el plazo más breve posible desde el cese de la circunstancia que lo haya impedido.

COMPENSACIONES

- Cuestión: Para las compensaciones de deuda en situación voluntaria vencida, ¿se pueden generar (sin emitir) apremios?

Respuesta: Sí, se puede generar el apremio, siempre que no se emita, para proceder a su compensación.

- Cuestión: ¿Es posible compensar los vencimientos del día 20 de marzo que se han llevado hasta el día 30 de abril?

Respuesta: Sí.

- Cuestión: Acuerdos de compensación. ¿Qué sucede con los plazos de ingreso y de recurso que se comunican a raíz de los

acuerdos de compensación que se notifiquen?

Respuesta: Se verán afectados por lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 7 del artículo 33 del RDL, siendo objeto, en su caso, de la correspondiente ampliación.

SUBASTAS

- Cuestión: Subastas. Tanto el apartado 1 como el 2 del art. 33 del RDL prevén un diferimiento para el adjudicatario de la subasta. En la actualidad, el sistema no deja devolver los depósitos del resto de postores hasta que no se aplica el ingreso del adjudicatario. Se entiende que, dado el alargamiento de los plazos, se debería permitir devolver los depósitos de los postores no adjudicatarios que no hayan efectuado reserva de puja, en aras a no retener en exceso dicho concepto.

Respuesta: Se permitirá que el licitador pueda anular su puja y se le devolverá el depósito, si así lo solicita. Esta posibilidad será aplicable a cualquier licitador en las subastas en curso, así como a los licitadores de las subastas finalizadas (postores no adjudicatarios), tengan o no reserva de puja.

El procedimiento se especificará por correo electrónico cuando la Agencia Estatal del Boletín Oficial del Estado haya realizado las actuaciones solicitadas por la AEAT.

- Cuestión. Subastas. En el caso en que se tenga que aceptar la valoración del deudor por lo establecido en la normativa de aplicación, ¿se considera que es un acto favorable al contribuyente y se puede emitir?

Respuesta: Sí.

EMBARGOS

- Cuestión: Ingreso de diligencias de embargo. ¿El pagador de una diligencia de embargo (sueldos,créditos) atendida y trabada antes del RDL tendrá que realizar los ingresos en los plazos que se venían realizando conforme se deriven de la relación con el deudor?

Respuesta: El RDL no afecta a diligencias de embargo cuyo plazo de contestación finalizó antes del 18 de marzo de 2020. Como el aviso en la página web de la AEAT sobre el cambio normativo y la no necesidad de preocuparse por los trámites pendientes se publicó el día 13 de marzo de 2020, se pueden retrotraer los efectos hasta esa fecha, en aplicación del principio de confianza legítima, pero no antes. Para aquellas diligencias de embargo que se encuentren en plazo de contestación a la fecha de entrada en vigor del RDL o se presenten después, en las preguntas frecuentes que se encuentran en la página web de la AEAT se señalan los efectos del RDL:

“Pregunta: Un obligado tributario recibe una diligencia de embargo antes de la entrada en vigor del RDL que debe atender en el plazo comprendido entre dicha entrada en vigor y el 30 de abril de 2020, ¿el plazo de atención se ve modificado?

Respuesta: Sí, aunque el embargo es plenamente efectivo desde el momento inicial, el plazo de contestación a la Administración se ve ampliado hasta el 30 de abril de 2020.

(...)

Pregunta: Un obligado tributario recibe una diligencia de embargo después de la entrada en vigor del RDL, ¿qué plazo de atención a dicha diligencia resulta de aplicación?

Respuesta: Aunque el embargo es plenamente efectivo desde el momento inicial, el plazo de contestación a la Administración se ve ampliado hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el

que resulte de aplicación.”

- Cuestión. Aduanas. ¿Se pueden emitir embargos en caso de retenciones de mercancías en las Aduanas?

Respuesta: No.

- Cuestión. Embargo de inmuebles. ¿Se deben emitir mandamientos de anotación de embargo o de prórroga al Registro de la Propiedad?

Respuesta: No. Respecto de las prórrogas, el artículo 42 del Real Decreto-ley 8/2020 contempla la suspensión del plazo de caducidad de los asientos registrales:

“Artículo 42. Suspensión del plazo de caducidad de los asientos del registro durante la vigencia del real decreto de declaración del estado de alarma.

Durante la vigencia del estado de alarma y, en su caso, las prórrogas del mismo que pudieran acordarse, se adoptarán las siguientes medidas:

Primera. Se suspende el plazo de caducidad de los asientos de presentación, de las anotaciones preventivas, de las menciones, de las notas marginales y de cualesquiera otros asientos registrales susceptibles de cancelación por el transcurso del tiempo.

Segunda. El cómputo de los plazos se reanudará al día siguiente de la finalización del estado de alarma o de su prórroga en su caso.”

- Cuestión. Embargos de sobrante. ¿Se pueden emitir solicitudes de retención y petición de sobrante?

Respuesta: No encajan en las actuaciones posibles durante la vigencia del RDL 8/2020.

REQUERIMIENTOS Y SOLICITUDES DE INFORME

- Cuestión: Requerimientos. A partir de la entrada en vigor del RDL, ¿cabe la posibilidad de realizar requerimientos?

Respuesta: Se podrán emitir requerimientos de información a Notarios, Registradores, entidades financieras y Administraciones Públicas.

En todo caso, el plazo que se concederá para contestar al requerimiento se deberá ajustar al contenido del RDL.

- Cuestión. Solicitud de informe. ¿Se pueden realizar solicitudes de informes a otras Administraciones/organismos para resolver recursos o formar expedientes electrónicos para, por ejemplo, su remisión a los TEAR?

Respuesta: Sí, se pueden solicitar dichos informes.

RECURSOS

- Cuestión: Procedimientos de revisión. ¿Se resuelven también los recursos parcialmente estimatorios, además de los totalmente estimatorios? ¿Y se procede a las ejecuciones de fallos parcialmente estimatorios?

Respuesta: Con carácter general, se trata de actos favorables al contribuyente, por lo que se procederá a su resolución o ejecución. No obstante, se deberá atender a las circunstancias del caso, sin emitir aquellos actos en los que la estimación sea de poca relevancia en relación con el contenido o importe total al que se refiere la petición que se contiene en el recurso o reclamación.

- Cuestión: Recursos de alzada presentados por el Director del Departamento. ¿Se ven afectados los plazos para la interposición por lo previsto en el artículo 33.7 del RDL?

Respuesta: Sí. La ampliación de plazos opera tanto en los recursos presentados por los administrados como en los presentados por la Administración.

PRESCRIPCIÓN

- Cuestión: ¿Afecta el artículo 33.6 del RDL al plazo de prescripción de la acción de cobro?

Respuesta: Así es, el artículo 33.6, con la aplicabilidad establecida en la DT 3^a del RDL, determina que no se compute el período transcurrido desde el 18 de marzo hasta el 30 de abril a efectos de la prescripción del derecho de la Administración para exigir

el pago de deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas.

OTRAS ACTUACIONES

- Cuestión: ¿Qué sucede con la tramitación de solicitudes de pago en especie?

Respuesta: Sólo se realizarán las actuaciones de tramitación básicas que no impliquen la emisión de documentos al interesado, salvo que sean en su beneficio (acuerdo de concesión). Por tanto, no se realizarán requerimientos en relación con solicitudes de pago en especie.

- Cuestión: ¿Las acciones penales de recaudación se ven afectadas por el RDL?

Respuesta: El criterio general consiste en la no realización de actuaciones que produzcan efectos desfavorables para el contribuyente durante este período, pero se valorarán las circunstancias caso por caso, atendiendo al posible perjuicio irreparable que se pueda producir para la Administración, y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de realizar todos los trámites imprescindibles que no impliquen emisión de requerimientos (análisis de contestaciones de requerimientos recibidas, escrituras públicas, preparación del informe,...).

- Cuestión. Actas con acuerdo. ¿Se pueden emitir a la Caja General de Depósitos las solicitudes de cancelación de los depósitos a favor de la AEAT?

Respuesta: Sí.



II. CUESTIONES SOBRE ACTUACIONES RECAUDATORIAS A REALIZAR DURANTE LA VIGENCIA DEL REAL DECRETO-LEY 8/2020 (II)

MEDIDAS CAUTELARES

- Cuestión: **Medidas cautelares.** ¿Se pueden considerar una actuación imprescindible y acordarlas durante la vigencia del RDL 8/2020? ¿Es aplicable la suspensión prevista en el RDL a las prórrogas y conversión en definitivas de medidas cautelares?

Respuesta: No hay obstáculo para acordar medidas cautelares durante la vigencia del estado de alarma, pues puede considerarse un trámite imprescindible de los que refiere el artículo 33.5 del RDL 8/2020, en cuanto precisamente uno de los requisitos para su adopción es el “periculum in mora”.

En cuanto a la suspensión o ampliación de plazo que prevé el RDL y su afectación a las medidas cautelares adoptadas con anterioridad a su entrada en vigor, parece razonable entender que si los procedimientos de aplicación de los tributos en cuyo seno se adopta la medida cautelar están suspendidos, debe estarlo también el plazo de vigencia de la medida cautelar, no sólo porque lo accesorio debe seguir a lo principal, sino porque interpretar lo contrario conllevaría a perjudicar la propia finalidad de la medida cautelar, que vería reducida su eficacia en casi dos meses (si la suspensión de los procedimientos se limita al 30 de abril).

No obstante, para evitar los perjuicios que podría provocar una eventual interpretación contraria, se considera conveniente que antes de que cesen los efectos de aquellas medidas cautelares adoptadas previamente a la entrada en vigor del RDL, se proceda a la ampliación de plazo o conversión en embargos de las mismas.

Por tanto, durante la vigencia del RDL, se podrán adoptar nuevas medidas cautelares, y ampliar el plazo de las adoptadas con anterioridad o convertirlas en embargos, cuando así proceda.

APLAZAMIENTOS

- Cuestión: **Cuantía aplazamiento RD-ley 7/2020.** En cuanto al aplazamiento previsto en el RD-Ley 7/2020, uno de los requisitos es cumplir lo fijado en el art

82.2.a) LGT (es decir, que el importe no supere 30.000 €). Para determinar esta cifra, ¿se acumula a los importes de otros aplazamientos/fraccionamientos ya concedidos o en tramitación?

Respuesta: Respecto a cómo calcular el límite, la especificación actual de la RAM para calcular los 30.000 euros como importe a calcular (TOTAL) es un sumatorio de los siguientes componentes:

- Importe pendiente de todas las solicitudes pendientes de resolver, incluida la que se presenta.
- Importe pendiente de todos los acuerdos exentos (< 30.000 €).
- Importe pendiente de todos los acuerdos con dispensa total.
- Importe pendiente de todos los acuerdos sin garantía alguna.
- Importe pendiente de todos los acuerdos con garantía ofrecida, pero sin formalizar, entendiendo por formalizada que dicha garantía se encuentre en el estado de conforme o aceptada en la aplicación de garantías.
- Importe pendiente de todos los acuerdos con garantía en el estado de caducada, dada de baja, retirada, no aceptada o no conforme.
- Importe pendiente de todos los acuerdos con dispensa parcial por el importe de los vencimientos pendientes de pago que no se encuentren garantizados, siguiendo los mismos criterios para considerar que no se encuentren garantizados que en los 3 componentes anteriores.

Se considera importe no garantizado el importe pendiente del acuerdo que no quede cubierto con la garantía correspondiente. Es decir, se contrasta el importe total de la garantía con el importe pendiente del acuerdo, si la garantía es mayor, hay que entender que el acuerdo se encuentra totalmente garantizado y si es menor, esa diferencia es el importe pendiente no garantizado, que hay que sumarlo en el TOTAL.

- Cuestión: Deudas contra la masa. ¿Afecta el aplazamiento contemplado en el artículo 14 del RDL 7/2020 a las entidades en concurso de acreedores contempladas en el artículo 65.2.c) de la LGT?

Respuesta: No. Los apartados excepcionados de la inaplazabilidad prevista en el artículo 65.2 de la LGT, son los contemplados en las letras b), f) y g) de dicho precepto, por lo que las solicitudes de aplazamiento de deudas contra la masa seguirán siendo objeto de inadmisión.

- Cuestión: RDL 7/2020 y aplazamientos concedidos con anterioridad. ¿Afecta el RDL 7/2020 a los aplazamientos y fraccionamientos acordados con anterioridad que tengan vencimientos hasta el día 30 de mayo?

Respuesta: No. Los vencimientos de los aplazamientos y fraccionamientos en curso se ven afectados por lo establecido en el artículo 33, apartados 1 y 2 del Real Decreto-ley 8/2020, desplazándose a las siguientes fechas:

- 30 de abril de 2020: Para los vencimientos de los plazos y fracciones que correspondieran desde la entrada en vigor del mismo hasta el 30 de abril, cuando se trate de acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento notificados antes del 18 de marzo de 2020.
- 20 de mayo de 2020: Para los vencimientos de los plazos y fracciones anteriores a esa fecha correspondientes a acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento notificados a partir del 18 de marzo de 2020.

- Cuestión: Afectación de devoluciones al aplazamiento del RD-ley 7/2020. ¿Las devoluciones tributarias que se reconozcan a los sujetos a los que se conceda el aplazamiento del RD-ley 7/2020 durante la vigencia del mismo van a ser objeto de compensación con la deuda aplazada?

Respuesta: El aplazamiento regulado en el artículo 14 del RD-ley 7/2020 es un aplazamiento con dispensa de garantía, por lo que se procederá a la compensación conforme a lo previsto en el artículo 52.2 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, el cual establece:

"A tal efecto, se entenderá, en los supuestos de concesión de aplazamientos o fraccionamientos concedidos con dispensa total o parcial de garantías, que desde el momento de la resolución se formula la oportuna solicitud de compensación para que surta sus efectos en cuanto concurren créditos y débitos, aun cuando ello pueda suponer vencimientos anticipados de los plazos y sin perjuicio de los nuevos cálculos de intereses de demora que resulten procedentes."

- Cuestión: RDL 7/2020. Grupo de entidades IVA. ¿Cuál es el volumen de operaciones que se tiene en cuenta para determinar si se cumple el requisito establecido en el artículo 14.3 del RDL 7/2020 cuando se trata de sociedades que tributan en el régimen especial del grupo de entidades de IVA?

Respuesta: El artículo 14.3 del RDL 7/2020 se refiere a persona o entidad:

"3. Será requisito necesario para la concesión del aplazamiento que el deudor sea persona o entidad con volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2019."

En el artículo 121 de la LIVA, se determina el volumen de operaciones por sujeto pasivo:

"Artículo 121. Determinación del volumen de operaciones.

Uno. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto."

En el régimen especial del grupo de entidades de IVA, cada entidad integrante del grupo es sujeto pasivo, ya que todas ellas están obligadas a la obligación tributaria principal (artículos 84 a 86 LIVA, artículos 36, 19 y 20 LGT), sin perjuicio de que sea la entidad dominante la que ingrese la deuda que resulte de las autoliquidaciones agregadas (artículo 163 nonies LIVA).

Por tanto, si se presenta una autoliquidación de IVA, como el obligado a presentar e ingresar es la sociedad dominante, a efectos de verificar el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 14.3 del RDL 7/2020, habrá de estarse al volumen de operaciones de dicha entidad dominante.

Si se presenta una autoliquidación por IRPF, como el obligado a presentar e ingresar es cada sociedad del grupo de forma individual, a efectos de verificar el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 14.3 del RDL 7/2020, habrá de estarse al volumen de operaciones de dicha entidad de forma individual.

- Cuestión: Solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento pendiente de resolución. Si las deudas incluidas en las solicitudes de aplazamiento se encuentran en voluntaria vencida, ¿se pueden emitir las providencias de apremio o se dejan las solicitudes en estado pendiente de comprobación?

Respuesta: En ningún caso se emitirá la providencia de apremio. No obstante, hay que diferenciar dos casos, teniendo en cuenta que la solicitud nunca evolucionará al estado pendiente de comprobación.

Caso 1: Las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento que se hayan presentado por vía telemática vinculada al trámite de aplazamiento/fraccionamiento. En este caso, si cuando se presentó la solicitud alguna de las deudas estaba en el estado voluntaria vencida, no se habrá podido ejecutar la acción de “Confirmar entrada” para que la solicitud evolucione a “Pendiente de comprobación”, por lo que dicha solicitud quedará en “Entrada Internet RDDA” o “Entrada Internet deudas previas”.

Caso 2: Las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento que se hayan presentado por vía telemática sin vincular al trámite de aplazamiento/fraccionamiento (las que tenemos que grabar de forma manual). En este caso, si cuando se presentó la solicitud alguna de las deudas estaba en el estado voluntaria vencida, se deberá poner en conocimiento de la Subdirección General de Recaudación Ejecutiva mediante un correo semanal, para establecer el procedimiento a seguir.

- Cuestión: Aplazamiento RDL 7/2020. ¿Las solicitudes de aplazamiento previstas en el RDL 7/2020 se conceden automáticamente o se deben tener en cuenta los demás requisitos que normalmente se tienen en cuenta para valorar la concesión (por ejemplo, existencia de otras deudas en ejecutiva)?

Respuesta: La concesión del aplazamiento establecido en el artículo 14 del RDL no está supeditada a requisitos adicionales a los señalados en el propio precepto. Por tanto, no se tienen en cuenta los motivos de denegación de la RAM, como son el hecho de tener deudas en ejecutiva por más de 600 euros o aplazamientos incumplidos.

DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES

- Cuestión: Filtros. ¿Se deben resolver los filtros liberando las devoluciones para cobro mediante cheque cuando no dispongamos de IBAN de la cuenta del beneficiario?

Respuesta: Sí.

- Cuestión: Liquidación de intereses de demora. ¿Procede dictar y notificar la liquidación de intereses de demora adicional a los acuerdos de compensación durante la vigencia del artículo 33 del RDL 8/2020?

Respuesta: No.

DILIGENCIAS DE EMBARGO

- Cuestión: Comunicaciones a entes públicos. ¿Se pueden emitir comunicaciones dirigida a entes públicos destinatarios de diligencias de embargo de créditos y sueldos para informarles que no deben continuar efectuando ingresos?

Respuesta: Sí, ya que son un acto favorable al contribuyente.

SUBASTAS

- Cuestión: Tasación pericial contradictoria. ¿Se ve afectado el plazo para presentarla por el artículo 33 del RDL 8/2020?

Respuesta: Sí.

CONCURSALES

- Cuestión: Certificados. ¿Se pueden emitir los certificados de deudas a través de la aplicación Certifcon?

Respuesta: Sí, con normalidad como hasta ahora.

RECURSOS

- Cuestión: Sanciones y artículo 212 LGT. ¿Se puede levantar la suspensión informáticamente, sin emisión de documento para el interesado, sin emitir el apremio?

Respuesta: Sí.

- Cuestión: Denegación suspensión sanciones en vía contencioso-administrativa. ¿Se puede notificar el cese de la suspensión dando plazo de ingreso al recurrente durante el período al que se refiere el artículo 33 del RDL 8/2020?

Respuesta: No.

- Cuestión: Suspensiones del artículo 46 RGRVA. Tras la resolución por el TEA, ¿qué se puede hacer?

Respuesta: Se podrá alzar la suspensión informáticamente, pero sin emisión de providencias de apremio, ni liquidaciones de intereses.

- Cuestión: Liquidación de intereses suspensivos. Si el contribuyente lo solicita expresamente, para abonarlos y poder recuperar la garantía prestada y no tener que pagar más gastos financieros, ¿se puede considerar un acto favorable para el contribuyente y liquidarlos?

Respuesta: Sí, atendiendo a la excepcionalidad del caso, se podría comunicar el importe de los intereses que solicite el contribuyente.

PRESCRIPCIÓN

- Cuestión: Declaración de responsabilidad. ¿Cómo afecta el artículo 33.6 del RDL al plazo de prescripción de la acción de cobro en cuanto a la posibilidad de inicio de un procedimiento de declaración de responsabilidad?

Respuesta: El artículo 33.6 del RDL determina que no se compute el período transcurrido desde el 18 de marzo hasta el 30 de abril a efectos de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas. A partir del día 1 de mayo, continuará el cómputo de dicho plazo tal y como se encontraba el día 18 de marzo.

DEUDAS DE DERECHO PÚBLICO NO TRIBUTARIAS

- Cuestión: ¿Es de aplicación a deudas de Derecho Público no tributarias el artículo 33 del RD-ley 8/2020?

Respuesta: La Abogacía General del Estado ha emitido informe, en fecha 24 de marzo de 2020, concluyendo que existe suficiente identidad de razón para aplicar por analogía el artículo 33 del RDL 8/2020 también a las deudas de Derecho Público no tributarias, por lo que debe procederse a tal aplicación en los exactos términos que establece el citado artículo 33, trasladando el mismo ámbito material del citado precepto a las deudas no tributarias.

La suspensión afectará, por tanto, al pago de deudas que sean resultantes de una liquidación practicada por la Administración o que se encuentren en período ejecutivo -dado que son los casos a los que se refieren los números 2 y 5 del artículo 62 de la LGT a que se remite el artículo 33 del RDL 8/2020-, y al resto de los concretos supuestos y en idénticos términos que los establecidos en este último precepto.

En cualquier caso, hay que tomar en consideración que la contestación a a alguna de las cuestiones anteriores se verá afectada por el Real Decreto-ley 11/2020, por ejemplo, la última ha sido ratificada legalmente por el citado Decreto-Ley, ver abajo.

9. EL CASO DE LOS TRÁMITES PRESENCIALES EN LAS OFICINAS DE LA AEAT QUE YA NO PUEDEN REALIZARSE. LA OBTENCIÓN DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL.

Ante el cierre de las oficinas públicas y la imposibilidad de acceder, en ciertos trámites, a las Oficinas de la AEAT, se han tenido que ir construyendo (si base jurídica alguna, dicho sea sin acritud) procedimientos *ad hoc*.

Uno de ellos ha sido publicitado por la propia AEAT en su portal el 30 de marzo de 2020,

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Novedades/_Relacionados/_Procedimiento_excepcional_para_la_obtencion_de_NIF_por_entidades_de_forma_no_presencial_durante_el_estado_de_alarma.shtml

Y que transcribimos seguidamente:

“PROCEDIMIENTO EXCEPCIONAL PARA LA OBTENCION DE NIF POR ENTIDADES DE FORMA NO PRESENCIAL DURANTE LA VIGENCIA DEL 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

Para facilitar la gestión de la obtención de un NIF provisional durante el tiempo que se mantenga el estado de alarma, se ha desarrollado un sistema que permite prestar el servicio a los ciudadanos, sin necesidad de que deban efectuar la gestión presencialmente ni vean mermadas las garantías exigidas por la norma.

*La presentación de la solicitud de asignación de NIF provisional a entidades **sin exigir su personación** en oficina, se admitirá en el **Registro Electrónico** de la Agencia Tributaria, en el trámite creado al efecto en su sede electrónica.*

*Pulsando en este enlace “Presentación”, accede a la pantalla que se reproduce a continuación, en la que habrá que seleccionar la opción “**Solicitud de asignación de NIF a entidad**”.*

Procedimiento

Modelos 036 y 037. Censo de empresarios, profesionales y retenedores - Declaración censal de alta, modificación y baja y declaración censal simplificada.

Trámites Información y Ayuda Ficha

Presentaciones

- » Presentación por lotes 036 [Ayuda](#)
- » Cumplimentación y presentación telemática 036 [Ayuda](#)
- » Cumplimentación, validación y obtención en PDF para su impresión 036 [Ayuda](#)
- » **Solicitud de asignación de NIF a entidad**
- » Presentación por lotes 037 [Ayuda](#)
- » Cumplimentación y presentación telemática 037 [Ayuda](#)
- » Cumplimentación, validación y obtención en PDF para su impresión 037 [Ayuda](#)
- » Suscripción/Modificación a avisos informativos

Una vez accedido al trámite y al objeto de asegurar una adecuada identificación del trámite, deberá cumplimentar el campo “Asunto” con el literal siguiente: “Solicitud de asignación de NIF provisional”, según se muestra a continuación:

Datos del trámite

Trámite: G3229 - Solicitud de asignación de NIF a entidad

Procedimiento: G322 - Censo de empresarios, profesionales y retenedores - Declaración censal de alta, modificación y baja y declaración censal simplificada. (Mod. 036 y 037).

Asunto Solicitud de asignación de NIF provisional

El presentador de la solicitud debe identificarse utilizando su certificado electrónico reconocido, quien deberá de disponer a tal efecto de un NIF dado de alta en el Censo de Obligados Tributarios. La presentación se puede llevar a cabo por los siguientes conceptos:

- *En nombre propio, en calidad de “interesado”. La presentación la puede hacer el representante o cualquier otra persona (no se valida).*
- *En “representación de terceros”, en calidad de “representante”. Como NIF del interesado el NIF del representante/colaborador social (no se valida) que realice la presentación.*

Registro Telemático

1. Generación de la solicitud 2. Firma y envío de la solicitud 3. Recibo de presentación

El asterisco * indica que es imprescindible completar este dato

Datos del trámite

Trámite: G3229 - Solicitud de asignación de NIF a entidad

Procedimiento: G322 - Censo de empresarios, profesionales y retenedores - Declaración censal de alta, modificación y baja y declaración censal simplificada. (Mod. 036 y 037)

Asunto

Tipo de presentación

En nombre propio
 En representación de terceros

Datos del interesado

En el apartado de la misma pantalla “Documentación que se anexa” el presentador deberá incorporar como documentación en el campo “Tipo de Documento” -donde elegirá la voz “200 Otros documentos”-, la pre-declaración del Modelo 036 (Borrador del M036) y la documentación complementaria que corresponda (Acuerdo de voluntades, escritura pública de constitución de la entidad o documento que acredite la existencia de la entidad, identificación de la representación legal y su acreditación), según se puede ver a continuación.

Documentación que se anexa

Como descripción del documento se utilizará el nombre del fichero anexado.



A tal efecto en la misma pantalla existe la opción Añadir ficheros.

Una vez efectuado este trámite, se genera un expediente electrónico de Registro asociado al presentador en el primer caso, o al interesado en el segundo, en función del concepto con el que se haya efectuado la presentación.”

10. LA NORMATIVA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Como era de esperar, también las Comunidades Autónomas están desarrollando sus propios ajustes al COVID-19.

En ese sentido, la “Nota de Aviso 18-20” del Registro de Economistas Asesores Fiscales recoge algunas de tales disposiciones y a ella nos remitimos.

Asimismo, las entidades locales están adoptando variadas medidas (retrasos en las liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, moratoria o bonificaciones en los pagos de las tasas de ocupación de la vía pública, etc.

Lógicamente, la proliferación de normas que, en cada CCAA, suspendían o aplazaban los plazos de declaración, liquidación tributaria, etc. y varios procedimientos tributarios conllevaba una clara descoordinación con la regulación básica del Estado, establecida en la comentada Disposición Adicional tercera del Real Decreto-ley 8/2020.

El posterior Real Decreto-Ley 11/2020 ha pretendido dar solución a esta materia, unificando la situación, ver abajo.

Ahora bien, las CCAA han sido, en general, más flexibles (y, en nuestra opinión, también más realista) que el Estado, ya que han solido también aplazar las declaraciones y autoliquidaciones tributarias de su competencia.

En este sentido, algunas Diputaciones Forales (con acertado criterio, según nuestro parecer) han aplazado la entrada en vigor de los plazos de declaración del IRPF y del IP.

De esta forma:

Alava - El plazo de presentación del IRPF 2019 finaliza el 28/10/2020 (presentación presencial en Hacienda Foral) o el 30/10/2020 (presentación a través de Banco). El

plazo para Patrimonio 2019 se mantiene en el 25/06/2020. El pago del IRPF, por su parte, vence el 20/11/2020 y el del IP, el 25/06/2020

Bizkaia - Para ambos impuestos, el plazo terminará dos meses después desde el momento en que se puedan prestar servicios de atención presencial en las oficinas de la Hacienda Foral y en las entidades colaboradoras para la confección de la declaraciones.

Se concretará la fecha, vía Orden Foral.

11. LA AMPLIACIÓN DE LA DURACIÓN DEL ESTADO DE ALARMA.

El Real Decreto 476/2020, de 27 de marzo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por 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, amplía la duración del mencionado estado “...hasta las 00.00 horas del día 12 de abril de 2020” y, como también se indica en su artículo 2:

...y se someterá a las mismas condiciones establecidas en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, modificado por el Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo.

Por lo tanto, la prórroga del estado de alarma no conlleva ninguna modificación normativa sobre la declaración anterior¹²⁸, salvo la extensión de los plazos para su aplicación hasta el precitado día 12 de abril de 2020 con las suspensiones correspondientes y carece, en consecuencia, de novedades tributarias.

12. MEDIDAS LABORALES DEL REAL DECRETO-LEY 9/2020¹²⁹.

¹²⁸ Para ser más exactos, jurídicamente hablando, este Real Decreto introduce en la declaración del estado de alarma la novedad que aparece en su disposición final primera:

Disposición final primera. Modificación del 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.

Se añade una nueva disposición adicional sexta al 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, con el siguiente contenido: «Disposición adicional sexta. Información al Congreso de los Diputados. De acuerdo con lo establecido en el apartado uno del artículo octavo de la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio, el Gobierno remitirá semanalmente al Congreso de los Diputados información documental estructurada de la ejecución de las distintas medidas adoptadas y valoración de su eficacia para contener el virus COVID-19 y mitigar su impacto sanitario, económico y social.»

¹²⁹ En general, Thomson Reuters. Dossier. Impacto jurídico del COVID 19: novedades laborales del Real Decreto-Ley 9/2020, Marzo de 2020, https://www.thomsonreuters.es/content/dam/openweb/documents/pdf/spain/doc-pdf/dossier-impacto-juridico-covid-19-rd-ley-9-2020.pdf?utm_campaign=ES-11927-Dossier-COVID19.html&utm_medium=email&utm_source=Eloqua&chl=em

El Real Decreto-ley 9/2020, de 27 de marzo, por el que se adoptan medidas complementarias, en el ámbito laboral, para paliar los efectos derivados del COVID-19, publicado en el BOE de 28 de marzo, supone un giro en favor de lo que los propagandistas del régimen han denominado el “escudo social” de las medidas anti-COVID 19.

Se trata, sencillamente, de prohibir los despidos por esta causa durante la duración de la pandemia, así como otra serie de medidas de carácter social, en las que no entraremos en nuestro estudio, pues no tienen incidencia tributaria directa.

13. EL CIERRE DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA ESENCIAL. EL REAL DECRETO-LEY 10/2020.

Pues bien, en esta marea de normas, la penúltima aprobada, es decir, el Real Decreto-ley 10/2020, de 29 de marzo, por el que se regula un permiso retribuido recuperable para las personas trabajadoras por cuenta ajena que no presten servicios esenciales, con el fin de reducir la movilidad de la población en el contexto de la lucha contra el COVID-19 (BOE de 29), introduce un giro más hacia una política de confinamiento de la población, al obligar a los trabajadores de los sectores calificados como “no esenciales” a quedarse en sus hogares y, lógicamente, supondrá un impacto muy negativo en la actividad económica, de efectos desconocidos.

De esta forma, la crisis de demanda puede, incluso, ir a peor, transformándose en crisis financiera y social, sobre todo, si tenemos en cuenta que los costes de esta medida van a recaer sobre empresarios que, hasta el 9 de abril¹³⁰, fecha de su aplicación, no van a tener ingresos.

Tampoco se incluye ninguna medida fiscal o de otro tipo, supuesto de moratorias en los pagos de la Seguridad Social, para compensar esta generación de pérdidas directas en las empresas.

Y, en ese sentido, es importa señalar que el posterior Real Decreto-ley 11/2020 si ha tratado de compensar la generación de costes que para las empresas supone el eufemísticamente llamado “permiso retribuido recuperable”, concepto jurídico indeterminado y claramente propagandístico y ha implementado, como hemos

¹³⁰ No se comprende la no coincidencia de la fecha de esta disposición con la conclusión de la prórroga del estado de alarma, 12 de abril, pudiendo deberse bien a la, nuevamente, pobrísima calidad de la redacción, bien al reconocimiento implícito de que ambas medidas tendrán que ser prorrogadas en el tiempo, bien a otra causa que se nos escapa como podría ser el inicio de las vacaciones de Semana Santa, lo cual conllevará también, inexorablemente, la extensión del período de inactividad y paralización económica.

expuesto con anterioridad, moratorias y aplazamiento de deudas con la SS; lo cual hace todavía más “extraña” la ausencia de medidas similares en el terreno tributario.

La redacción, precipitada, fue objeto de diversas modificaciones sobre la marcha e incluso la rúbrica del Real Decreto-ley final es diferente de la que se integraba en versiones y borradores anteriores.

Un ejemplo de esas dudas y de los problemas interpretativos (por no decir de los logísticos) que va a crear es la calificación y el ámbito de una actividad “esencial” para las actividades fiscales, especialmente, si como pretende el Gobierno, no se prorrogarán los plazos de presentación de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

Nos referimos, específicamente, a la actividad profesional del “asesoramiento fiscal” que, aun no reconocida como profesión, sí dispone de mención en algunas Leyes tributarias, empezando por el artículo 92.2 de la propia LGT, donde se les cita expresamente como colaboradores sociales con la AEAT en el amplio campo de la aplicación de los tributos.¹³¹

De esta forma, en uno de los borradores del Real Decreto-Ley precitado, cuyo Anexo listaba hasta 40 actividades económicas esenciales, no afectadas por la paralización, se indicaba, en su epígrafe 20:

A las personas trabajadoras que presten servicios en gestorías administrativas y de graduados sociales, asesorías, despachos profesionales, servicios ajenos y propios de prevención de riesgos laborales y, en general, aquellas dedicadas a la actividad de asesoramiento legal, fiscal, empresarial y sociolaboral o a la defensa de los intereses de las personas consumidoras.

Pues bien, si ahora nos fijamos en el Anexo definitivamente aprobado del mencionado Real Decreto-Ley, vemos una sustancial reducción de los supuestos de

¹³¹ *Colaboración social*

1. *Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.*

2. *En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal. (El subrayado es nuestro).*

actividades económicas esenciales y tampoco encontramos ninguna mención expresa a la “asesoría fiscal”.

De hecho, el epígrafe más próximo al anterior, el 16, expone textualmente:

“Las que prestan servicios en despachos y asesorías legales, gestorías administrativas y de graduados sociales, y servicios ajenos y propios de prevención de riesgos laborales, en cuestiones urgentes”.

Parece, pues, que el asesoramiento fiscal no es una actividad esencial y debería estar paralizada hasta el 9 de abril de 2020.

Este planteamiento es sencillamente absurdo y totalmente incoherente con el hecho de que el Gobierno no aplace ninguna liquidación tributaria, ni siquiera el inicio de la campaña de declaración liquidación del IRPF y del IP del ejercicio 2019¹³², por lo que la realidad de los hechos, así como la ambigüedad del Real Decreto-Ley, hace que las asesorías de todo tipo se encuentren en plena actividad económica, reforzada, precisamente, tanto por la proliferación de ERTE como por el comienzo de la campaña de declaración del IRPF.

En la práctica, los gestores y asesores fiscales han seguido trabajando, aun con más intensidad, durante este período de tiempo, ya que han recibido multitud de consultas, trámites, declaraciones, formularios, etc. derivados, precisamente, de los efectos sociales, laborales, jurídicos y fiscales de las normas anti-COVID-19.

14. PROBLEMAS PRÁCTICOS DERIVADOS DEL CIERRE DE LAS OFICINAS PÚBLICAS DE LA AEAT.

A. INTRODUCCIÓN.

La realidad está, lógicamente, obligando (como también se cita antes) de construir “procedimientos” tributarios que, pensados, para realizar algún trámite ante oficinas abiertas al público, ahora, no se puedan realizar.

En este sentido, la AEAT, sin base legal precisa, ha incorporado en su Portal el siguiente caso:

“B.OBTENCIÓN DEL NIF.

¹³² Los modelos de liquidación y la campaña se regulan en: Orden HAC/253/2020, de 3 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2019, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (BOE de 19).

Procedimiento especial para la asignación de un Número de Identificación Fiscal (en adelante, NIF) sin acceder a oficinas públicas de la AEAT.

El procedimiento, conforme al Portal de la AEAT es como sigue:

 Logotipo del Gobierno de España Agencia Tributaria, accede a la pantalla que se reproduce a continuación, en la que habrá que seleccionar la opción “**Solicitud de asignación de NIF a entidad**”.

Una vez accedido al trámite y al objeto de asegurar una adecuada identificación del trámite. deberá cumplimentar el campo “Asunto” con el literal siguiente: “Solicitud de asignación de NIF provisional”, según se muestra a continuación:

Datos del trámite

Trámite: G3229 - Solicitud de asignación de NIF a entidad

Procedimiento: G322 - Censo de empresarios, profesionales y retenedores - Declaración censal de alta, modificación y baja y declaración censal simplificada. (Mod. 036 y 037).

El presentador de la solicitud debe identificarse utilizando su certificado electrónico reconocido, quien deberá de disponer a tal efecto de un NIF dado de alta en el Censo de Obligados Tributarios. La presentación se puede llevar a cabo por los siguientes conceptos:

- ← En nombre propio, en calidad de “interesado”. La presentación la puede hacer el representante o cualquier otra persona (no se valida).

- ← En “representación de terceros”, en calidad de “representante”. Como NIF del interesado el NIF del representante/colaborador social (no se valida) que realice la presentación.li>

En el apartado de la misma pantalla “Documentación que se anexa” el presentador deberá incorporar como documentación en el campo “Tipo de Documento” -donde elegirá la voz “200 Otros documentos”- , la pre-declaración del Modelo 036 (Borrador del M036) y la documentación complementaria que corresponda (Acuerdo de voluntades, escritura pública de constitución de la entidad o documento que acredite la existencia de la entidad, identificación de la representación legal y su acreditación), según se puede ver a continuación.

Documentación que se anexa

Como descripción del documento se utilizará el nombre del fichero anexado.

A tal efecto en la misma pantalla existe la opción *Añadir ficheros*.

Una vez efectuado este trámite, se genera un expediente electrónico de Registro asociado al presentador en el primer caso, o al interesado en el segundo, en función del concepto con el que se haya efectuado la presentación.”.

C. AYUDA EN LA CUMPLIMENTACIÓN DEL MODELO 303.

Asimismo, la AEAT está potenciando los servicios “on line”. Otro ejemplo reciente es:

“Servicio de ayuda a la cumplimentación del modelo 303 “básico” para autónomos

Este nuevo servicio de ayuda tiene por objeto facilitar la presentación del modelo 303 para aquellos autónomos que, debido al estado de alarma por el COVID-19, no pueden acceder a servicios de asesoramiento fiscal ni acudir a las oficinas de la Agencia Tributaria.

Puede ser utilizado exclusivamente por contribuyentes que apliquen el régimen general y durante el trimestre:

- NO apliquen prorrata ni sectores diferenciados
- NO realicen operaciones de comercio exterior
- NO tengan clientes que estén en recargo de equivalencia
- NO tengan operaciones en las que se aplique la inversión de sujeto pasivo

Acceso directo al servicio de ayuda a la cumplimentación del modelo 303 "básico" para autónomos.

D. CERTIFICADO DE RESIDENCIAL FISCAL.

Y, aunque no aparezca en el portal de la AEAT, esta institución si ha anunciado las especialidades para lograr el certificado de residencia en España, documento esencial para la fiscalidad internacional, en diferentes foros, por ejemplo, en el de la Intra-European Tax Administrations, IOTA.¹³³

Posteriormente, en materia de certificados de residencia fiscal, la AEAT ha publicado la siguiente Nota en su portal del día 15 de abril de 2020:

“Certificados de residencia fiscal emitidos por otras Administraciones tributarias

VALIDEZ DE LOS CERTIFICADOS DE RESIDENCIA FISCAL EMITIDOS POR LAS AUTORIDADES DE OTROS PAÍSES CON CADUCIDAD A PARTIR DEL 14 DE MARZO

La Disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, establece en su apartado 2 lo siguiente:

“Desde la entrada en vigor del 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, hasta el 30 de abril de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria”.

¹³³ Ortega, Ana. *Issuance of Tax Certificates by the Spanish Tax Agency during the state of alarm period*, <https://www.iota-tax.org/news/issuance-tax-residence-certificates-spanish-tax-agency-during-state-alarm-period>,

En consecuencia, los certificados de residencia fiscal emitidos por las Administraciones tributarias de otros países para que el pagador de rentas a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes quede exonerado de la obligación de retener o, alternativamente, pueda aplicar el tipo de retención reducido previsto en el Convenio para evitar la doble imposición que corresponda, no caducarán hasta el 30 de abril, entendiéndose prorrogados hasta dicha fecha."

15. EL REAL DECRETO-LEY 11/2020. NORMAS TRIBUTARIAS.

A. INTRODUCCIÓN.

Hasta la fecha de redactar esta nueva edición del informe, las últimas normas tributarias (reducidas) que se incluyen entre la estela de las disposiciones derivadas de la lucha contra el COVID-19, aparecen reguladas en el Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (BOE de 1 de abril).

B. SÍNTESIS DE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS INCORPORADAS EN EL REAL DECRETO-LEY 11/2020 .

Son las siguientes:

1. Artículo 52. Aplazamiento de deudas derivadas de declaraciones aduaneras.

Se regula, de forma similar a la contemplada en el artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020 para las deudas tributarias derivadas de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones, ver *supra*, el aplazamiento del ingreso de las deudas aduaneras y tributarias correspondientes a las declaraciones aduaneras presentadas desde el día 2 de abril y hasta el 30 de mayo de 2020.

La concesión del aplazamiento se notificará en la forma prevista para la notificación de la deuda aduanera.

2. Artículo 53. Suspensión de plazos en el ámbito tributario de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

Se extiende la aplicación de lo dispuesto en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020 (Suspensión de plazos en el ámbito tributario) a las Administraciones tributarias de las CCAA y las entidades locales.

En la Disposición transitoria quinta del Real Decreto-ley 11/2020 se señala que lo dispuesto en este artículo será de aplicación a los procedimientos cuya tramitación se hubiere iniciado con anterioridad al 18 de marzo de 2020 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2020).

3. Disposición adicional octava. Ampliación del plazo para recurrir.

Se clarifica la regulación contenida en el apartado 7 del artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, en relación con los plazos de recurso en el ámbito tributario, señalando que el plazo de interposición de recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa empezará a contarse desde el 30 de abril de 2020, para todos aquellos supuestos en los que no había concluido dicho plazo el 13 de marzo de 2020 o se inicia entre ese día y el 30 de abril de 2020.

4. Disposición adicional novena. Aplicación del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 a determinados procedimientos y actos.

Se establece la suspensión del cómputo del plazo para la ejecución de las reclamaciones económico-administrativas, se retrotrae la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad a la fecha del 14 de marzo de 2020 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, por el que se declara el estado de alarma), se extiende la regulación sobre la suspensión de plazos a todas las Administraciones tributarias, y se señala expresamente que la regulación contenida en el citado artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020 para las deudas tributarias es aplicable a los demás recursos de naturaleza pública.

C. COMENTARIOS A ALGUNAS DE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS INCORPORADAS EN EL REAL DECRETO-LEY 11/2020¹³⁴.

Las medidas con cierta relación con disposiciones tributarias son las citas con anterioridad y son objeto de desarrollo en las páginas que siguen:

1. Aplazamiento de las deudas aduaneras, pero no del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) a la importación.

La justificación de esta norma que hunde sus raíces en el art. 14 del Real Decreto-ley 7/2020 ya mencionado es, conforme a la Exposición de Motivos (en adelante, EM) IV, párrafo décimo:

“Considerando que el artículo 112 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el Código Aduanero de la Unión prevé que se puedan conceder al deudor facilidades de pago distintas de las previstas en el propio Reglamento, incluyendo la dispensa de abonar intereses, se considera oportuno que esta medida se extienda al ámbito aduanero, dada la actual situación y su impacto en el ámbito del comercio exterior,

¹³⁴ En general, Martín Jiménez, Javier; Rodríguez Márquez, Jesús. “Comentarios de urgencia en la regulación de los plazos tributarios del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al covid-19.”.

por lo que se regula este tipo de aplazamiento de deudas tributarias en el ámbito aduanero."

Este aplazamiento de deudas aduaneras, del cual, cuidadosamente se excluyen las ligadas al IVA a la importación, figura en el artículo 52, cuyo tenor es el siguiente:

"Aplazamiento de deudas derivadas de declaraciones aduaneras.

- 1. En el ámbito de las competencias de la Administración tributaria del Estado, a los efectos de los aplazamientos a los que se refiere el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se concederá el aplazamiento del ingreso de la deuda aduanera y tributaria correspondiente a las declaraciones aduaneras presentadas desde la fecha de entrada en vigor del presente Real Decreto-ley y hasta el día 30 de mayo de 2020, ambos inclusive, siempre que las solicitudes presentadas hasta esa fecha reúnan los requisitos a los que se refiere el artículo 82.2.a) de la citada Ley 58/2003 y el importe de la deuda a aplazar sea superior a 100 euros.*
- 2. Lo previsto en el apartado anterior no resulta aplicable a las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se liquiden conforme a lo previsto en el artículo 167. Dos, segundo párrafo, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*
- 3. Este aplazamiento se solicitará en la propia declaración aduanera y su concesión se notificará en la forma prevista para la notificación de la deuda aduanera, de acuerdo con el artículo 102 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión.*
- 4. A efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 65 de la Ley 58/2003, la garantía aportada para la obtención del levante de la mercancía será válida para la obtención del aplazamiento, quedando afecta al pago de la deuda aduanera y tributaria correspondiente hasta el cumplimiento íntegro por el obligado del aplazamiento concedido, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 3 del artículo 112 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión.*
- 5. Será requisito necesario para la concesión del aplazamiento que el destinatario de la mercancía importada sea persona o entidad con volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2019.*
- 6. Las condiciones del aplazamiento serán las siguientes:*

a) El plazo será de seis meses desde la finalización del plazo de ingreso que corresponda conforme a lo previsto en el artículo 108 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión.

b) No se devengarán intereses de demora durante los primeros tres meses del aplazamiento. (El subrayado es nuestro)".

Anótese la similitud de esta medida con la del artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020 para los tributos “internos”, el hecho de que no se aplique el IVA la importación (nuevamente, se elude cualquier posibilidad de aplicar una moratoria o aplazamiento generalizado en los plazos de pago de los tributos del Estado Central) y que el único requisito diferenciado es que las deudas a aplazar deben superar los 100 euros.

2. Extensión de la suspensión de los procedimientos tributarios, regulada en el art.33 del Real Decreto-ley 8/2020, a los tributos de las CCAA y de las entidades locales.

Su motivación se encuentra recogida en la EM, IV, párrafo undécimo:

“Por último, en atención a las dificultades que la situación excepcional generada por el COVID-19 puede entrañar para los obligados tributarios que se relacionan con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales en orden a cumplir determinadas obligaciones y trámites en procedimientos de carácter tributario, se extiende el ámbito de aplicación de las medidas previstas en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, a las actuaciones y procedimientos tributarios de igual naturaleza que los mencionados en dicho real decreto-ley realizados o tramitados por las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, dentro del ámbito de aplicación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo, siendo asimismo aplicable, en relación con estas últimas, a los procedimientos que se rijan por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”.

La concreción de este propósito se traslada al artículo 53 del Real Decreto-ley 11/2020:

“Suspensión de plazos en el ámbito tributario de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

Lo dispuesto en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, será de aplicación a las actuaciones, trámites y procedimientos que se rijan por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y

sus reglamentos desarrollo y que sean realizados y tramitados por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, siendo asimismo aplicable, en relación con estas últimas, a las actuaciones, trámites y procedimientos que se rijan por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”.

Obsérvese, nuevamente, la mención genérica que se hace con remisión “...a las actuaciones, trámites y procedimientos...”, redacción que, nuevamente, reforzaría una visión amplia de todo tipo de “procesos” tributarios afectados por la suspensión de plazos, incluyendo las notificaciones y trámites tributarios de todo tipo, comenzando por las notificaciones tributarias y frente a la restrictiva interpretación de la AEAT en este terreno, ver *supra*.

2. Nueva ampliación de los plazos para interponer recursos y reclamaciones.

La EM, IV, párrafo duodécimo, dice en este sentido:

“Asimismo, se regulan ampliaciones de plazos en relación con la interposición de recursos y reclamaciones en determinadas circunstancias y para determinados procedimientos, resultando de aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local. A su vez, se reconoce de forma expresa que las ampliaciones de plazos para el pago de las deudas tributarias recogidas en el citado artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, se aplican a las demás deudas de naturaleza pública.”.

Parece que este párrafo lo que justifica es la redacción de la Disposición Adicional Octava, en particular, su apartado 2, cuya redacción es la siguiente:

“Ampliación del plazo para recurrir.

1. El cómputo del plazo para interponer recursos en vía administrativa o para instar cualesquiera otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje que los sustituyan de acuerdo con lo previsto en las Leyes, en cualquier procedimiento del que puedan derivarse efectos desfavorables o de gravamen para el interesado, se computará desde el día hábil siguiente a la fecha de finalización de la declaración del estado de alarma, con independencia del tiempo que hubiera transcurrido desde la notificación de la actuación administrativa objeto de recurso o impugnación con anterioridad a la declaración del estado de alarma. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la eficacia y ejecutividad del acto administrativo objeto de recurso o impugnación.

2. En particular, en el ámbito tributario, desde la entrada en vigor del 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, hasta el 30 de abril de 2020, el plazo para interponer recursos de reposición o reclamaciones económico

administrativas que se rijan por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos de desarrollo empezará a contarse desde el 30 de abril de 2020 y se aplicará tanto en los supuestos donde se hubiera iniciado el plazo para recurrir de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación del acto o resolución impugnada y no hubiese finalizado el citado plazo el 13 de marzo de 2020, como en los supuestos donde no se hubiere notificado todavía el acto administrativo o resolución objeto de recurso o reclamación. Idéntica medida será aplicable a los recursos de reposición y reclamaciones que, en el ámbito tributario, se regulan en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. (El subrayado es nuestro).

Aunque la redacción no es muy afortunada, parece que el sentido es claro, cuando los plazos para los recursos de revisión administrativa se encuentren dentro de la duración del estado de alarma, se interrumpen, y se volverá a contar el plazo de un mes genérico para estos recursos (los más importantes: reposición y reclamaciones económico-administrativas) desde el 30 de abril de 2020.

Por ello, coincidimos con la siguiente opinión manifestada por un ilustre tributarista:

“El plazo para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas frente a actos tributarios, así como para recurrir en vía administrativa resoluciones dictadas en procedimientos económico-administrativos, se iniciará el 1 de mayo de 2020, salvo que su notificación en los términos de la Ley General Tributaria se produzca con posterioridad al 30 de abril. De donde entendemos, a sensu contrario, que los plazos corriendo de recurso o reclamación el día de la entrada en vigor del Real Decreto-ley, se reanudarían el 1 de mayo por el tiempo que les restase, lo que parecía coherente con lo previsto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, sobre suspensión de plazos administrativos: “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.” No obstante, el Real Decreto-ley 11/2020 ha puesto fin a cualquier especulación, determinando en su disposición adicional octava que el plazo empezará a contarse íntegramente desde el 30 de abril de 2020, independientemente de que se encontrase corriendo el 13 de marzo, lo que ya genera una certidumbre absoluta porque pone en el 13 de marzo la fecha de corte, no en el 18 y porque el plazo se reinicia íntegramente.”¹³⁵

Por su parte, la Disposición Adicional novena tiene una enorme importancia, aunque, por razones de tiempo, no podemos entrar ahora en su interpretación.

Esta disposición adicional novena afirma:

¹³⁵ Cruz Amorós, Miguel. “Medidas tributarias frente al coronavirus”, Tribuna, 02.04.2020.

“Aplicación del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 a determinados procedimientos y actos.

1. El período comprendido desde la entrada en vigor del 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, hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima del plazo para la ejecución de las resoluciones de órganos económico-administrativos.

2. Desde la entrada en vigor del 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, hasta el 30 de abril de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria.

3. Lo previsto en los apartados anteriores será de aplicación a los procedimientos, actuaciones y trámites que se ríjan por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos desarrollo y que sean realizados y tramitados por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, del Ministerio de Hacienda, o por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, así como, en el caso de estas últimas, a los que se ríjan por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

4. Lo previsto en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, para las deudas tributarias, resultará de aplicación a los demás recursos de naturaleza pública.”

Esta redacción va a ser un semillero de problemas de interpretación y aplicación, sobre todo, además, si la unimos al alcance temporal del Real Decreto-Ley 11/2020.

Sin embargo, ya podemos esbozar algunas cuestiones de interés:

-Nada se dice con exactitud sobre la situación de procedimientos de revisión, verbigracia, el recurso de anulación, por lo que se plantea la duda de si se entienden incluidos en el ámbito de esta disposición o no.

-Nada se dice tampoco respecto de la suspensión sobre los plazos para formular las alegaciones en las reclamaciones económico-administrativas.

-Que claro (y es una novedad en relación a la redacción del Real Decreto-Ley 8/2020) que sí afecta la norma a los plazos de ejecución de las reclamaciones y recursos.

No podemos olvidar, asimismo, que este Real Decreto-Ley 11/2020 también modifica y matiza (en nuevo reconocimiento de la insuficiente precisión de la normativa anterior) otros aspectos del Real Decreto-Ley 8/2020 que afectan, indirectamente, a la normativa tributaria, en particular, las cuestiones relativas a la presentación y el cierre de las cuentas anuales de 2019¹³⁶, materia a la que ya nos hemos referido con anterioridad.

4. Nueva redacción (más restrictiva), con efectos retroactivos, del alcance de la exención de la cuota gradual del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en materia de subrogación de hipotecas.

Para solventar los errores de la redacción anterior, del Real Decreto-ley 8/2020, y restringir su alcance, la Disposición Final Primera Diecinueve, indica lo siguiente:

“Con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, la disposición final primera de dicho Real Decreto-ley queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición final primera. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Se añade un nuevo número 28 al artículo 45.I.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, con la siguiente redacción:

«28. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto, siempre que tengan su fundamento en los supuestos regulados en los artículos 7 a 16 del citado real decreto-ley, referentes a la moratoria de deuda hipotecaria para la adquisición de vivienda habitual».»

¹³⁶ *Passim*. PWC. Periscopio legal y fiscal. “El impacto del estado de alarma en la formulación y aprobación de las cuentas anuales”, 2 de abril de 2020, <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/el-impacto-del-estado-de-alarma-en-la-formulacion-y-aprobacion-de-las-cuentas-anuales/>

Anótese que, por un lado, se rectifica el error en la numeración de la exención y, por otro lado, se precisa y limita su alcance: cuota gradual y sólo para las subrogaciones y modificaciones hipotecarias reguladas en los supuestos de los artículos 7 a 16 del Real Decreto-Ley 8/2020.

D. LOS DONATIVOS EN FAVOR DEL ESTADO EN EL REAL DECRETO-LEY 11/2020.

1. CONSIDERACIONES GENERALES.

Entre la variedad de disposiciones contenidas en este texto legal para hacer frente al impacto del COVID-19, en su Capítulo III. *Otras medidas*, tenemos una curiosa, aunque pertinente, que es la regulada en su artículo 47, sobre la posibilidad de realizar donaciones a las arcas públicas para la financiación de medidas para luchar contra la pandemia.¹³⁷

2. CONTENIDO DE LA NORMA.

En la actualidad ya se ha instrumentado el medio para realizar tales donativos:

“Ingresos por donaciones al Estado. COVID-19

A efectos de canalizar adecuadamente las donaciones de entidades privadas y particulares al Estado que tienen por objeto contribuir a hacer frente a la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, se ha abierto una cuenta específica

¹³⁷

Donaciones para apoyo frente al COVID-19.

Las donaciones de dinero que se efectúen para contribuir a la financiación de los gastos ocasionados por la crisis sanitaria provocada por el COVID-19 se ingresarán en la cuenta del Tesoro Público ES17 9000 0001 2002 5001 2346 u otra que se designe a tal efecto y generarán crédito de acuerdo con lo previsto en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre de 2003, General Presupuestaria en el Ministerio de Sanidad, aplicación presupuestaria 26.09.313A.228 «Gastos originados en el Sistema Nacional de Salud derivados de la emergencia de salud pública en relación con el COVID-19 en España», sin necesidad de aceptación expresa.

Las donaciones de equipamiento y suministros destinados a la lucha contra el COVID-19 que tengan la consideración de bienes muebles se entenderán aceptadas por su mera recepción por el Ministerio de Sanidad o por el órgano u organismo que este designe como destinatario.

Las donaciones de bienes inmuebles serán aceptadas por la Ministra de Hacienda, en la forma prevenida en la legislación del patrimonio de las Administraciones Públicas, pudiendo destinarse los inmuebles directamente a la lucha contra el COVID-19 o enajenarse y aplicar el producto obtenido a esta finalidad.

Las cantidades obtenidas por estas vías quedarán afectadas a la financiación exclusiva de los gastos derivados de la crisis sanitaria provocada por el COVID-19 y podrán destinarse a atender gastos tales como equipamientos e infraestructuras sanitarias, material, suministros, contratación de personal, investigación y cualquier otro que pueda contribuir a reforzar las capacidades de respuesta a la crisis derivada del COVID-19

en el Banco de España en la que podrán efectuarse las correspondientes transferencias, siendo su identificación la siguiente:

CUENTA A LA QUE REALIZAR LA TRANSFERENCIA

- **BENEFICIARIO:** S2826011E Tesoro Público
- **IBAN:** ES17 9000 0001 2002 5001 2346
- **BIC:** ESPBESMMXXX

A la hora de cumplimentar el campo relativo al CONCEPTO de la transferencia deberá consignarse lo siguiente:

NIF + Donación al Estado COVID-19

Por último, indicarle que si deseara obtener un certificado del ingreso realizado, podrá usted solicitarlo en la siguiente dirección de correo electrónico:

RCIDTesoroContabilidad@IGAE.hacienda.gob.es

O en los teléfonos: 91 20 99 510 / 94

Indicando:

- NIF
- DENOMINACIÓN (del interesado y del titular de la cuenta)
- CONCEPTO: 139015 Ingresos por donaciones al Estado COVID-19
- DATOS ADICIONALES que estime oportunos.”

3. APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES A ESTOS DONATIVOS.

Pues bien, en otra edición de este documento, decíamos sobre esta materia:

“Lo que sorprende, sin embargo, es que nada se diga sobre la posible aplicación a estos donativos en dinero, simples e irrevocables, de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, conocida popularmente como “Ley de Mecenazgo”, aunque consideramos que, claramente, entran en su ámbito, al ser el donatario el Estado.

Si es así, debería informarse y mediante la difusión de este beneficio fiscal, sin duda, se impulsaría la generosidad de los españoles, circunstancia esta que plantearía, asimismo, la necesidad de certificar el donativo para, en su caso, aplicarlo en las liquidaciones del IRPF y del IS de los donantes.”.

Pues bien, parece que la AEAT escuchó nuestra recomendación y en una Nota publicada en su portal el día 17 de abril de 2020, indica:

"Información sobre donativos COVID 19: efectos fiscales y obligaciones formales

NOTA SOBRE DONATIVOS AL TESORO PÚBLICO PARA FINANCIACIÓN DE LOS GASTOS OCASIONADOS POR LA CRISIS SANITARIA PROVOCADA POR EL COVID-19.

De acuerdo con el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo (artículo 47), las donaciones realizadas para apoyo frente al COVID-19 quedan afectadas a la financiación exclusiva de los gastos derivados de la crisis sanitaria provocada por el COVID-19 y podrán destinarse a atender gastos tales como equipamientos e infraestructuras sanitarias, material, suministros, contratación de personal, investigación y cualquier otro que pueda contribuir a reforzar las capacidades de respuesta frente a dicha crisis sanitaria.

¿Qué beneficios fiscales conllevan estas donaciones para hacer frente al COVID-19?

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo establece una serie de beneficios fiscales a los donativos y donaciones realizadas a las entidades beneficiarias del mecenazgo, entre las que se encuentran, entre otros, el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.

Las donaciones realizadas en el año 2020 tendrán efectos fiscales en las declaraciones correspondientes a 2020 cuyo plazo de presentación se iniciará como regla general en el año 2021.

De esta forma, se pueden distinguir:

1. ***Contribuyentes del IRPF:*** tendrán derecho a aplicar la siguiente ***deducción sobre la cuota íntegra*** del impuesto:

<i>IMPORTE DONACIÓN</i>	<i>DEDUCCIÓN</i>
<i>Hasta 150 euros</i>	<i>Importe donativo x 75%</i>
<i>Superiores a 150 euros</i>	<i>150 € x 75% + (Importe donativo – 150 €) x 30%</i>

2. ***Contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) con establecimiento permanente:*** tendrán derecho a aplicar la siguiente ***deducción sobre la cuota***

íntegra del impuesto, minorada en las bonificaciones, deducciones por doble imposición y para incentivar la realización de determinadas actividades:

Deducción = 35% x Base deducción ⁽¹⁾

Las cantidades no deducidas, por exceder de la base imponible, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

3. **Contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente:** tendrán derecho a aplicar la deducción mencionada para los contribuyentes del IRPF en las declaraciones que presenten por hechos imponibles acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación (la base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo).

Es importante recordar que la Ley 49/2002 establece la exención de las ganancias patrimoniales y de las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de dichos donativos, donaciones o aportaciones realizadas. Lo mismo ocurre con ocasión de la transmisión de terrenos urbanos o de derechos reales sobre los mismos, en el caso del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (comúnmente conocida como plusvalía municipal).

Para acreditar la justificación de dichos donativos, donaciones y aportaciones deducibles, se expedirá una certificación por la Administración del Estado (en el caso de las donaciones a que se refiere el artículo 47 del RD-Ley 11/2020), en la que constarán los siguientes extremos: ⁽²⁾

- *El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria (Administración del Estado).*
- *Mención expresa de que la Administración del Estado se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo (Ley 49/2002).*
- *Donativos dinerarios: fecha e importe del donativo.*
- *Donativos no dinerarios: documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado.*
- *Destino que la Administración del Estado dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica (es decir, para la finalidad de la lucha contra la crisis sanitaria del COVID-19).*
- *Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.*

De forma adicional, debe tenerse en cuenta que la Administración del Estado presentará en el mes de enero de 2021 el modelo 182 de Declaración Informativa anual relativa a Donativos, donaciones y aportaciones recibidas ⁽³⁾ (desarrollada por

la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre), en relación con los donativos percibidos durante 2020.

Madrid, 17 de abril de 2020

⁽¹⁾ En las donaciones dinerarias, el importe del donativo. En las donaciones en especie, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. [\(Volver\)](#)

⁽²⁾ Artículo 6 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. [\(Volver\)](#)

⁽³⁾ Artículo 6.2 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre. [\(Volver\)](#)

16. EL REAL DECRETO-LEY 13/2020, DE 7 DE ABRIL, POR EL QUE SE ADOPTAN DETERMINADAS MEDIDAS URGENTES EN MATERIA DE EMPLEO AGRARIO.

Aunque, como hemos anticipado. las disposiciones incluidas en este nuevo Real Decreto-Ley, vinculado a la adopción de medidas extraordinarias ante el impacto sanitario, social y económico del COVID-19, resultan ser, esencialmente, de carácter laboral y centradas en permitir la entrada de mano de obra (inmigrantes, parados, etc.) en el mundo rural, ante la demanda de alimentos; lo cierto es que también, indirectamente, se aprovecha su redacción para modificar otras cuestiones ligadas al COVID-19, de carácter administrativo y de la Seguridad Social.

Pero, como hemos indicado, también se adoptan otra serie de medidas, por ejemplo, para flexibilizar el acceso a la Seguridad Social y poder tramitar determinadas prestaciones y comunicaciones, en un momento en que las oficinas públicas abiertas al público están cerradas.

En este sentido, el párrafo octavo de la mencionada Exposición de Motivos, II, indica:

“Ante el cierre de las oficinas de atención e información al ciudadano de las distintas entidades gestoras de la Seguridad Social y de las oficinas de prestaciones del Servicio Público de Empleo Estatal, se adoptan determinadas medidas extraordinarias de simplificación para la tramitación de los procedimientos que permitan a las entidades gestoras resolver de forma provisional en materia de prestaciones de la Seguridad Social y de protección social.”

Desde nuestro punto de vista, esta clara simplificación del acceso a los Registros Públicos, sin necesidad de firma electrónica y otros mecanismos de identificación, podría haber sido aprovechada, también, para “legalizar” los instrumentos que, de manera similar, va creando la AEAT en su Portal, a los cuales nos hemos referido en páginas anteriores.

En el plano estrictamente tributario, se introduce la exención de las tasas en:

-Las tasas previstas en los procedimientos de autorización de ensayos clínicos para la investigación de medicamentos relacionados con la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19,

-Los procedimientos de licencia previa de funcionamiento, en relación con licencias excepcionales para la fabricación de los productos sanitarios necesarios para la protección de la salud pública y para garantizar el abastecimiento en la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, así como en

-Los procedimientos de autorización de investigaciones clínicas con productos sanitarios, realizadas en relación con la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Tal y como se desarrolla en su Disposición Adicional Sexta.¹³⁸

¹³⁸ Exención de tasas con motivo de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

1. Durante la situación de emergencia de salud pública provocada por el COVID-19, no serán de aplicación las tasas establecidas en el «Grupo V. Investigación clínica» del artículo 123.1 del texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio, en relación con los procedimientos de autorización de ensayos clínicos para la investigación de medicamentos relacionados con la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, cuando no concurra ánimo comercial con arreglo a lo previsto en el artículo 2.2.e) del Real Decreto 1090/2015, de 4 de diciembre, por el que se regulan los ensayos clínicos con medicamentos, los Comités de Ética de la Investigación con medicamentos y el Registro Español de Estudios Clínicos, así como en aquellos ensayos clínicos en los que el promotor sea una Administración Pública.

2. Durante la situación de emergencia de salud pública provocada por el COVID-19, no será de aplicación la tasa establecida en el epígrafe 8.12 del Grupo VIII del artículo 123.1 del texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, en relación con los procedimientos de licencia previa de funcionamiento, respecto de aquellas licencias excepcionales otorgadas por la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios para la fabricación de los productos sanitarios necesarios para la protección de la salud pública y para garantizar el abastecimiento en la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

También existen algunos aspectos de este Real Decreto-Ley que inciden en el campo tributario, por ejemplo, la posibilidad de utilizar el Libro Registro de Facturas emitidas para demostrar la reducción sustancial de actividad económica por parte de los trabajadores autónomos.

17. NUEVA COLECCIÓN DE PREGUNTAS Y RESPUESTAS, FAQ, DE LA AEAT EN RELACIÓN A LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS ANTI-COVID 19.

A. INTRODUCCIÓN.

El día 8 de abril de 2020, Jueves Santo, la AEAT publicó una nueva andanada de FAQ relativas a las medidas tributarias adoptadas ante el COVID-19, copia de la cual sigue a este texto.

B. ACTUALIZACIÓN PREGUNTAS FRECUENTES MEDIDAS TRIBUTARIAS ANTE EL COVID-19

Se publican nuevas preguntas frecuentes, y se actualizan algunas de las ya publicadas, para recoger las cuestiones más relevantes en relación con la normativa aprobada en materia tributaria y aduanera hasta el 1 de abril de 2020 ante la crisis del COVID-19¹³⁹.

La AEAT estructura este bloque de FAQ de la siguiente forma¹⁴⁰:

“ 1. PREGUNTAS GENERALES.

a) ¿Se han aprobado medidas especiales en el ámbito tributario con motivo de la situación provocada por el COVID-19?

Sí. Se han aprobado medidas especiales en el artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, en el artículo 32 y 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en el artículo 52 y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el

3. Durante la situación de emergencia de salud pública provocada por el COVID-19, no será de aplicación la tasa establecida en el epígrafe 8.19 del Grupo VIII del artículo 123.1 del texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, en relación con los procedimientos de autorización de investigaciones clínicas con productos sanitarios, realizadas en relación con la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

¹³⁹ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes/_Le_interesa_conocer/Historico/2020/Actualizacion_preguntas_frecuentes_sobre_las_Medidas_trIBUTARIAS_anTE_el_COVID_19.shtml

¹⁴⁰ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas/_Medidas_Tributarias_COVID_19/Plazos/Preguntas_frecuentes/Preguntas_frecuentes.shtml

que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19.

Se incorpora un anexo normativo.¹⁴¹

b) Preguntas sobre plazos iniciados antes del 14 de marzo de 2020.

b)I. Plazos para el pago regulados en el artículo 62, apartados 2 y 5 LGT.

P: Si la Administración ha notificado una liquidación tributaria antes del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) y el plazo de ingreso en periodo voluntario vence entre la entrada en vigor del RD y el 30 de abril de 2020, ¿qué plazo de ingreso debe tenerse en cuenta?.

R: El plazo de pago en periodo voluntario se extiende hasta el 30 de abril de 2020.

P: Si la Administración ha notificado un acuerdo de declaración de responsabilidad antes del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) y el plazo de ingreso en periodo voluntario vence entre la entrada en vigor del RD y el 30 de abril de 2020, ¿qué plazo de ingreso debe tenerse en cuenta?.

R: El plazo de pago en periodo voluntario se extiende hasta el 30 de abril de 2020.

P: Si la Administración ha notificado una providencia de apremio con anterioridad al 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) y el plazo de ingreso en periodo ejecutivo vence entre la entrada en vigor del RD y el 30 de abril de 2020, ¿qué plazo de ingreso debe tenerse en cuenta?.

¹⁴¹

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas/_Medidas_Tributarias_COVID_19/Plazos/Preguntas_frecuentes/Anexo_normativo/Anexo_normativo

R: El plazo de pago en periodo ejecutivo se extenderá hasta el 30 de abril de 2020.

b)II. Acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento.

- P: ¿Qué sucede con las fechas de pago establecidas en los acuerdos de concesión de aplazamiento o fraccionamiento notificados antes del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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)?.

R: Los vencimientos que se produzcan entre la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo y el día 30 de abril de 2020 se trasladan a esta última fecha, sin incremento de su cuantía.

- P: ¿Y si hubiera más de un vencimiento derivado de acuerdos de concesión de aplazamiento o fraccionamiento notificados antes del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) y el 30 de abril de 2020?.

R: Todos los vencimientos que debieran ingresarse entre la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo y el 30 de abril de 2020 se trasladan a esta última fecha, sin incremento de su cuantía.

- P: ¿Qué sucede si la Administración me notifica antes del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) la denegación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, suspensión, compensación o pago en especie presentada en periodo voluntario y el plazo de ingreso consecuencia de dicha denegación concluye después de la fecha de entrada en vigor?.

R: El plazo de ingreso se traslada al 30 de abril, salvo que el otorgado por la norma general sea posterior, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

- P: ¿Qué sucede si la Administración me notifica la inadmisión o archivo de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, suspensión, compensación o pago en especie presentada en periodo voluntario antes del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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)?

R: Si no se realiza el ingreso, se emitirá providencia de apremio. El plazo de ingreso para abonar la deuda con el recargo de apremio reducido del 10 por ciento se amplía hasta el 30 de abril, si el plazo reflejado en la providencia a que hace referencia el artículo 62.5 de la LGT no ha concluido a 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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).

b).III. Plazos relacionados con el desarrollo de subastas y adjudicación de bienes regulados en los artículos 104.2 y 104 bis RGR.

- P: ¿Qué sucede si el plazo para realizar pujas en una subasta se inició antes del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) y concluye después de dicha entrada en vigor y antes del 30 de abril de 2020?.

R: El plazo de 20 días naturales para realizar pujas se amplía hasta el 30 de abril de 2020.

- P: ¿Cómo afecta el Real Decreto Ley 8/2020 al plazo que la Administración tiene para adjudicar los bienes subastados con anterioridad al 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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)?.

R: El plazo de quince días naturales de que dispone la Administración se extenderá hasta el día 30 de abril de 2020 si el plazo de adjudicación originario finalizase antes de dicha fecha y después de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2020.

b)IV. Plazos para atender requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información.

- P: ¿Qué sucede si antes del 14 de marzo de (fecha de la entrada en vigor del 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), un

obligado tributario ha recibido un requerimiento por parte de la Administración cuyo plazo de atención concluye entre dicha entrada en vigor y el 30 de abril de 2020?.

R: El plazo para atender el requerimiento se extiende hasta el 30 de abril de 2020.

- R: ¿Qué sucede si antes del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) un obligado tributario ha recibido una solicitud de información con trascendencia tributaria por parte de la Administración cuyo plazo de atención concluye entre dicha entrada en vigor y el 30 de abril de 2020?.

R: El plazo para atender el requerimiento se extiende hasta el 30 de abril de 2020.

- P: Un obligado tributario recibe una diligencia de embargo antes del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) que debe atender en el plazo comprendido entre dicha entrada en vigor y el 30 de abril de 2020, ¿el plazo de atención se ve modificado?.

R: Sí, aunque el embargo es plenamente efectivo desde el momento inicial, el plazo de contestación a la Administración se ve ampliado hasta el 30 de abril de 2020.

b)V. Plazos para formular alegaciones (trámites de alegaciones y audiencia).

- P: ¿Qué plazo para presentar alegaciones tiene un obligado tributario que recibió la comunicación de apertura del trámite de alegaciones en un procedimiento tributario antes del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) si dicho plazo concluye entre dicha entrada en vigor y el 30 de abril de 2020?.

R: El plazo para cumplimentar el trámite de alegaciones se extiende hasta el 30 de abril de 2020.

- P: ¿Qué plazo para presentar alegaciones tiene un obligado tributario que recibió la comunicación de apertura del trámite de audiencia en un procedimiento tributario antes del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) si dicho plazo concluye entre dicha entrada en vigor y el 30 de abril de 2020?.

R: El plazo para cumplimentar el trámite de audiencia se extiende hasta el 30 de abril de 2020.

c) Preguntas sobre plazos iniciados después de 14 de marzo de 2020.

c)I.Plazos para el pago regulados en el artículo 62, apartados 2 y 5 LGT

- P: Si la Administración ha notificado una liquidación tributaria después del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) ¿qué plazo de ingreso debe tenerse en cuenta?.

R: El plazo de pago en periodo voluntario se extiende hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

- P: Si la Administración ha notificado un acuerdo de declaración de responsabilidad después del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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), ¿qué plazo de ingreso debe tenerse en cuenta?.

R: El plazo de pago en periodo voluntario se extiende hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

- P: Si la Administración ha notificado una providencia de apremio con posterioridad al 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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), ¿qué plazo de ingreso debe tenerse en cuenta?.

R: El plazo de pago en periodo ejecutivo se extenderá hasta el 20 mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

c)2. Acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento.

- P: ¿Qué sucede con las fechas de pago establecidas en los acuerdos de concesión de aplazamiento o fraccionamiento notificados después del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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)?.

R: Los vencimientos anteriores al día 20 de mayo se trasladan a esta última fecha, sin incremento de su cuantía.

- P: ¿Y si hubiera más de un vencimiento derivado de acuerdos de concesión de aplazamiento o fraccionamiento notificados después del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) a pagar tras dicha entrada en vigor y antes del 20 de mayo de 2020?.

R: Todos los vencimientos anteriores al día 20 de mayo se trasladan a esta última fecha, sin incremento de su cuantía.

- P: ¿Qué sucede si la Administración me notifica después del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) la denegación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, suspensión, compensación o pago en especie presentada en periodo voluntario?.

R: Si no se realiza el ingreso, se emitirá providencia de apremio. El plazo de ingreso para abonar la deuda con el recargo de apremio reducido del 10 por ciento se amplía hasta el 20 de mayo, salvo que el otorgado por la norma general sea posterior, en cuyo caso será éste el aplicable.

- P. ¿Qué sucede si la Administración me notifica después del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) la inadmisión o archivo de una solicitud de

aplazamiento, fraccionamiento, suspensión, compensación o pago en especie presentada en período voluntario?.

R: Si no se realiza el ingreso, se emitirá providencia de apremio. El plazo de ingreso para abonar la deuda con el recargo de apremio reducido del 10 por ciento se amplía hasta el 20 de mayo, salvo que el otorgado por la norma general sea posterior, en cuyo caso será éste el aplicable.

c)III. Plazos relacionados con el desarrollo de subastas y adjudicación de bienes regulados en los artículos 104.2 y 104 Bis RGR

- P: ¿Qué sucede si el plazo para realizar pujas en una subasta se inició después del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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)?.

R. El plazo de 20 días naturales para realizar pujas se amplía hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

- P: ¿Cómo afecta el Real Decreto Ley 8/2020 al plazo que la Administración tiene para adjudicar los bienes subastados con posterioridad al 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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)?.

R: El plazo de quince días naturales de que dispone la Administración se extenderá hasta el día 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

c)IV. Plazos para atender requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información.

- P: Si después del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) un obligado tributario recibe un requerimiento por parte de la Administración ¿qué plazo tiene para atenderlo?.

R: El plazo para atender el requerimiento se extiende hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

- P: Si después del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) un obligado tributario ha recibido una solicitud de información con trascendencia tributaria por parte de la Administración, ¿qué plazo tiene para atenderla?.

R: El plazo para atender el requerimiento se extiende hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

- P: Un obligado tributario recibe una diligencia de embargo después del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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), ¿qué plazo de atención a dicha diligencia resulta de aplicación?.

R: Aunque el embargo es plenamente efectivo desde el momento inicial, el plazo de contestación a la Administración se ve ampliado hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

c) **V. Plazos para formular alegaciones (trámites de alegaciones y audiencia).**

- P: ¿Qué plazo tiene un obligado tributario que recibió la comunicación de apertura del trámite de alegaciones en un procedimiento tributario con posterioridad al 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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)?.

R: El plazo para cumplimentar el trámite de alegaciones se extiende hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

- P: ¿Qué plazo tiene un obligado tributario que recibió la comunicación de apertura del trámite de audiencia en un procedimiento tributario después del 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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)?.

R: El plazo para cumplimentar el trámite de alegaciones se extiende hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso será éste el que resulte de aplicación.

d) Preguntas sobre el plazo para interponer recursos y reclamaciones.

P: Si me notificaron un acto o resolución antes del 14 de marzo de 2020, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y el plazo de recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa no había finalizado a la entrada en vigor de dicho Real Decreto, ¿qué plazo tengo para presentar el recurso o la reclamación?.

R: Conforme establece el segundo apartado de la Disposición Adicional Octava del Real Decreto Ley 11/2020, se dispone del plazo de un mes, contado desde el 1 de mayo de 2020, por lo que terminará el 1 de junio de 2020 (inclusive) al ser el 30 y 31 de mayo de 2020 inhábiles.

- P: Si me notifican un acto o resolución a partir del 14 de marzo de 2020, fecha de la entrada en vigor del 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, y hasta el 30 de abril de 2020, ¿qué plazo tengo para presentar recurso de reposición o reclamación económico-administrativa?.

R: Conforme establece el segundo apartado de la Disposición Adicional Octava del Real Decreto Ley 11/2020, se dispone del plazo de un mes, contado desde el 1 de mayo de 2020, por lo que terminará el 1 de junio de 2020 (inclusive) al ser el 30 y 31 de mayo de 2020 inhábiles.

d) Preguntas sobre procedimiento inspector.

- P: Se ha notificado recientemente el inicio de un procedimiento inspector, fijando fecha para la primera comparecencia para los próximos días.

R: Dadas las circunstancias existentes no es conveniente la celebración de estas visitas, ni en las oficinas de la Inspección ni en las del obligado tributario.

Si en la comunicación de inicio ya se indicaba un correo/teléfono del actuario, el propio contribuyente se podrá así dirigir al actuario para aplazar la visita. La documentación solicitada en la comunicación de inicio podrá ser presentada, por el obligado tributario, si así lo desea, a través de la sede electrónica con plazo hasta el 30 de abril de 2020. En este sentido debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 33.3 del R D. Ley 8/2020, si el obligado tributario lo considera conveniente, puede aportar la documentación e información requerida con anterioridad a la fecha límite de dicho plazo, en cuyo caso se dará por cumplimentada en dicho momento.

Cuando el propio contribuyente, constando expresamente esta circunstancia por escrito, solicite que continúen las actuaciones inspectoras, éstas continuarán sin mayores obstáculos. En este caso, se garantizaría el cumplimiento de las precauciones sanitarias difundidas, por lo que se utilizarían preferentemente medios electrónicos para comunicarse. Sin perjuicio de que todo ello conste diligenciado debidamente.

- P: El procedimiento inspector ya estaba iniciado, se habían formalizado una o varias diligencias, ¿se puede solicitar nueva documentación al contribuyente por medios electrónicos?.

R: El Real Decreto-ley 8/2020 flexibiliza la realización de nuevos trámites a cumplimentar por los obligados tributarios desde la entrada en vigor del Real Decreto Ley hasta el 30 de abril del 2020. El motivo es que este periodo no va a computar a efectos de la duración máxima de los procedimientos.

Por lo tanto, solamente se realizarán los trámites imprescindibles y aquellos, respecto de los cuales el contribuyente muestre explícitamente su conformidad.

- P: A partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2020 ¿cabe la posibilidad de realizar requerimientos?.

R: Los requerimientos notificados tras el 14 de marzo de 2020 (fecha de la entrada en vigor del 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) tendrán como plazo de contestación hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el

obligado tributario decida voluntariamente contestar, de acuerdo con el artículo 33.3 del Real Decreto-ley 8/2020.

Por lo tanto, con carácter general, la Administración Tributaria va a evitar realizar nuevos requerimientos. Excepcionalmente, valorará en qué casos debe realizar este tipo de requerimientos atendiendo a la situación actual y al carácter imprescindible de los mismos.

Por ejemplo, podrían realizarse requerimientos internacionales, a entidades bancarias, a Organismos Públicos. Pero dada la situación de excepcionalidad, con carácter general, no se va a requerir a empresarios o profesionales para solicitarles información sobre otras personas o entidades, salvando, claro está, el caso en que el contribuyente muestre su conformidad con dichos trámites.

En todo caso, el plazo que se concederá para contestar al requerimiento se deberá entender ajustado al contenido del Real Decreto-ley 8/2020.

- P: Con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2020 se había abierto un trámite de audiencia, estando próxima la fecha de la firma de las actas.

R: El plazo es ampliado por el Real Decreto-ley 8/2020, finalizando el 30 de abril de 2020.

Además, el período comprendido desde la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley 8/2020 hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima del procedimiento.

En consecuencia, la firma de actas con anterioridad a 30 de abril de 2020 va a estar supeditada a que el contribuyente muestre su conformidad con dicho trámite. En el caso de Actas con Acuerdo o Actas de Conformidad (de los artículos 155 o 156 de la LGT), mediando el consentimiento del obligado tributario, siempre que sea posible, la Inspección de la Agencia Tributaria, actuará de la forma más beneficiosa para el contribuyente y para el interés público, agilizando el procedimiento.

Si, por el contrario, la firma fuera de actas de disconformidad (del artículo 157 LGT), esta quedará, con carácter general, condicionada a la manifestación explícita favorable a dicha firma por parte del contribuyente, pero siempre considerando todo ello una excepción.

En cualquier caso, debe tenerse presente que, para la firma de actas durante el estado de alarma, debe poderse cumplir con las precauciones sanitarias difundidas.

- P. ¿Puede realizarse la apertura del trámite de audiencia del procedimiento de Inspección?.

R: El Real Decreto-ley 8/2020 establece que, si se abriera dicho trámite, se extenderá su plazo hasta el 20 de mayo de 2020. Asimismo, indica que la Administración podrá impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.

Por tratarse de un procedimiento iniciado con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2020, el período comprendido desde la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley 8/2020 hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima del procedimiento.

Por lo tanto, con carácter general, no se abrirá trámite de audiencia, salvo que el contribuyente o su representante debidamente autorizado para ello, de forma explícita y documentada, muestre su conformidad con dicho trámite.

e) Preguntas sobre notificaciones.

- P: ¿Puedo recibir notificaciones tributarias durante el estado de alarma?.

R: Sí, durante el estado de alarma se siguen prestando con normalidad los servicios de notificaciones, tanto en papel como electrónicas, sin perjuicio de que, si la notificación del acto determina el inicio de algún plazo, deberá tenerse en cuenta que dicho plazo se encontrará afectado por la normativa dictada con motivo del estado de alarma. Los efectos sobre los plazos se pueden consultar en otras preguntas frecuentes.

Nota: En relación a las notificaciones electrónicas, si bien en un primer momento desde la declaración del estado de alarma se entendió suspendido el plazo de expiración de las notificaciones depositadas en la Dirección Electrónica Habilitada, la entrada en vigor del Real Decreto 465/2020, modificando el Real Decreto 463/2020, ha implicado la no suspensión de los plazos tributarios, permitiendo el Real Decreto ley 8/2020 el impulso y realización de los trámites imprescindibles, lo que ha determinado una vuelta al cómputo general del plazo de expiración de las notificaciones depositadas en la Dirección Electrónica Habilitada.

P. ¿El plazo válido para atender una notificación es el que figura impreso en el documento que remite la Administración?.

R: En algunos casos, la Administración puede haber emitido una notificación en la que aún figuraban únicamente los plazos ordinarios para atender a la misma, sin que necesariamente sean estos los plazos válidos, dado que han sido flexibilizados en el contexto de la emergencia sanitaria. Para conocer cuáles son los plazos que le son aplicables y si en cada caso concreto se puede beneficiar de los plazos ampliados, toda la información al respecto se encuentra en este mismo bloque informativo de preguntas frecuentes relativas a la ampliación de plazos en trámites tributarios y aduaneros.

18. LA PRÓRROGA DEL ESTADO DE ALARMA.¹⁴²

Proclamado el estado de alarma por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, con una duración de 15 días, el mantenimiento de las condiciones excepcionales derivadas de la pandemia causada por el COVID-19 ha obligado a una prórroga hasta el día 26 de abril de 2020, sin perjuicio de extensiones temporales posteriores, de acuerdo a lo previsto en el artículo 116.2 CE¹⁴³.

La aprobación por parte del Congreso de los Diputados a esa prórroga viene recogida en idéntico BOE, a través de la Resolución de 9 de abril de 2020, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de autorización de la prórroga del estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo.

La extensión del estado de alarma se produce en condiciones idénticas a las vigentes bajo el citado Real Decreto 463/2020; en consecuencia, todas las medidas tributarias adoptadas bajo la cobertura del Real Decreto 463/2020, fundamentalmente, la suspensión de procedimientos tributarios, se conservan y prolongan en el tiempo hasta el 26 de abril de 2020, aunque la existencia de dos Reales Decretos-Leyes, el 8/2020 y el 11/2020, con una regulación específica de la suspensión de los procedimientos administrativos y tributos hace que la prórroga de la declaración de alarma no tenga muchos efectos prácticos en el Ordenamiento Tributario, ver arriba.

19. LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS DEL REAL DECRETO-LEY 14/2020.

¹⁴² Existe un interesante debate entre los constitucionalistas acerca de la legalidad de todo el estado de alarma y, obviamente, de su prórroga, ya que, para algunos, nos encontramos, en realidad, ante un estado de excepción.

¹⁴³ *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.*

Como hemos señalado con anterioridad, el Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias. (“Boletín Oficial del Estado” de 15), supone un giro en la postura gubernamental en materia del aplazamiento de deudas tributarias.

Tras unas reticencias poco comprensibles, el Gobierno se ha rendido a la presión de la realidad social y económica y ha incorporado una moratoria en la presentación de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

Importa, en primer lugar, destacar que, en el ámbito de la Administración Tributaria cooperativa, la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley, I, párrafos séptimo y octavo, menciona expresamente el papel de las asociaciones de asesores fiscales en la gestión de esta norma, al indicar:

“....hay que recordar el importante papel que, para la aplicación del sistema fiscal y el fomento del mencionado cumplimiento voluntario, desarrollan los profesionales tributarios, subrayado por su participación en el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios y en los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias para Asociaciones y Colegios Profesionales y para asesores y gestores promovidos por dicho Foro.

La actual situación de riesgo sanitario y las medidas adoptadas para su contención, están produciendo problemas operativos y de funcionamiento sobre todo en pequeñas y medianas empresas (pymes) y autónomos y por extensión a los asesores y gestores que afrontan serias dificultades para recopilar la información necesaria y cumplir con las obligaciones fiscales de sus clientes, por lo que se extiende el plazo voluntario de presentación y pago de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias”.

Es decir, que la motivación para aplazar el pago de determinadas deudas tributarias, no es la situación de crisis económica y los enormes problemas de liquidez que el COVID-19 está causando en empresas, carentes de ingresos, sino las dificultades de movilidad de los obligados tributarios para encontrarse físicamente con sus asesores y aportarles la correspondiente documentación.

La justificación nos parece pobre e inadecuada, teniendo en cuenta la prolongación en el tiempo del confinamiento y augura, además, la necesidad de nuevas y mayores medidas en el sentido de facilitar la liquidez empresarial.

Respecto del contenido del Real Decreto-Ley, su artículo único¹⁴⁴, conlleva que, **básicamente**, se amplían hasta el 20 de mayo los plazos de presentación e ingreso de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias cuyo vencimiento se produzca a partir del día 15 de abril⁽¹⁾ y hasta el día 20 de mayo de 2020, para los siguientes obligados tributarios:

1º) Obligados tributarios con volumen de operaciones no superior a 600.000 euros en el año 2019.

A estos efectos, el volumen de operaciones será el previsto en el artículo 121 de la Ley del IVA y, en su defecto, cuando no exista obligación de presentar declaraciones relativas al IVA (por ejemplo, en el caso de operaciones exclusivamente exentas, previsto en el tercer párrafo del artículo 71.1 del Reglamento del IVA¹⁴⁵ o en el supuesto del régimen especial del recargo de equivalencia), el importe neto de la cifra de negocios del Impuesto sobre Sociedades o el equivalente, en el caso del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

- 2º) Para los obligados tributarios que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social, será requisito necesario que su último Presupuesto anual aprobado no supere la cantidad de 600.000 euros.

En estos ejemplos, la domiciliación bancaria podrá realizarse hasta el 15 de mayo de 2020, inclusive. El cargo en cuenta se efectuará el 20 de mayo de 2020.

¹⁴⁴ Extensión del plazo para la presentación e ingreso de las declaraciones y autoliquidaciones.

1. En el ámbito de las competencias de la Administración tributaria del Estado, los plazos de presentación e ingreso de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias de aquellos obligados con volumen de operaciones no superior a 600.000 euros en el año 2019 cuyo vencimiento se produzca a partir de la entrada en vigor de este real decreto ley y hasta el día 20 de mayo de 2020 se extenderán hasta esta fecha. En este caso, si la forma de pago elegida es la domiciliación, el plazo de presentación de las autoliquidaciones se extenderá hasta el 15 de mayo de 2020.

No obstante lo anterior, en el caso de los obligados que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social, será requisito necesario que su último presupuesto anual aprobado no supere la cantidad de 600.000 euros.

Lo dispuesto en este artículo no resultará de aplicación a los grupos fiscales que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios, ni a los grupos de entidades que tributen en el régimen especial de grupos de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de su volumen de operaciones.

2. Lo dispuesto en este artículo no será aplicable en relación con la presentación de declaraciones reguladas por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se aprueba el código aduanero de la Unión y/o por su normativa de desarrollo

¹⁴⁵ La obligación establecida en los párrafos anteriores no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto.

Respecto a las domiciliaciones que se hayan efectuado hasta el 15 de abril de 2020¹⁴⁶, el cargo en cuenta se realizará el 20 de mayo de 2020.

La ampliación de los plazos de presentación e ingreso **no resultará de aplicación**:

- A los grupos fiscales que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios, ni a los grupos de entidades que tributen en el régimen especial de grupos de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido, regulado en el Capítulo IX del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de su volumen de operaciones.
- A la presentación de declaraciones reguladas por el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se aprueba el código aduanero de la Unión y o por su normativa de desarrollo.

19. NUEVO JUEGO DE FAQ, RELATIVO AL REAL DECRETO-LEY 14/2020 Y DISPOSICIONES ANTERIORES SOBRE INCIDENCIA DEL COVID-19 EN MATERIAS TRIBUTARIAS.

Con una muy encomiable labor de informar a los contribuyentes acerca de la interpretación oficial relativa a la aplicación en el sistema tributario de las disposiciones anti-COVID 19, en el portal de la AEAT, se publicó el 17 de abril de 2020¹⁴⁷, un nuevo bloque de “cuestiones relevantes en relación a la incidencia del COVID-19 sobre impuestos, censos y certificaciones electrónicas”, cuyo contenido reproducimos seguidamente.

A nuestro entender, cabe destacar el cambio de óptica en la AEAT, en favor del contribuyente, “*in dubio pro obligado tributario*”; así, hay interpretaciones como la número 7 del IVA, ver *infra*, que nos parece claramente “*contra legem*”, ya que una condonación de cuotas arrendaticias nunca, literalmente, puede dar lugar a una no repercusión de las cuotas del IVA.

Este nuevo bloque de FAQ es como sigue:

“IVA

¹⁴⁶ Fecha de entrada en vigor, precisamente, del propio Real Decreto ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

¹⁴⁷ https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Covid_19/PF_ImpuestosCensos/PF_Impuestos_Censos.pdf

1. ¿Se amplían los plazos de presentación del modelo 303 del primer trimestre y del mes de marzo?

El Real Decreto-Ley 14/2020, de 14 de abril, amplía el plazo para presentar las declaraciones de contribuyentes con un volumen de operaciones no superior a 600.000 euros (calculado conforme al art. 121 LIVA)

Cumpliendo este requisito, el modelo 303 del primer trimestre, así como el correspondiente al mes de marzo, podrá presentarse hasta el 20 de mayo de 2020 o 15 de mayo de 2020 si se domicilia el pago.

Con independencia del momento de la presentación, todos los cargos se realizarán el 20 de mayo, incluidas las declaraciones presentadas antes del 15 de abril.

La ampliación de plazo también será aplicable a las Administraciones públicas, tomando como umbral el volumen de su Presupuesto.

La extensión del plazo no será de aplicación a las empresas que tributen en el régimen especial de grupos de entidades del IVA, con independencia de su volumen de operaciones.

2. ¿Se puede aplazar el pago del IVA como consecuencia del estado de alarma? ¿cuáles son los requisitos?

El Real Decreto-ley 7/2020 de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19 permite aplazar el pago del modelo 303 del primer trimestre de 2020 hasta seis meses, sin devengo de intereses durante los primeros tres meses.

El aplazamiento también se aplica a las autoliquidaciones mensuales correspondientes a febrero, marzo y abril.

Será requisito necesario para la concesión del aplazamiento que el deudor sea persona o entidad con volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2019 y la deuda aplazada no supere los 30.000 euros.

A efectos de la determinación de dicha cuantía, se acumularán en el momento de la solicitud tanto las deudas a que se refiere la propia solicitud como cualquier otra del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

Ejemplo 1. Una autoliquidación trimestral de IVA a ingresar con una cuota de 35.000 euros.

¿Puede aplazarse con el RD-ley 7/2020? No, ya que supera los 30.000 euros.

Ejemplo 2. Se solicita el aplazamiento de las autoliquidaciones de IVA y retenciones del primer trimestre de 2020, cuyas cotas a ingresar son 20.000 euros y 5.000 euros respectivamente. ¿Pueden aplazarse con el RD-ley 7/2020?

Sí, ya que el importe conjunto no supera los 30.000 euros. Más información sobre cómo solicitar el aplazamiento pinchando en el siguiente enlace. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes/_Le_interes_a_

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Instrucciones_para_solicitar_aplazamientos_de_acuerdo_con_las_reglas_de_facilitacion_de_liquidez_para_pymes_y_autonomos_contenidas_desarrolladas.shtml

3. ¿Se amplía el plazo de presentación del modelo 349 del primer trimestre y del mes de marzo? El Real Decreto-Ley 14/2020, de 14 de abril, amplía el plazo para presentar las declaraciones de contribuyentes con un volumen de operaciones no superior a 600.000 euros (calculado conforme al art. 121 LIVA)

Cumpliendo este requisito, el modelo 349 del primer trimestre, así como el correspondiente al mes de marzo, podrá presentarse hasta el 20 de mayo de 2020.

La ampliación de plazo también será aplicable a las Administraciones públicas, tomando como umbral el volumen de su Presupuesto.

La extensión del plazo no será de aplicación a las empresas que tributen en el régimen especial de grupos de entidades del IVA, con independencia de su volumen de operaciones.

4. ¿Se amplía el plazo de registro en el SII?

Si durante el estado de alarma no ha emitido facturas y tampoco ha registrado en la contabilidad las facturas recibidas, no tendrá obligaciones de registro en el SII.

En otro caso, no existe una ampliación en el plazo para registrar en el SII.

5. ¿Se va a sancionar el registro en el SII fuera de plazo durante el estado de alarma?

La imposición de sanciones no se produce de forma automática por lo que no todo retraso en el suministro de la información lleva aparejado el inicio de expediente sancionador ya que deberán valorarse circunstancias de culpabilidad en la conducta del obligado tributario de conformidad con lo dispuesto en el artículo 183 LGT, para lo cual se atenderá especialmente a la situación de estado de alarma existente.

6. Como consecuencia de la inactividad durante el estado de alarma se devuelven mercancías ¿Cómo registra el proveedor en el SII esta devolución?

Cuando se trate de la devolución de mercancías que se realicen con ocasión de un posterior suministro al mismo destinatario y tipo impositivo no será necesario la expedición de una factura rectificativa, sino que se restará el importe de las mercancías devueltas del importe de dicha operación posterior, pudiendo ser el resultado positivo o negativo.

En este caso no deberá efectuarse ningún registro. En el resto de casos deberá emitirse una factura rectificativa con serie específica cuya información se remitirá al SII indicando tipo de comunicación A0 y tipo de factura R1.

Asimismo, se deberá identificar el tipo de factura rectificativa con las claves "S- por sustitución" o "I- por diferencias" según la forma en que el empresario desee llevar a cabo la rectificación.

Se incluirá como fecha de operación la fecha en que se realizó la entrega indicada en la factura inicial.

En el caso de rectificar varias facturas con una única factura rectificativa se indicará la fecha más reciente.

La identificación de las facturas rectificadas en el SII será opcional. Si se identifican se deberá informar el número y la fecha de expedición.

7. En caso de acordar una moratoria o condonación en el pago del alquiler de un local consecuencia del COVID-19 ¿debo ingresar el IVA?

Si arrendador y arrendatario acuerdan la suspensión del contrato de alquiler o una moratoria, suspensión o carencia en el pago de la renta, como puede ser en el caso del cierre temporal del negocio debido al estado de alarma por el COVID-19, no se producirá el devengo del IVA durante dicha suspensión, moratoria o carencia.

La acreditación de tal acuerdo podrá ser efectuada por cualesquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, los cuales serán valorados por la AEAT.

8. Si se acuerda una rebaja en el importe de la renta del alquiler de un local ¿el IVA a repercutir es también menor?

Si se acuerda una reducción en el importe del alquiler, el IVA será el 21% del importe de la nueva renta acordada.

La acreditación de tal acuerdo podrá ser efectuada por cualesquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, los cuales serán valorados por la AEAT.

9. ¿Cuál es el tipo de IVA de los servicios funerarios?

Los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y cementerios tributan al 21%, salvo la entrega de flores y coronas a las que se aplica el 10%.

10. ¿Están exentas de IVA las importaciones de material sanitario para afrontar crisis sanitaria del COVID-19?

La Comisión Europea acuerda en Decisión (UE) 2020/491, de 3 de abril de 2020, la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020.

Los beneficiarios de esta franquicia y exención en el IVA son:

- *Entidades públicas*
- *Organismos privados de carácter benéfico, caritativo o filantrópico que hayan sido autorizados*

También podrán beneficiarse de esta medida, otros operadores que importen por cuenta de un ente público o de un organismo privado autorizado.

Se deberá justificar que se actúa por cuenta de estas entidades y que la destinataria de las mercancías disponga de una autorización administrativa en caso de ser un organismo privado de carácter benéfico.

Del mismo modo, cuando el operador importe para la posterior donación del material adquirido a un ente público o a un organismo privado autorizado.

Se deberá justificar la donación y recepción de los bienes por la entidad donataria y que ésta cuente con una autorización administrativa en caso de ser un organismo privado de carácter benéfico.

Pueden beneficiarse de la exención las importaciones realizadas entre el 30 de enero de 2020 y el 31 de julio de 2020.

Esta franquicia / exención podrá prorrogarse si la Comisión así lo estima oportuno.

Para las importaciones previas a la Decisión que, cumpliendo los requisitos, no se hubieran beneficiado de la exención, se podrá solicitar rectificación de la declaración aduanera incluyendo toda la información correspondiente (ver siguiente FAQ).

11. ¿Qué requisitos se deben cumplir para aplicar la exención en las importaciones de material sanitario con el objeto de afrontar la crisis sanitaria del COVID-19?

1º En el caso de organismos privados de carácter benéfico, caritativo o filantrópico, autorización administrativa por parte de la Delegación o Administración de la AEAT en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal del importador, previa solicitud a través de la Sede Electrónica de la AEAT: Sede Electrónica - Agencia Tributaria - Todos los trámites - Beneficios fiscales y autorizaciones - IVA - Autorizaciones administrativas para determinadas exenciones en importación de bienes

<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/GZ06.shtml>

2º Aportación de garantía, en el caso de operadores distintos de entes públicos, que se liberará cuando se aporte la autorización administrativa del organismo privado de carácter benéfico y, además, los justificantes de haber actuado por cuenta de dicho organismo o de la donación al mismo, si se importó a través de otro tipo de operador.

Si el operador privado actúa por cuenta de un ente público o el material es donado al ente público deberá aportar los justificantes de tal actuación o donación.

3º Solicitud en la declaración aduanera indicando los siguientes códigos en la casilla 37.2: Arancel - Mercancías importadas en beneficio de las víctimas de catástrofes: C26 VA - Exención de IVA prevista en los artículos 40 a 42, 44 a 46, 49, 54 y 58 de la ley de dicho impuesto: 102 6

En la casilla 44 se identificará si existe "autorización AEAT para la exención del IVA" (cuando la importación se hace directamente por el ente autorizado) o "autorización AEAT para la exención del IVA de la EDE" (cuando la importación se hace por una entidad privada por cuenta de la entidad autorizada).

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/La_Aduana_espanyola/notas_informativas/NI_2020/NIGA_12_20.pdf 12. Una empresa que importa material sanitario para afrontar el COVID-19 con el objeto de donarlo a un hospital público ¿debe solicitar autorización para que la importación esté exenta de IVA? No. Para que la importación esté exenta deberá aportar los justificantes de la donación y recepción de los bienes por el hospital público.

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/La_Aduana_espanyola/notas_informativas/NI_2020/NIGA_12_20.pdf

13. Una empresa que importa material sanitario para afrontar el COVID-19 por cuenta de una Fundación ¿debe solicitar autorización para que la importación esté exenta de IVA?

No. Deberá aportar los justificantes de efectuar la importación por cuenta de la Fundación y la autorización administrativa de la Fundación para importar exento de IVA en base al artículo 46 LIVA.
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/La_Aduana_espanyola/notas_informativas/NI_2020/NIGA_12_20.pdf

14. ¿Qué material sanitario puede importarse exento de IVA para combatir el COVID-19 en base al artículo 46 LIVA?

A título indicativo se puede tomar como referencia el documento elaborado por la Organización Mundial de Aduanas con las partidas correspondientes a los suministros médicos para el COVID-19.
http://www.wcoomd.org//media/wco/public/global/pdf/topics/nomenclature/covid_19/hsclassification-reference_en.pdf?la=en

15. Me van a devolver mercancías porque mi cliente cesa la actividad por el estado de alarma ¿tengo que emitir una factura rectificativa?

La devolución de mercancías es uno de los supuestos en que debe emitirse y enviarse al cliente factura rectificativa (artículo 15 Reglamento de facturación), salvo cuando exista un posterior suministro al mismo destinatario y tipo impositivo, en cuyo caso no será necesario la expedición de una factura rectificativa, sino que se restará el importe de las mercancías devueltas del importe de dicha operación posterior, pudiendo ser el resultado positivo o negativo.

La factura rectificativa podrá emitirse por sustitución o por diferencias. En ambos casos se identificarán las facturas rectificadas y la causa de rectificación.

EJEMPLO de factura rectificativa por devolución total de mercancía Factura inicial Base Imponible:1.000 euros Tipo impositivo: 21% Cuota de IVA repercutida: 210 euros OPCION 1: Factura rectificativa por sustitución Base Imponible: 0 euros Tipo impositivo: 21% Cuota de IVA repercutida: 0 euros Base imponible rectificada: 1.000 euros Cuota de IVA repercutida rectificada: 210 euros OPCION 2: Factura rectificativa por diferencias Base Imponible: -1000euros Tipo impositivo: 21% Cuota de IVA repercutida: -210euros

16. Se resuelve un contrato como consecuencia del COVID-19, ¿se puede recuperar el IVA ingresado?

La base imponible, la cuota de IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia, se reducirán si se produce la resolución total o parcial de la operación.

El proveedor cumplimentará en el modelo 303, del período en que se emita la factura rectificativa o en los posteriores en el plazo de un año, las casillas 14 y 15 de modificación de bases y cuotas con signo negativo (casillas 25 y 26 en el caso del recargo de equivalencia), debiendo reintegrar al cliente el importe de las cuotas repercutidas.

El cliente deberá minorar las cuotas de IVA deducidas cumplimentando en el modelo 303, del período en que se recibe la factura rectificativa, las casillas 40 y 41 de rectificación de base y cuota deducida con signo menos.

17. Si se acuerda suspender un contrato de suministro durante el estado de alarma, ¿el proveedor debe ingresar el IVA?

Los suministros son operaciones de trato sucesivo que se devengan con la exigibilidad de la parte del precio correspondiente a cada percepción, por lo que el Impuesto no se devengaría hasta la nueva fecha pactada de exigibilidad.

18. En caso de fallecimiento del empresario, ¿los herederos deben presentar el modelo 303? ¿cómo?

A la muerte del empresario, las obligaciones tributarias pendientes se transmiten a los herederos, o al representante de la herencia yacente, mientras ésta no haya sido aceptada.

Por tanto, los herederos tendrán la obligación de presentar la declaración - modelo 303 - correspondiente a todas las operaciones que se hubieran realizado hasta el fallecimiento, pudiendo deducir las cuotas de IVA soportado pendientes.

En el apartado "Identificación" deberán constar el NIF, los apellidos y el nombre del fallecido. Además, deberán presentar el modelo 390, resumen anual, del 1 al 30 de enero del año siguiente salvo excepciones (contribuyentes que apliquen el régimen simplificado y arrendadores de bienes inmuebles urbanos).

19. ¿Son deducibles las cuotas de IVA soportado durante el periodo de inactividad por el COVID-19?

La condición de empresario no se pierde automáticamente por el mero cese en la actividad.

Si se ha producido una interrupción de las operaciones, las cuotas 9 soportadas durante ese período pueden ser deducidas en el caso de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

20. Un profesional lleva a cabo teletrabajo desde un despacho sito en su vivienda, ¿puede deducir en alguna medida las cuotas de IVA soportado correspondientes a los suministros de la vivienda?

No. Las facturas de agua, luz, gas, etc. y otros suministros contratados en la vivienda no son deducibles en ninguna medida ya que el artículo 95 LIVA establece como requisito para la deducibilidad la afectación exclusiva a la actividad, salvo en el caso de la adquisición de bienes de inversión

21. Un profesional lleva a cabo teletrabajo desde un despacho sito en su vivienda, ¿puede deducir las cuotas de IVA soportado en la adquisición de un ordenador cuyo precio de compra es superior a 3.005,06 euros?

Dado que el ordenador se trata de un bien de inversión (valor de adquisición no inferior a 3.005,06 euros), puede deducir el IVA soportado en su adquisición en la proporción que corresponda al uso en la actividad profesional.

El grado de utilización en el desarrollo la actividad profesional deberá acreditarse por el contribuyente por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

22. Soy un autónomo y no dispongo de certificado electrónico ¿cómo presento el modelo 303 del primer trimestre sin acudir a las oficinas de la AEAT?

• En caso de un modelo 303 con resultado a ingresar, podrá utilizar el sistema de presentación on-line con Cl@ve.

*Se recuerda que las personas físicas pueden registrarse en el sistema de Cl@ve accediendo al siguiente enlace:
http://portal.www.aeat/AEAT.intranet/Inicio/Enlaces_rapidos/_Canales_de_Enlaces_rapidos/_Servicio_tramitacion_borrador__declaracion_Renta_WEB/_Autoregistrarse_en_Cl_ve/Autoregistrarse_en_Cl_ve.shtml*

• En caso de un modelo 303 con resultado a compensar, dispone de dos vías alternativas de presentación on-line: - utilizar el sistema Cl@ve - generar la predeclaración para su presentación a través del nuevo trámite: "Confirmación de predeclaración durante el estado de alarma (excepto resultado a ingresar)".

Requerirá como medio de identificación el NIF y un dato de contraste (fecha de validez o fecha de expedición, generalmente).

El sistema devolverá un código seguro de verificación (CSV) como justificante de la presentación.

IRPF

- 1. ¿Se ha modificado el plazo para presentar la declaración de Renta como consecuencia del COVID 19?*

No, el plazo sigue siendo del 1 de abril al 30 de junio de 2020.

No obstante, recuerde que si su declaración es a ingresar y desea domiciliar el ingreso el último día en que puede presentar su declaración solicitando la domiciliación es el 25 de junio.

- 2. Si me vence el plazo durante el estado de alarma para comprar mi nueva vivienda habitual y reinvertir lo obtenido en la venta de la anterior, ¿se amplía el plazo?*

En virtud de lo establecido en la DA 4º del Real decreto 463/2020, no se tendrá en cuenta el periodo de duración del estado de alarma a efectos de computar el plazo de dos años para la reinversión en una nueva vivienda del importe obtenido en la venta de la vivienda antigua, paralizándose el cómputo de dicho plazo al inicio del estado de alarma y reanudándose el cómputo a su finalización

- 3. Si el arrendador llega a un acuerdo voluntario con el inquilino para rebajar la renta por el estado de alarma ¿tiene incidencia en la declaración de renta?*

Tendrá incidencia en la declaración de Renta 2020 que se presentará en 2021, no en la de Renta 2019 que se presenta ahora.

El arrendador reflejará como rendimiento íntegro (ingresos) durante esos meses los nuevos importes acordados por las partes, cualquiera que sea su importe.

Además, debe tener presente que seguirán siendo deducibles los gastos necesarios y que no procederá la imputación de rentas inmobiliarias al seguir arrendado el inmueble.

4. Si el arrendador llega a un acuerdo voluntario con el inquilino para diferir la renta por el estado de alarma ¿tiene incidencia en la declaración de renta?

Tendrá incidencia en la declaración de Renta 2020 que se presentará en 2021, no en la de Renta 2019 que se presenta ahora.

El arrendador imputará el rendimiento íntegro (ingresos) de estos meses en función de la exigibilidad de los nuevos plazos acordados por las partes.

Además, debe tener presente que seguirán siendo deducibles los gastos necesarios y que no procederá la imputación de rentas inmobiliarias durante esos meses al seguir arrendado el inmueble.

5. ¿Se ha modificado el plazo de presentación del pago fraccionado del primer trimestre de 2020 (1T 130 y 131)?

Si, se ha extendido el plazo para su presentación, para aquellos obligados con volumen de operaciones no superior a 600.000 euros en el año 2019, hasta el 20 de mayo de 2020.

En el caso de que se domicilie el ingreso el plazo será hasta el 15 de mayo.

Sin perjuicio de lo anterior, el Real Decreto-ley 7/2020 de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19 permite solicitar el aplazamiento de las autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalice desde el 13 de marzo y hasta el día 30 de mayo de 2020, ambos inclusive por seis meses y no se devengarán intereses de demora durante los primeros tres meses.

6. ¿Se ha modificado el plazo de presentación de los modelos de retenciones correspondientes al primer trimestre de 2020 (modelos 111, 115, etc...)

Si, se ha establecido que los plazos de presentación e ingreso de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias de aquellos obligados con volumen de operaciones no superior a 600.000 euros en el año 2019 cuyo vencimiento se produzca a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 14/2020 y hasta el día 20 de mayo de 2020 se extenderán hasta esta fecha.

En este caso, si la forma de pago elegida es la domiciliación, el plazo de presentación de las autoliquidaciones se extenderá hasta el 15 de mayo de 2020.

7. ¿En el caso de madres trabajadoras, afecta el ERTE a la deducción por maternidad?

Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes podrán minorar la cuota diferencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta en 100 euros mensuales por cada hijo menor de tres 12 años, siempre que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad.

De acuerdo con el apartado 2 del artículo 208 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en el caso de expedientes de regulación temporal de empleo en los que se suspenda el contrato de trabajo, el contribuyente se encuentra en situación de desempleo total.

Por tanto, en los casos de suspensión del contrato de trabajo durante todo el mes, como consecuencia de la aprobación de un expediente de regulación temporal de empleo, deja de realizarse una actividad por cuenta ajena y de cumplirse los requisitos para disfrutar de la deducción por maternidad y el correspondiente abono anticipado.

Solo sería posible realizar un trabajo por cuenta ajena, cuando éste se realizase a tiempo parcial en supuestos temporales de regulación de empleo.

En estos casos sí se tendría derecho por esos meses a la deducción por maternidad.

8. ¿Es posible rescatar los derechos consolidados de los planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social como consecuencia del Covid 19?

Excepcionalmente, los contribuyentes que:

- Se encuentren en situación legal de desempleo como consecuencia de un expediente de regulación temporal de empleo (ERTE) derivado de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19*
- Sean empresarios titulares de establecimientos cuya apertura al público se haya visto suspendida como consecuencia de lo establecido en el artículo 10 del Real Decreto 463/2020*

- Sean trabajadores por cuenta propia que hubieran estado previamente integrados en un régimen de la Seguridad Social como tales y hayan cesado en su actividad como consecuencia de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Podrán hacer efectivos sus derechos consolidados hasta los siguientes importes respectivamente:

- Los salarios dejados de percibir mientras se mantenga la vigencia del expediente de regulación temporal de empleo (ERTE)

- Los ingresos netos estimados que se hayan dejado de percibir mientras se mantenga la suspensión de apertura al público

- Los ingresos netos estimados que se hayan dejado de percibir mientras se mantenga la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Este reembolso de derechos consolidados, podrá solicitarse durante el plazo de seis meses desde el 14 de marzo de 2020 y queda sujeto al régimen fiscal establecido para las prestaciones de los planes de pensiones, esto es, tributan como rendimientos del trabajo imputándose al año en que sean percibidos.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Si en el ejercicio 2019 el volumen de operaciones no ha sido superior a 600.000 euros ¿hasta qué día se puede presentar el primer pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2020?

El plazo de presentación e ingreso del primer pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2020 de aquellas entidades con volumen de operaciones no superior a 600.000 euros en el año 2019 se extenderán hasta el día 20 de mayo de 2020.

En este caso, si la forma de pago elegida es la domiciliación, el plazo de presentación electrónica se extenderá hasta el 15 de mayo de 2020.

2. ¿Los grupos fiscales que tributen en el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en qué plazo deberán presentar el primer pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2020?

La ampliación del plazo para presentar el primer pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades regulada en el Real Decreto-Ley 14/2020, de 14 de abril, no resultará de aplicación a los grupos fiscales que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con independencia del importe neto de la cifra de negocios.

Por lo tanto, el pago fraccionado debe realizarse durante los primeros veinte días naturales del mes de abril.

Cuando se pretenda domiciliar el pago, el plazo de presentación electrónica será desde el día 1 hasta el día 15 del mes de abril.

3. Una entidad que tiene locales arrendados y concede una moratoria en el pago del alquiler ¿cuándo deberá declarar estos ingresos?

De acuerdo con el artículo 11 de la LIS los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se 14 produzca el devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia del momento en que se produzca su pago o cobro.

4. Una entidad que ha paralizado su actividad como consecuencia del COVID-19 ¿deberá prorratear la amortización de los elementos del inmovilizado para deducirse únicamente la correspondiente al periodo en que ha estado ejerciendo la actividad?

Según el artículo 12 de la LIS si se utiliza el método de amortización según las tablas establecidas en dicho artículo se podrá modificar el coeficiente de amortización aplicado dentro del coeficiente máximo y periodo máximo recogido en las mismas, pero no prorratear el importe resultante del coeficiente elegido.

5. ¿Serán deducibles las pérdidas de valor de aquellos elementos patrimoniales de una entidad cuando como consecuencia del COVID-19 registren un valor de mercado inferior al que figura en balance?

El artículo 13.2 de la LIS establece que no serán deducibles las perdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.

6. Los intereses satisfechos como consecuencia del aplazamiento de deudas tributarias por el COVID-19 que generan intereses transcurrido

el periodo de carencia de 3 meses ¿están sujetas al límite de deducibilidad de gastos financieros previsto en el artículo 16 de la LIS?

Los intereses de demora tributarios se califican como gastos financieros y por lo tanto estarán sujetos al límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio según lo establecido en el artículo 16 de la LIS.

7. ¿Pueden ser objeto de provisión los riesgos generados por el COVID-19?

Serán provisionables si no se encuentran en alguno de los supuestos del artículo 14.3 de la LIS.

8. ¿Se puede aplazar el pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades?

De acuerdo con el artículo 14 del Real Decreto-Ley 7/2020, de 12 de marzo, podrán ser aplazadas las autoliquidaciones cuyo plazo de presentación finalice desde el día 12 de marzo de 2020 hasta el día 30 de mayo de 2020 siempre que la entidad tenga un volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2019.

El aplazamiento será de seis meses y no se devengarán intereses de demora durante los tres primeros meses.

8. ¿Cómo se puede presentar el Impuesto sobre Sociedades durante el estado de alarma?

Se presentará en el plazo que le corresponda según sea su periodo impositivo, de forma telemática, no obstante, podrá solicitar el aplazamiento del pago.

10. Si se está tramitando un ERTE que afecta a los trabajadores de la empresa ¿Qué gastos de personal se pueden deducir?

De acuerdo con el principio de devengo, se podrán deducir todos los gastos de personal devengados siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación.

11. Una empresa se está dedicando a producir mascarillas y respiradores con impresoras 3D, ¿se podrá beneficiar de la deducción por inversión, desarrollo e innovación tecnológica?

Se podrá aplicar la deducción a los gastos incurridos en investigación, desarrollo e innovación tecnológica siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 35 de la LIS.

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS

4. ¿Se va a aplazar el pago de IAE?

El IAE es un impuesto periódico y el periodo impositivo coincide con el año natural.

El plazo de ingreso depende del tipo de cuota.

El IAE puede tener 3 tipos de cuotas: nacionales, provinciales y municipales. Dependerá, por tanto, de cada administración aplazar el envío del recibo.

No obstante, en este extremo, el artículo 33 del RDL 8/2020, dispone lo siguiente: El Real decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, establece que los plazos de pago, en periodo voluntario y ejecutivo que finalizaban antes de 18 de marzo se aplazaran hasta el 30 de abril y los que finalizaban después del 18 de marzo se aplazaran hasta el 20 de mayo.

5. Si el contribuyente inició una actividad y durante el periodo de estado de alarma ya no está exento de IAE por el transcurso de 2 años desde su inicio ¿Cuándo y cómo presenta el modelo 840 para comunicarlo?

El modelo 840, aprobado por Orden HAC/2572/2003, de 10 de septiembre, establece la posibilidad de presentarse bien de forma telemática, o bien mediante modelo impreso (cerradas las oficinas se podrá presentar de forma telemática).

Si no tenía que pagar y pasa a estar obligado al pago (deja de estar exento) debe presentar el modelo 840 durante el mes de diciembre inmediato anterior al año en el que resulta obligado al pago por el IAE.

De acuerdo con el artículo 10 del Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, la suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos no será aplicable a los plazos tributarios.

6. Si se produce una variación en los elementos tributarios de la actividad, o en los locales, o el contribuyente afecta un local directamente a su actividad, durante el periodo del estado de alarma que debe comunicar a través del modelo 840 ¿Cuándo y cómo lo puede comunicar?

El modelo 840, aprobado por Orden HAC/2572/2003, de 10 de septiembre, establece la posibilidad de presentarse bien de forma telemática, o bien mediante modelo impreso (cerradas las oficinas se podrá presentar de forma telemática).

El plazo de presentación es de un mes a contar desde el momento que se produjo dicha circunstancia.

7. *Si se desarrolla una actividad temporalmente suspendida por el COVID-19 ¿qué sucede con el IAE asociado a la actividad? ¿se van a poder reducir las cuotas por los meses que están sin actividad?*

La normativa del Impuesto dispone que son irreducibles excepto en algunos casos (inicio después del 1 de enero o cese antes del 31 de diciembre), por lo que no contempla la suspensión temporal.

8. *Si como consecuencia de la crisis del COVID-19 un contribuyente del IAE cesa en su actividad ¿cómo y cuándo comunica tal circunstancia mediante el modelo 840?*

El modelo 840, aprobado por Orden HAC/2572/2003, de 10 de septiembre, establece la posibilidad de presentarse bien de forma telemática, o bien mediante modelo impreso (cerradas las oficinas se podrá presentar de forma telemática).

El plazo de presentación es de un mes a contar desde el momento que se produjo esta circunstancia.

9. *El IAE tiene cuotas municipales que se recaudan mediante recibos o liquidaciones giradas por la Administración cuyo pago depende del día de la notificación. ¿Se van a modificar dichos plazos?*

El artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, establece que, en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

El Real decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, establece que los plazos de pago, en periodo voluntario y ejecutivo que finalizaban antes de 18 de marzo se aplazaran hasta el 30 de abril y los que finalizaban después del 18 de marzo se aplazaran hasta el 20 de mayo.

10. La matrícula del impuesto se pone a disposición del público entre el 1 y el 15 de abril, ¿se va a modificar este plazo?

De acuerdo con el artículo 10 del Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, la suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos no será aplicable a los plazos tributarios.

No obstante, la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 1 de abril, establece que el período comprendido desde la entrada en vigor (14 de marzo) del Real Decreto 463/2020 y hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima del plazo para la aplicación de los procedimientos, actuaciones y trámites que se rijan por lo establecido en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Por tanto, entendemos que afecta a la suspensión del plazo para hacer pública la matrícula del IAE.

IMPUESTO ESPECIAL DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

1. ¿Cómo puedo presentar y que supuestos se incluyen, durante el estado de alarma decretado, en el Modelo 06 del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte?

Para los gestores administrativos se han ampliado los supuestos para la presentación vía telemática a través de Internet, durante el estado de alarma, a Vehículos N1 del supuesto NS1 y Supuesto NS7 del modelo 06.

A los ciudadanos, debido al cierre de las oficinas de atención presencial, se ha desarrollado un sistema que permite la presentación del modelo 06, sin exigir su personación en oficina, en el Registro Electrónico de la Agencia Tributaria previa cumplimentación del borrador del modelo.

Procedimiento en la Sede: Modelo 06. Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte. Exenciones y no sujeción sin reconocimiento previo.
[*https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/G503.shtml*](https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/G503.shtml)

El contribuyente deberá seleccionar el trámite Borrador de la declaración, cumplimentar el formulario y obtener el borrador, posteriormente debe acceder a la opción Aportar documentación complementaria, se indicará el número de referencia del borrador obtenido y al firmar obtendrá el justificante de presentación.

En cada oficina se procederá a la confirmación del borrador y, una vez confirmado, el contribuyente podrá descargar el Código Electrónico de Matriculación a través de la Sede.

CUESTIONES CENSALES

1. *¿Se ha establecido algún nuevo procedimiento para la presentación de la declaración censal, Modelo 036/037, debido al cierre de las oficinas decretado con el estado de alarma?*

El cierre de las oficinas de la Agencia Tributaria, derivada de la situación actual de estado de alarma (Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo) ha hecho necesario habilitar un nuevo sistema de presentación telemática de las declaraciones (pre declaraciones) en formato PDF (Modelos 036/037) de la siguiente manera: Se cumplimentará el formulario del modelo tributario que corresponda, generando el PDF de la predeclaración, el cual debe descargarse con este formato PDF para su posterior presentación electrónica mediante el nuevo trámite de confirmación de la predeclaración: Procedimiento: Modelos 036 y 037. Procedimiento extraordinario (estado de alarma) de presentación formulario Modelo 036/037 <https://www12.agenciatributaria.gob.es/wlpl/REGD-JDIT/FG?fTramite=G3221>

Para su presentación se requerirá como medio de identificación el NIF y un dato de contraste (fecha de validez o fecha de expedición, generalmente).

La confirmación de la predeclaración podrá ser realizada por:

- *el propio titular de la predeclaración (es decir, en nombre propio), para lo cual se consignará el NIF del declarante.*
- *otra persona en su nombre (es decir, en representación de terceros), donde además del NIF del declarante (del presentador), debe consignarse el NIF del interesado (de la persona en nombre de la que se presenta la predeclaración).*

El sistema devolverá un código seguro de verificación (CSV) de presentación de la predeclaración.

2. ¿Cómo puedo solicitar el NIF de una persona física sin personación debido al cierre de las oficinas decretado con el estado de alarma?

Se podrá solicitar el NIF de persona física, sin DNI/NIE, de NIF con letra inicial K, L y M, a través del Registro Electrónico de la Agencia Tributaria del Modelo 030.

Procedimiento: Modelo 030. Solicitud de NIF de persona física -sin DNI/NIE en presencial

<https://www12.agenciatributaria.gob.es/wlpl/OVCTCXEW/SelectorAcceso?ref=%2Fwlpl%2FREGDJIT%2FFG%3FfTramite%3DG3218&aut=CP>

El presentador de la solicitud deberá de disponer de un NIF dado de alta en el Censo de Obligados Tributarios e identificarse utilizando su propio certificado electrónico reconocido o Cl@ve PIN.

La presentación se puede llevar a cabo en nombre propio o en representación de terceros. El presentador deberá incorporar como documentación:

- *Modelo 030*
- *Documentación complementaria*

2. ¿Cómo puedo solicitar el NIF de una entidad debido al cierre de las oficinas decretado con el estado de alarma?

Se podrá solicitar el NIF de entidades sin personación a través del Registro Electrónico de la Agencia Tributaria del Modelo 036, accede en la web de la Agencia Tributaria, en la que habrá que seleccionar la opción “Solicitud de asignación de NIF a entidad”.

Procedimiento: Modelos 036 y 037. Solicitud de asignación de NIF a entidad

<https://www1.agenciatributaria.gob.es/wlpl/REGD-JIT/FG?fTramite=G3229>

El presentador de la solicitud debe identificarse utilizando su certificado electrónico reconocido.

Deberá disponer a tal efecto de un NIF dado de alta en el Censo de Obligados Tributarios.

La presentación se puede llevar a cabo en nombre propio o en "representación de terceros".

El presentador deberá incorporar como documentación:

- *Predeclaración del Modelo 036 (Borrador del M036)*

- Documentación complementaria que corresponda (Acuerdo de voluntades, escritura pública de constitución de la entidad o documento que acredite la existencia de la entidad, identificación de la representación legal y su acreditación).

SISTEMAS DE IDENTIFICACION DIGITAL

1. *¿Cómo puedo solicitar el Certificado electrónico sin personación debido al cierre de las oficinas decretado con el estado de alarma?*

La "Disposición adicional undécima del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico, como medidas provisionales para la expedición de certificados electrónicos cualificados, dispone que: Durante la vigencia del estado de alarma, decretado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se permitirá la expedición de certificados electrónicos cualificados.

A tal efecto, el organismo supervisor aceptará aquellos métodos de identificación por videoconferencia basados en los procedimientos autorizados por el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias o reconocidos para la expedición de certificados cualificados por otro Estado miembro de la Unión Europea.

La equivalencia en el nivel de seguridad será certificada por un organismo de evaluación de la conformidad.

Los certificados así emitidos serán revocados por el prestador de servicios al finalizar el estado de alarma, y su uso se limitará exclusivamente a las relaciones entre el titular y las Administraciones públicas. "

2. *¿Puedo utilizar mi certificado electrónico caducado o próximo a caducar desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo?*

De acuerdo con el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, con fecha 17 de marzo se va a permitir el uso de certificados electrónicos, de la FNMT o de cualquier otra autoridad de certificación, caducados o próximos a caducar, con fecha de caducidad igual o posterior al 01/2020.
[*https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas/_Medidas_Tributarias_COVID_19/Avisos_importantes/URGENTE_Certificados_electronicos_de_proxima_caducidad.shtml*](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas/_Medidas_Tributarias_COVID_19/Avisos_importantes/URGENTE_Certificados_electronicos_de_proxima_caducidad.shtml)

3. ¿Puedo obtener y/o renovar mi certificado electrónico al ser necesaria la personación física en las oficinas y estar cerradas por el decreto del estado de alarma?

Desde el viernes 27/03, la FNTM ha eliminado la restricción que requería la personación física cada 5 años para poder renovar un certificado, por lo que todos aquellos certificados a los que les queden menos de 60 días para caducar, de Persona Física y de Representante de Administrador Único o Solidario, podrán ser renovados on line una segunda vez.

Proceso de renovación de su Certificado de Persona Física, acceda al siguiente enlace: <https://www.sede.fnmt.gob.es/certificados/personafisica/renovar> Proceso de obtención de su Certificado digital FNMT de Persona Física, acceda al siguiente enlace: <https://www.sede.fnmt.gob.es/certificados/personafisica> Proceso de Renovación de Certificado de Representante para Administradores Únicos y Solidarios, acceda al siguiente enlace: <https://www.sede.fnmt.gob.es/certificados/certificadoderepresentante/administrador-unico-solidario/renovar-certificado>

La FNMT indica en su web que siguen trabajando en alternativas para el resto de certificados y que según vayan implementándolas se publicarán en su web. <https://www.sede.fnmt.gob.es/avisos-ceres>

4. Si me ha caducado el DNI durante el estado de alarma decretado ¿puedo solicitar la carta de invitación previa para registrarme en Cl@ve?

Debido al estado de alarma decretado se va a permitir darse de alta en Cl@ve si la fecha de caducidad es menor a la actual menos un año. Puede registrarse por Internet en Cl@ve, solicitando la carta de invitación, que será enviada a su domicilio fiscal.

El proceso de registro comienza accediendo a la opción "Registro Cl@ve" del portal y facilitando los datos del DNI, su fecha de validez/expedición, si se trata de un NIE se solicitará el número de soporte, se validarán los datos, se informará de la necesidad de disponer de la carta de invitación para registrarse en Cl@ve, para solicitar su envío haga clic en el botón "Si, envíenme una carta de invitación a mi domicilio fiscal".

Una vez recibida la carta, deberá completar el registro accediendo de nuevo a la misma opción "Registro Cl@ve" del portal y facilitando los datos solicitados: DNI / NIE y fecha de validez / expedición o número de soporte, y marque la opción "Ya dispongo de una carta invitación" y pulse el botón "Continuar", a continuación

cumplimente el Código Seguro de Verificación (CSV) que figura en la carta y "Continuar".

Por último, se solicitan el número del teléfono móvil en el que desea recibir el SMS remitido por la AEAT con el PIN y un correo electrónico, se aceptan las condiciones y "Enviar", se muestra una pantalla con el código de activación, haga clic en "Visualizar PDF" para obtener el resguardo de alta en Cl@ve, que podrá guardar e imprimir.

Para más información sobre Cl@ve Permanente consulte el Portal Cl@ve.

5. ¿Puede un tercero solicitar el registro en Cl@ve de una persona fallecida?

No se puede utilizar el certificado electrónico o Cl@ve PIN de la persona fallecida para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ambos sistemas de identificación quedan inhabilitados con el fallecimiento.

Sí pueden utilizar el servicio RENØ, los herederos de contribuyente fallecido.

Acceda al servicio RENO para la obtención de número de referencia a través del siguiente enlace: Obtenga su número de referencia <https://www12.agenciatributaria.gob.es/wlpl/DABJRENO/DistribuidorReferenciaServlet>

6. He solicitado el envío de la carta de invitación para registrarme en Cl@ve y he cambiado de dirección ¿Qué debo hacer?

Previamente deberá cambiar su domicilio fiscal a través de la Sede en Modelos 036 y 037. Censo de empresarios, profesionales y retenedores - Declaración censal de alta, modificación y baja y declaración censal simplificada pudiendo acceder a través del Procedimiento extraordinario (estado de alarma) de presentación formulario Modelo 036/037 Procedimiento: Modelos 036 y 037. Procedimiento extraordinario (estado de alarma) de presentación formulario Modelo 036/037 <https://www12.agenciatributaria.gob.es/wlpl/REGDJIDIT/FG?fTramite=G3>

7. He solicitado la carta de invitación para registrarme en Cl@ve y no me ha llegado ¿Qué debo hacer?

Al no disponer de Cl@ve PIN, certificado o DNI electrónico deberá acceder a través del servicio RENO, dando de alta un número de referencia, y comprobar el domicilio. Acceda al servicio RENO para la obtención de número de referencia a través del siguiente enlace: Obtenga su número de referencia <https://www12.agenciatributaria.gob.es/wlpl/DABJRENO/DistribuidorReferenciaServlet>".

20. ADELANTAMIENTO DE LOS PLAZOS PARA PODER UTILIZAR EL SISTEMA DE IDENTIFICACIÓN CLAVE PIN EN PAGOS A LA AGENCIA TRIBUTARIA.

Como se anota en las FAQ anteriores y en otros apartados de este trabajo, el cierre de las Oficinas Públicas de la AEAT ha dificultado o imposibilitado las comunicaciones y pagos a la Hacienda Pública por parte de los contribuyentes que utilizaban en sus relaciones con la AEAT la firma electrónica avanzada.

Esto se ha traducido en que, de manera espasmódica pero pragmática, la AEAT (en colaboración con la FNMT) haya ido generalizando la utilización de métodos de identificación del obligado tributario más sencillos, supuesto de la denominada Clave PIN.

En el caso al que nos referimos seguidamente, no se trata tanto de una facilidad, sino de un adelantamiento de los plazos para usar la Clave PIN en los pagos a la Hacienda Pública.

Nos referimos a la **Resolución de 15 de abril de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de marzo de 2020, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras, con ocasión del pago de deudas con tarjetas de crédito y de débito, mediante el sistema de firma no avanzada con clave de acceso en un registro previo (sistema Cl@VE PIN).** (“Boletín Oficial del Estado” de 21).

A la AEAT, no le ha quedado más remedio que, de una manera pragmática, ir habilitando otros mecanismos de identificación, sin necesidad de desplazamiento físico a las oficinas de la AEAT, pero que aseguren la privacidad e integridad en la identificación, como sucede con la clave PIN.

Con esta Resolución se da un nuevo paso en ese sentido, adelantando su utilización para los pagos a la AEAT, siendo su motivación, como era de esperar:

Como consecuencia de la situación excepcional motivada por la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, se hace preciso establecer los mecanismos para que los trámites que los obligados han de realizar ante la Agencia Tributaria puedan efectuarse por vía telemática.

Inicialmente, se estableció que la citada Resolución de 11 de marzo de 2020 fuera de aplicación a partir del 15 de junio. Evaluada la situación y apreciada su excepcionalidad, tanto el Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria

como las asociaciones representativas de entidades de crédito consideran necesario adelantar la aplicación de la Resolución en la medida en que ello sea posible.

Una vez valorados los desarrollos técnicos a efectuar por la Agencia Tributaria y las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria conforme al artículo 17 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, se adelanta al 1 de junio la fecha en la que los pagos que se realicen a través de la sede electrónica puedan efectuarse en las condiciones establecidas en la Resolución de 11 de marzo de 2020.

Por lo tanto, lo único que efectúa esta Resolución es adelantar los pagos a la AEAT mediante la sede electrónica y utilizando la clave PIN al 1 de junio de 2020.

21. MEDIDAS TRIBUTARIAS INCORPORADAS EN EL REAL DECRETO-LEY 15/2020.

A. NOTA PREVIA.

Como era de esperar y se había advertido desde diversos frentes políticos, sociales y científicos, la pandemia del COVID-19 necesita de nuevas y más relevantes medidas, dada su generalización, profundización y extensión en el tiempo.

En el plano económico, la concepción de que se trataba de un efecto negativo transitorio, derivado de un problema de liquidez generado en autónomos, empresas y trabajadores por los cierres empresariales, con una recuperación rápida en forma de V, se ha transformado, tal y como hemos expuesto con anterioridad, en una pavorosa recesión económica, conocida ya en la literatura económica como “El Gran Confinamiento” y que tendrá efectos vastísimos en el PIB (en España, el Banco de España acaba de evaluar la caída del PIB para el ejercicio 2020 entre el -6,6 y el -13,6%), en el empleo (cerca de 4 millones de trabajadores con ERTE) y en las rentas.

En estas circunstancias, de crisis de demanda, es evidente que las disposiciones del Gobierno del mes de marzo han devenido erróneas e insuficientes y se deben adoptar otro tipo de medidas.

Estas medidas son, en parte, las que aparecen en un nuevo Decreto-Ley, forma jurídica que ha devenido (como también hemos denunciado en páginas anteriores) de “extraordinaria y urgente” en “normal y contingente”, con consecuencias también dramáticas para la calidad normativa y el principio de seguridad jurídica.

B. DISPOSICIONES DE CARÁCTER TRIBUTARIO.

B.I. DESCRIPCIÓN GENERAL.

En el plano tributario, además, se aprovecha el nuevo Real Decreto-Ley para (como en otros órdenes) incorporar disposiciones ya previstas o planteadas, junto con medidas que directamente sí se relacionan con la pandemia del COVID-19.

La justificación de las medidas fiscales que se adoptan en este Real Decreto-Ley figura en el apartado IV. *Medidas Fiscales*, de su Exposición de Motivos:

“MEDIDAS FISCALES

Para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva, se establece hasta el 31 de julio de 2020 un tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido del cero por ciento aplicable a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de este tipo de bienes cuyos destinatarios sean entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios.

Se trata de una medida de política fiscal que incide sobre una situación extraordinaria y que persigue obtener efectos sensibles durante el período sobre el que desplegará su vigencia, sin vocación de afectar con carácter permanente la estructura de tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para evitar la necesidad de adaptar los sistemas de facturación de los sujetos pasivos, estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas.

No obstante, la aplicación de un tipo impositivo del cero por ciento no determina la limitación del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación.

Con el fin de adaptar el cálculo aplicable a las liquidaciones de impuestos a la realidad económica, se adoptan dos medidas en el ámbito fiscal.

Respecto del Impuesto sobre Sociedades, se permite, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2020 y con efectos exclusivos para dicho período, que los contribuyentes cuyo volumen de operaciones no haya superado la cantidad de 600.000 euros ejerzan la opción por realizar los pagos fraccionados, sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses, mediante la presentación dentro del plazo ampliado por el mencionado Real Decreto-ley 14/2020 del pago fraccionado determinado por aplicación de la citada modalidad de base imponible.

Para los contribuyentes que no hayan podido ejercer la opción de acuerdo con lo anterior y cuyo importe neto de la cifra de negocios no sea superior a 6.000.000 de

euros se prevé que la opción pueda realizarse en el plazo del pago fraccionado que deba presentarse en los 20 primeros días del mes de octubre de 2020, determinado, igualmente, por aplicación de la citada modalidad de base imponible.

Esta medida no será de aplicación para los grupos fiscales que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, resulta imprescindible adaptar temporalmente las cuantías de los pagos fraccionados e ingresos a cuenta de los diferentes impuestos que se determinan con arreglo a signos, índices o módulos, al ver su actividad alterada por la emergencia sanitaria que padecemos.

Así, se adaptan, de forma proporcional al periodo temporal afectado por la declaración del estado de alarma en las actividades económicas, el cálculo de los pagos fraccionados en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el ingreso a cuenta del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, que, al estar calculados sobre signos, índices o módulos, previamente determinados en situación de normalidad, conllevarían unas cuantías no ajustadas a la realidad de sus ingresos actuales.

Asimismo, para flexibilizar el régimen de pymes y autónomos, se elimina la vinculación obligatoria que durante tres años se establece legalmente para la renuncia al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, de manera que los contribuyentes puedan volver a aplicar dicho método en el ejercicio 2021, siempre que cumplan los requisitos normativos para su aplicación.

De esta forma, al poder determinar la cuantía de su rendimiento neto con arreglo al método de estimación directa, podrán reflejar de manera más exacta la reducción de ingresos producida en su actividad económica como consecuencia del COVID-19, sin que dicha decisión afecte al método de determinación de los rendimientos aplicable en los siguientes ejercicios.

Por otro lado, se añade un nuevo apartado 3 a la disposición adicional octava del Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 con la finalidad de habilitar la interposición y tramitación, dentro de aquellos procedimientos de contratación cuya continuación haya sido acordada por las entidades del sector público de conformidad con lo previsto en el apartado 4 de la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, de recurso

especial en los términos establecidos en la propia Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, sin que el procedimiento de recurso pueda considerarse suspendido.

De esta forma se garantiza, para todos los licitadores que tomen parte en estos procedimientos, la posibilidad de hacer valer sus derechos, pues los plazos del recurso especial previstos en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público continuarán computándose en los términos establecidos en dicha Ley.

A su vez, se extiende hasta el 30 de mayo la vigencia temporal de determinadas medidas tributarias contenidas en los Reales Decretos-leyes 8/2020 y 11/2020, que tenían como límite temporal el día 30 de abril de 2020, o, en su caso, el día 20 de mayo de 2020, a fin de garantizar la adaptación de dichas medidas a la evolución de la crisis cuyos efectos pretenden mitigar.

Dicha extensión también se aplicará a las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales por la remisión efectuada por el artículo 53 del Real Decreto-ley 11/2020.

A través del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, se estableció, como medida de apoyo financiero transitorio, la flexibilización en materia de aplazamiento de deudas tributarias, concediendo durante seis meses esta facilidad de pago de tributos a pymes y autónomos, previa solicitud, pero limitada a solicitudes de aplazamiento de deudas respecto de las que, por no superar determinada cuantía, estuviesen exentas de la obligación de aportar garantías.

Como complemento a dicha posibilidad, se arbitra a través del presente real decreto ley la posibilidad de supeditar el pago de las deudas tributarias a la obtención de la financiación a que se refiere el Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, financiación caracterizada por contar con el aval del Estado.

Se incluye una disposición final que modifica el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, el cual ya flexibilizó, a través de su artículo 33, entre otros plazos, los relacionados con el desarrollo de las subastas y adjudicación de bienes a los que se refieren los artículos 104.2 y 104 bis del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

En aras de la seguridad jurídica que debe presidir la actividad normativa, muy particularmente en los momentos actuales, caracterizados por la continua necesidad de adaptación y perfeccionamiento de los instrumentos normativos que el legislador

pone a disposición de la sociedad civil, y como complemento a las normas de flexibilización de las obligaciones tributarias ya implementadas, se arbitra una solución, a través de esta modificación legal en el apartado 3 del precepto, para adaptar el ejercicio de derechos por licitadores y adjudicatarios en los procedimientos de enajenación desarrollados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la ampliación de plazos que afecta a dichos procedimientos en cuya virtud el licitador podrá solicitar la anulación de sus pujas y la liberación de los depósitos constituidos y, en su caso, además el precio del remate ingresado, siempre que, en cuanto a los adjudicatarios, no se hubiera emitido certificación del acta de adjudicación de los bienes u otorgamiento de escritura pública de venta.

Por último, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que el confinamiento ha hecho incrementar la demanda de productos culturales y de información de los ciudadanos, para facilitar el acceso a los libros, periódicos y revistas digitales, a través de una disposición final se reduce al 4 por ciento el tipo impositivo aplicable a los mismos, a la vez que se elimina la discriminación existente en materia de tipos impositivos entre el libro físico y el libro electrónico.”.

B.II. CONTENIDO JURÍDICO.

Por su parte, el desarrollo legislativo de las disposiciones anteriores se encuentra regulado, en principio, dentro del Capítulo III. *Medidas fiscales*, artículos 8 a 12, ambos inclusive, de este Real Decreto-Ley.

El contenido de tales artículos es el siguiente:

- 1. Artículo 8.** Se aplica un tipo del cero por ciento en el IVA a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de una serie de bienes citados en el Anexo a este Real Decreto-Ley, de manera transitoria, hasta el 31 de julio de 2020.

Esta alícuota cero viene condicionada al hecho de que el adquirente del producto sanitario del Anexo¹⁴⁸, a que los destinatarios sean entidades de Derecho Público,

¹⁴⁸ ANEXO

Relación de bienes a los que se refiere el artículo 8 Nombre del producto Descripción del bien/producto Código NC 1 Dispositivos médicos Respiradores para cuidados intensivos y subintensivos ex 9019 20 00 Ventiladores (aparatos para la respiración artificial) ex 9019 20 00 Otros aparatos de oxigenoterapia, incluidas las tiendas de oxígeno ex 9019 20 00 Oxigenación por membrana extracorpórea ex 9018 90 2 Monitores Monitores multiparámetro, incluyendo versiones portátiles ex 8528 52 91 ex 8528 52 99 ex 8528 52 00 ex 8528 52 10 3 Bombas – Bombas peristálticas para nutrición externa – Bombas infusión medicamentos – Bombas de succión ex 9018 90 50 ex 9018 90 84 ex 8413 81 00 Sondas de aspiración ex 9018 90 50 4 Tubos Tubos endotraqueales; ex 9018 90 60 ex 9019 20 00 Tubos estériles ex 3917 21 10 a ex 3917 39 00 5 Cascos Cascos ventilación mecánica no invasiva CPAP/NIV; ex 9019 20 00 6 Mascarillas para ventilación no invasiva (NIV) Mascarillas de rostro completo y orononasales para ventilación no invasiva ex 9019

clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social, a las que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas y no generará restricción alguna a la deducción del impuesto soportado, es decir, no implicarán la aparición de prorrata, aunque este último punto no se recoge de

20 00 7 Sistemas/máquinas de succión. Sistemas de succión ex 9019 20 00 Máquinas de succión eléctrica ex 9019 20 00 ex 8543 70 90 8 Humidificadores Humidificadores ex 8415 ex 8509 80 00 ex 8479 89 97 9 Laringoscopios Laringoscopios ex 9018 90 20 10 Suministros médicos fungibles – Kits de intubación – Tijeras laparoscópicas ex 9018 90 Jeringas, con o sin aguja ex 9018 31 Agujas metálicas tubulares y agujas para suturas ex 9018 32 Agujas, catéteres, cánulas ex 9018 39 Kits de acceso vascular ex 9018 90 84 11 Estaciones de monitorización Aparatos de monitorización de pacientes – Aparatos de electrodiagnóstico Estaciones centrales de monitorización para cuidados intensivos ex 9018 90 – Dispositivos de monitorización de pacientes – Aparatos de electrodiagnóstico ex 9018 19 10 ex 9018 19 90 cve: BOE-A-2020-4554 Verificable en <https://www.boe.es> BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO Núm. 112 Miércoles 22 de abril de 2020 Sec. I. Pág. 29528 Nombre del producto Descripción del bien/producto Código NC 12 Escáner de ultrasonido portátil Escáner de ultrasonido portátil ex 9018 12 00 13 Electrocardiógrafos Electrocardiógrafos ex 9018 11 00 14 Sistemas de tomografía computerizada/escáneres Sistemas de tomografía computerizada ex 9022 12, ex 9022 14 00 15 Mascarillas – Mascarillas faciales textiles, sin filtro reemplazable ni piezas mecánicas, incluidas las mascarillas quirúrgicas y las mascarillas faciales desechables fabricadas con material textil no tejido. – Mascarillas faciales FFP2 y FFP3 ex 6307 90 10 ex 6307 90 98 Mascarillas quirúrgicas de papel ex 4818 90 10 ex 4818 90 90 Máscaras de gas con piezas mecánicas o filtros reemplazables para la protección contra agentes biológicos. También incluye máscaras que incorporen protección ocular o escudos faciales. ex 9020 00 00 16 Guantes Guantes de plástico ex 3926 20 00 Guantes de goma quirúrgicos 4015 11 00 Otros guantes de goma ex 4015 19 00 Guantes de calcetería impregnados o cubiertos de plástico o goma ex 6116 10 Guantes textiles distintos a los de calcetería ex 6216 00 17 Protecciones faciales – Protectores faciales desechables y reutilizables – Protectores faciales de plástico (que cubran una superficie mayor que la ocular) ex 3926 20 00 ex 3926 90 97 18 Gafas Gagas de protección grandes y pequeñas (googles) ex 9004 90 10 ex 9004 90 90 19 Monos Batas impermeables – diversos tipos – diferentes tamaños Prendas de protección para uso quirúrgico/médico de fieltro o tela sin tejer, incluso impregnadas, recubiertas, revestidas o laminadas (tejidos de las partidas 56.02 o 56.03). Ropa (incluyendo guantes, mitones y manoplas) multiuso, de goma vulcanizada ex 4015 90 00 Prendas de vestir ex 3926 20 00 Ropa y accesorios ex 4818 50 00 Prendas de vestir confeccionadas con tejido de punto de las partidas 5903, 5906 o 5907 ex 6113 00 10 ex 6113 00 90 Otras prendas con tejido de calcetería 6114 Prendas de vestir de protección para uso quirúrgico/ médico hechas con fieltro o tela sin tejer, impregnadas o no, recubiertas, revestidas o laminadas (tejidos de las partidas 59.03, 59.06 o 59.07)- ex 6210 20 ex 6210 30 ex 6210 40 ex 6210 50 cve: BOE-A-2020-4554 Verificable en <https://www.boe.es> BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO Núm. 112 Miércoles 22 de abril de 2020 Sec. I. Pág. 29529 Nombre del producto Descripción del bien/producto Código NC 20 Cobertores de calzado/calzas Cobertores de calzado/calzas ex 3926 90 97 ex 4818 90 ex 6307 90 98 21 Gorros Gorras de picos ex 6505 00 30 Gorros y otras protecciones para la cabeza y redencillas de cualquier material ex 6505 00 90 Los restantes gorros y protecciones para la cabeza, forrados/ajustados o no. ex 6506 22 Termómetros Termómetros de líquido para lectura directa Incluye los termómetros clínicos estándar de «mercurio en vidrio» ex 9025 11 20 ex 9025 11 80 Termómetros digitales, o termómetros infrarrojos para medición sobre la frente ex 9025 19 00 23 Jabón para el lavado de manos Jabón y productos orgánicos tensioactivos y preparados para el lavado de manos (jabón de tocador) ex 3401 11 00 ex 3401 19 00 Jabón y productos orgánicos tensioactivos Jabón en otras formas ex 3401 20 10 ex 3401 20 90 Agentes orgánicos tensioactivos (distintos del jabón) – Catiónicos ex 3402 12 Productos y preparaciones orgánicos tensioactivos para el lavado de la piel, en forma de líquido o crema y preparados para la venta al por menor, que contengan jabón o no. ex 3401 30 00 24 Dispensadores de desinfectante para manos instalables en pared Dispensadores de desinfectante para manos instalables en pared ex 8479 89 97 25 Solución hidroalcohólica en litros 2207 10: sin desnaturalizar, con Vol. alcohol etílico del 80% o más. ex 2207 10 00 2207 20: desnaturalizado, de cualquier concentración ex 2207 20 00 2208 90: sin desnaturalizar, con Vol. Inferior al 80% de alcohol etílico ex 2208 90 91 ex 2208 90 99 26 Peróxido de hidrógeno al 3% en litros. Peróxido de hidrógeno incorporado a preparados desinfectantes para la limpieza de superficies Peróxido de hidrógeno, solidificado o no con urea ex 2847 00 00 Peróxido

manera expresa en el Real Decreto-Ley y, a nuestro entender, es uno de los primeros problemas interpretativos de la norma.

Se trata, en realidad, de trasponer al Derecho interno normativa europea aprobada mediante modificación de la Directiva europea del IVA.

2. Artículo 9. Opción extraordinaria por la modalidad de pagos fraccionados prevista en el artículo 40.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Se trata de que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que gozan del aplazamiento de sus liquidaciones tributarias cuyo plazo de ingreso hubiese tenido lugar legalmente el 15 de abril, habiéndose aplazado esa fecha hasta el 20 de mayo, es decir, aquellos cuya cifra de negocios en el ejercicio 2019 no haya superado los 600.000 euros, puedan optar en ese idéntico plazo por la modalidad del pago fraccionado derivado de la base imponible y no sobre la cuota de los períodos anteriores.

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades cuyo período impositivo se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2020, que no hayan tenido derecho a la opción extraordinaria prevista en el párrafo anterior, cuyo importe neto de la cifra de negocios no haya superado la cantidad de 6.000.000 de euros durante los 12 meses

de hidrógeno a granel Desinfectante para manos ex 3808 94 Otros preparados desinfectantes 27 Transportines de emergencia Transporte para personas con discapacidad (sillas de ruedas) ex 8713 Camillas y carritos para el traslado de pacientes dentro de los hospitales o clínicas ex 9402 90 00 28 Extractores ARN Extractores ARN 9027 80

Nombre del producto Descripción del bien/producto Código NC 29 Kits de pruebas para el COVID-19 / Instrumental y aparatos utilizados en las pruebas diagnósticas – Kits de prueba diagnóstica del Coronavirus – Reactivos de diagnóstico basados en reacciones inmunológicas ex 3002 13 00 ex 3002 14 00 ex 3002 15 00 ex 3002 90 90 Reactivos de diagnóstico basados en la reacción en cadena de la polimerasa (PCR) prueba del ácido nucleico. ex 3822 00 00 Instrumental utilizado en los laboratorios clínicos para el diagnóstico in vitro ex 9027 80 80 Kits para muestras ex 9018 90 ex 9027 80 30 Hisopos Guata, gasa, vendas, bastoncillos de algodón y artículos similares ex 3005 90 10 ex 3005 90 99 31 Material para la instalación de hospitales de campaña Camas hospitalarias ex 9402 90 00 Carpas/tiendas de campaña ex 6306 22 00, ex 6306 29 00 Carpas/tiendas de campaña de plástico ex 3926 90 97 32 Medicinas – Peróxido de hidrógeno con presentación de medicamento Paracetamol – Hidrocloroquina/cloroquina – Lopinavir/Ritonavir – Remdesivir – Tocilizumab ex 3003 90 00 ex 3004 90 00 ex 2924 29 70 ex 2933 49 90 ex 3003 60 00 ex 3004 60 00 ex 2933 59 95 ex 2934 10 00 ex 2934 99 60 ex 3002 13 00 ex 3002 14 00 ex 3002 15 00 33 Esterilizadores médicos, quirúrgicos o de laboratorio Esterilizadores médicos, quirúrgicos o de laboratorio ex 8419 20 00 ex 8419 90 15 34 1-propanol (alcohol propílico) y 2 – propanol (alcohol isopropílico) 1- propanol (alcohol propílico) y 2 – propanol (alcohol isopropílico) ex 2905 12 00 35 Éteres, éteres-alcoholes, éteres fenoles, éteres-alcohol-fenoles, peróxidos de alcohol, otros peróxidos, peróxidos de cetona Éteres, éteres-alcoholes, éteres fenoles, éteresalcohol-fenoles, peróxidos de alcohol, otros peróxidos, peróxidos de cetona ex 2909 36 Ácido fórmico Ácido fórmico (y sales derivadas) ex 2915 11 00 ex 2915 12 00 37 Ácido salicílico Ácido salicílico y sales derivadas ex 2918 21 00 38 Paños de un solo uso hechos de tejidos de la partida 5603, del tipo utilizado durante los procedimientos quirúrgicos Paños de un solo uso hechos de tejidos de la partida 5603, del tipo utilizado durante los procedimientos quirúrgicos 6307 90 92 39 Telas no tejidas, estén o no impregnadas, recubiertas, revestidas o laminadas Telas no tejidas, estén o no impregnadas, recubiertas, revestidas o laminadas ex 5603 11 10 a ex 5603 94 90 cv

Nombre del producto Descripción del bien/producto Código NC 40 Artículos de uso quirúrgico, médico o higiénico, no destinados a la venta al por menor Cobertores de cama de papel ex 4818 90 41 Cristalería de laboratorio, higiénica o farmacéutica Cristalería de laboratorio, higiénica o farmacéutica, tanto si están calibrados o graduados o no. ex 7017 10 00 ex 7017 20 00 ex 7017 9000

anteriores a la fecha en la que se inició el mencionado período impositivo, podrán ejercitar la opción prevista en el apartado 3 del artículo 40 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, mediante la presentación en plazo del segundo pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente a dicho período impositivo que deba efectuarse en los primeros 20 días naturales del mes de octubre de 2020 determinado por aplicación de la modalidad de pago fraccionado regulado en dicho apartado.

Esta redacción plantea la duda de si, para el ejercicio de la opción, basta simplemente que la práctica de esta modalidad en el propio modelo 2002 o si, por el contrario, se necesitaría una opción expresa por tal modalidad mediante la notificación del modelo 036, censal.

A nuestro entender, de la redacción literal del precepto solo cabe entender la primera de estas interpretaciones, no haciendo falta la comunicación de ningún cambio de modalidad de pago fraccionado en el modelo censal, modelo 036.

El pago fraccionado efectuado en los 20 días naturales del mes de abril de 2020 será deducible de la cuota del resto de pagos fraccionados que se efectúen a cuenta del mismo período impositivo determinados con arreglo a la opción prevista en el párrafo anterior.

Lo dispuesto en estos dos párrafos anteriores no resultará de aplicación a los grupos fiscales que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El contribuyente que ejercite las opciones citadas, quedará vinculado a esta modalidad de pago fraccionado, exclusivamente, respecto de los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio 2020.

-Artículo 10. Posibilidad de renunciar a aplicar el método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), sin que tal renuncia conlleve la obligación de continuar sometidos al régimen de estimación directa en el IRPF durante los tres años siguientes.

Esta renuncia podrá hacerse en el plazo de presentar el primer pago fraccionado del IRPF correspondiente al primer trimestre de 2020.

Estos contribuyentes podrán volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio 2021, siempre que cumplan los requisitos para su aplicación y revoquen la renuncia

al método de estimación objetiva en el plazo previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 33 del Reglamento del Impuesto o mediante la presentación en plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2021 en la forma dispuesta para el método de estimación objetiva.

Dada la íntima conexión entre el régimen de determinación de rendimientos del IRPF y el régimen de tributación en el IVA, resulta que la renuncia al método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la posterior revocación, previstas en el párrafo anterior, tendrá los mismos efectos respecto de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto General Indirecto Canario.

-Art. 11. *Cálculo de los pagos fraccionados en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de la cuota trimestral del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia del estado de alarma declarado en el período impositivo 2020.*

Para determinar la cuantía de los pagos fraccionados y de la cuota trimestral a partir de los datos bases, los contribuyentes que determinen sus rendimientos en estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado del IVA, conforme a lo dispuesto en el Anexo II de la Orden de módulos del año 2020¹⁴⁹, no computarán, en cada trimestre natural, como días de ejercicio de la actividad, los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma en dicho trimestre.

-Art. 12. *No inicio del período ejecutivo para determinadas deudas tributarias en el caso de concesión de financiación a la que se refiere el artículo 29 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.*

Para estos contribuyentes, y siempre que el obligado tributario aporte a la Administración Tributaria hasta el plazo máximo de cinco días desde el fin del plazo de presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación, un certificado expedido por la entidad financiera acreditativo de haberse efectuado la solicitud de financiación, incluyendo el importe y las deudas tributarias objeto de la misma, le haya sido concedida tal financiación en, al menos, el importe de las deudas tributarias a pagar y se abonen las deudas tributarias con esa financiación, entonces, no se iniciará contra esos contribuyentes el procedimiento ejecutivo de recaudación.

¹⁴⁹ Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE de 31).

Para el cumplimiento de sus fines, en particular, controlar que la entidad bancaria ha otorgado esta financiación, la Administración tributaria tendrá acceso directo y, en su caso, telemático a la información y a los expedientes completos relativos a la solicitud y concesión de la financiación a la que se refiere el artículo 29 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.

B.IV. OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS INCLUIDAS EN EL REAL DECRETO-LEY 15/2020.

Pero en el cuerpo del Decreto-Ley también figuran otras múltiples disposiciones de carácter tributario directo (además de la incidencia indirecta de otras medidas sociales y económicas que incorpora el Decreto-ley).

Destacamos las siguientes:

-Medidas para exonerar, reducir y aplazar determinadas tasas portuarias, artículos 17, 18, 19 y 20.

Y, sobre todo, se produce la extensión temporal de los efectos tributarios de concretas medidas incluidas en los Reales Decretos-Leyes 8/2020 y 11/2020, dado que el estado de alarma se prolonga en el tiempo; en este sentido, la Disposición Adicional Primera del Decreto-Ley comentado señala: *Extensión de los plazos de vigencia de determinadas disposiciones tributarias del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19.*

Esta Disposición Adicional señala expresamente:

Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020.

Asimismo, el no comienzo del período ejecutivo de pago de las deudas tributarias en el caso de los contribuyentes que hayan solicitado líneas de financiación específicas en las circunstancias excepcionales del COVID-19, se regula en la disposición transitoria primera del Real Decreto-Ley:

Disposición transitoria primera. No inicio del período ejecutivo para determinadas deudas tributarias en el caso de concesión de financiación a la que se refiere el artículo 29 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.

Lo dispuesto en el artículo 12 será de aplicación a las declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación concluya entre el 20 de abril de 2020 y el 30 de mayo de 2020.

En el caso de deudas tributarias derivadas de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones comprendidas en el párrafo anterior que hubieran sido objeto de presentación con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto-ley, respecto de las que ya se hubiese iniciado el período ejecutivo conforme a lo dispuesto en el artículo 161 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán en período voluntario de ingreso cuando se den conjuntamente las siguientes circunstancias:

a) Que el obligado tributario aporte a la Administración Tributaria en el plazo máximo de cinco días a contar desde el siguiente al de la entrada en vigor de este real decreto-ley, un certificado expedido por la entidad financiera acreditativo de haberse efectuado la solicitud de financiación en los términos del apartado 1, letra a), del artículo 12, incluyendo el importe y las deudas tributarias objeto de la misma.

b) Cumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado 1, letras c) y d), del artículo 12.

El incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en las letras a) y b) anteriores determinará el inicio o la continuación de las actuaciones recaudatorias en período ejecutivo desde la fecha en que dicho período se inició conforme a lo señalado en el segundo párrafo de esta disposición.

En otro orden de cosas, reconociendo que la medida no tiene nada que ver con el COVID-19 (por mucho que la Exposición de Motivos, pura propaganda, diga lo contrario), sino con razones de adaptación tecnológica y de cumplimiento de propuestas europeas, la Disposición Final Primera del Decreto-Ley introduce el tipo súper reducido del 4% para las entregas (prestaciones de servicios, dada su propia naturaleza) de publicaciones digitales.

Por último, para facilitar la retirada de depósitos y pujas en subastas de recaudación ejecutiva, se modifica la redacción del artículo 33.3 del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, dándole la siguiente nueva redacción:

Se modifica el apartado 3 del artículo 33, que queda redactado de la siguiente forma:

«3. Si el obligado tributario, no obstante la posibilidad de acogerse a la ampliación de los plazos de los apartados anteriores o sin hacer reserva expresa a ese derecho, atendiera al requerimiento o solicitud de información con trascendencia tributaria o presentase sus alegaciones, se considerará evacuado el trámite.

En las subastas celebradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través del Portal de Subastas de la Agencia Estatal del Boletín Oficial del Estado, afectadas por lo establecido en los apartados 1 y 2 del presente artículo, el licitador podrá solicitar la anulación de sus pujas y la liberación de los depósitos constituidos. También tendrán derecho a la devolución del depósito y, en su caso, del precio del remate ingresado, cuando así lo soliciten, los licitadores y los adjudicatarios de las subastas en las que haya finalizado la fase de presentación de ofertas y siempre que no se hubiera emitido certificación del acta de adjudicación de los bienes u otorgamiento de escritura pública de venta a la entrada en vigor del presente real decreto-ley.

En este caso, no será de aplicación la pérdida del depósito regulada en el artículo 104.bis letra f) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.»

B.V. INTERPRETACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA RESPECTO DE LAS NUEVAS DISPOSICIONES FISCALES.

Como era de esperar (y tal como ya anticipamos y exponemos anteriormente) las redacciones expuestas conllevan problemas de interpretación.

La AEAT ha expuesto el contenido de estas medidas en su Portal de Internet, mediante una Nota publicada idéntico día al de su publicación en el BOE, el 22 de abril de 2020.

La Nota establece lo siguiente:

“Medidas fiscales introducidas por el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril

NOTA: Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. (BOE 22 de abril)

De acuerdo con el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, se adoptan las siguientes medidas en el ámbito tributario:

TIPO IMPOSITIVO IVA –

Tipo 0 % en determinadas operaciones con bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19. (art.8 del RDley 15/2020)

Desde el día 23 de abril ⁽¹⁾ y hasta el día 31 de julio de 2020, se aplicará el tipo 0 por ciento del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes previstos en el Anexo del citado RDley, cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social (art.20.Tres de la Ley del IVA).

Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas. No obstante, la aplicación de un tipo impositivo del cero por ciento no determina la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación.

Tipo 4 % en libros, periódicos y revistas digitales. (disposición final segunda del RDley 15/2020)

Con efectos desde el 23 de abril de 2020, se modifica el número 2.º del apartado dos.1 del artículo 91 de la Ley del IVA, de forma que se aplicará el tipo del 4 % también a los libros periódicos y revistas incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica. De este modo se elimina la diferencia existente en materia de tipos impositivos entre el libro físico y el libro electrónico.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES – Opción extraordinaria por la modalidad de pagos fraccionados prevista en el artículo 40.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (art.9 del RDley 15/2020)^(*)

- *En el primer pago fraccionado (1P/2020): Los contribuyentes cuyo plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente a pagos fraccionados (modelo 202) se haya extendido hasta el 20 de mayo, y cuyo periodo impositivo se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2020, podrán optar por la modalidad de pagos fraccionados prevista en el artículo 40.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, mediante la presentación en el citado plazo extendido de la autoliquidación correspondiente al primer pago fraccionado aplicando esta modalidad.*

- *En el segundo pago fraccionado (2P/2020): Los contribuyentes cuyo periodo impositivo se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2020, que no hayan tenido derecho a la opción extraordinaria anterior en el primer pago fraccionado, siempre que su cifra de negocios no supere los 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inició su periodo impositivo, podrán optar por la modalidad de pagos fraccionados prevista en el artículo 40.3 de la Ley del Impuesto mediante la presentación en plazo del segundo pago fraccionado aplicando esta modalidad.*

El primer pago fraccionado efectuado en los primeros 20 días naturales del mes de abril será deducible de la cuota del resto de pagos fraccionados que se efectúen a cuenta del mismo periodo impositivo determinados con arreglo a la opción prevista en el citado artículo 40.3.

Esta opción extraordinaria no resulta de aplicación a los grupos fiscales que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal.

- *El contribuyente que ejercite esta opción extraordinaria quedará vinculado a ella exclusivamente respecto de los pagos fraccionados correspondientes al mismo periodo impositivo.*

IRPF – Limitación de los efectos temporales de la renuncia tácita al método de estimación objetiva en el ejercicio 2020.(art.10 el RDley 15/2020)¹⁴

Los contribuyentes de IRPF que determinen su rendimiento neto de actividades económicas con arreglo al método de estimación objetiva, y en el plazo para la presentación del pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del 2020 (plazo que se ha ampliado hasta el 20 de mayo), renuncien a la aplicación del mismo, podrán volver a determinar el rendimiento con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio 2021 siempre que cumplan los requisitos para su aplicación y revoquen la renuncia al método de estimación objetiva en el plazo reglamentario (art. 33.1. del Reglamento de IRPF).

Esta renuncia y la posterior revocación de la misma tendrá los mismos efectos en los regímenes especiales de IVA o IGIC.

IRPF e IVA - Calculo de los pagos fraccionados en el método de estimación objetiva del IRPF y de la cuota trimestral del régimen simplificado del IVA como consecuencia del estado de alarma en el ejercicio 2020. (art.11 del RDley 15/2020)^()*

No computarán, en cada trimestre natural del ejercicio 2020, como días de ejercicio de la actividad, los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma en dicho trimestre para:

- *Los contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas incluidas en el anexo II de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, ⁽²⁾ y determinen el rendimiento de estas por el método de estimación objetiva, para el cálculo del pago fraccionado en función de los datos-base.*
- *Los sujetos pasivos de IVA que desarrollen actividades empresariales o profesionales incluidas en el citado Anexo II y estén acogidos al régimen especial simplificado de IVA, para el cálculo del ingreso a cuenta en el año 2020.*

Los días naturales en los que ha estado declarado el estado de alarma en el primer trimestre de 2020 son 18 días

^(*)*AVISO: Para aquellos contribuyentes de IRPF, IVA e Impuesto sobre Sociedades que hayan presentado sus autoliquidaciones con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 15/2020, la Agencia Tributaria va a implementar de inmediato un sencillo sistema para facilitarles la aplicación de las medidas previstas en los artículos 9, 10 y 11 de dicho RDley.*

El sistema consistirá en la presentación por parte del interesado de una nueva autoliquidación con un contenido ajustado a la medida de que se trate y adicionalmente un sencillo formulario que identifique la primera autoliquidación presentada, lo que acelerará el proceso de rectificación de esa autoliquidación por parte de la Administración, con anulación de sus efectos económicos (anulación de domiciliaciones de pago, de solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento o compensación, acuerdo de devolución de cantidades ingresadas, etc.)

PLAZOS

Extensión de los plazos de vigencia de determinadas disposiciones del RDley 8/2020, de 17 de marzo, y del RDley 11/2020, de 31 de marzo. (disposición adicional primera del RDley 15/2020).

Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del RDley 8/2020, de 17 de marzo, y en las disposiciones adicionales

octava y novena del RDley 11/2020, de 31 de marzo, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020.

La entrada en vigor del RDley 15/2020, de 21 de abril, se produce al día siguiente al de su publicación en BOE, esto es el día 23 de abril de 2020.

No inicio del período ejecutivo para determinadas deudas tributarias en el caso de concesión de financiación a la que se refiere el artículo 29 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19. (artículo 11 del RDley15/2020).

Las declaraciones-liquidaciones y las autoliquidaciones de la competencia de la Administración Tributaria del Estado, presentadas por un contribuyente en el plazo previsto en el artículo 62.1 de la Ley General Tributaria (LGT), sin efectuar el ingreso correspondiente a las deudas tributarias resultantes de las mismas, impedirá el inicio del período ejecutivo siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- *Que el contribuyente haya solicitado dentro del plazo del artículo 62.1 de la LGT o antes de su comienzo, la financiación a que se refiere el artículo 29 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, y por, al menos, el importe de dichas deudas.*
- *Que el obligado tributario aporte a la Administración Tributaria hasta el plazo máximo de cinco días desde el fin del plazo de presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación un certificado expedido por la entidad financiera acreditativo de haberse efectuado la solicitud de financiación incluyendo el importe y las deudas tributarias objeto de la misma.*
- *Que dicha solicitud de financiación sea concedida en, al menos, el importe de las deudas mencionadas.*
- *Que las deudas se satisfagan efectiva, completa e inmediatamente en el momento de la concesión de la financiación. Se entenderá incumplido este requisito por la falta de ingreso de las deudas transcurrido el plazo de un mes desde que hubiese finalizado el plazo mencionado en el primer párrafo de este apartado.*
 - *En caso de incumplimiento de cualquiera de estos requisitos, no se habrá entendido impedido el inicio del período ejecutivo al finalizar el plazo previsto en el artículo 62.1 de la LGT.*

Para el cumplimiento de sus fines, la Administración tributaria tendrá acceso directo y, en su caso, telemático a la información y a los expedientes completos relativos a la solicitud y concesión de la financiación a la que se refiere el artículo 29 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo.

Madrid, 22 de abril de 2020

⁽¹⁾ Fecha de entrada en vigor del RDley 15/2020, de 21 de abril. [\[Volver\]](#)

⁽²⁾ Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA ([BOE 30 de noviembre](#)). [\[Volver\]](#)

Como se observa la Nota de la AEAT interpreta oficialmente algunos de los problemas derivados de la aplicación de tales disposiciones fiscales e, incluso, anticipa la solución de otros, pero problemas interpretativos subsistente, por lo que nuevamente cabe decir como colofón de esta obra que.....

CONTINUARÁ.

Mucho nos tememos que esta sucesión de disposiciones sin ninguna calidad jurídico-técnica continuará, generando nuevos problemas para la actividad económica y la sociedad española, lo cual plantea la necesidad de declarar responsable al Estado legislador por tales daños.

DOMINGO CARBAJO VASCO

Inspector de Hacienda del Estado

Madrid, 23 de abril de 2020.