



Comentarios a las medidas
fiscales aprobadas para
hacer frente al **impacto
económico del covid-19.**

Domingo Carbajo Vasco

Inspector de Hacienda del Estado



**tirant
tech**

COMENTARIO LAS MEDIDAS FISCALES APROBADAS PARA HACER FRENTE AL IMPACTO ECONÓMICO DEL COVID-19.

1. NOTA PREVIA.

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

En España, tras una visión de la llegada del virus como algo importado, foráneo (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) y, seguidamente, a la adopción de medidas cada vez más drásticas, a medida que la incidencia negativa (especialmente, económica) de este virus se iba amplificando.

A día de hoy, 18 de marzo de 2020, no conocemos la duración real de estas disposiciones extraordinarias y todavía es pronto para evaluar la incidencia que, fenómenos totalmente novedosos, caso del 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 económica.**

Y, 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 adoptando medidas 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.

De ahí, también que, en España, muchas de estas disposiciones hayan sido reactivas, a caballo de los acontecimientos y se hayan articulado en diversos momentos y disposiciones, básicamente, las siguientes:

2. DISPOSICIONES NORMATIVAS APROBADAS FRENTE AL COVID-19.

a) Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, 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).

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 Carta Magna (en adelante, CE)¹.

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 prístina 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 Constitución², 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 fuera del campo de actuación del Decreto-Ley, con una interpretación literal del citado artículo 86.1 CE.

Ahora bien, con independencia de la laxa doctrina del Tribunal Constitucional al respecto y de la abundancia de justificaciones que incorporan los dos Decretos-Leyes citados arriba en sus respectivas Exposiciones de Motivos para sustentar el uso de esta disposición legal extraordinaria, 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 la letra b) *ut supra*: declaración del estado de alarma, es también totalmente “extraña” a nuestra práctica jurídica³, pero, en este supuesto, su propia naturaleza

¹ *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..*

² *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*

³ 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.

inusual y exorbitante halla su acomodo en la Carta Magna, artículo 116. 1 y 2 CE⁴.

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 el momento de reflexionar y regular (como es propio en un Estado de Derecho) cuándo, en qué condiciones y con qué límites deberían aplicarse los Decretos-Leyes para afectar al sistema tributario y a su regulación.

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 para el ejercicio 2020**, año en el cual ya se esperaba una desaceleración económica, 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) o más lenta e, incluso, estacionaria (en forma de L), 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

⁴ 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.

carácter económico y conllevan una ruptura muy relevante de algunos de los paradigmas de la “ortodoxia” económica, cuyo tenor (a nuestro humilde entender) nos han lastrado en los últimos años, 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 UE.

La huida de la senda de convergencia para reducir los déficits públicos 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 parece sean conscientes de la magnitud que supone la lucha contra el COVID-19.

Esto también ha obligado a la implementación de medidas nacionales por cada uno de los Gobiernos europeos afectados, empezando por el español.

Pero no es nuestra misión analizar las medidas económicas y sociales sino **centrarnos en un aspecto marginal y secundario (otra cosa es que tal grado de prioridad sea el apropiado) en el elenco de estas disposiciones, nos referimos a las normas tributarias.**

Pues bien, las normas tributarias adoptadas 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**

microfundista, de PYME (pequeñas y medidas empresas) y autónomos, aboque al cierre empresarial y al desempleo masivo.

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, caso del turismo⁵), pero deben afrontar gastos estructurales y fijos, el desenlace sería dramático para nuestra vida social y económica.

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).

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 y, por el contrario, no habría si no que disminuir algunos gravámenes para relanzar la actividad económica, lo cual conlleva, 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.**

⁵ Que supone entre el 10 y el 12 por ciento del Producto Interior Bruto.

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

- a) Por ser reactivas, es decir, coyunturales, no reflejan una revisión de problemas estructurales para el tejido empresarial de nuestro sistema tributario⁶.

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

- 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) Hacen referencia a disposiciones tributarias genéricas, de carácter procedimental, de plazos y términos, centrándose, en consecuencia, en 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.

⁶ 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?.

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.

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 LGT⁷, es decir, la incluida en el artículo 6.2 del Real Decreto-ley

⁷ *Aplazamiento y fraccionamiento del pago.*

3/2016, de 2 de diciembre y que había lleva a restringir enormemente el tipo de deudas tributarias que podían ser objeto de aplazamiento y

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.

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.

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 tributarias⁸.

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

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:

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

⁸ 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.

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.

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 operaciones) y particulares.

-Sin necesidad de garantías hasta 30.000 euros de deuda tributaria.

-Se pueden aplazar y fraccionar retenciones, impuestos a repercutir obligatoriamente y pagos fraccionados, además de otras deudas tributarias.

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

b) 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 dos Instrucciones:

*a) 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 por:

b) 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:

- 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.

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

Fuente: AEAT.

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 CE⁹, afectan a las actuaciones y procedimientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), como a cualquier Administración Pública y que se extenderá durante 15 días naturales (no administrativos), artículo 2 del citado Real Decreto 463/2020., se encuentra un artículo de carácter claramente tributario.

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

⁹ 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.

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 plantea diferentes problemas a los procedimientos tributarios y respecto de los plazos de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias en curso que, esperamos, sean resueltos mediante la publicación de las disposiciones secundarias, a las que se hace referencia en el apartado 3 de la disposición adicional cuarta anterior.

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 39/2015¹⁰; en segundo término, porque a los

¹⁰ ***Ámbito subjetivo de aplicación.***

procedimientos de aplicación de los tributos se les aplican subsidiariamente “las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos”, *arg. ex.* artículo 97, b) LGT.

Ahora bien, es cierto que podría argumentarse 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.

Es más, la aplicación de esta disposición adicional tercera del Decreto de estado de alarma a todos los procedimientos tributarios ha sido, en nuestra

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 Públicas.*
- b) Las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas, 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.*
- 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.

humilde opinión, ratificada por el Decreto-Ley 8/2020, como veremos seguidamente.

Por lo tanto, **todos los procedimientos tributarios**, incluyendo las declaraciones periódicas (informativas, recapitulativas, etc.), tengan o no liquidación tributaria (autoliquidaciones), se ven afectadas por el Decreto de alarma y sus plazos de presentación se prorrogan 15 días naturales.

Es más, creemos que por lo establecido posteriormente en el Decreto-Ley 8/2020, el plazo de prórroga se extiende al 30 de abril de 2020.

Un buen indicador de los procedimientos tributarios afectados se encuentra 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.

[Bloque 172: #a118]

De todas formas, la redacción es confusa e induce a problemas de inseguridad jurídica, por lo que debería ser objeto de desarrollo reglamentario.

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.

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

a) Introducción.

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

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.

- 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.».

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.

c) Una disposición de carácter general, de contenido específicamente tributario¹¹, 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 marzo¹², de declaración del estado de alarma

¹¹ Hay otras que inciden en el despacho aduanero y que, por razones de tiempo y oportunidad, no podemos comentar aquí.

¹² 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.

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 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.

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.**

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.

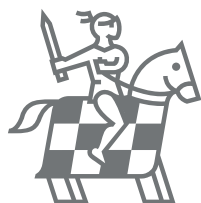
Evidentemente, algunas dudas y problemas aplicativos nos surgen de las redacciones expuestas anteriormente, pero sin duda habrá tiempo para comentarios más profundos al respecto y, asimismo, **sabemos que la propia AEAT tiene en marcha la publicación de un conjunto de disposiciones reglamentarias aclarando y precisando el alcance del artículo 33 del Real Decreto-Ley 8/2002.**

DOMINGO CARBAJO VASCO

Inspector de Hacienda del Estado

Madrid, 18 de marzo de 2020.

ANEXO: [Interpretación oficial del Real Decreto-Ley 8/2020 – Agencia Tributaria.](#)



**tirant
tech**

**Tecnología e
innovación jurídica**