



# COMENTARIOS URGENTES A LAS MEDIDAS FISCALES APROBADAS PARA HACER FRENTE AL IMPACTO ECONÓMICO DEL COVID-19.

Domingo Carbajo Vasco



**tirant  
tech**

Tecnología e  
innovación jurídica

## COMENTARIOS URGENTES A LAS MEDIDAS FISCALES APROBADAS PARA HACER FRENTE AL IMPACTO ECONÓMICO DEL COVID-19.

DOMINGO CARBAJO VASCO  
Inspector de Hacienda del Estado

**Sumario.- I. PRIMER BLOQUE DE MEDIDAS:** a) Real Decreto-ley 7/2020 (TOL7.815.421), 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 (TOL7.818.721), 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 (TOL7.822.864), 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 (TOL7.822.867), 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). **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 económica, ha conllevado una nueva serie de disposiciones, entre las cuales destacamos: a) Real Decreto-ley 9/2020 (TOL7.849.850), 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 (TOL7.849.851), 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 (TOL7.849.901), 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 (TOL7.854.128), de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19. 3. Medidas económicas y COVID-19. 4. El aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias en el Real Decreto-ley 7/2020 (tol7.815.421), de 12 marzo. 5. normas tributarias incluidas en el real decreto 463/2020 (tol7.818.721), 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). 6. la rectificación tardía (e insuficiente) del legislador tributario, el real decreto 465/2020 (tol7.822.867). 7. medidas tributarias incluidas en el real decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo (tol7.822.864) 8. La interpretación de la AEAT del artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020 (tol7.822.864). 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. 10. la normativa de las comunidades autónomas. 11. La ampliación de la duración del estado de alarma. 12. Medidas laborales del Real Decreto-ley 9/2020 (tol7.849.850) 13. El cierre de la actividad económica esencial. El real decreto-ley 10/2020 (tol7.849.901). 14. problemas prácticos derivados del cierre de las oficinas públicas de la AEAT. 15. El Real Decreto-ley 11/2020 (tol7.829.481). Normas tributarias.

### 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<sup>[1]</sup>, de un supuesto ejemplar de "fuerza mayor" en la terminología jurídica<sup>[2]</sup>, de un "act of God", en la expresión anglosajona<sup>[3]</sup>) en todas las actividades personales, sociales y económicas del Mundo.

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)<sup>[4]</sup> (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) 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 ahora) con la publicación en el BOE del 1 de abril 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.

Este Real Decreto-Ley, 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 afectadas[5].[6]

Por otro lado, ese Real Decreto-Ley y su antecedente, el Real Decreto-Ley 8/2020 (cuyo tenor, por cierto, es ampliamente modificado por el primero, manifestando 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")[7], 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.

A día de hoy, 1 de abril 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**[8] y ésta superará a la de la denominada crisis 2.0, es decir, la de 2006/7.

A medida que se universaliza el coronavirus[9], 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 incidencia negativa en todos los órdenes de la pandemia desde el humano al sanitario y social, pasando por el económico, se acrecienta.

En estos momentos, las estimaciones económicas afirman que el descenso en el Producto Interior Bruto (en adelante, PIB) mundial será superior al derivado de la crisis económica de 2006/7.

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)[10] afirma que, cada mes de contención/confinamiento, derivado del COVID-19 produce un descenso del 2% del PIB [11] 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 temporal[12].

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 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 y la incorporación sucesiva de medidas sociales y económicas para reaccionar ante la exclusión social que la situación está trayendo consigo, empezando por unos niveles de desempleo muy elevados[13].

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.



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 último Real Decreto-Ley 11/2020 que ha alterado ampliamente regulaciones del Real Decreto-Ley 8/2020, supuesto de las alteraciones introducidas por su Disposición Final Primera[14].

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 brevísimo de quince días (y que, en estos momentos, se dilata en el tiempo), se ha revelado ya como errónea, generando una sucesión de reglas y normas precipitadas, una auténtica "diarrea" o "logomaquia" legislativa que solo 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).[15]

Las normas que vamos a analizar, resultan ser, básicamente[16] [17], las siguientes:

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

### **I. PRIMER BLOQUE DE MEDIDAS.**

**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).**

**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 CE[18].

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 Constitución[19], 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)[20] 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 respecto[21] 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 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 las letras b) y d) *ut supra*: declaración del estado de alarma, es también totalmente "extraña" a nuestra práctica jurídica[22], pero, en este supuesto, su propia naturaleza inusual y exorbitante halla su acomodo en la Carta Magna, artículo 116. 1 y 2 CE[23][24].

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 Derecho[25]) 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.**

**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 10/2020[26].**

**De esta forma, consideramos que la incidencia negativa en la economía española del COVID-19 será superior a la estimada al principio[27] y, de hecho, el consenso empieza a ser común en ese sentido.**

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 plazo[28].

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 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 económica[29], 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.**

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 tributarias[30], 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, medida fiscal ampliamente conocida y desarrollada ya en otros países para hacer frente al COVID-19[31].

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.[32]

### **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**[33], año en el cual ya se esperaba una desaceleración económica[34], 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)[35], 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 años[36], 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[37].

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 y, asimismo, sin conocer cuántas empresas van a ser incapaces de soportar esta "hibernación".

En cualquier caso, hasta la fecha, las medidas adoptadas por la UE en su conjunto para hacer frente a la pandemia no pueden calificarse sino como decepcionantes y los Bancos Centrales, 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 tiempo[38], así como nuevas inyecciones de liquidez[39].

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.

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 parece sean conscientes todavía de la magnitud que supone la lucha contra el COVID-19[40].

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 económicas (incluyendo las tributarias[41]) para hacer frente a sus consecuencias económicas. España no es, pues, la excepción.[42]**

Pero no es nuestra misión analizar con detalle las medidas económicas y sociales que se han adoptado contra el COVID-19 en España[43] 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 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 microfundista[44], de PYME (pequeñas y medidas empresas) y autónomos, aboque al cierre empresarial y al desempleo masivo.**

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

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 turismo[45]), 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 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 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.[46]

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 tributario[47].

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 procedimental, 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.

#### **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 LGT[48], 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 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 tributarias[49].**

**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 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[50]) y particulares.

-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 LGT [51] . 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 LGT[52].

-Los tres primeros meses de aplazamiento sin intereses de demora[53].

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 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 abogáramos 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.

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 período 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.

#### **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:



- o "Tipo de garantías ofrecidas": marcar la opción "Exención".
- o "Propuesta de plazos; nº de plazos": incorporar el número "1".
- o "Periodicidad": marcar la opción "No procede".
- o "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).
- o **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:

**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/procedimientoini/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.



**tirant  
tech**

Tecnología e  
innovación jurídica

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.

## **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 CE[54], 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.*

*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.***



**tirant  
tech**

Tecnología e  
innovación jurídica

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. LGT[55]) 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:*

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 aplica 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)[\[56\]](#)*

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 39/2015[\[57\]](#); en segundo término, porque a los 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 ven afectadas por el Decreto de alarma y sus plazos de presentación se prorrogan 15 días 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.

## **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) [58] 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:

-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 LGT[59], 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 tributarias[60].

**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.

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 64

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 referencia[61].

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

**c) Una disposición de carácter general, de contenido específicamente tributario[62], 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 marzo[63], 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 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.**

**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.**

**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*



**tirant  
tech**

Tecnología e  
innovación jurídica

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.

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

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.

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.

**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.



**tirant  
tech**

Tecnología e  
innovación jurídica



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 continuarían 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.**

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)[64], ese plazo de diez días se conserva íntegramente; de forma tal que, de no acceder a la comunicación, se le dará por notificado.[65]

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 un caso de fuerza mayor que impediría el acceso al buzón electrónico.

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?

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 concurra 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 IRPF[66]?

En nuestra opinión, dado que la interpretación de todos los beneficios fiscales ha de ser restrictiva, de acuerdo al artículo 14 LGT[67], 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".

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.

## **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 obtención de NIF por entidades de forma no presencial durante el estado de alarma.shtml](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.a.shtml)

Y que transcribimos seguidamente:

**"PROCEDIMIENTO EXCEPCIONAL PARA LA OBTENCIÓN 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"**.

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 anexo.

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 las 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 anterior<sup>[68]</sup>, 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 9/2020<sup>[69]</sup>.**

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 abril[70], 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 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.[71]

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 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 aplase ninguna liquidación tributaria, ni siquiera el inicio de la campaña de declaración liquidación del IRPF y del IP del ejercicio 2019[72], 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.

#### **14. PROBLEMAS PRÁCTICOS DERIVADOS DEL CIERRE DE LAS OFICINAS PÚBLICAS DE LA AEAT.**

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:

##### **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 anexo.

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."

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."](#)

#### **15. EL REAL DECRETO-LEY 11/2020. NORMAS TRIBUTARIAS.**

Aunque su análisis detallado va a demorarse a ediciones posteriores de este documento, sí conviene, al menos, incluir y exponer, a primera vista, las normas tributarias (reducidas) que se incluyen 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).

Las medidas con cierta relación con disposiciones tributarias son las siguientes:

#### **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, 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).

## **2. Extensión de la suspensión 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 de 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 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:**

**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 rijan por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos de 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 rijan 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, pero nuestra pluma no tiene en estos momentos aliento para entrar su análisis.**

**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».

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.

**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, 1 de abril de 2020.

[1] 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.

[2] 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 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 imprevisible, 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 covid-19 es un supuesto de fuerza mayor?", *RRHH Digital*, 20/03/2020k

<http://www.rhhdigital.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](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.

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

[3] 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.

[4] 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 atribuirle a las lamentables condiciones sanitarias que toda guerra provoca.

Así que evitemos cualquier tono ofensivo.

[5] 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.

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>

[6] 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)*. [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://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)



[7] 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.

[8] 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%.

[9] 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.

[10] Para una visión actualizada y periódica de la situación, nos dirigiremos a su Portal de Internet: [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

[11] 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-19\\_containment\\_measures\\_on\\_economic\\_activity](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=126_126496-evgsi2gmqj&title=Evaluating_the_initial_impact_of_COVID-19_containment_measures_on_economic_activity)

[12] 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/>

[13] Según Europa Press <https://www.europapress.es/economia/laboral-00346/noticia-ccaa-registran-lunes-casi-300000-ertes-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

[14] 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".

[15] *La Constitución garantiza...la seguridad jurídica.*

[16] 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).

[17] 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](https://boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?.id=355)

[18] *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.*





[19] *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*

[20] 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.*

[21] 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.

[22] 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.

[23] *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.*

[24] En general, y recientemente, Tajadura, Javier. "Derecho de crisis y Constitución", El País, 20 de marzo de 2020.

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

[26] 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.

[27] 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.*

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.

[28] Quizás a eso se refería el Presidente del Gobierno, cuando habló del "sesgo retrospectivo", en la presentación ante el Parlamento del estado de alarma.

[29] Se plantea como objetivo una reducción de la actividad del 85%.

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

[31] *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>

[32] *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.* (El subrayado es nuestro).

[33] 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>

[34] 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>

[35] En general, Díez, José Carlos. "De nuevo, en manos de Merkel", El País, 20 de marzo de 2020.

[36] 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

[37] 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](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>

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

[39] "El BCE anuncia un nuevo programa de compras de deuda de 750.000 millones", Expansión, 18 de marzo de 2020.

[40] Pero ya se empieza a hablar de "economía de guerra" como demuestran las afirmaciones del FMI y de la OCDE.

[41] 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).

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 decurriendo 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**

- [No puedo pagar mis impuestos \(Artículo\)](#)

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](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.

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

[42] 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/#>

[43] Aunque sí se han difundido de manera generalizada mediante boletines, circulares e informaciones muy variadas. Por poner un ejemplo. PWC. Análisis 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

[44] 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 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)

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

[46] Un número no escaso de asociaciones se está pronunciado, ciertamente, en esta línea.

[47] 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?

#### [48] 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.*

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.

[49] 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:

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.

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.

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

[51] ...Podrá 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.

[52] 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.*

[53] Que, en estos momentos, es del 3,75%.

[54] *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.*

[55] *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*

[56] 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>

#### [57] **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 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.*

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

#### [59] **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

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

[61] 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.

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

[63] 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.

[64] *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*

[65] Colegio de Economistas. Registro de Economistas Asesores Fiscales. Nota de Aviso 23-20,

[66] *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 reinvierta 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.*

### [67] 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*

[68] 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.»*

[70] 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, pobre 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.

**[71] 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).*

[72] 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).





**tirant  
tech**

Tecnología e  
innovación jurídica