

MEDIDAS TRIBUTARIAS EN LA CRISIS DEL CORONAVIRUS

(versión 27 de mayo de 2020)

Dr. Luis Manuel Alonso González

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona.

Desde el día 13 de marzo de 2020 vienen publicándose en los boletines oficiales normas de diversa naturaleza y calibre dictadas con ocasión de la crisis provocada por la pandemia del Covid-19 en España. A día de hoy, son ya decenas las normas que han aparecido publicadas y centenares los preceptos que han sido aprobados. El objeto del presente informe es centrarse en las medidas de carácter tributario al efecto de que con su lectura resulte más fácil su comprensión y la delimitación de su alcance¹.

1. APLAZAMIENTO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS.

1.a. Normativa

Art. 14 del RD Ley 7/2020:

“Artículo 14 Aplazamiento de deudas tributarias

¹ Abreviaturas utilizadas:

- Real Decreto Ley 7/2020, de 12 de marzo: RD Ley 7/2020
- Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo: RD 463/2020
- Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo: RD Ley 8/2020
- Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo: RD 465/2020
- Real Decreto 476/2020, de 27 de marzo: RD 476/2020
- Real Decreto Ley 10/2020, de 29 de marzo: RD Ley 10/2020
- Real Decreto Ley 11/2020, de 31 de marzo: RD Ley 11/2020
- Real Decreto Ley 14/2020, de 14 de abril: RD Ley 14/2020
- Real Decreto Ley 15/2020, de 21 de abril: RD Ley 15/2020
- Real Decreto Ley 17/2020, de 5 de mayo: RD Ley 17/2020
- Real Decreto Ley 19/2020, de 26 de mayo: RD Ley 19/2020
- Decret Llei 6/2020, de 12 de marzo: RDLlei 6/2020
- Decret Llei 7/2020, de 17 de marzo: RDLlei 7/2020
- Decret Llei 11/2020, de 7 de abril: DLlei 11/2020
-

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 cuatro meses del aplazamiento”.

1.b. Análisis.

El Gobierno de la Nación ha optado por la vía del aplazamiento de las deudas tributarias. No hay ni suspensiones, ni reducciones ni condonaciones más allá de las medidas específicas que más adelante se indican. De tal manera, quien sufra problemas de liquidez puede acceder al mecanismo del aplazamiento que se ha regulado para que, establecido el cumplimiento de determinados requisitos, se convierta en la fórmula a la que pueden acogerse quienes se hallen en esa situación. Por el momento, el Gobierno busca mantener liquidez en los agentes económicos de esta forma. Es cierto que si se aplaza el pago de tributos se mantiene más dinero en manos de los particulares, si es que se tiene, claro; no significa, tampoco, que más adelante no haya que pagar a la Hacienda Pública lo que se debe.

Los aplazamientos previstos abarcan estas deudas tradicionalmente excluidas de la posibilidad de aplazar pagos tributarios:

- Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta (art. 65.2.b LGT).
- Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas (art. 65.2.f LGT).
- Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (art. 65.2.g LGT).

Esta es una novedad importante del RD Ley 7/2020: cabe aplazar las retenciones a ingresar en Hacienda por retenedores y obligados a ingresar a cuenta; también los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades; y, por último, las cuotas repercutidas – principalmente pensamos en el IVA – pero no satisfechas al sujeto pasivo repercutidor. Vale la pena incidir en este último punto. El RD Ley elimina el veto a determinadas solicitudes de aplazamiento de deudas tributarias y por ello “desactiva”, en el marco de la regulación y vigencia de las previsiones que hace en el art. 14, la aplicabilidad de las letras b, f y g del art. 65 de la LGT. Pero lo que no hace es modificar las condiciones allí dispuestas. Dicho de otro modo, a título de ejemplo, ni antes de este RD Ley, ni tampoco ahora, es esperable que un sujeto pasivo de IVA que ha repercutido y cobrado la cuota correspondiente pueda pretender que se le aplaze el ingreso de la misma, porque ese no era el caso al que se refería el art. 65.2.f LGT.

El RD Ley se refiere de forma exclusiva y textual a “aplazamientos de deudas tributarias” y nada dice de la posibilidad de fraccionar, que es la otra modalidad especial de pago que contempla el art. 65 LGT. Así se deduce también de las “Instrucciones provisionales para solicitar el aplazamiento previsto en el Real Decreto Ley COVID-19” colgadas en la web de la AEAT.

La excepcional regulación del art.14 se refiere únicamente a 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*”. Teniendo en cuenta que el RD Ley 7/2020 entra en vigor el día de su publicación en el BOE, el 13 de marzo, se deduce que la norma se refiere al plazo temporal que abarca del 13 de marzo al 30 de mayo de 2020. Si se quieren aplazar liquidaciones o autoliquidaciones cuyo plazo de pago finalizó antes del 13 de marzo, no cabe aplicar la norma que estamos analizando. Si se quiere pedir el aplazamiento de liquidaciones o autoliquidaciones cuyo plazo de pago termine después del 30 de mayo, tampoco.

No quedan afectadas declaraciones tributarias y obligaciones formales en ningún caso.

Los requisitos particulares que se han de cumplir son estos:

- Requisito subjetivo: se excluye a los deudores tributarios con volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros en el año 2019. Los destinatarios de la medida son, pues, sólo aquellos sujetos en los que se presume una menor fortaleza económica.
- El aplazamiento será de seis meses. No se contemplan plazos distintos, no ya superiores sino, incluso, más cortos.
- El aplazamiento no devenga intereses de demora durante los cuatro primeros meses. Inicialmente la carencia cubría tres meses y desde el 27 de mayo, gracias a la modificación operada por la Disposición Final 7ª del RD Ley 19/2020, ya son dos tercios del plazo de seis meses los que dejan de retribuirse a la Hacienda Pública mediante el devengo de intereses de demora conforme a lo que dispone el 53 del Reglamento General de Recaudación. Teniendo presente que el trato benévolo para el deudor se limita a una parte del plazo no se comprende por qué no se habilita la posibilidad de solicitar aplazamiento por un plazo inferior al de seis meses y, a cambio, reducir o eliminar el coste del mismo. La previsión aprobada a lo que conduce, en realidad y contemplando en su totalidad el período de aplazamiento, es a una rebaja del 33 por 100 de los intereses de demora durante seis meses. De todas formas, la DT 2ª del RD Ley 19/2020 establece la ampliación del plazo de no devengo de intereses a las solicitudes de aplazamiento ya presentadas.

No olvidemos, por último, que la norma, expresamente, contempla solamente los supuestos en los que se cumpla lo dispuesto en el art. 82.2.a LGT, esto es, que se trate de deudas de cuantía inferior a 30.000, 00 euros – por la remisión implícita que tal precepto hace a la Orden HAP/2178/2015 de 9 de octubre – para las que está reconocida la exoneración en la prestación de garantías.

2. SUSPENSIÓN DE LOS PLAZOS TRIBUTARIOS.

2.a. Normativa.

Art. 33 del RD Ley 8/2020:

“Art. 33. 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.*

En las subastas celebradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través del Portal de Subastas de la Agencia Estatal del Boletín Oficial del Estado, afectadas por lo establecido en los apartados 1 y 2 del presente artículo, el licitador podrá solicitar la anulación de sus pujas y la liberación de los depósitos constituidos.

También tendrán derecho a la devolución del depósito y, en su caso, del precio del remate ingresado, cuando así lo soliciten, los licitadores y los adjudicatarios de las subastas en las que haya finalizado la fase de presentación de ofertas y siempre que no se hubiera emitido certificación del acta de adjudicación de los bienes u otorgamiento de escritura pública de venta a la entrada en vigor del presente real decreto-ley. En este caso, no será de aplicación la pérdida del depósito regulada en el artículo 104.bis letra f) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio².

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.*

² Los párrafos segundo y tercero de este número 3 se introdujeron mediante RD Ley 15/2020, de 21 de abril, estando en vigor desde el 23 de abril de 2020.

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

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

8. *Los plazos para atender los requerimientos y solicitudes de información formulados por la Dirección General del Catastro que se encuentren en plazo de contestación a la entrada en vigor de este real decreto-ley se amplían hasta el 30 de abril de 2020.*

Los actos de apertura de trámite de alegaciones o de audiencia que se comuniquen a partir de la entrada en vigor de esta medida por la Dirección General del Catastro tendrán de plazo para ser atendidos hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso este resultará de aplicación.

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

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

Disposición adicional tercera. RD Ley 19/2020:

“Ampliación del plazo previsto en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

La publicación a que se refiere el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, derivada de la concurrencia a fecha 31 de diciembre de 2019 de los requisitos exigidos para la inclusión en aquel, se producirá, en todo caso, antes del 1 de octubre de 2020”

2.b. Análisis

El número 1 del art. 33 se refiere a la ampliación, hasta el 30 de mayo de 2020³, de

- los plazos de pago en período voluntario (art. 62.2 LGT)
- los plazos de pago en período ejecutivo (art. 62.5 LGT)
- los vencimientos de plazos y fracciones en aplazamientos y fraccionamientos
- los plazos en subastas y adjudicaciones de bienes (104.2 y 104.bis RGR)
- los plazos para atender a requerimientos de la Administración
- los plazos para cumplir diligencias de embargo
- los plazos para atender solicitudes de información con trascendencia tributaria
- los plazos para alegar ante actos de apertura de trámite de alegaciones o de audiencia,

dictados en:

- procedimientos de aplicación de los tributos (o sea, los de gestión, inspección, recaudación, ex art. 83.1 LGT)
- procedimientos sancionadores
- procedimientos de declaración de nulidad

³ La DA1ª del RD Ley 15/2020, de 21 de abril, sustituye el término inicialmente previsto del 30 de abril por el de 30 de mayo, presumiblemente ante el alargamiento sucesivo de la duración del estado de alarma: *“Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020”.*

- procedimientos de devolución de ingresos indebidos
- procedimientos de rectificación de errores materiales
- procedimientos de revocación

que no hayan concluido el día 18 de marzo de 2020 (fecha de entrada en vigor del RD Ley 8/2020)

Además, se estipula que en el seno del procedimiento de apremio no se ejecutarán garantías sobre inmuebles en el mencionado plazo: entre el 18 de marzo y el 30 de mayo de 2020⁴.

Supongamos que tenemos un plazo de pago voluntario que concluía el 20 de mayo por haber sido notificado el día 1 de abril. Aplicando el art. 33.1 ese plazo se vería ampliado hasta el 30 de mayo.

El número 2 del art. 33 se refiere a un supuesto distinto: plazos que se “comuniquen” entre el 18 de marzo y el 30 de mayo de 2020⁵ (por ejemplo, por notificaciones ya enviadas antes de ese día y que llegan al obligado tributario después del 18 de marzo). En tal caso, la extensión de plazos rige hasta el día 30 de mayo a no ser que “la norma general” (sic) otorgue un plazo mayor, en cuyo caso este último es el aplicable. Imaginemos que el día 18 de mayo se notifica la apertura de un trámite de audiencia que, conforme a las normas tributarias “generales” finaliza el día 8 de junio: prevalece esta regla sobre la recogida en el art. 33.2 que estamos comentando. Pero si se notifica una solicitud de información el día 20 de abril y finaliza el plazo para atenderla el 3 de mayo, en realidad el plazo se prolongará hasta el 30 de mayo conforme a lo expuesto.

El número 2 del art. 33 afecta a

- los plazos de pago en período voluntario (art. 62.2 LGT)
- los plazos de pago en período ejecutivo (art. 62.5 LGT)
- los vencimientos de plazos y fracciones en aplazamientos y fraccionamientos
- los plazos en subastas y adjudicaciones de bienes (104.2 y 104.bis RGR)
- los plazos para atender a requerimientos de la Administración
- los plazos para cumplir diligencias de embargo

⁴ Vid. nota 3.

⁵ Vid. nota 3.

- los plazos para atender solicitudes de información con trascendencia tributaria
- los plazos para alegar ante actos de apertura de trámite de alegaciones o de audiencia,

En la medida en que la norma no distingue, cabe entender que lo en ella previsto se produce con independencia del medio de notificación que se utilice. Queremos decir con esto que no hay base legal alguna para considerar que este número 2 no se aplica en caso de notificaciones electrónicas obligatorias (NEO). Si de una NEO – tanto si resulta abierta por el interesado como si transcurre el plazo de diez días - resulta la comunicación de la apertura de un plazo, dicho plazo, debe entenderse, se prolonga hasta el 30 de mayo⁶.

El número 3 del art. 33 significa que los alargamientos de plazos vistos son una opción que se pone a disposición del contribuyente, pero éste puede, no obstante, cumplir sus obligaciones de pago de todo tipo, atender al requerimiento de información con trascendencia tributaria o presentar sus alegaciones, en el plazo que correspondería de no acogerse al art.33 del RD Ley 8/2020, en cuyo caso se tendrá por evacuado el trámite.

El número 5 del art. 33 prevé un período, que comprende desde el 18 de marzo al 30 de mayo de 2020⁷, en el que no cuentan los días a efectos de plazos en el cómputo de la duración máxima que tienen prevista en las normas los procedimientos, tanto de gestión como sancionadores o de revisión.

Esta previsión tendrá repercusión, por ejemplo, a efectos del cálculo de intereses de demora, tanto cuando la Hacienda Pública sea deudora como cuando sea acreedora. Porque ese lapso temporal de 43 días deberá ser descontado.

Ahora bien, los funcionarios al servicio de la Administración, no obstante, podrán seguir trabajando en los expedientes, actuaciones sin trascendencia pública que ni ahora ni antes tienen repercusión en el transcurso de los plazos tributario, sin rebasar los simples “trámites imprescindibles” a los que se refiere la norma expresamente.

El número 6 del art. 33 dispone que ese mismo período temporal, el que discurre del 18 de marzo al 30 de mayo de 2020⁸, deberá descontarse a los efectos de la apreciación de prescripciones o caducidades tributarias. De tal modo, si, por ejemplo, el 20 de abril prescribía el primer trimestre de IVA de 2017, el término de

⁶ Vid. Nota 3.

⁷ Vid. Nota 3.

⁸ Vid. Nota 3.

ese plazo se trasladaría 40 días más tarde (entre el 18 de marzo y el 20 de abril hay 32 días), hasta el 30 de mayo.

Por si existiera alguna duda, el número 2 de la Disposición adicional novena del RD Ley 11/2020 lo reitera:

“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 2020⁹ quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria”

El número 7 del art. 33 concierne a los plazos en los recursos de reposición y procedimientos económico-administrativos. Ahora bien, este precepto debe ponerse en relación con el número 2 de la Disposición Adicional Octava del RD Ley 11/2020, titulada “Ampliación del plazo para recurrir”, cuando señala lo siguiente:

“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 2020¹⁰, 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 2020¹¹ 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”

Estas normas vienen a establecer lo siguiente:

- a) En cuanto al momento en el que se entienden notificadas las resoluciones que ponen fin a los recursos de reposición y las reclamaciones y recursos económico-administrativos, el párrafo

⁹ 30 de mayo conforme a lo visto en Nota 3.

¹⁰ 30 de mayo conforme a lo visto en Nota 3.

¹¹ 30 de mayo conforme a lo visto en Nota 3.

primero del número 7 del art. 33 modifica el régimen de notificaciones de los acuerdos resolutorios de los recursos de reposición y las reclamaciones y recursos económico-administrativos en una dirección claramente perjudicial para el administrado. Preocupado el Gobierno por tener por notificado cuanto antes al obligado tributario de lo que se resuelva por la Administración y los órganos económico-administrativos, extiende a estas parcelas de los procedimientos administrativos de revisión ordinarios (reposición, vía económico-administrativa) una particularidad en el ámbito de las notificaciones que hasta ahora sólo regía para el procedimiento de inspección y el sancionador tributario (art. 150.2 y art. 211.2 puesto en relación con el art. 104.2LGT): basta con un intento de notificación para que el acto administrativo se tenga por notificado. Se prescinde, así, del régimen general que rige para las notificaciones tributarias que es el regulado en los artículos 109 y ss. LGT, donde la regla general es el doble intento de notificación, modificándose, así pues, el régimen de notificación de los acuerdos que resuelven los recursos de reposición (art. 225.4 LGT) y las impugnaciones económico-administrativos previsto (art. 234.4 LGT) en perjuicio del administrado.

- b) En cuanto a los plazos para interponer esos recursos y reclamaciones, tanto en el ámbito estatal como local, plazos que siempre son de un mes, la DA8^o.2 del RD Ley 11/2020 clarifica que se empezarán a contar desde el 30 de mayo de 2020¹², tanto si el inicio del plazo es anterior al 13 de marzo como posterior. Esto significa que, si el plazo para presentar una reclamación económico-administrativa se había iniciado el día 20 de febrero y terminaba el 20 de marzo, conforme a la nueva norma, el 1 de junio se reabre el plazo del mes. Esto afectaría al caso de que llegado el 13 de marzo no se hubiera presentado el escrito de interposición, claro está. Se estará concediendo al administrado un mes más, a partir del 1 de junio: a quien, por ejemplo, se le haya notificado la resolución de un recurso de reposición el 20 de marzo, estando incurso en estas previsiones especiales, el plazo de un mes para acudir a la vía económico-administrativa no empieza a contarse sino desde el 1 de junio.

La previsión de la DA8^a2 del RD Ley 11/2020 arroja luz sobre lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 33.7 del RD Ley 8/2020, al punto que nos atrevemos a considerar que, en caso de duda, debe prevalecer, como mínimo por ser una norma posterior, aunque de igual rango.

¹² Vid. Nota 3.

En todo caso, la precisión que introduce la segunda parte del segundo párrafo del art. 33.7 pierde su sentido. Allí se dijo que si la notificación (se supone que de los actos que han de ser objeto de impugnación) se producía conforme a las reglas generales de la LGT (pensamos que por excepción al supuesto especial previsto en el párrafo primero del art. 33.7) y se producía con posterioridad al momento de conclusión del plazo de *vacatio*, el día 30 de mayo, el plazo para recurrir empezaría a partir de ese momento, puntualización más bien inútil porque afecta a supuestos que, por razones temporales, ya no se verán afectados por las medidas excepcionales derivadas del presente estado de alarma. A nuestro modo de ver, el supuesto que se contempla queda extramuros de los casos relacionados con el período que va del 18 de marzo al 30 de mayo, de modo que no tiene porque verse afectado por las normas que estamos examinando. Así se desprende, también, de la Disposición transitoria tercera. Aplicación de determinadas medidas del real decreto-ley cuando indica que *“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”*.

No obstante, es de lamentar que no se consiga redactar bien las normas desde un primer momento y en estas circunstancias por las que atravesamos el principio de seguridad jurídica se vea erosionado por la mala técnica normativa. La prueba la tenemos en el RD Ley 11/2020 que consume la Disposición Final Primera en modificar el RD Ley 8/2020 en más de veinte aspectos.

De la misma manera, el cambio de fechas que suponen término final de suspensiones y aplazamientos – vgr. la DA1ª del RD Ley 15/2020 - está llamado a generar numerosos conflictos.

Lo que no dice ninguna de estas normas es qué sucede en relación con los plazos de los distintos trámites que se integran en un procedimiento económico-administrativo. Obviamente, es cuestión distinta a los plazos de interposición, contemplados de forma expresa en la Disposición Adicional Octava del RD Ley 11/2020, y antes en el art. 33.7 del RD Ley 8/2020. Pero tampoco cabe extender al caso que planteamos lo dispuesto en el número 1 del art. 33 pues allí se habla de procedimientos de aplicación de los tributos, categoría en la que no entran los actos dictados en vía económico-administrativa. Por consiguiente, antes este inexplicable olvido o vacío legal, lo recomendable es actuar como si no existiera ninguna medida especial atinente al caso y proceder conforme a los plazos según dispone la LGT.

Y no deja de ser curioso ese silencio porque la Disposición adicional novena del RD Ley 11/2020, en su número 1, contempla el caso específico de los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas para extender el criterio de que no se computará, a efectos de la duración máxima del plazo con el que la Administración cuenta para ello, el período que va del 14 de marzo al 30 de mayo.

Conviene aclarar que las normas que aludimos, los RD Ley 8 y 11, son las normas aplicables en materia administrativa tributaria. La suspensión de términos y plazos procesales, jurisdiccionales, así como otras previsiones, que se estipularon en las Disposiciones Adicionales Segunda y Cuarta del RD 463/2020, continúan vigentes. A este respecto, hay que recordar que el RD 465/2020, que modifica el RD 463/2020, altera el apartado 4 y añade dos números más (5 y 6) a su Disposición Adicional Tercera, norma que asumía las medidas sobre suspensión de plazos, y, que, en lo que aquí nos concierne, viene a decir que esa norma no afecta a la materia tributaria puesto que para dicha materia habrá una normativa especial, que no es otra que los preceptos que estamos analizando de los RD Leyes 8 y 11 de 2020.

Lo dispuesto en el art. 33 del RD Ley 8/2020 y en la Disposición adicional novena del RD Ley 11/2020, se aplicará tanto a los procedimientos que tengan lugar tanto en el ámbito estatal como en el local. Expresamente lo dice el número 3 de dicha Disposición adicional. Por su parte, la Disposición Final Octava del RD Ley 8/2020, en la redacción que le otorga el número 20 de la Disposición Final Primera del RD Ley 11/2020, expresa el amplísimo fundamento constitucional que apoya el dictado de la norma, deduciéndose su aplicabilidad a las Comunidades Autónomas. De hecho, la Agència Tributària de Catalunya (ATC) manifiesta públicamente criterios de actuación afines a estas disposiciones del Estado. Además, el art. 53 del RD Ley 11/2020 así lo explicita.

Por último, se ha aplazado la fecha de publicación de la lista de morosos a Hacienda (art. 95 bis 4, LGT), materia que, probablemente, debiera continuar siendo regulada por Orden ministerial y que es dudoso merezca incluirse en un Real Decreto Ley.

3. ESPECIALIDADES EN MATERIA ADUANERA.

3.1. Normativa.

Art. 33.4 RD Ley 8/2020:

“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”

Art. 32 del RD Ley 8/2020:

Atribución de competencias para el despacho aduanero

“El titular del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá acordar que el procedimiento de declaración, y el despacho aduanero que aquel incluye, sea realizado por cualquier órgano o funcionario del Área de Aduanas e Impuestos Especiales.

A estos efectos, no resultará de aplicación lo previsto en el artículo 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”

Artículo 52. RD Ley 11/2020:

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”

3.2. Análisis

En relación con las previsiones en materia aduanera que hace el RD Ley 8/2020, nos remitimos a su Exposición de Motivos donde se dice que

“se agilizan los trámites aduaneros de importación en el sector industrial. Uno de los riesgos más importantes en este momento es que pudiera verse afectada la cadena de suministros de mercancías procedentes de países terceros y, en menor medida, la paralización de exportaciones por el cierre de Dependencias y de Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales porque alguno o varios de sus funcionarios se viesen afectados por el COVID-19 y hubiese que tomar las medidas previstas para este caso. La solución a este potencial problema consiste en atribuir al titular del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competencia para acordar que el despacho aduanero, de forma excepcional por necesidades de servicio derivadas de la

actual situación, sea realizado a través de las aplicaciones informáticas existentes para el despacho aduanero sin necesidad de modificación de las mismas por cualquier órgano o funcionario del Área de Aduanas e Impuestos Especiales”.

En cuanto al art. 52 del RD Ley 11/2020 responde a la conveniencia de hacer una regulación diferenciada de la normativa relativa al aplazamiento derivado de las declaraciones aduaneras. De hecho, el art. 33.4 del RD Ley 8/2020 ya subrayaba la procedencia de este tratamiento diferenciado, que ha tardado, sin embargo, unos días en producirse respecto de las previsiones hechas para el resto de la materia tributaria.

Debe tenerse en cuenta que la ampliación del plazo en el que no se devengan intereses de tres a cuatro meses por el RD Ley 19/2020 (DF 7ª y DT 2ª) afecta también a lo previsto en el art. 52.6 que estamos analizando.

Por otro lado, con fecha 16 de marzo, la AEAT ha publicado NI DTORA 01/2020 por la que se dictan instrucciones derivadas de la declaración de estado de alarma declarada por el Real Decreto 463/2020 de 14 de marzo.

4. NUEVA EXENCIÓN EN EL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

4.1. Normativa.

Nuevo nº 23 del art. 45. I.B:

«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, 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 la vivienda habitual»

«29. Las escrituras de formalización de las moratorias previstas en artículo 13.3 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, así como en el artículo 24.2 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, y de las moratorias convencionales concedidas al amparo de Acuerdos marco sectoriales adoptados como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 previstas en el artículo 7 del Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo.»

4.2. Análisis

La nueva exención del nº 23 del art. 45.I.B del TRITPAJD responde a la idea de no encarecer fiscalmente las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan como consecuencia de la aplicación de otras disposiciones del RD Ley. Se introduce mediante la Disposición Final Primera del RD Ley 8/2020, si bien ha sido objeto de nueva redacción por el RD Ley 11/2020 (Disposición final primera, apartado diecinueve).

La correspondiente al nº 25, introducida por la DF1ª del RD Ley 19/2020, de 26 de mayo, tiene por objeto dejar exentas las del impuesto las escrituras de formalización de las moratorias, tanto las legales como las convencionales, suscritas al amparo de un acuerdo marco sectorial y así facilitar la suscripción de estos mecanismos de aplazamiento de deudas.

5. EL CALENDARIO DE LA CAMPAÑA DE RENTA 2019 NO EXPERIMENTA CAMBIOS.

El BOE de 19 de marzo de 2019 publica la 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. En su artículo 8, dedicado a regular el plazo de presentación del borrador de declaración y de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, se estipula lo siguiente:

“1. El plazo de presentación del borrador de declaración y de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

cualquiera que sea su resultado, será el comprendido entre los días 1 de abril y 30 de junio de 2020, ambos inclusive.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio del plazo específicamente establecido en el artículo 14.3 de esta orden para la domiciliación bancaria del pago de las deudas tributarias resultantes de las mismas, salvo que se opte por domiciliar únicamente el segundo plazo, en cuyo caso la confirmación y presentación podrá realizarse hasta el 30 de junio de 2020.

2. El plazo de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio será el comprendido entre los días 1 de abril y 30 de junio de 2020, ambos inclusive, sin perjuicio del plazo específicamente establecido en el artículo 14.3 de esta orden, para la domiciliación bancaria del pago de las deudas tributarias resultantes de las mismas”.

Por tanto, a día de hoy, los plazos de la campaña de Renta permanecen inamovibles.

6. EXTENSIÓN DEL PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN E INGRESO DE LAS DECLARACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES.

6.1. Normativa

Artículo único del RD Ley 14/2020:

“Extensión del plazo para la presentación e ingreso de las declaraciones y autoliquidaciones.

1. En el ámbito de las competencias de la Administración tributaria del Estado, los plazos de presentación e ingreso de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias de aquellos obligados con volumen de operaciones no superior a 600.000 euros en el año 2019 cuyo vencimiento se produzca a partir de la entrada en vigor de este real decreto ley y hasta el día 20 de mayo de 2020 se extenderán hasta esta fecha. En este caso, si la forma de pago elegida es la domiciliación, el plazo de presentación de las autoliquidaciones se extenderá hasta el 15 de mayo de 2020.

No obstante lo anterior, en el caso de los obligados que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad

Social, será requisito necesario que su último presupuesto anual aprobado no supere la cantidad de 600.000 euros.

Lo dispuesto en este artículo no resultará de aplicación a los grupos fiscales que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios, ni a los grupos de entidades que tributen en el régimen especial de grupos de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de su volumen de operaciones.

2. Lo dispuesto en este artículo no será aplicable en relación con la presentación de declaraciones reguladas por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se aprueba el código aduanero de la Unión y/o por su normativa de desarrollo”

6.2. Análisis.

Aunque el plazo para las declaraciones trimestrales y muchas de las decenas de declaraciones y autoliquidaciones tributarias que deben presentarse el próximo 20 de abril empezó bastante antes de Semana Santa, el 1 día de abril, no ha sido hasta el Consejo de Ministros de 14 de abril cuando se ha decidido una extensión en el plazo de su presentación hasta el 20 de mayo. Se ha hecho a través del RD Ley 14/2020, que consta de un único artículo de sucinto contenido, técnicamente mejorable, que puede resumirse así:

a) Extensión hasta el 20 de mayo de 2020 de los plazos de presentación e ingreso de declaraciones y autoliquidaciones tributarias estatales que tienen vencimiento previsto entre 15 de abril y 20 de mayo.

Téngase en cuenta que aparte de las declaraciones más usuales (IVA, Renta, IS) hay muchas otras (Impuestos sobre Primas de seguros, Impuestos Especiales de Fabricación, Impuesto Especial sobre la Electricidad, Impuestos Medioambientales, Impuesto sobre el Carbón...) que debían presentarse el 20 de abril. Además, existen otras más a presentar el 30 de abril.

b) Si la forma de pago es la domiciliación, el plazo de presentación de la autoliquidación se extiende hasta el 15 de mayo de 2020.

Quien haya pagado por otra vía ya no puede aprovecharse de la norma aprobada. Quien esté a tiempo de aprovecharla podrá disponer de más liquidez durante hasta un mes, hasta el 15 de mayo.

- c) Afecta sólo a obligados tributarios con volumen de operaciones en 2019 no superior a 600.000 euros.

El apartado II de la exposición de motivos del RD Ley 14/2020 se refiere a 600.000 euros “a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”. Es este un concepto propio del IVA, pero la expresa mención a este impuesto desaparece en el texto del artículo único. Por ello, somos partidarios de no interpretar restrictivamente dicho umbral cuantitativo, si bien lo deseable sería alguna aclaración por parte de la Administración. Lo lamentable es que después de haber tenido tanto tiempo para redactar la norma todavía suscite dudas el redactado finalmente aprobado.

En la página web de la AEAT hallamos la siguiente definición: “Se entenderá por **volumen de operaciones** el importe total, excluido el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas”.

- d) Si se trata de Administraciones públicas el umbral se fija en un presupuesto aprobado no superior a 600.000 euros.
- e) En todo caso, se excluyen los grupos de entidades (IVA) y grupos fiscales en régimen de consolidación fiscal (IS).
- f) Tampoco afecta a las declaraciones aduaneras reguladas en el Código Aduanero.

7. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

7.1. Normativa

Art. 8 RD Ley 15/2020

“Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de julio de 2020, se aplicará el tipo del o por ciento del Impuesto

sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el Anexo de este real decreto-ley cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas”.

Nuevo art. 91.Dos.1.2º Ley del IVA

«2.º Los libros, periódicos y revistas, incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con aquellos mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

- a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.*
- b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.*
- c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.*

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 90 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto. Se considerarán comprendidos en este número las partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.»

7.2. Análisis

Se impone el tipo cero a las entregas de una serie de bienes de carácter sanitario empleados en la lucha contra el Covid-19 enumerados en el Anexo, así como en las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de dichos bienes, siempre que su destinatario sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social, en los términos del art. 20.3 de la Ley del IVA (LIVA):

“A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

- 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*
- 2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.*
- 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios”*

Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas, pues, como expone la Exposición de Motivos del RD Ley, se pretende “evitar la necesidad de adaptar los sistemas de facturación de los sujetos pasivos”. Al fin y al cabo, esta es una medida transitoria que rige desde el 23 de abril hasta el 31 de julio de 2020.

En cambio, no es una modificación legal meramente transitoria la previsión de sujetar al tipo superreducido del IVA, 4%, a libros, periódicos y revistas cuando se

configuren como servicios prestados por vía electrónica, en los términos del nuevo art. 91.dos.1.1º LIVA que es objeto de redacción por la Disposición Final segunda del RD Ley 15/2020.

8. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

8.1. Normativa

Artículo 9 RD Ley 15/2020: Opción extraordinaria por la modalidad de pagos fraccionados prevista en el artículo 40.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:

“1. Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a los que resulte de aplicación el apartado 1 del artículo único del Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias, cuyo período impositivo se haya iniciado a partir de 1 de enero de 2020, podrán ejercitar la opción prevista en el apartado 3 del artículo 40 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, mediante la presentación en el plazo ampliado a que se refiere el artículo único del mencionado real decreto-ley, del primer pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente a dicho período impositivo determinado por aplicación de la modalidad de pago fraccionado regulado en dicho apartado.

2. Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades cuyo período impositivo se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2020, que no hayan tenido derecho a la opción extraordinaria prevista en el apartado anterior, cuyo importe neto de la cifra de negocios no haya superado la cantidad de 6.000.000 de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inició el mencionado período impositivo, podrán ejercitar la opción prevista en el apartado 3 del artículo 40 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, mediante la presentación en plazo del segundo pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente a dicho período impositivo que deba efectuarse en los primeros 20 días naturales del mes de octubre de 2020 determinado por aplicación de la modalidad de pago fraccionado regulado en dicho apartado.

El pago fraccionado efectuado en los 20 días naturales del mes de abril de 2020 será deducible de la cuota del resto de pagos fraccionados que se efectúen a cuenta del mismo período impositivo determinados con arreglo a la opción prevista en el párrafo anterior.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación a los grupos fiscales que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El contribuyente que ejercite la opción con arreglo a lo dispuesto en este artículo quedará vinculado a esta modalidad de pago fraccionado, exclusivamente, respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo”

Nuevo art. 36, apartados 1 y 2, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, redactado por la Disposición Final Primera del Real Decreto Ley 17/2020, de 5 de mayo:

«1. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción:

a) Del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.

b) Del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe.

La base de la deducción estará constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por ciento del coste de producción.

Al menos el 50 por ciento de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 10 millones de euros.

En el supuesto de una coproducción, los importes señalados en este apartado se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

Para la aplicación de la deducción, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a') Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia.

b') Que se entregue una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma. La deducción prevista en este apartado se generará en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. No obstante, en el supuesto de producciones de animación, la deducción prevista en este apartado se aplicará a partir del período impositivo en que se obtenga el certificado de nacionalidad señalado en la letra a') anterior. La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción. El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción.

No obstante, dicho límite se elevará hasta:

a") El 85 por ciento para los cortometrajes.

b") El 80 por ciento para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000 de euros.

c") El 80 por ciento en el caso de las producciones rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtítulo.

d") El 80 por ciento en el caso de producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento reconocido por el órgano competente.

e") El 75 por ciento en el caso de producciones realizadas exclusivamente por directoras.

f") El 75 por ciento en el caso de producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante Orden Ministerial o en las correspondientes convocatorias de ayudas.

g) El 75 por ciento en el caso de los documentales.

h) El 75 por ciento en el caso de las obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000 de euros.

i) El 60 por ciento en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.

j) El 60 por ciento en el caso de coproducciones internacionales con países iberoamericanos.

2. Los productores registrados en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada tendrán derecho a una deducción por los gastos realizados en territorio español:

a) Del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.

b) Del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe.

La deducción se aplicará siempre que tales gastos sean, al menos, de 1 millón de euros. No obstante, para los gastos de preproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales realizados en territorio español, el límite se establece en 200.000 euros.

La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:

1.º Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 100.000 euros por persona.

2.º Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 10 millones de euros, por cada producción realizada.

La deducción prevista en este apartado queda excluida del límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 39 de esta Ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por la empresa contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción.

Reglamentariamente se podrán establecer los requisitos y obligaciones para tener derecho a la práctica de esta deducción.»

Artículo 12 RD Ley 19/2020. Presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades para los contribuyentes que se ajusten para la formulación y aprobación de las cuentas anuales del ejercicio a lo dispuesto en los artículos 40 y 41 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

“1. Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades cuyo plazo para la formulación y aprobación de las cuentas anuales del ejercicio se ajuste a lo dispuesto en los artículos 40 y 41 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, presentarán la declaración del Impuesto para el período impositivo correspondiente a dicho ejercicio en el plazo previsto en el apartado 1 del artículo 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Si a la finalización de este último plazo, las cuentas anuales no hubieran sido aprobadas por el órgano correspondiente, la declaración se realizará con las cuentas anuales disponibles.

A estos efectos, se entenderá por cuentas anuales disponibles:

a) Para las sociedades anónimas cotizadas, las cuentas anuales auditadas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 41 del mencionado Real Decreto-ley 8/2020.

b) Para el resto de contribuyentes, las cuentas anuales auditadas o, en su defecto, las cuentas anuales formuladas por el órgano correspondiente, o a falta de estas últimas, la contabilidad disponible llevada de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rijan.

2. En el caso de que la autoliquidación del Impuesto que deba resultar con arreglo a las cuentas anuales aprobadas por el órgano correspondiente difiera de la presentada con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, los

contribuyentes presentarán una nueva autoliquidación con plazo hasta el 30 de noviembre de 2020.

a) La nueva autoliquidación tendrá la consideración de complementaria a los efectos previstos en el artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si de ella resultase una cantidad a ingresar superior o una cantidad a devolver inferior a la derivada de la autoliquidación anterior efectuada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

La cantidad a ingresar resultante devengará intereses de demora conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente a la finalización del plazo previsto en el apartado 1 del artículo 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, sin que le resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) En los casos no comprendidos en la letra anterior, la nueva autoliquidación producirá efectos desde su presentación, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en los artículos 126 y siguientes del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, ni se limiten las facultades de la Administración para verificar o comprobar la primera y la nueva autoliquidación.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, no resultará de aplicación respecto de la nueva autoliquidación las limitaciones a la rectificación de las opciones a que se refiere el apartado 3 del artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. En el caso de devolución de cantidades derivadas de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, se aplicará el artículo 127 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos el plazo de los 6 meses se contará a partir de la finalización del plazo establecido en el apartado anterior para la presentación de la nueva autoliquidación.

No obstante lo anterior, cuando de la rectificación a la que se refiere la letra b) del apartado anterior resulte una cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso efectivo en la autoliquidación anterior, se devengarán intereses de demora sobre dicha cantidad desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de declaración a que se refiere el apartado 1 del artículo 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

4. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios a las que se refiere este artículo podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda. En particular, no se derivará ningún efecto preclusivo de las rectificaciones a las que se refiere la letra b) del apartado 2 de este artículo”

8.2. Análisis

El art. 40.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) dispone una modalidad de cálculo de los pagos fraccionados de este impuesto basado en la base imponible que se genera a lo largo del año natural. Evidentemente, esta mecánica permite adaptar la fiscalidad a los beneficios de la empresa. Sucede, sin embargo, que está previsto que el período para ejercer la opción por esta modalidad ya ha transcurrido conforme a la normativa del impuesto pues el indicado artículo prevé que tenga lugar durante el mes de febrero, entre otras posibilidades.

El art. 9 del RD Ley 15/2020 establece una modificación a este límite temporal con la intención de permitir a los sujetos pasivos del impuesto, en relación con el período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2020, que aún puedan optar por la modalidad del art. 40.3 LIS, con efectos, exclusivamente, para el período impositivo vigente. A tal efecto, se remite a la regulación que el RD Ley 14/2020 dispuso en cuanto a la extensión del plazo para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones, extensión que comprendía hasta el 20 de mayo de este año. Este es el nuevo plazo que rige para optar por la modalidad del art. 40.3 LIS, pero conviene resaltar que se dan dos supuestos distintos:

- Sociedad que pudo acogerse a la extensión de plazo prevista por el RD Ley 14/2020 pues su volumen de operaciones no superó en 2019 los 600.000 euros. Puede ejercer la opción mediante la

presentación del primer pago fraccionado en ese plazo ampliado.

- Sociedad que no pudo acogerse a la extensión de plazo prevista por el RD Ley 14/2020 pues su volumen de operaciones superó en 2019 los 600.000 euros pero que no supere los 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo. Puede ejercer la opción por el sistema del art. 40.3 con ocasión de la presentación en plazo del segundo pago fraccionado, en el próximo mes de octubre. Para compensar a aquellos que ya hicieron el pago dentro de los 20 primeros días del mes de abril se articula la deducibilidad de la cuota abonada del resto de pagos a cuenta que se efectúen en relación con este período impositivo si se acogen a esta opción.

Quedan completamente excluidos de esta regulación los grupos fiscales.

Por otro lado, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020, se estableció una nueva redacción para los incentivos fiscales a la producción cinematográfica. Se trata de una medida que no es coyuntural, que sigue la senda marcada por las recientes reformas de este mecanismo, y que se vehicula en el RD Ley 17/2020 que recoge un ramillete sorprendentemente amplio de medidas de apoyo al sector cultural, entendido en el sentido más amplio.

En relación con las dificultades que pueden surgir en la práctica para la aprobación en plazo de las cuentas anuales de las sociedades y otras entidades (se delimitan por referencia a los artículos 40 y 41 del RD Ley 8/2020), el RD Ley 19/2020 dispone que la declaración del IS podrá cumplimentarse con arreglo a las cuentas anuales auditadas, o incluso la contabilidad de la empresa, previéndose la posibilidad de presentar una segunda autoliquidación antes del mes de diciembre de este año. Estas facilidades tienen un coste: el devengo de los correspondientes intereses de demora.

9. IRPF E IVA: ESTIMACIÓN OBJETIVA.

9.1. Normativa

Artículo 10 RD Ley 15/2020. Limitación de los efectos temporales de la renuncia tácita al método de estimación objetiva en el ejercicio 2020.

“Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas cuyo rendimiento neto se determine con arreglo al método de estimación objetiva y, en el plazo para la presentación del pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2020, renuncien a la aplicación del mismo en la forma prevista en la letra b) del apartado 1 del artículo 33 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, podrán volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio 2021, siempre que cumplan los requisitos para su aplicación y revoquen la renuncia al método de estimación objetiva en el plazo previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 33 del Reglamento del Impuesto o mediante la presentación en plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2021 en la forma dispuesta para el método de estimación objetiva.

La renuncia al método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la posterior revocación previstas en el párrafo anterior tendrá los mismos efectos respecto de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto General Indirecto Canario”

Artículo 11. Cálculo de los pagos fraccionados en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de la cuota trimestral del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia del estado de alarma declarado en el período impositivo 2020.

“1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas incluidas en el anexo II de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y determinen el rendimiento neto de aquellas por el método de estimación objetiva, para el cálculo de la cantidad a ingresar del pago

fraccionado en función de los datos-base a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 110 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, no computarán, en cada trimestre natural, como días de ejercicio de la actividad, los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma en dicho trimestre.

2. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que desarrollen actividades empresariales o profesionales incluidas en el anexo II de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y estén acogidos al régimen especial simplificado, para el cálculo del ingreso a cuenta en el año 2020, a que se refiere el artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, no computarán, en cada trimestre natural, como días de ejercicio de la actividad, los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma en dicho trimestre”

9.2. Análisis

Conforme al art. 10 del RD Ley 15/2020, la renuncia al método de estimación objetiva para el ejercicio en curso que se haga dentro del plazo ampliado a 14 de mayo conforme al RD Ley 14/2020 – así se deduce de la norma pues nada indica al respecto de un modo expreso – tendrá efectos solamente para este año pudiendo retornar a método de estimación objetiva en 2021 (eso es, sin regir el plazo de tres años de permanencia) siempre que se den los requisitos previstos al efecto.

Esta previsión abarca la estimación objetiva en IRPF, IVA e Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

Por su parte, el art. 11 está pensado para quienes se mantienen en el método de estimación objetiva. Para ayudar a una mayor correspondencia entre las magnitudes resultantes del mismo y las reales se dispone que no computarán en cada trimestre natural como días de ejercicio de la actividad los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma. Esta previsión abarca, por tanto, una parte del primer trimestre (desde el 14 de marzo) y buena parte del segundo (hasta el 9 de mayo). Es una previsión que rige para IRPF e IVA.

10. PERÍODO EJECUTIVO DE PAGO

10.1. Normativa

Artículo 12 RD Ley 15/2020. No inicio del período ejecutivo para determinadas deudas tributarias en el caso de concesión de financiación a la que se refiere el artículo 29 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.

“1. En el ámbito de las competencias de la Administración Tributaria del Estado, las declaraciones-liquidaciones y las autoliquidaciones presentadas por un contribuyente en el plazo previsto en el artículo 62.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin efectuar el ingreso correspondiente a las deudas tributarias resultantes de las mismas, impedirá el inicio del periodo ejecutivo siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente haya solicitado dentro del plazo mencionado en el primer párrafo o anteriormente a su comienzo, la financiación a que se refiere el artículo 29 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, para el pago de las deudas tributarias resultantes de dichas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones y por, al menos, el importe de dichas deudas.

b) Que el obligado tributario aporte a la Administración Tributaria hasta el plazo máximo de cinco días desde el fin del plazo de presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación, un certificado expedido por la entidad financiera acreditativo de haberse efectuado la solicitud de financiación incluyendo el importe y las deudas tributarias objeto de la misma.

c) Que dicha solicitud de financiación sea concedida en, al menos, el importe de las deudas mencionadas.

d) Que las deudas se satisfagan efectiva, completa e inmediatamente en el momento de la concesión de la financiación. Se entenderá incumplido este requisito por la falta de ingreso de las deudas transcurrido el plazo de un

mes desde que hubiese finalizado el plazo mencionado en el primer párrafo de este apartado. En caso de incumplimiento de cualquiera de los requisitos enumerados, no se habrá entendido impedido el inicio del periodo ejecutivo al finalizar el plazo previsto en el artículo 62.1 de la Ley 58/2003.

2. Para el cumplimiento de sus fines, la Administración tributaria tendrá acceso directo y, en su caso, telemático a la información y a los expedientes completos relativos a la solicitud y concesión de la financiación a la que se refiere el artículo 29 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19”

Disposición transitoria primera. No inicio del período ejecutivo para determinadas deudas tributarias en el caso de concesión de financiación a la que se refiere el artículo 29 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.

“Lo dispuesto en el artículo 12 será de aplicación a las declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación concluya entre el 20 de abril de 2020 y el 30 de mayo de 2020. En el caso de deudas tributarias derivadas de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones comprendidas en el párrafo anterior que hubieran sido objeto de presentación con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto-ley, respecto de las que ya se hubiese iniciado el periodo ejecutivo conforme a lo dispuesto en el artículo 161 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán en periodo voluntario de ingreso cuando se den conjuntamente las siguientes circunstancias:

a) Que el obligado tributario aporte a la Administración Tributaria en el plazo máximo de cinco días a contar desde el siguiente al de la entrada en vigor de este real decreto-ley, un certificado expedido por la entidad financiera acreditativo de haberse efectuado la solicitud de financiación en los términos del apartado 1, letra a), del artículo 12, incluyendo el importe y las deudas tributarias objeto de la misma.

b) Cumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado 1, letras c) y d), del artículo 12.

El incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en las letras a) y b) anteriores determinará el inicio o la continuación de las actuaciones

recaudatorias en periodo ejecutivo desde la fecha en que dicho periodo se inició conforme a lo señalado en el segundo párrafo de esta disposición”.

10.2. Análisis

En su art. 12, el RDley 15/2020 introduce una medida destinada a evitar el inicio del período ejecutivo en unos casos concretos que deben reunir inexcusablemente las siguientes características:

- Deudas autoliquidadas presentadas ante la Administración Tributaria estatal en el plazo correspondiente ex art. 62.1 LGT sin efectuar el ingreso correspondiente.
- El contribuyente tiene que haber solicitado financiación en la modalidad de avales previstos para la crisis del COVID-19 en el art. 29 del RDley 8/2020 para el pago de las deudas tributarias resultantes de aquellas autoliquidaciones “y, por al menos, el importe de dichas deudas”. La Administración Tributaria tendrá acceso a los expedientes de financiación en cuestión.
- El obligado tributario aportará a la Administración Tributaria en el plazo máximo de 5 días desde el final del plazo de presentación de la declaración-liquidación un certificado expedido por la entidad financiera acreditativo de haber efectuado la susodicha solicitud, en el que constarán el importe y las deudas tributarias que se pretenden extinguir.
- El importe de lo solicitado, o al menos en cuantía que permita cubrir el importe de las deudas, tiene que haber sido concedido.
- En el plazo de un mes desde que se conceda la financiación tienen que satisfacerse aquellas deudas tributarias.

La Disposición Transitoria Primera aborda una serie de situaciones que, desde el punto de vista temporal, quedarían excluidas de aplicación de esta regulación, cuya vigencia se establece para declaraciones-liquidaciones cuyo plazo de presentación concluya entre el 20 de abril y el 30 de mayo de 2020. En efecto, puede suceder que antes de la entrada en vigor de este RDley, el 23 de abril, alguien ya haya incurrido en la situación que conforme al art. 161 LGT implica la apertura del período ejecutivo. Pues bien, en estos casos, se considerarán tales deudas en período voluntario de ingreso si se cumplen estos requisitos:

- a) El obligado tributario aportará a la Administración Tributaria en el plazo máximo de 5 días desde el 23 de abril un certificado expedido por la entidad financiera acreditativo de haber efectuado la susodicha solicitud, en el que constarán el importe y las deudas tributarias que se pretenden extinguir.
- b) Cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 12.1, letras c) y d).

Si no concurren estos requisitos se iniciará o continuará el período ejecutivo de pago.

11. TASAS PORTUARIAS

11.1. Normativa

Artículo 17. Medidas respecto de la tasa de ocupación.

1. En las liquidaciones de la tasa de ocupación que se notifiquen con posterioridad a la entrada en vigor del presente Real Decreto-Ley, para el ejercicio 2020, podrá reducirse la tasa de ocupación de las concesiones o autorizaciones, en aquellas respecto de las que se acredite que han experimentado un impacto significativamente negativo en su actividad como consecuencia de la crisis del COVID-19. La evaluación de dicho impacto se realizará caso a caso, tomando como base la actividad de los últimos cuatro años, conforme a criterios objetivos sobre un indicador de tráfico o, en su defecto, de ingresos imputables a dicha actividad.

2. El procedimiento se iniciará a instancia del interesado, y la magnitud de la reducción será aprobada por el Consejo de Administración de cada Autoridad Portuaria, siempre teniendo en cuenta la situación económico-financiera de la misma, sin que pueda superar el 60% de la cuota íntegra en el caso de terminales de pasajeros y hasta el 20% en el resto de concesiones o autorizaciones, debiendo incorporarse a la Ley de Presupuestos Generales del Estado u otra norma con rango formal de Ley.

3. Para el cálculo de la reducción serán de aplicación los criterios que establece el artículo 178 del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

Artículo 18. Medidas respecto de la tasa de actividad.

1. *Las Autoridades Portuarias, a solicitud del sujeto pasivo, justificando cumplidamente el impacto negativo en su actividad de la crisis del COVID-19, podrán dejar sin efecto para el año 2020 el límite inferior de la cuota íntegra anual de la tasa de actividad establecido en el artículo 188.b).2.º 1 del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y la Marina Mercante.*

2. *Las Autoridades Portuarias, a solicitud del sujeto pasivo, justificando cumplidamente el impacto negativo en su actividad de la crisis del COVID-19, podrán modificar para 2020 la exigibilidad de la tasa de actividad establecida en el título habilitante, suprimiendo en su caso el pago anticipado y difiriendo su liquidación al final del ejercicio en función de la actividad efectivamente desarrollada. En todo caso no será requerida más garantía que la del propio título concesional o autorización otorgada.*

Artículo 19. Medidas respecto de la tasa del buque.

1. *A partir de la entrada en vigor del presente Real Decreto-Ley y durante el ejercicio 2020, se establece una exención a la tasa del buque cuando este deba encontrarse amarrado o fondeado en aguas portuarias, como consecuencia de una orden de la Autoridad competente por razón de la crisis del COVID-19, mientras dure esta circunstancia.*

2. *Mientras dure el estado de alarma acordado por el Consejo de Ministros en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, y sus prórrogas, a los buques de servicios marítimos que dejen de operar se les aplicará en la tasa del buque (T-1) el coeficiente por estancia prolongada en lo que se refiere a buques inactivos, desde el primer día de estancia en aguas portuarias.*

3. *Mientras dure el estado de alarma acordado por el Consejo de Ministros en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, y sus prórrogas, para los buques destinados a la prestación de servicios portuarios el coeficiente previsto en el artículo 197.1.e). 8.º del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y la Marina Mercante, se reducirá al 1,16.*

4. *Para todas aquellas escalas que se registren desde la publicación del presente real decreto-ley y mientras se prolongue el referido estado de*

alarma, se establece un valor de 1,08 € para la cuantía básica S de la tasa del buque, a excepción de los buques que estén adscritos a un servicio marítimo regular de pasaje o carga rodada en cuyo caso dicho valor será de 0,60 €.

Artículo 20. Aplazamiento de deudas tributarias en el ámbito portuario.

Previa solicitud, las Autoridades Portuarias podrán conceder el aplazamiento de la deuda tributaria correspondiente de las liquidaciones de tasas portuarias devengadas desde la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19 y hasta el 30 de junio de 2020, ambos inclusive. Las condiciones del aplazamiento serán las siguientes:

- a) El plazo máximo será de seis meses.*
- b) No se devengarán intereses de demora ni se exigirán garantías para el aplazamiento.*

11.2. Análisis

Los artículos 17 a 20 adoptan medidas encaminadas a adaptar la exigencia de determinadas tasas portuarias a la situación económica por la que atravesamos, disponiendo aplazamientos (art. 20), limitando su importe (arts. 17, 18 y 19) e incluso introduciendo exenciones (art. 19.1).

12. IRPF Y MECENAZGO

12.1. Normativa

Artículo 19 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

«1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y

aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de esta Ley, la siguiente escala:

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros.	80
Resto base de deducción.	35

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 40 por ciento.»

12.2. Análisis

Con efectos desde el 1 de enero de 2020, se modifica el apartado 1 del artículo 19 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Dice la Exposición de Motivos: *“resulta imprescindible incrementar la participación ciudadana en la financiación de proyectos de mecenazgo, por lo que se modifica la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, para elevar en 5 puntos porcentuales los porcentajes de deducción previstos para las donaciones efectuadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; elevación que resulta igualmente aplicable a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente. Asimismo, las Disposiciones finales tercera a quinta amplían el plazo de otros programas considerados como acontecimientos de excepcional interés público”.*

13. DISPOSICIONES DICTADAS POR LA GENERALITAT DE CATALUNYA.

13.1. Normativa

A. *Decret llei 6/2020, de 12 de març, de mesures urgents en matèria assistencial, pressupostària, financera, fiscal i de contractació pública,*

per tal de pal·liar els efectes de la pandèmia generada pel coronavirus SARS-CoV-2.

Art. 4. Previsions en matèria fiscal: “De manera excepcional, el termini de presentació i ingrés de les autoliquidacions de l'impost sobre les estades en establiments turístics corresponent al període de l'1 d'octubre del 2019 al 31 de març del 2020, serà entre els dies 1 i 20 d'octubre del 2020”.

- B. Decret Llei 7/2020, de 17 de marzo, de mesures urgents en matèria de contractació pública, de salut i gestió de residus sanitaris, de transparència, de transport públic i en matèria tributària i econòmica*

Art. 14: “En l'àmbit d'aplicació dels tributs propis de la Generalitat de Catalunya i dels tributs cedits s'estableix la suspensió de la presentació d'autoliquidacions i pagament dels esmentats tributs fins que es deixi sense efecte l'estat d'alarma establert en el Reial decret 463/2020, de 14 de març, pel qual es declara l'estat d'alarma per a la gestió de la situació de crisi sanitària provocada pel COVID-19”

- C. Decret Llei 11/2020, de 7 d'abril, pel qual s'adopten mesures econòmiques, socials i administratives per pal·liar els efectes de la pandèmia generada per la COVID-19 i altres de complementàries.*

Art. 1. Suspensió de les autoliquidacions: “A l'efecte de la suspensió disposada a l'article 14 del Decret Llei 7/2020, de 17 de març, de mesures urgents en matèria de contractació pública, de salut i gestió de residus sanitaris, de transparència, de transport públic i en matèria tributària i econòmica, s'entén que la data d'inici de la suspensió és el 14 de març de 2020, data d'entrada en vigor del Reial decret 463/2020, de 14 de març, de declaració de l'estat d'alarma per a la gestió de la situació de crisi sanitària provocada per la COVID-19”

Art. 2. Terminis de presentació i ingrés en període voluntari: “Amb efectes a partir de la data en què es disposi l'acabament de l'estat d'alarma declarat mitjançant el Reial decret 463/2020, de 24 de març, i respecte dels tributs que s'assenyalen a continuació, s'estableixen els terminis de presentació i ingrés en període voluntari següents:

a) *En el supòsit de fets imposables de l'impost sobre successions i donacions en la modalitat de successions meritats abans del 14 de març de 2020, i per als quals no hagués finalitzat, en aquesta data, el termini de presentació i ingrés en període voluntari, el termini comprendrà el temps que restava en cada cas per exhaurir el termini d'autoliquidació en aquesta data més dos mesos addicionals.*

b) *En el supòsit de l'impost sobre les begudes ensucrades envasades, la presentació i ingrés de l'autoliquidació corresponent al primer trimestre de 2020 s'ha d'efectuar en el termini comprès entre l'1 i el 20 de juliol següent.*

c) *En el supòsit dels cànon sobre la disposició del rebuig dels residus, la presentació i ingrés de les autoliquidacions corresponents al primer trimestre de 2020 s'ha d'efectuar en el termini d'un mes, a comptar des de la data d'acabament de l'estat d'alarma.*

d) *En el supòsit d'autoliquidacions mensuals de cànon de l'aigua que hagin d'ésser objecte de presentació i ingrés durant el període d'estat d'alarma, el nou termini de presentació i ingrés serà el comprès entre els dies 1 i 20 del mes següent a la data d'acabament de l'estat d'alarma. En el cas d'autoliquidacions trimestrals, la corresponent al primer trimestre de l'any 2020 s'ha de presentar i ingressar en el termini comprès entre l'1 i el 20 de juliol següent”*

Art. 3 Reduccions en els tipus de gravamen dels cànon sobre la deposició controlada de residus industrials i sobre la deposició controlada dels residus de la construcció: *“Durant el període comprès entre l'1 d'abril i el 31 de maig de 2020, s'aplica una reducció del 50% en el tipus de gravamen del cànon sobre la deposició controlada de residus industrials, regulat en l'article 16 novies de la Llei 8/2008, de 10 de juliol, de finançament de les infraestructures de gestió dels residus i dels cànon sobre la disposició del rebuig dels residus, i una reducció del 50% en el tipus de gravamen del cànon sobre la deposició controlada dels residus de la construcció, regulat en l'article 24 de la Llei 8/2008, de 10 de juliol, de finançament de les infraestructures de gestió dels residus i dels cànon sobre la disposició del rebuig dels residus”.*

Article 4 Bonificacions en les taxes de l'Agència de Residus de Catalunya: *“4.1 S'aplica una bonificació del 100% de la quota que correspongui en el cas del servei a què fa referència l'apartat 2 de l'article 20.1-1 de la Llei de taxes i preus públic, que es tramitin per mitjans electrònics.*

4.2 S'aplica una bonificació del 100% de la quota que correspongui quan els serveis a què fa referència l'apartat 3 de l'article 20.1-1 de la Llei de taxes i preus públics es tramitin per mitjans electrònics”

Art. 5 Taxa fiscal sobre els jocs de sort, envit o atzar. Màquines recreatives i d'atzar: “S'estableix una bonificació de la quota de la taxa fiscal sobre el jocs de sort, envit o atzar que grava les màquines recreatives i d'atzar en el percentatge equivalent al nombre de dies que hagi estat vigent l'estat d'alarma declarat pel Reial decret 463/2020, de 14 de març, respecte del total de dies del trimestre natural corresponent al primer termini d'autoliquidació que s'iniciï després de la data de finalització de l'estat d'alarma. Aquesta bonificació s'aplicarà per una única vegada en l'autoliquidació corresponent al període de liquidació trimestral esmentat”

Art. 6. Ajornament de pagament de deutes de cànon de l'aigua per a petites empreses i autònoms: “6.1 En el moment que s'aixequi la suspensió dels terminis per a la presentació d'autoliquidacions i pagaments prevista en l'article 14 del Decret llei 7/2020, de 17 de març, les entitats subministradores d'aigua podran sol·licitar un ajornament de pagament dels imports de les autoliquidacions del cànon de l'aigua repercutit als seus abonats que incloguin consums dels mesos d'abril i maig de 2020, si com a conseqüència de l'estat d'alarma derivat de la situació de crisi sanitària provocada per la COVID-19 han atorgat a petites empreses i a treballadors autònoms ajornaments sense interessos del pagament de les factures del servei d'aigua corresponents a aquests mateixos mesos. Les condicions de l'ajornament són les següents:

a) L'import a ajornar ha de correspondre a factures del servei que comprenen els consums corresponents als mesos d'abril i maig del 2020, i que l'entitat acreditada que ha ajornat a abonats que tinguin la condició de treballadors autònoms o de microempresa o petita empresa, segons la definició que en fa la Comissió Europea en la seva Recomanació 2003/361/CE, per raó del nombre de treballadors que ocupa, el volum de negoci o el balanç general.

b) El termini màxim de l'ajornament serà de 6 mesos, a comptar des de la data de la seva sol·licitud, i no pot estendre's més enllà del 31 de desembre del 2020.

c) No s'acreditaran interessos de demora durant aquest període.

6.2 Així mateix, les persones físiques o jurídiques, usuàries industrials i assimilables d'aigua que tinguin la condició de microempreses o petita empresa o d'autònom poden acollir-se també a un ajornament del pagament de les liquidacions del cànon de l'aigua emeses per l'Agència, que inclouen els mesos d'abril i maig del 2020. En aquest cas, les condicions de l'ajornament són les següents:

a) El termini de l'ajornament és de 6 mesos, a comptar a partir de la data de la seva sol·licitud, i no es pot estendre més enllà del 31 de desembre de 2020.

b) No s'acrediten interessos de demora durant aquest període.

c) Si l'import del deute supera els 30.000 euros, no cal aportar una de les garanties relacionades per a aquests supòsits en l'article 82.2 de la Llei 58/2003, general tributària”

13.2. Anàlisi.

La Generalitat, en el àmbito de sus competencias, ha dictado sendos Decrets Lleis orientados a facilitar la suspensión de las obligaciones tributarias de los catalanes.

Así, por un lado, en el caso de tributos de declaración periódica (l'impost sobre les estades en establiments turístics, l'impost sobre les begudes ensucrades envasades, cànon sobre la disposició del rebuig dels residus, cànon de l'aigua) se ha optado por trasladar para más adelante el período de pago afectado por la aparición de la crisis del coronavirus.

Se otorga una solución particular al Impuesto de Sucesiones, con ampliación de plazo por dos meses más, y se adapta al ordenamiento tributario autonómico el mandato general de suspensión de plazos dictado a nivel del Estado, que tendría inicio el 14 de marzo y se extenderá hasta que finalice el prorrogado estado de alarma. Asimismo, en el caso del canon del agua se prevé dar continuidad a las medidas de apoyo a los obligados tributarios con aplazamientos en el pago.

Desde el punto de vista material, destaca la adaptación a las circunstancias de inactividad económica de determinadas formas de cálculo de cuotas tributarias (reduccions en els tipus de gravamen dels cànon sobre la deposició controlada de residus industrials i sobre la deposició controlada dels residus de la construcció, bonificacions en les taxes).

En Barcelona, a 27 de mayo de 2020