

LA ADAPTACIÓN DEL ÁMBITO TRIBUTARIO ESTATAL A LA CRISIS DEL COVID-19 DESDE UNA PERSPECTIVA CRÍTICA

The Adaptation of State Tax Regulations to the Crisis of COVID-19 from a Critical Perspective

Dr. Carlos Carbajo Nogal

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
ccarn@unileon.es

María Teresa Mata Sierra

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
mtmats@unileon.es

Universidad de León

Recibido: 26/04/2020 – Aceptado: 04/05/2020

Resumen

En el presente estudio se analizan las diferentes medidas tributarias recientemente aprobadas como consecuencia de la crisis generada por la pandemia del COVID-19 apuntando, desde un punto de vista crítico, los problemas que generan para los contribuyentes.

■ **Palabras clave:**
Fuerza mayor; COVID-19;
Medidas tributarias

Abstract

■ **Keywords:**
Overwhelming force; COVID-19; Tax measures

This study analyzes the different tax measures recently approved as a consequence of the crisis generated by the COVID-19 pandemic, pointing out the problems they generate for taxpayers.

I. Consideraciones previas – II. Medidas tributarias vinculadas a la crisis del COVID-19: 1. Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo; 2. Real Decreto 465/2020 de 17 de marzo; 3. Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo; 4. Real Decreto-ley 8/2020, de 12 de marzo; 5. Real Decreto-ley 11/2020, de 27 de marzo; 6. Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril; 7. Real Decreto-ley 15/2020 de 21 de abril – III. Reflexiones finales – IV. Bibliografía.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Desde la declaración del Estado de alarma el pasado 14 de marzo de 2020 consecuencia de la pandemia del coronavirus¹, han sido muchas y muy seguidas las normas que se han aprobado que afectan a la materia tributaria y no solo por parte del Estado sino también por parte de las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) y otras Entidades menores como son Diputaciones o Ayuntamientos². Centrándonos en la normativa estatal da la impresión de que ha primado mucho más no perder los ingresos tributarios que resolver los problemas reales a los que se han tenido que enfrentar los contribuyentes; de hecho, se acusa una cierta improvisación y precipitación que se traduce en los contenidos y en los tiempos de las normas que vamos a analizar y que han ido dando respuestas, muchas veces incompletas e insatisfactorias, a los urgentes problemas que ha provocado esta terrible pandemia a los contribuyentes.

En definitiva, se han ido implementando distintas medidas legales muchas de ellas de carácter reactivo, impregnadas de una cada vez más acuciante realidad que ha motivado, como veremos, regulaciones diferentes, contradictorias a veces, modificaciones, modulaciones y aclaraciones en cada norma posterior que no abundan en la necesaria seguridad jurídica que debe impregnar todo el ámbito tributario como garantía irrenunciable para los contribuyentes³.

Coincidimos plenamente con la visión crítica de CARBAJO VASCO a este respecto cuando afirma que *“la posición del legislador español ante los avances del COVID-19, es decir, ir a rebufo de la evolución de las circunstancias, sin una estrategia clara para un horizonte temporal superior a un plazo brevísimo de quince días (y que, en estos momentos, se dilata en el tiempo hasta cerca de dos meses de confinamiento), se ha revelado ya como errónea, generando una sucesión de reglas y normas precipitadas, una auténtica “diarrea” o “logomaquia” legislativa que solo puede dañar la calidad de las normas y el principio de seguridad jurídica. Proclamado enfáticamente en el artículo 9.3 de la Constitución Española”* Sentencia el autor, y

¹ Para CARBAJO VASCO la irrupción de esta pandemia universal derivada de la difusión del COVID-19 o coronavirus *“ha impactado dramáticamente como un “cisne negro”, expresión propia de los economistas para indicar la llegada de un factor totalmente inesperado, de un supuesto ejemplar de “fuerza mayor” en la terminología jurídica, de un “act of God”, en la expresión anglosajona en todas las actividades personales, sociales y económicas del Mundo”*. (Cfr. CARBAJO VASCO, D.: *Comentarios urgentes a las medidas fiscales aprobadas para hacer frente al impacto económico del covid-19*., Tirant on line, file:///c:/User/Usernamee/Doculeads/TOC_7855368_es.pdf., del que existe una versión posterior).

² Pueden consultarse estas medidas de prórroga de plazos que afectan a CCAA y Entidades Locales (en adelante, EELL) en PÉREZ LARA, J.M.: *Medidas de carácter tributario adoptadas por el COVID-19. Incluye análisis, dossier legislativo estatal, autonómico y foral y las preguntas más frecuentes*, Tirant lo Blanch, 2020.

³ Se trata, sin lugar a dudas, de un principio particularmente trascendente en materia tributaria en la medida en que, más en este ámbito que en otros, los contribuyentes necesitan saber a qué atenerse. Puede verse, por todos GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, 2000.

también lo pensamos que nos queda “*por ver si será más exitoso, en lo que hace referencia a la planificación de las medidas para el retorno a la “normalidad” y al decisivo problema que se nos viene encima: la restauración económica*”⁴.

II. MEDIDAS TRIBUTARIAS VINCULADAS A LA CRISIS DEL COVID-19

1. Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo

El Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo⁵, declara el estado de alarma hasta las 00:00 horas del día 12 de abril en todo el territorio nacional. Este estado de alarma ha sido ya prorrogado por el Ejecutivo estatal en tres ocasiones, primera hasta el 26 del mismo mes⁶ y segunda hasta 9 de mayo de 2020⁷, sin que sea descartable que pueda alargarse quince días más. El estado de alarma que se contempla, junto con los estados de excepción y sitio en el artículo 116 de la Constitución de 1978⁸, norma que se limita

⁴ Cfr. CARBAJO VASCO, D.: *Comentarios urgentes a las medidas fiscales aprobadas para hacer frente al impacto económico del covid-19.*, Tirant on line, file:///c:/User/Usernamee/Doculeads/TOC_7855368_es.pdf. del que existe una versión posterior, ya citado.

⁵ Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. «BOE» núm. 67, de 14 de marzo de 2020, que puede consultarse en <https://www.boe.es/eli/es/rd/2020/03/14/463/con>

⁶ La primera prórroga se regula en el Real Decreto 476/2020, de 27 de marzo, por el que se prorroga el Estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, publicado en el BOE núm. 86 de 28 de Marzo de 2020 <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2020-4155>

⁷ Real Decreto 487/2020, de 10 de abril, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. BOE. Núm. 101, de 11 de abril de 2020, BOE-A-2020-4413Permalink ELI: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2020/04/10/487>

Se vuelve a prorrogar por Real Decreto 487/2020, de 10 de abril, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. BOE. Núm. 101, de 11 de abril de 2020, BOE-A-2020-4413Permalink ELI: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2020/04/10/487>

⁸ Señala este precepto constitucional que:

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

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

3. El estado de excepción será declarado por el Gobierno mediante decreto acordado en Consejo de Ministros, previa autorización del Congreso de los Diputados. La autorización y proclamación del estado de excepción deberá determinar expresamente los efectos del

a recoger los aspectos más esenciales de estas tres situaciones excepcionalísimas y que se centra, fundamentalmente, en el órgano u órganos que las deben adoptar y su duración máxima.

Esta norma constitucional se desarrolla en la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio⁹, que en su artículo 1.1 señala que estas tres situaciones excepcionales¹⁰ se declararán únicamente “*cuando circunstancias extraordinarias hiciesen imposible el mantenimiento de la normalidad mediante los poderes ordinarios de las Autoridades competentes*”, añadiendo que la extensión temporal será la estrictamente indispensable para asegurar el restablecimiento de la normalidad (apartado 2 del mismo precepto).

Apoyado en esta regulación legal, y más concretamente en virtud de lo indicado en el artículo 4.b) de la Ley Orgánica 4/1981 respecto de estas situaciones de emergencia sanitaria¹¹, el Gobierno emitió el ya mencionado 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

mismo, el ámbito territorial a que se extiende y su duración, que no podrá exceder de treinta días, prorrogables por otro plazo igual, con los mismos requisitos.

4. El estado de sitio será declarado por la mayoría absoluta del Congreso de los Diputados, a propuesta exclusiva del Gobierno. El Congreso determinará su ámbito territorial, duración y condiciones.

5. No podrá procederse a la disolución del Congreso mientras estén declarados algunos de los estados comprendidos en el presente artículo, quedando automáticamente convocadas las Cámaras si no estuvieren en periodo de sesiones. Su funcionamiento, así como el de los demás poderes constitucionales del Estado, no podrán interrumpirse durante la vigencia de estos estados.

Disuelto el Congreso o expirado su mandato, si se produjere alguna de las situaciones que dan lugar a cualquiera de dichos estados, las competencias del Congreso serán asumidas por su Diputación Permanente.

6. La declaración de los estados de alarma, de excepción y de sitio no modificarán el principio de responsabilidad del Gobierno y de sus agentes reconocidos en la Constitución y en las leyes”.

⁹ BOE núm. 134, de 5 de junio de 1981, que puede verse en <https://www.boe.es/eli/es/lo/1981/06/01/4/con>

¹⁰ Tal es la excepcionalidad que desde la entrada en vigor de la Constitución de 1978, no se ha declarado nunca ni el estado de excepción, ni el de sitio. El estado de alarma, no obstante, cuya declaración corresponde al Gobierno, se ha decretado dos veces, si bien, en circunstancias y con efectos muy distintos. La primera vez que se declaró fue el 4 de diciembre de 2010, fecha en la que el Gobierno aprobaba el Real Decreto 1673/2010, por el que se declara el estado de alarma para la normalización del servicio público esencial del transporte aéreo (BOE núm. 295, de 4 de diciembre de 2010) por causa de la huelga de los controladores aéreos que tuvo lugar en esa fecha. El estado de alarma se prorrogó durante 30 días con medidas limitadas a garantizar el retorno a la normalidad en ese ámbito sin que supusiera ninguna restricción a la actividad económica o administrativa. La segunda ocasión en la que se ha decretado el estado de alarma en España es la de marzo del año 2020 por la pandemia del denominado “coronavirus” referida en el texto que ha obligado a distintos Estados a adoptar medidas extraordinarias a fin de limitar la propagación de la pandemia.

¹¹ El artículo 4.b. de la Ley Orgánica 4/1981 prevé la declaración del estado de alarma en los de “*crisis sanitarias, tales como epidemias y situaciones de contaminación graves*”.

sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Este texto legal recoge una serie de medidas orientadas a minimizar la actividad económica y administrativa con el fin de garantizar que pueda cumplirse la orden de confinamiento de la población en sus domicilios que se establece en el propio Real Decreto. Las graves circunstancias concurrentes, como se reconoce en la Exposición de Motivos de la norma, ante la pandemia internacional declarada por la OMS el 11 de marzo, “*requieren la adopción de medidas inmediatas y eficaces para hacer frente a esta coyuntura*” (...) *una crisis sanitaria sin precedentes y de enorme magnitud tanto por el muy elevado número de ciudadanos afectados como por el extraordinario riesgo para sus derechos*”.

Mientras esté vigente el estado de alarma –y parece que se alarga a la vista de que la última prórroga se ha pedido hasta el 9 de mayo de 2020 inclusive– se paraliza la actividad administrativa con carácter general, paralización que tiene su reflejo en distintas previsiones que afectan a la suspensión de la actividad y de los plazos de las actuaciones administrativas¹² que han sido retocadas hasta en tres ocasiones en el plazo de una semana, lo que no supone una garantía para la seguridad jurídica de los administrados¹³. Como veremos a lo largo de este trabajo, esta previsión se va a ver acompañada de diferentes medidas tributarias que se han ido encabalgando para intentar paliar la situación de necesidad en la que han incurrido muchos contribuyentes.

Siguiendo con el propio Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo contiene las medidas imprescindibles para hacer frente a la situación que resultan proporcionadas a la extrema gravedad de la misma y no suponen la suspensión de ningún derecho fundamental, tal y como prevé el artículo 55 de la Constitución.

Entre ellas, reduce el mantenimiento de la actividad administrativa únicamente a los servicios más esenciales y, consecuentemente, para evitar los problemas que se generan para los administrados, prevé el cierre al público de la gran mayoría de las Administraciones públicas por lo que la Disposición adicional tercera contiene la suspensión de los plazos administrativos¹⁴ cuyo cómputo se reanudará cuando acabe

¹² Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Efectos sobre los plazos de prescripción tributaria de la adoptada a consecuencia de la declaración del estado de alarma”, *Quincena fiscal*, núm. 9/2020. BIB 2020\10870.

¹³ Aunque es cierto que trata de disposiciones dictadas con la finalidad de mitigar las consecuencias de la situación de emergencia sanitaria en todos los ámbitos jurídicos debido a la premura en su aprobación y a las distintas sensibilidades de los diferentes Ministerios, han generado muchas dudas sobre su aplicación y delimitación, por lo que habrá que estar pendiente de futuras normas de desarrollo que precisarán el alcance de muchas de las medidas. En materia tributaria han sido muchos los documentos aclaratorios de la AEAT intentando precisar las normas aprobadas que han generado, como veremos, dudas de aplicación en los contribuyentes.

¹⁴ Señala esta Disposición adicional tercera que:
“*1. Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará*

el estado de alarma; asimismo, la Disposición adicional cuarta regula también la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad que en el ámbito tributario, que es el que nos preocupa especialmente, afecta a los plazos de ejercicio de ambas figuras en materia tributaria y a los propios procedimientos tributarios.

En cuanto a la primera cuestión, relativa a los plazos de prescripción y de caducidad en materia tributaria, la declaración del estado de alarma supone el mantenimiento de la actividad administrativa más esencial, por lo que la Disposición adicional cuarta establece que *“los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adoptaren”*.

Si bien la dicción de este precepto no parece problemática, en la medida en que parece que la suspensión debe aplicarse a todos los plazos de prescripción y caducidad sin excepción, lo que en la práctica conllevaría alargarlos por el plazo de vigencia de la declaración del estado de alarma. Su aplicación efectiva al ámbito tributario entronca con la problemática que apunta la profesora GONZÁLEZ APARICIO, que conecta con el principio de reserva de ley del artículo 8 f) de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), que afecta al establecimiento de plazos de prescripción y caducidad así como a la fijación de las causas interruptivas. La solución que apunta esta autora para evitar conculcar el principio de legalidad nos convence, coincidiendo con ella en que la interrupción y la suspensión son figuras con causas y efectos distintos y, por tanto, con distinta naturaleza por lo que, a falta de previsión expresa, *“no procede la aplicación del artículo 8 f) de la LGT a las causas de suspensión, con lo que el primer escollo resultaría salvado”*¹⁵.

Respecto a la duración máxima de los procedimientos tributarios y cómo les afecta lo dispuesto en esta Disposición adicional cuarta del Real Decreto, no actúa igual frente a todos los procedimientos. En el caso de la gestión tributaria se prevé la caducidad como mecanismo extintivo, con lo que este plazo quedaría suspendido; frente a ello, aquellos otros, como el de inspección o recaudación, en los que la caducidad no se contempla. Para evitar tal conflicto consideramos que la suspensión de estos últimos

en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo.

2. La suspensión de términos y la interrupción de plazos se aplicará a todo el sector público definido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

3. No obstante lo anterior, el órgano competente podrá acordar, mediante resolución motivada, las medidas de ordenación e instrucción estrictamente necesarias para evitar perjuicios graves en los derechos e intereses del interesado en el procedimiento y siempre que este manifieste su conformidad, o cuando el interesado manifieste su conformidad con que no se suspenda el plazo.

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

¹⁵ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Efectos sobre los plazos de prescripción tributaria de la adoptada a consecuencia de la declaración del estado de alarma”, *Quincena fiscal*, núm. 9/2020. BIB 2020\10870, ya citado.

procedimientos viene avalada por la aplicación de la Disposición adicional tercera que, como dijimos, contempla la suspensión de todos los plazos “*de los procedimientos de las entidades del Sector público*”. Pese a la desafortunada dicción del precepto en cuanto a la delimitación del ámbito subjetivo, cabría entender que la Administración tributaria forma parte del sector público estatal y, por ello, esta Disposición resulta aplicable a todos los procedimientos tributarios que quedarían suspendidos por el tiempo por el que se prolongue el estado de alarma. Veremos de inmediato como el legislador tarda muy poco tiempo en contradecir esta interpretación.

2. Real Decreto 465/2020 de 17 de marzo

Tres días después de la aprobación del Real Decreto que declara el estado de alarma, el Ejecutivo aprueba otra norma del mismo rango, el Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19¹⁶ con la finalidad, como mantiene la propia norma de “*introducir modificaciones orientadas a reforzar la protección de la salud pública y asegurar el funcionamiento de servicios públicos esenciales*”. Con esta excusa, se introduce en su artículo único, apartado cuarto, una modificación de la Disposición adicional tercera del Real Decreto 465/2020, añadiéndole un apartado sexto, al siguiente tenor: “*La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias*”¹⁷.

Resulta claro que se quieren excluir todos los procedimientos tributarios de la suspensión general que se había decretado tres días antes sacándolos expresamente de su ámbito de aplicación¹⁸; da la impresión que el Ejecutivo acaba de caer en la cuenta de que no le interesa aplicar la suspensión con carácter general a la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias y mucho menos someterlas a moratorias que comprometan los ingresos tributarios del Estado, tan necesarios a corto y medio plazo, en la medida en que van a resultar imprescindibles para afrontar los

¹⁶ Los apartados 5 y 6 se añaden por el artículo único 4 del Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo. BOE núm. 73, de 18 de marzo de 2020 Ref. BOE-A-2020-3828.

¹⁷ Se ratifica en la Disposición Adicional Novena del Decreto-ley 8/2020 que señala Disposición adicional novena. *No aplicación suspensión plazos administrativos del Real Decreto 463/2020.*

“A los plazos previstos en el presente Real Decreto-ley no les será de aplicación la suspensión de plazos administrativos prevista en la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19”.

¹⁸ Los plazos tributarios están sometidos a normativa especial, conclusión por otra parte avalada por la propia Ley 39/2015 que en su Disposición adicional primera señala que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa se regirán por su normativa específica y, solo supletoriamente, por lo dispuesto en la Ley 39/2015.

costes que conllevará paliar los efectos económicos de esta crisis. Ciertamente es que esta tónica general, se rompe con posterioridad respecto a determinados sectores económicos, más vulnerables a los que en normas posteriores se trata de forma diferente¹⁹.

La exclusión, como veremos de inmediato también acaba afectando a los plazos de prescripción y caducidad de la Disposición adicional cuarta del Real Decreto 463/2020 en lo que respecta a la materia tributaria –y pese a que esta norma no se modifique ahora– que no se suspenderán, aclaración que encontraremos en pocos días en el Decreto-ley 8/2020.

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

Con anterioridad a los dos Reales-Decretos mencionados, el 12 de marzo de 2020, tras el Consejo de Ministros extraordinario de esa fecha, se aprueba el Real Decreto-Ley 7/2020, de 12 de marzo²⁰, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, norma que flexibiliza la máxima general antedicha de no generar aplazamientos de pago generalizados, y permite el aplazamiento sin garantías de las deudas de Pymes y autónomos por un período de seis meses con la condonación de los intereses los primeros tres meses; en definitiva, se está contemplando lo que hemos venido a denominar como sucedáneo de moratoria en el pago de estas deudas²¹, para este tipo de sujetos.

A la vista está que, a diferencia de los dos textos legales analizados con anterioridad, el rango de esta norma es distinto al tratarse de un Decreto-ley²² amparado en el artículo 86 de la CE, norma de rango legal que se justifica en la urgente necesidad que ha generado la pandemia, que después, como así ha sido, se convalida por las Cortes Generales²³.

En particular, en el marco de las “medidas de apoyo financiero transitorio” se ocupa

¹⁹ El contenido de los diferentes Decretos leyes así como el de las CCAA pueden verse de forma más detenida en la recopilación que ha llevado a cabo PÉREZ LARA, J.M.: *Medidas de carácter tributario adoptadas por el COVID-19. Incluye análisis, dossier legislativo estatal, autonómico y foral y las preguntas más frecuentes*, Tirant lo Blanch, 2020, ya citado.

²⁰ BOE, núm. 65, de 13 de marzo de 2020.

<https://www.boe.es/boe/dias/2020/03/13/pdfs/BOE-A-2020-3580.pdf>

²¹ Cfr. MATA SIERRA, M.T.: “Un sucedáneo de moratoria fiscal en tiempos del COVID-19”, *Quincena fiscal*. Núm. 10/2020, actualmente en prensa.

²² Se trata de una fuente normativa que en el ámbito del ordenamiento tributario plantea particularidades que pueden verse en FALCON Y TELLA, R.: “El Decreto-ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*. Núm. 10, enero-abril 1984, págs. 183 y ss.

²³ Cfr. Resolución de 25 de marzo de 2020, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación 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. (BOE Núm. 88 Lunes 30 de marzo de 2020, BOE-A-2020-4171 en <https://www.boe.es> <https://www.boe.es>).

de regular un régimen de aplazamiento de deudas tributarias en el ámbito de los tributos estatales para Pymes y autónomos que no superen los 30.000 euros. En concreto:

- a) Se concede el aplazamiento del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a las liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalice desde el 13 de marzo de 2020 hasta el 30 de mayo de 2020 (por lo tanto, se trata de deudas tributarias en plazo voluntario)²⁴.
- b) Para ello, se deben cumplir los requisitos a los que se refiere el artículo 82.2.a) de la Ley General Tributaria conforme al cuál se pueden aplazar con dispensa total o parcial de garantías las deudas tributarias que sean de cuantía inferior a la que se

²⁴ A título de ejemplo, y conforme al calendario tributario del contribuyente que puede consultarse en la web de la AEAT en concreto en la página https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Folletos_informativos/Calendario_del_contribuyente/Calendario_del_contribuyente_2020_HTML/Calendario_del_contribuyente_2020_HTML.shtml en el momento de aprobarse esta norma estaban endientes las siguientes liquidaciones y autoliquidaciones para los contribuyentes:

A 20 de marzo de 2020.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) e Impuesto de Sociedades (IS): retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas, correspondientes al periodo febrero 2020; Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA): declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias y declaración de operaciones asimiladas a las importaciones, correspondientes al periodo febrero 2020 e Impuesto especial sobre la electricidad correspondiente al periodo febrero 2020.

A 30 de marzo de 2020; Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al periodo febrero 2020; Impuestos medioambientales: declaración recapitulativa del ejercicio 20.

A 31 de marzo de 2020: - Declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero, ejercicio 2019; - Declaraciones informativas, sobre valores, seguros y rentas, sobre clientes perceptores de beneficios distribuidos por IIC españolas o sobre clientes con posición inversora en IIC españolas en supuestos de comercialización transfronteriza de acciones o participaciones en IIC españolas, todas ellas referidas al ejercicio 2019.

A 20 de abril de 2020.- IRPF e IS: retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas, correspondientes al periodo marzo 2020 y primer trimestre (IT) 2020; .- Pagos fraccionados IRPF, correspondientes al periodo IT; Pagos fraccionados IS y Establecimientos Permanentes (no residentes), correspondientes al ejercicio en curso; IVA: autoliquidación correspondiente al IT 2020 (modelos 303, 309, 349, 368, 380) y declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias y declaración de operaciones asimiladas a las importaciones, correspondientes al periodo marzo 2020 e Impuesto especial sobre la electricidad correspondiente al periodo marzo 2020, IT2020 y anual 2019.

Hasta el 30 de abril.- IVA correspondiente al periodo marzo 2020.

fije en la normativa tributaria. Esta cuantía está actualmente fijada en 30.000 euros, en la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre²⁵.

- c) Se permite el aplazamiento de deudas que están habitualmente excluidas de esta posibilidad, según el artículo 65 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) en concreto, las deudas derivadas de retenciones e ingresos a cuenta, tributos legalmente repercutidos y pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS)²⁶.
- d) Solo se podrán acoger a esta medida las personas o entidades con un volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2019.
- e) El aplazamiento se concederá por seis meses, sin que se devenguen intereses de demora durante los primeros tres meses del mismo.

En definitiva, y tras lo dispuesto en este Real Decreto 7/2020, y con la intención de paliar el impacto que supone el coronavirus en la actividad de *"los sectores más vulnerables de la economía"*, se da la posibilidad a Pymes y autónomos de aplazar hasta seis meses el pago de sus impuestos estatales con el límite de 30.000 euros²⁷ en concepto de deudas tributarias²⁸ que estén en periodo voluntario de pago desde este 13 de marzo hasta el 30 de mayo y siempre y cuando su volumen de operaciones no sobrepase los 6.010.121.04 en el ejercicio 2019²⁹.

²⁵ Confrontar el Artículo 2.

²⁶ No se podrán aplazar las deudas cuya exacción se realice por efectos timbrados, ni las que en caso de concurso, formen parte de los créditos contra la masa, ni las que resulten de la ejecución de la recuperación de ayudas de Estado ni las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes, total o parcialmente desestimatorias dictadas en recursos, reclamaciones económico administrativas o recursos contencioso-administrativos que hayan sido previamente objeto de suspensión durante su tramitación.

²⁷ La AEAT publica en su página web una Nota acerca del cálculo de esta cuantía de 30.000 euros en los de los aplazamientos del RD-I 7/2020, en la que aclara que dicha cuantía es acumulativa lo que es un criterio discutible, Señala concretamente, que este importe se calculará como un sumatorio del importe pendiente de todas las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento pendientes de resolver, incluida la que se presenta, y con independencia de la modalidad o normativa que la regula (Ley 58/2003, General Tributaria, RD-ley 7/2020, etc.); importe pendiente de todos los acuerdos de aplazamiento/fraccionamiento concedidos: a) con exención, b) con dispensa total y c) sin garantía alguna; importe pendiente de todos los acuerdos con dispensa parcial por el importe de los vencimientos pendientes de pago que no se encuentren garantizados; importe pendiente de todos los acuerdos de aplazamiento/fraccionamiento concedidos con garantía ofrecida, pero sin formalizar e importe pendiente de todos los acuerdos de aplazamiento/fraccionamiento concedidos con garantía en el estado de caducada, dada de baja, retirada, no aceptada o no conforme. (Puede verse en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/componentes/_Le_interesa_conocer/Nota_sobre_el_calculo_de_la_cuantia_del_aplazamiento_previsto_en_Real_Decreto_ley_7_2020_de_12_de_marzo_por_el_que_se_adopt_co_del_COVID_19.shtml).

²⁸ Pongamos un par de ejemplos: Pyme que tiene que ingresar a la AEAT por ejemplo 47.000. Si cumple el resto de los requisitos podría ingresar 17.000 y pedir el aplazamiento sobre el resto (30.000); contribuyente que ha de pagar en concepto de retenciones, IVA e IS por un total de 41.000 euros podría aplazar también 30.000 ingresando el resto. Lo importante es el deudor y que cumpla los requisitos no el origen de sus deudas con la AEAT.

²⁹ En relación con este Real Decreto-ley 7/2020, la AEAT ha publicado en su página web con fecha 16 de marzo de 2020 el documento "Nuevas instrucciones provisionales para solicitar

En concreto se pueden aplazar las obligaciones³⁰ de naturaleza tributaria referidas al IRPF, al IS³¹, al IVA y a los Impuestos ambientales y a algunos Impuestos especiales y que coinciden con las declaraciones del primer trimestre y a las mensuales de febrero, marzo y abril. Asimismo, también puede afectar a las declaraciones-autoliquidaciones del IS de sujetos pasivos cuyo cierre de ejercicio fiscal no coincida con el año natural con la particularidad de que durante los primeros 90 días no se cobrarán los correspondientes intereses de demora, que si se cobrarán, por lo dispuesto

aplazamientos de acuerdo con las reglas de facilitación de liquidez para pymes y autónomos contemplada en el Real Decreto-ley 7/2020 de 12 de marzo”, que puede verse en la web de la AEAT (como dijimos, todas las normas han necesitado una labor de interpretación por parte de la AEAT).

³⁰ También la devolución en los préstamos concedidos por la Secretaría General de Industria y Pyme.

³¹ Se complica la situación especialmente en este impuesto en la medida en que la base imponible en el método de estimación directa es el resultado contable (artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS) aprobado en junta general de socios (vid. el artículo 272 del TR de la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto-legislativo 1/2010, de 2 de julio) Según este precepto, las cuentas deben formularse en el plazo de tres meses a partir del cierre del ejercicio social (artículo 253), además deberán ser revisadas por el auditor, quien emitirá un informe en el plazo de un mes desde que le fueren entregadas (artículo 270). Tras estos trámites se produce la aprobación por la junta ordinaria en un plazo máximo de 6 meses desde la finalización del ejercicio (artículo 164).

La liquidación del IS es coherente con dichos plazos, por lo que la obligación de presentar la declaración se inicia justo tras el transcurso de los 6 meses, y lo extiende durante un periodo razonable de 25 días (artículo 124.1 de la Ley 27/2014). El artículo 40 del RD 8/2020 suspende el plazo de tres meses para formular las cuentas anuales, reanudándose por otros tres una vez finalice el estado de alarma (apartado 3). Para el caso de que las cuentas ya estuvieran formuladas al tiempo de declararse el estado de alarma, se prorroga por dos meses el plazo para su verificación contable, contados desde la cesación del estado de alarma (apartado 4). Finalmente, la junta general ordinaria necesaria para aprobar las cuentas debe reunirse dentro de los tres meses siguientes a que finalice el plazo para formular las cuentas anuales, señalado en el apartado 3 (apartado 5). Conforme a lo dicho, y como evidencia HUELIN MARTÍNEZ, si una sociedad no había formulado sus cuentas anuales cuando entró en vigor el estado de alarma (14 de marzo) y asumiendo como hipótesis que éste finalice el 11 de abril, dispondrá hasta el 11 de julio para formularlas y hasta el 11 de octubre para aprobarlas. Como quiera que, según el artículo 10.3 de la norma, la base imponible del IS es el resultado contable según las cuentas anuales aprobadas en la junta general, resultará que la mayoría de las sociedades cuyo ejercicio coincida con el periodo anual no podrá dar adecuado cumplimiento al mencionado precepto al encontrarse todavía el 27 de julio de 2020, cuando acabe el plazo para presentar sus autoliquidaciones del IS correspondiente al ejercicio 2019, en periodo de aprobación de sus cuentas anuales. Esta situación, además de erigir trabas difícilmente salvables para los contribuyentes, resulta totalmente extraña al esquema del impuesto. Por ello creemos que el IS ofrece un claro ejemplo de la necesidad sobrevenida de adaptación de la normativa fiscal para que los contribuyentes puedan cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias. (Cfr. HUELIN MARTÍNEZ, J.: “Razones en derecho que justifican la aplicación de una moratoria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias durante la vigencia del estado de alarma”, marzo 2020, págs. 7-8, consultada en la web de AEDAF). La Disposición Final primera 13 del Real Decreto-ley 11/2020, modifica precisamente el art. 40 del Decreto –Ley 8/2020.

por la norma³² los siguientes tres meses³³.

En definitiva, con el diseño que realiza este Decreto-ley que hemos venido a calificar de sucedáneo de moratoria³⁴, el Ejecutivo se limita a aplazar los pagos solo a algunos contribuyentes, siempre y cuando lo soliciten expresamente, y con el único beneficio de no pagar intereses en el primer trimestre de dicho aplazamiento que se fija por un periodo de seis meses. A modo de crítica debemos decir que resulta una medida un tanto cicatera³⁵ sobre todo si se compara con los esfuerzos que se han hecho en otros órdenes del ordenamiento jurídico como el laboral, mercantil o civil en los que el Ejecutivo ha sido mucho más sensible a las dificultades a las que se enfrentan los ciudadanos³⁶.

Sin entrar en otras medidas tributarias posibles³⁷ cuya propuesta se residencia en organismos internacionales³⁸ y en otras voces autorizadas³⁹ y centrándonos en el

³² Es decir, un contribuyente que tenga que ingresar el IVA el 20 de abril, si solicita un aplazamiento no tendrá que pagar nada hasta el 20 de julio, y hasta el 20 de enero tendrá un fraccionamiento con intereses de demora.

³³ Porque el pago es ineludible, el Ejecutivo además, ha habilitado una línea de financiación del ICO, con 400 millones de euros y con garantía del Estado para los autónomos de los sectores del transporte de viajeros, alojamiento y restauración que son los más afectados por el impacto económico del Covid-19 con la previsión de ampliar esta línea de financiación a otros sectores si fuera necesario, que lo será seguro.

³⁴ Cfr. MATA SIERRA, M.T.: “Un sucedáneo de moratoria fiscal en tiempos del COVID-19”, *Quincena fiscal*. Núm. 10/2020, actualmente en prensa, ya citado.

³⁵ No obstante, esta medida se cuantifica por el Ejecutivo con un impacto máximo de 14.000 millones y podría beneficiar al 99,8% de los autónomos y al 94% de las Pymes, que son quienes se encuentran por debajo de ese nivel de facturación según la referencia del Consejo de Ministros de 14/05/2020 publicada en la web de Moncloa <https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2020/refc20200414.aspx#Aplazamiento>).

³⁶ Consecuencia de ello, se regulan, con mayor o menor fortuna, moratorias en los pagos de alquileres, hipotecas o, en última instancia, hasta moratorias en el pago de las cotizaciones sociales de los autónomos.

³⁷ Coincidimos con muchas de las propuestas que están realizando la Asociación Española de Asesores Fiscales (en adelante, AEDAF) y que afectan al IS, , al IVA, al IRPF o al ITPAJD, además de aplazamientos de deudas tributarias y autoliquidaciones y a alguna medida relativa al Suministro Inmediato de Información con la finalidad fundamental de paliar la falta de liquidez de las empresas ante esta crisis (Puede verse en AEDAF: *Propuesta de medidas tributarias a adoptar como consecuencia de la crisis derivada del Covid-19* AEDAF, que puede consultarse en la Web de AEDAF).

³⁸ La OCDE en la página web creada al efecto del Coronavirus, establece diferentes medidas que palién la actual crisis. Entre las propuestas de carácter fiscal, la OCDE ha recomendado varias medidas, entre las que se encuentran, incrementar las ayudas sociales y subsidios; el diferimiento o condonación de las cuotas de la Seguridad Social de autónomos y empresarios, conceder ventajas o exenciones fiscales a los trabajadores sanitarios y de servicios de urgencias; diferir el pago del IVA y derechos de aduanas, agilizar la devolución de impuestos, mejorar la regulación de la compensación de pérdidas, y en lo que afecta este estudio, aplazar o condonar impuestos (puede verse https://oecd.dam-broadcast.com/pm_7379_119_119695-dj2g5d5oun.pdf) consultada el 5 de abril de 2020.

Por su parte el Eurogrupo también se ha recomendado la adopción de medidas tributarias orientadas a diferir impuestos para paliar los déficits de liquidez de las empresas, a través

aplazamiento que, como acabamos de reseñar, establece este Decreto-ley a modo de moratoria incompleta o un aplazamiento atípico o, si se prefiere, un híbrido entre ambas instituciones, debemos señalar que resulta a todas luces claramente insuficiente⁴⁰ para paliar la situación excepcional por causa de fuerza mayor a la que nos enfrentamos y que se asume solo parcialmente. Y ello no solo porque este aplazamiento singularísimo cobra intereses a partir de los tres meses, sino porque se aplica solo a algunos elegidos cuando son todos los contribuyentes los que van a estar sometidos a un gran estrés financiero y a tensiones de tesorería que les pueden dañar de forma irreparable; y ello sin entrar en la complicación práctica que supone el propio hecho de tener que tributar ya sea por temas de salud o los derivados de la situación de confinamiento que pueden afectar a los contribuyentes y a sus asesores. De hecho las quejas no se han hecho esperar, y los profesionales han demostrado su malestar a la Administración tributaria⁴¹.

4. Real Decreto-ley 8/2020, de 12 de marzo

Por su parte, el Real Decreto-ley 8/2020⁴² publicado el mismo día que el Real Decreto 465/2020, y posteriormente convalidado por el Congreso⁴³ pese a tener en cuenta las causas de fuerza mayor que puedan producirse en los ámbitos civil, administrativo, o laboral, flexibilizando las medidas que afectan a trabajadores, familias y colectivos vulnerables en ese orden, no ha sido tan generoso respecto a dar solución al posible incumplimiento forzado de obligaciones tributarias, como consecuencia de la situación tan extraordinaria en la que nos encontramos.

de incentivos fiscales, relajación de ayudas de Estado, o moratorias fiscales y que están implantando un buen número de países miembros de la Unión europea pero que España aún no ha atendido. Puede verse, entre otros los siguientes documentos de la página del Consejo, <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2020/03/16/statement-on-covid-19-economic-policy-response/> y, en particular https://ec.europa.eu/info/live-work-travel-eu/health/coronavirus-response/economy_en

³⁹ AEDAF: *Propuesta de medidas tributarias a adoptar como consecuencia de la crisis derivada del COVID19*, Marzo 2020, (Consultado en la Web de AEDAF el 31/03/2020).

⁴⁰ Desarrollamos ampliamente esta cuestión en. MATA SIERRA, M.T.: “Un sucedáneo de moratoria fiscal en tiempos del COVID-19”, *Quincena fiscal*. Núm. 10/2020, actualmente en prensa, ya citado.

⁴¹ Tercera reiteración de la petición conjunta de las asociaciones y colegios profesionales tributarios integrantes del foro profesional tributario, 25 de marzo de 2020, que puede verse en el enlace <https://www.aedaf.es/es/prensa-y-actualidad/noticias/tercera-reiteracion-de-la-peticion-conjunta-de-las-asociaciones-y-colegios-profesionales-tributarios-integrantes-del-foro-profesional-tributario> ya citado (Consultado el 27 de marzo de 2020).

⁴² Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19. BOE núm. 73 de 18 de marzo, en [dehttps://www.boe.es/boe/dias/2020/03/18/pdfs/BOE-A-2020-3824.pdf](https://www.boe.es/boe/dias/2020/03/18/pdfs/BOE-A-2020-3824.pdf)

⁴³ Cfr. Resolución de 25 de marzo de 2020, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación 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. BOE Núm. 88 de 30 de marzo de 2020. BOE-A-2020-4167 Verificable en <https://www.boe.es>

De hecho, las medidas que afectan al ámbito tributario⁴⁴ solo se encuentran en los artículos 32 y 33 del Decreto-ley, el primero dedicado a la atribución de competencias para el despacho aduanero, y el segundo, y más relevante por su carácter más general, relativo a la suspensión de plazos en el ámbito tributario.

En definitiva, y ante el vencimiento de diferentes plazos derivados de los procedimientos de gestión y recaudación de los tributos se establece una suspensión en cuanto a su cómputo y término de dichos plazos, siendo la fecha de terminación distinta, según el tipo de acto o actuación a realizar, bien el 30 de abril, para actos o trámites existentes antes del 18 de marzo que es el momento de entrada en vigor del Decreto-ley, bien el 20 de mayo de 2020, en el supuesto de actos o trámites posteriores al 18 de marzo de 2020, salvo que la propia norma o acto concreto establezca un plazo superior.

En concreto, y conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 33, se amplían hasta el 30 de abril de 2020, los plazos de pago de la deuda tributaria resultantes de liquidaciones y providencias de apremio que se hubieran comunicado antes del 18 de marzo de 2020, y que hayan concluido antes de esa fecha. También se amplía el plazo, hasta la misma fecha, para los vencimientos de los plazos y fracciones de acuerdos de aplazamiento- fraccionamientos concedidos que se hubieran comunicado antes del 18 de marzo del 2020 que no hayan concluido antes de dicha fecha⁴⁵.

⁴⁴ En su motivación este Real Decreto-ley señala en relación a las medidas adoptadas en el ámbito tributario que *“en atención a las dificultades que la situación excepcional generada por el COVID-19 puede entrañar para los obligados tributarios en orden a cumplir ciertas obligaciones tributarias y trámites en procedimientos de carácter tributario, fundamentalmente para atender requerimientos y formular alegaciones en plazo en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores tributarios y algunos de revisión en materia tributaria, resulta aconsejable flexibilizar los plazos con los que cuenta el contribuyente para favorecer su derecho a alegar y probar y facilitar el cumplimiento del deber de colaborar con la Administración Tributaria del Estado y de aportar los documentos, datos e información de trascendencia tributaria de que se trate. A tal efecto, se ha tenido en cuenta lo dispuesto sobre suspensión de plazos administrativos para el ámbito de los procedimientos de entidades del sector público a que se refiere la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 20 de marzo, de declaración del estado de alarma para la gestión de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, si bien con un ámbito especial y más concreto, el de ciertos procedimientos tributarios, y con un horizonte temporal a favor del obligado que puede superar el de vigencia inicial del estado de alarma.*

Por esta misma razón, en aras de facilitar el pago de las deudas tributarias, se flexibilizan los plazos para el pago, tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, así como el pago derivado de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento”.

⁴⁵ Art 33 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*

Por su parte, el apartado 2 del mismo artículo amplía hasta el 20 de mayo de 2020 los plazos de pago de la deuda tributaria resultante de liquidaciones y providencias de apremio comunicadas a partir del 18 de marzo de 2020, salvo que el plazo inicial sea mayor. Igualmente, se amplía hasta esta fecha el plazo para los vencimientos de los plazos y fracciones de acuerdos de aplazamiento y fraccionamientos concedidos que se hubieran comunicado después del 18 de marzo del 2020, salvo que el plazo inicial sea mayor (art. 33.2)⁴⁶.

Estas ampliaciones del plazo no afectan a las deudas tributarias que resulten de autoliquidaciones (art. 62.1 de la LGT) y no se contempla el perdón de los intereses de demora correspondientes en estos casos de forma que respecto a los aplazamientos, sigue rigiendo la normativa recogida en el Real Decreto-ley 7/2020.

El resto de los apartados del artículo 33, contemplan la ampliación del plazo para el procedimiento de apremio, para atender requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información con trascendencia tributaria, y otros relacionados con los plazos de aplicación de los tributos, así como la ampliación máxima de la duración de determinados procedimientos que también afecta a la prescripción tributaria.

En relación a la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT)⁴⁷, conforme a lo dispuesto en los apartado 5, no computará el período comprendido desde la entrada en vigor del Decreto-ley (18 de marzo)⁴⁸ hasta el 30 de abril de 2020 –por un total de 44 días– si bien durante dicho

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”.

⁴⁶ Art. 33.2. “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”.

⁴⁷ Llamamos la atención respecto a que se refiere exclusivamente a los procedimientos tramitados por la AEAT) no resultando de aplicación a los procedimientos tributarios desarrollados por las administraciones autonómica y local.

⁴⁸ Conforme a la Disposición final novena “este Real Decreto-ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»”. En relación a su vigencia, al Disposición final décima fija una vigencia de un mes desde su entrada en vigor, por tanto hasta el 18 de abril de 2020. Esta vigencia no concuerda con las medidas que se adoptan en este texto legal, pues, como señalamos, en el ámbito tributario se extienden hasta el 30 de

período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.

Conforme a lo previsto expresamente en el apartado 6 del mismo precepto⁴⁹, este margen temporal de 44 días no computará a efectos de los plazos de prescripción regulados en el artículo 66 de la LGT por lo que durante este periodo el plazo general de prescripción de cuatro años establecido en el artículo 66 para los distintos derechos de la Administración y del obligado tributario se verá suspendido hasta el 30 de abril de 2020. Así pues, los plazos de prescripción que estuvieran en curso el día 18 de marzo de 2020, se suspenden, reanudándose su cómputo por el plazo que faltase hasta su conclusión el 1 de mayo de este mismo año⁵⁰.

Por último, la Disposición transitoria tercera de este Real Decreto-ley 8/2020 establece 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*” lo que, teniendo en cuenta lo dispuesto en dicho artículo, supone que en el plazo comprendido entre el 18 de marzo de 2020 y el 30 de abril del mismo año, ambos inclusive, los procedimientos tributarios en curso a fecha 18 de marzo de 2020, se encuentran suspendidos durante los 44 días a los que antes nos referimos que, además, no se incluirán en su cómputo, reanudándose, en principio, y si no se alarga el día 1 de mayo de 2020. Asimismo, los procedimientos que debieran iniciarse durante tal lapso temporal, verán postergado su inicio también hasta el 1 de mayo de 2020.

Para finalizar, si nos gustaría volver a llamar la atención, como lo hicimos al inicio de este epígrafe, sobre que, a la vista de las normas fiscales contenidas en este Real Decreto-ley que acabamos de reseñar, el planteamiento de necesaria flexibilización fiscal para empresas y ciudadanos que apunta su Preámbulo conforme a lo defendido

abril. La referida Disposición final décima solventa este problema añadiendo la siguiente frase de cierre: “*no obstante lo anterior, aquellas medidas previstas en este real Decreto-ley que tienen plazo determinado de duración se sujetarán al mismo*”.

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

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

El plazo para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas frente a actos tributarios, así como para recurrir en vía administrativa las resoluciones dictadas en los procedimientos económico-administrativos, no se iniciará hasta concluido dicho período, o hasta que se haya producido la notificación en los términos de la Sección Tercera del Capítulo Segundo 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.

⁵⁰ Abunda en estas cuestiones y en las consecuencias que tiene este precepto en el instituto de la prescripción GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Efectos sobre los plazos de prescripción tributaria de la adoptada a consecuencia de la declaración del estado de alarma”, *Quincena fiscal*, núm. 9/2020. BIB 2020\10870, ya citado.

por la Comisión Europea, en su Comunicación de 13 de marzo de 2020⁵¹, solo resulta objeto de mención sin que tenga reflejo en el articulado de la norma. Esperemos por ello que en el sentido indicado por las Instancias europeas, sea objeto de desarrollo en normas posteriores.

5. Real Decreto-ley 11/2020, de 27 de marzo

Con posterioridad, el Real Decreto-ley 9/2020, de 27 de marzo, adopta medidas complementarias en el ámbito laboral para paliar los efectos cada vez más negativos derivados del COVID-19⁵² sin que contemple ninguna norma de carácter tributario; ocurre lo mismo con el Real Decreto-ley 10/2020 de 28 de marzo⁵³ que se centra en regular un permiso retribuido recuperable para los trabajadores que no presten servicios esenciales.

Por su parte, el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo⁵⁴, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente

⁵¹ Señala este preámbulo que, “*de acuerdo con lo señalado por la Comisión Europea en su Comunicación del 13 de marzo, la respuesta a este desafío conjunto debe ser coordinada, con el apoyo de las instituciones y del presupuesto comunitario a las medidas nacionales. La pandemia del COVID-19 tiene una dimensión paneuropea pues su resolución tiene externalidades positivas para todos los Estados Miembros. En efecto, la contención del brote y de sus consecuencias económicas permite evitar su extensión a los países vecinos. El impacto final que la crisis sanitaria tenga para la economía europea dependerá de la coordinación de las autoridades nacionales y comunitarias. Estas últimas pueden y deben apoyar los esfuerzos individuales mediante la flexibilización de su normativa fiscal, la mutualización de los costes transitorios y la movilización de recursos comunitarios... En particular, la situación generada por la evolución del COVID-19 ha supuesto la necesidad de adoptar medidas de contención extraordinarias por las autoridades de salud pública, dentro del actual escenario de contención reforzada, coordinadas en el marco del Consejo Interterritorial del Sistema Nacional de Salud. Estas medidas, junto con las adoptadas por otros países, están teniendo un impacto económico, que se proyecta en particular sobre determinadas empresas y sectores de la economía española, así como sobre los ciudadanos de las zonas afectada*”.

⁵² Real Decreto-ley 9/2020, de 27 de marzo, por el que se adoptan medidas complementarias, en el ámbito laboral, para paliar los efectos derivados del COVID-19, BOE, núm. 86, de 28 de marzo de 2020, que puede verse en BOE-A-2020-4152.

⁵³ Real Decreto-ley 10/2020, de 29 de marzo, por el que se regula un permiso retribuido recuperable para las personas trabajadoras por cuenta ajena que no presten servicios esenciales, con el fin de reducir la movilidad de la población en el contexto de la lucha contra el COVID-19, BOE, núm. 87, de 29 de marzo de 2020, que puede verse https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-4166

⁵⁴ Que se convalida con la Resolución de 9 de abril de 2020, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación 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. BOE Núm. 103, de 13 de abril de 2020. BOE-A-2020-4427 Permalink ELI: [https://www.boe.es/eli/es/res/2020/04/09/\(5\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2020/04/09/(5)).

al COVID-19⁵⁵ contiene, entre otras medidas de carácter general reseñables por su relación indirecta con el ámbito tributario, una moratoria de seis meses en el pago de las cotizaciones sociales siempre que concurren los requisitos allí previstos (artículo 34), cumpliendo con ello con una de las demandas más insistentes de empresas y autónomos; a ello se añade el aplazamiento de deudas con la Seguridad social (artículo 35). Asimismo, se regulan las donaciones de bienes muebles o inmuebles en apoyo de la lucha contra el COVID-19 (artículo 47), así como otras medidas relativas al aplazamiento de los plazos de formulación y rendición de cuentas del ejercicio 2019 de las Entidades del sector público estatal y de remisión de la Cuenta General del Estado al Tribunal de Cuentas (artículo 48), o el aplazamiento extraordinario del calendario de reembolsos en préstamos concedidos por las CCAA y CCLL a empresarios y autónomos afectados por la crisis del COVID (artículo 50).

Además de estas medidas más generales, esta norma contiene también medidas concretas de naturaleza tributaria, que afectan a diferentes cuestiones sin haber descartado, en la tónica del caos legislativo en el que vivimos donde las normas se redactan y se corrigen en cuestión de días, modificar ciertos aspectos del Real Decreto-ley 8/2020.

En concreto el artículo 44, consecuencia de la suspensión de facturas de electricidad, gas natural y productos derivados del petróleo a Pymes y autónomos exime a las comercializadoras de electricidad y gas natural y las distribuidoras de gases manufacturados y gases licuados del petróleo por canalización de la liquidación del IVA, del Impuesto Especial de la Electricidad y del Impuesto Especial de Hidrocarburos, correspondientes a las facturas cuyo pago haya sido suspendido hasta que el consumidor las haya abonado de forma completa, o hayan transcurrido seis meses desde la finalización del estado de alarma.

Además, el artículo 52 concede el aplazamiento del pago de la deuda aduanera y tributaria correspondiente a declaraciones aduaneras presentadas entre el 2 de abril y el 30 de mayo. Este aplazamiento, como los contemplados en el Decreto-ley 7/2020 será de seis meses desde la finalización del plazo de ingreso que corresponda sin que se devenguen intereses de demora durante los tres primeros. El importe de la deuda a aplazar debe ser superior a 100 euros e inferior a 30.000 euros y el destinatario de la mercancía importada debe ser una persona o entidad con volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2019⁵⁶.

⁵⁵ BOE núm. 91 Miércoles 1 de abril de 2020 que puede verse en <https://www.boe.es> en concreto <https://www.boe.es/boe/dias/2020/04/01/pdfs/BOE-A-2020-4208.pdf> que entra en vigor al día siguiente de su publicación, por tanto, el 2 de abril de 2020.

⁵⁶ Para la obtención del aplazamiento se exige la presentación de la correspondiente garantía por parte del importador que quedará afecta al pago de la deuda aduanera y tributaria. Se permite que dicha garantía sea la garantía de levante que normalmente presta el representante aduanero, en cuyo caso dicha garantía quedará trabada hasta el momento en el que se abone por completo el importe de la deuda aduanera aplazada. No obstante lo anterior, la norma habilita a las autoridades aduaneras para que puedan abstenerse de exigir la garantía cuando, en base a la situación del deudor, se determine que eso podría provocar dificultades graves de orden económico o social (de conformidad con el apartado 3 del artículo 112 del Reglamento (UE)

Se regula el supuesto de no aplicación del aplazamiento para aquellas entidades que liquiden las cuotas de IVA a la importación mediante el sistema de IVA diferido regulado en el artículo 167 Dos) de la LIVA. En estos casos, estas entidades estarán obligadas a incluir las cuotas de IVA a la importación en sus declaraciones-liquidaciones periódicas (modelo 303).

También conforme al artículo 53 de este Decreto-ley se suspenden los plazos en el ámbito tributario de las CCAA y de las EELL ampliando lo dispuesto en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020 a las actuaciones, trámites y procedimientos que se rijan por lo establecido en la LGT y sus Reglamentos desarrollo y que sean realizados y tramitados por dichas Administraciones tributarias, siendo asimismo aplicable, en relación con estas últimas, a las actuaciones, trámites y procedimientos que se rijan por el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRHLL) aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Por su lado, la Disposición adicional octava contempla la ampliación del plazo para recurrir en la vía administrativa señalando en su apartado 2 que en materia tributaria, desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020 de 14 de marzo, hasta el 30 de abril de 2020, el plazo para interponer recursos de reposición o reclamaciones económico administrativas que se rijan por la LGT, y sus Reglamentos de desarrollo, empezará a contarse desde el 30 de abril de 2020. Esto 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 a los supuestos en los que 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 TRHLL.

Por su parte, la Disposición adicional novena, en la tónica de lo que ya viene siendo habitual en normas anteriores, amplía la aplicación del Real Decreto-ley 8/2020 a determinados procedimientos y actos y amplía lo previsto en el artículo 33 del Decreto-ley 8/2020 para las deudas tributarias a los demás recursos de naturaleza pública. En concreto, el apartado primero señala que *“el período comprendido desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima del plazo para la ejecución de las resoluciones de órganos económico-administrativos”*.

En el apartado segundo se dispone que *“desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de abril de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria”* lo que supone, entre otras cosas, la ampliación del margen temporal de la suspensión de los plazos de

nº 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).

prescripción y caducidad, modificando su inicio respecto a lo dispuesto en el Real Decreto-ley 8/2020 que previó el inicio de la suspensión el 18 de marzo de 2020 mientras que ahora se establece que tal inicio se producirá el mismo día en que se decretó el estado de alarma, esto es, el 14 de marzo. Si se mantiene la fecha final a 30 de abril, los días de suspensión pasan a ser 48 días.

Junto a la modificación temporal indicada, el precepto también contiene un cambio de tipo objetivo ya que no solo afecta al art. 66 de la LGT sino que se expande hasta abarcar también al 66 bis) de la misma norma pues en este nuevo precepto se indica que la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad afectará a *“cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria”*.

Por último, el apartado tercero afirma que *“lo previsto en los apartados anteriores será de aplicación a los procedimientos, actuaciones y trámites que se rijan por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos desarrollo y que sean realizados y tramitados por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, del Ministerio de Hacienda, o por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, así como, en el caso de estas últimas, a los que se rijan por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo”* con lo que, en contra de la normativa anterior que solo afectaba a la AEAT, ahora se establece que la suspensión también se aplicará a los procedimientos tributarios desarrollados por las CCAA y las EELL que, por otro lado, ya se habían ocupado, en su gran mayoría, de regular la suspensión en su ámbito. Esta previsión normativa estatal servirá para las que no hayan regulado nada, y respecto a las normas del resto subsistirán en tanto no contradigan la norma estatal ya que, en otro caso quedarían tácitamente derogadas, pues su rango es inferior.

La Disposición adicional vigésima regula, por su parte, el rescate de planes de pensiones en determinadas condiciones y sujeto a determinados requisitos, en concreto, el reembolso de derechos consolidados se hará efectivo a solicitud del partícipe, sujetándose al régimen fiscal establecido para las prestaciones de los planes de pensiones; por lo tanto no se regula ningún régimen fiscal especial para estos supuestos⁵⁷.

Para finalizar, la Disposición Final Primera 19 modifica la exención del AJD introducida en el Real Decreto-ley 8/2020 precisando que la exención se limita a los supuestos regulados en los artículos 7 a 16 del citado Real Decreto-ley, referentes a la moratoria de deuda hipotecaria para la adquisición de vivienda habitual.

Llegados a este punto, llama la atención a la vista de los derroteros que ha tomado la crisis, que en esta fecha el Ejecutivo no atienda a la demanda generalizada por parte de muchos contribuyentes de que se incluya un aplazamiento en los pagos en las liquidaciones tributarias que están pendientes en los principales impuestos y que

⁵⁷ Esta posibilidad de rescate se contempla igualmente para los asegurados de los planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social a que se refiere el artículo 51 de la Ley del IRPF.

afectan en particular a muchas Pymes y autónomos. Se demuestra con ello que el Gobierno se empeña en desconocer la nueva realidad generada por la pandemia en la que, no solo existe una crisis de liquidez para muchos contribuyentes, sino una total paralización económica por la que muchas empresas no tienen los ingresos necesarios para pagar esos tributos. Veremos cómo sendos Reales Decretos leyes que analizaremos de inmediato, responden, si bien en pequeña medida y un poco tarde, a esta realidad.

6. Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril

Con fecha 14 de abril, se aprueba el Real Decreto-ley 14/2020, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias⁵⁸.

Atendiendo a lo que era ya un clamor por parte de contribuyentes y asesores, por las dificultades ya señaladas a las que les ha enfrentado el confinamiento, y transcurrido un mes de esta situación, el Ejecutivo, con esta norma se decide por fin a ampliar el plazo hasta el 20 de mayo de 2020⁵⁹, para aquellas declaraciones y autoliquidaciones cuyo vencimiento se produzca entre el 15 de abril y el 20 de mayo de 2020⁶⁰, ampliación del plazo que afecta únicamente a aquellos obligados que no superen un volumen de operaciones de 600.000 euros en el año 2019⁶¹.

La extensión del plazo no afecta ni a los grupos fiscales que tributen en régimen de consolidación fiscal del IS, ni tampoco a los grupos de entidades que tributen en régimen especial de grupos de entidades del IVA, en ambos casos con independencia del importe neto de la cifra de negocios y del volumen de operaciones que tengan; tampoco a la presentación de declaraciones aduaneras reguladas por el Reglamento

BOE Núm. 105 de 15 de abril de 2020, BOE-A-220-4413(1). <https://www.boe.es/boe/dias/2020/04/15/pdfs/BOE-A-2020-4448.pdf>

⁵⁹ Para autoliquidaciones con domiciliación bancaria, el plazo de presentación se amplía hasta el 15 de mayo de 2020. La Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la AEAT, regula el adeudo en cuenta del obligado al pago, estableciendo que el cargo se realizará el día del vencimiento que en cada caso corresponda lo que supone que en este caso concreto, quizá se haya llegado tarde (Cfr INFORMA. Preguntas frecuentes (Cfr. https://www.agencia tributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas/_Medidas_Tributarias_COVID_19/Plazos/Preguntas_frecuentes/Preguntas_generales/_Se_modifican_los_plazos_de_presentacion_d_e_las_declaraciones_y_autoliquidaciones_.shtml).

⁶⁰ Según se recoge en las referencias del Consejo de Ministros publicadas, la extensión del plazo de presentación e ingreso se produce “*con independencia del momento de la presentación, todos los cargos se realizarán el 20 de mayo. Eso incluye también las declaraciones presentadas antes del 15 de este mes (de abril)*”. Puede verse en la web de Moncloa.

⁶¹ A estos efectos, el volumen de operaciones será el previsto en el artículo 121 de la Ley del IVA, y en su defecto, cuando no exista obligación de presentar declaraciones relativas al IVA, el Importe Neto de la Cifra de Negocios del IS o el equivalente en el caso del IRPF.

(UE) núm. 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.

Está claro que se está pensando de nuevo en Pymes y autónomos, no en otros contribuyentes, como corrobora el hecho de que en la referencia del Consejo de Ministros de 14 de abril, previo a la publicación del Decreto-ley se intitula esta medida como *“Aplazamiento de todas las declaraciones de impuestos del mes de abril para pymes y autónomos”*⁶² lo que intenta dar respuesta a las reclamaciones de estos colectivos tan castigados por la pandemia⁶³ pretendiendo también, en palabras del propio Ejecutivo, *“dar un mayor margen a los gestores y asesores fiscales para recopilar la información necesaria para cumplir con las obligaciones fiscales de sus clientes en un momento de gran dificultad por los efectos de la emergencia sanitaria”*⁶⁴.

Esta medida se suma al aplazamiento que, como ya analizamos, se contenía en el Real Decreto-ley 7/2020 en lo que el Ejecutivo denomina *“Estrategia del Ministerio de Hacienda para combatir los efectos del COVID-19 en la actividad de autónomos y Pymes”*⁶⁵.

Para ser realmente una estrategia quizá llegue un poco tarde y respecto a los efectos que ha tenido la pandemia para Pymes y autónomos el problema último es, no ya tanto de liquidez –que también– sino de capacidad económica en la medida en que no se puede hacer tributar por lo que no se ingresa. A esta fecha se enfrentan a este problema todos aquellos contribuyentes que están sometidos al sistema de módulos si esto no se corrige bien ajustando los mismos, bien permitiéndoles cambiar a regímenes de estimación directa que incidan en su capacidad contributiva real, en la medida en que exigir tributar por rentas que no se obtienen convertiría al sistema tributario en confiscatorio en contra de lo dispuesto en el artículo 31.1 de la CE. Como veremos, parece que parece que el Ejecutivo ha caído en la cuenta de esta realidad que atenaza a muchos contribuyentes a tenor de lo que regula en el siguiente Real Decreto-ley que procederemos a analizar.

⁶² En la referencia del Consejo de Ministros de 14/05/2020 publicada en la web de Moncloa (Cfr. <https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2020/refc20200414.aspx#Aplazamiento>) se lee expresamente, *“El Consejo de Ministros ha aprobado un Real Decreto-ley que permite prolongar el plazo de presentación de declaraciones y autoliquidaciones de impuestos para pymes y autónomos. La norma establece que estos colectivos no tendrán que presentar estos pagos tributarios en abril, como es habitual, sino que extiende el plazo un mes hasta el 20 de mayo para mitigar el impacto económico provocado por la crisis del COVID-19”*.

⁶³ De hecho en la referencia del Consejo de Ministros mencionada se señala expresamente que *“de esta forma el Gobierno muestra su compromiso con pymes y autónomos, que conforman el grueso del tejido productivo de España. De hecho, la medida aprobada hoy beneficiará a 3,4 millones de contribuyentes, que representan el 95% de empresas y autónomos que deben presentar su declaración tributaria en abril. En la práctica, esta moratoria supone una liquidez de 3.558 millones para pymes y autónomos”* (cit).

⁶⁴ Ídem.

⁶⁵ Ibidem.

Debemos aclarar para terminar que esta previsión se aplica solo a aquellos tributos cuya competencia corresponda a la AEAT⁶⁶ lo que excluye a tanto a los tributos Locales, como a los propios de las CCAA o cedidos a éstas –ITP o ISD– así como los de los territorios forales.

7. Real Decreto-ley 15/2020 de 21 de abril

El 22 de abril se aprueba, después de más de mes y medio de confinamiento, el Real Decreto-ley 15/2020⁶⁷, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo en el bien entendido que el alargamiento del estado de alarma exige reforzar las medidas que protejan el tejido productivo y social intentando, en la medida de lo posible, minimizar el impacto y preparar la recuperación de la actividad económica cuanto empiece a remitir la situación de confinamiento. De entre todas ellas nos interesan, lógicamente, las de naturaleza tributaria.

Y en este marco, las principales medidas aprobadas, que además son las últimas (de momento), afectan a los tres grandes impuestos estatales, IVA, IS e IRPF aprobando reducciones temporales de tipos impositivos en el primero de ellos, ampliando el plazo de opción de la modalidad de pagos fraccionados en el segundo, modificando las condiciones de la renuncia a módulos en 2020 en la que los días naturales en estado de alarma no computan en módulos así como la posibilidad de supeditar el pago de las deudas tributarias a la obtención de la financiación a través de la Línea de Avales; asimismo, y como veremos inmediatamente, también se adoptan medidas que afectan a las sociedades cooperativas y laborales, a las tasas portuarias, o a la disponibilidad de planes de pensiones, extendiéndose nuevamente plazos tributarios ahora hasta el 30 de mayo de 2020.

Siguiendo el orden de los preceptos en materia tributaria que contiene esta norma lo primero que encontramos en su artículo 8 es la reducción temporal –desde la entrada en vigor de esta norma es decir desde el 23 de abril hasta 31 de julio de 2020– del tipo de IVA que afecta al suministro de material sanitario⁶⁸ de productores nacionales e internacionales (es decir entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias e importaciones) a entidades de Derecho público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social⁶⁹ a tipo cero⁷⁰. Para los destinatarios de las

⁶⁶ A modo de resumen, principalmente las declaraciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación y pago se ha extendido al 20 de mayo (15 de mayo si se domicilia el pago aunque el cargo en cuenta se hará el 20 de mayo) son las siguientes: Retenciones y Pagos a cuenta IRPF; Gravamen Especial de Premios de Lotería; Pagos fraccionados IS; IRNR; IVA; Primas de seguros; Impuesto Especial sobre la electricidad y Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.

⁶⁷ Real Decreto-ley 15/2020 de 21 de abril de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. BOE, Núm. 112, de 22 de abril de 2020. BOE-A- 2020/ 4554(1).

⁶⁸ Vid. Anexo del Real Decreto 15/2020 de 22 de abril.

⁶⁹ Referidas en el art 20. Tres de la LIVA.

⁷⁰ La singularidad que supone este tipo impositivo la analizamos en el trabajo: MATA SIERRA, M.T. “Consideraciones sobre la permanencia del tipo cero en la normativa

facturas por este tipo de productos estas operaciones se documentarán como operaciones exentas⁷¹ y no limitarán el derecho a la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación.

Traemos a colación aquí lo dispuesto en la Disposición final segunda de esta norma por la que también se modifica el artículo 91.Dos 1.2) de la LIVA reduciendo el IVA de los libros, revistas y periódicos electrónicos al 4% igualándolos a los de papel y haciendo desaparecer el diferente trato entre ellos.

Por su parte, el artículo 9 del Real Decreto-ley establece la opción extraordinaria por la modalidad de pagos fraccionados prevista en el artículo 40.3 de la LIS⁷² para contribuyentes del IS cuyo período impositivo se haya iniciado a partir de 1 de enero de 2020 mediante la presentación del primer pago fraccionado del IS, ampliado hasta el 20 de mayo para los contribuyentes a quienes sea de aplicación la ampliación prevista en el artículo único.1 del Real Decreto-ley 14/2020 que afecta a los contribuyentes con facturación inferior a 600.000 euros en 2019.

O bien, mediante la presentación del segundo pago fraccionado del IS en los primeros veinte días naturales del mes de octubre de 2020, para aquellos contribuyentes que no pueden acogerse al plazo ampliado por el Real Decreto-ley 14/2020 y cuyo importe neto de la cifra de negocios no haya superado la cantidad de 6.000.000 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en la que se inició el período impositivo⁷³.

El primer pago fraccionado efectuado en los veinte días naturales del mes de abril de 2020 resulta deducible de la cuota del resto de pagos fraccionados que se efectúen a

reguladora del IVA”, (I) y (II) *Quincena fiscal (revista de actualidad fiscal)*. Núms. 5 y 6, 1994, págs. 9-16 y 9 a 17 respectivamente.

⁷¹ La Comisión Europea acuerda en Decisión (UE) 2020/491, de 3 de abril de 2020, la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020.

⁷² El apartado 3 del artículo 40 LIS contiene un régimen especial para el cálculo de los pagos fraccionados que opera sobre la parte de base imponible del periodo de los 3, 9 u 11 primeros meses del año natural. Esta modalidad es obligatoria para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado los 6 millones de euros en los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inicie el periodo impositivo. Los pagos fraccionados se realizarán sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural, determinada según las normas previstas en la LIS. Aquellos sujetos pasivos no obligados a realizar el cálculo del pago fraccionado mediante este régimen especial, podrán optar por su aplicación mediante la presentación de la correspondiente declaración censal (modelo 036) en los siguientes plazos:

- Para aquellos contribuyentes cuyo periodo impositivo coincida con el año natural durante el mes de febrero del año natural a partir del cual deba surtir efectos.
- Para aquellos otros contribuyentes cuyo periodo impositivo no coincida con el año natural durante el plazo de 2 meses a contar desde el inicio del período impositivo o dentro del plazo comprendido entre el inicio del periodo impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado cuando este último plazo fuera inferior a dos meses.

⁷³ Esta fórmula no resulta aplicable a los grupos de sociedades en consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI del Título VII de la LIS.

cuenta del mismo período impositivo determinados con arreglo a la opción del art. 40.3 de la LIS. Es importante aclarar que el contribuyente que decida ejercitar la opción con arreglo a lo dispuesto en este artículo, quedará vinculado a esta modalidad de pago fraccionado, exclusivamente, respecto de los pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo.

El artículo 10 contiene la limitación de los efectos temporales de la renuncia tácita al método de estimación objetiva en el ejercicio 2020 de forma que los contribuyentes de IRPF que determinen su rendimiento neto de actividades económicas con arreglo a este método de estimación objetiva, y en el plazo para la presentación del pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del 2020, (que, como ya dijimos, se ha ampliado hasta el 20 de mayo), renuncien a la aplicación del mismo, no se verán vinculados durante tres años. Por tanto, los contribuyentes podrán volver a determinar el rendimiento con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio 2021 siempre que cumplan los requisitos para su aplicación y se lleve a cabo la revocación de la renuncia al método de estimación objetiva en el plazo reglamentario⁷⁴.

Dicha renuncia y la posterior revocación de la misma tendrá idénticos efectos en los regímenes especiales de IVA (Régimen simplificado y Régimen Especial de la agricultura, ganadería y pesca) o del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante IGIC). Siguiendo el orden del Real Decreto-ley, el artículo 11 establece que, como consecuencia del estado de alarma, en el cálculo de los pagos fraccionados en el método de estimación objetiva del IRPF y de la cuota trimestral del régimen simplificado del IVA, no computarán, en cada trimestre natural del ejercicio 2020, como días de ejercicio de la actividad, los días naturales en los que hubiera estado declarado dicho el estado de alarma en el trimestre.

Esta medida afectará pues a aquellos contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas incluidas en el Anexo II de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre⁷⁵, y determinen el rendimiento de éstas por el método de estimación objetiva, para el cálculo del pago fraccionado en función de los datos-base⁷⁶ y a los sujetos pasivos de IVA que desarrollen actividades empresariales o profesionales

⁷⁴ Conforme a lo dispuesto en el art. 33.1. del Reglamento del IRPF.

Debemos puntualizar que se entiende efectuada la renuncia al método de estimación objetiva si se presenta en plazo, el pago fraccionado del primer trimestre del año natural mediante el modelo 130, previsto para el método de estimación directa (renuncia tácita). Asimismo, la revocación se podrá efectuar durante el mes de diciembre de 2020 (mediante presentación de modelo 036/037) o presentando el modelo 131 de pagos fraccionados correspondiente al primer trimestre para estimación objetiva en abril de 2021. De este modo, con carácter excepcional, la norma está habilitando una especie de “revocación tácita”.

⁷⁵ Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE Núm. 288, de 30/11/2019. BOE-A-2019-17252 Permalink ELI: <https://www.boe.es/eli/es/o/2019/11/22/hac1164/con>

⁷⁶ Queden excluidas de esta medida las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

incluidas en el citado Anexo II y que estén acogidos al régimen especial simplificado de IVA, para el cálculo del ingreso a cuenta en el año 2020.

En principio, este prorrateo únicamente afectará a los dos primeros trimestres de 2020- en el primer trimestre serían 18 días naturales y en el segundo habrá que realizar el cálculo dependiendo de las posibles prórrogas.

Para aquellos contribuyentes de IRPF, IVA e IS que hayan presentado sus autoliquidaciones con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 15/2020 –es decir el 22 de abril– la AEAT implementará un sistema para facilitar la aplicación de las medidas previstas en los tres artículos anteriores (9, 10 y 11) del Real Decreto-ley.

En el artículo 12 se establece la posibilidad de supeditar el pago de las deudas tributarias a la obtención de la financiación a través de la Línea de Avaless de forma que no se iniciará el período ejecutivo para deudas tributarias derivadas de la concesión de financiación a la que se refiere el artículo 29 del Real Decreto-ley 8/2020⁷⁷. Al hilo de esto, la Disposición transitoria primera señala que esta medida resultará aplicable a las declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso voluntario concluya entre el 20 de abril y 30 de mayo de 2020 presentadas antes del 23 de abril de 2020 y cuyo periodo ejecutivo se hubiera iniciado se considerarán en periodo voluntario de ingreso cuando se den conjuntamente las circunstancias que se indican en dicha disposición⁷⁸.

⁷⁷ No se iniciará el periodo ejecutivo en las deudas resultantes de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso voluntario concluya entre el 20 de abril y 30 de mayo de 2020, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se haya solicitado dentro del periodo voluntario de presentación o anteriormente y para el pago de las deudas tributarias derivadas de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, la financiación a entidades de crédito con aval del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, regulados en el art. 29 del Real Decreto-ley 8/2020, el menos en el importe de dichas deudas.
 - Que el obligado tributario aporte a la AEAT dentro de los cinco días posteriores al fin del plazo voluntario de presentación de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, certificado expedido por la entidad financiera que acredite la solicitud de dicha financiación y en el que se incluya el importe y las deudas tributarias financiadas.
 - Que la solicitud de financiación se conceda como mínimo en el importe de las deudas tributarias.
 - Que las deudas tributarias se satisfagan efectiva, completa e inmediatamente en el momento de la concesión de la financiación, entendiéndose incumplido este requisito si no se produce el ingreso en el plazo de un mes desde la finalización del periodo voluntario de pago de las respectivas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.
- El incumplimiento de los requisitos anteriores tendrá como consecuencia que no se considerará suspendido el inicio del periodo ejecutivo al finalizar el plazo de presentación y pago voluntario respectivo.

⁷⁸ Se considerarán en periodo voluntario de ingreso si cumplen conjuntamente los siguientes requisitos:

- Que el obligado tributario aporte a la AEAT en el plazo de cinco días siguientes a contar a partir del 23 de abril de 2020, certificado expedido por la entidad financiera que acredite

Se establece en el artículo 13 que mientras dure el estado de alarma y hasta el 31 de diciembre de 2020, el Fondo de Educación y Promoción Cooperativo de las Cooperativas podrá ser destinado, total o parcialmente bien como recurso financiero, para dotar de liquidez a la cooperativa en caso de necesitarlo para su funcionamiento o a cualquier actividad que redunde en ayudar a frenar la crisis sanitaria del COVID-19, en cuyo caso no tendrá consideración de ingreso para la Cooperativa, o a paliar sus efectos, bien mediante acciones propias o bien mediante donaciones a otras entidades, públicas o privadas. La competencia para decidir la aplicación mientras dure esta situación y hasta el 31 de diciembre será excepcionalmente del Consejo Rector.

El artículo 14 contiene la ampliación de 12 meses adicionales sobre el plazo ordinario (de 36 meses) para obtener la calificación de Sociedad Laboral por parte de las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, prórroga extraordinaria que solo se aplicará a las sociedades laborales constituidas durante el año 2017.

Por su parte, los artículos 17 a 20 contienen diferentes medidas que afectan a las tasas portuarias; en concreto afectan a las tasas de ocupación⁷⁹, a las de actividad⁸⁰ y a las del buque⁸¹ previendo la posibilidad de solicitar su aplazamiento de deudas en dicho

la solicitud de dicha financiación y en el que se incluya el importe y las deudas tributarias financiadas.

- Que la solicitud de financiación se conceda como mínimo en el importe de las deudas tributarias.
- Que las deudas tributarias sean pagadas efectivamente de manera completa e inmediatamente en el momento de la concesión de la financiación, entendiéndose incumplido este requisito si no se produce el ingreso en el plazo de un mes desde la finalización del periodo voluntario de pago de las respectivas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.

En este supuesto el incumplimiento de los requisitos anteriores tendrá como consecuencia el inicio o continuación del periodo ejecutivo desde la fecha en que se inició y la AEAT tendrá acceso telemático a la información y expedientes completos a la solicitudes y concesiones de la financiación regulada en el artículo 29 del Real Decreto-ley 8/2020 para realizar su actividad de comprobación.

⁷⁹ El artículo 17 señala que en las liquidaciones que se notifiquen con posterioridad a la entrada en vigor de esta norma, 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.

⁸⁰ El artículo 18 determina que 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 establecida en el artículo 188.b).2.º 1 del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y la Marina Mercante.

⁸¹ En relación a esta tasa, el artículo 19 afirma que 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 situación.

ámbito previa solicitud a las Autoridades Portuarias para las devengadas desde la entrada en vigor del Real Decreto- ley 7/2020 y hasta el 30 de junio de 2020, ambos inclusive. El plazo máximo en este caso será de seis meses y no se devengarán intereses de demora ni se exigirán garantías para dicho aplazamiento.

Asimismo el artículo 23 regula las normas sobre disponibilidad excepcional de los planes de pensiones en situaciones derivadas de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, señalando quiénes pueden solicitar hacer efectivos sus derechos consolidados, el modo de acreditar la concurrencia de las circunstancias que permiten la disponibilidad excepcional, cuál es el importe de los derechos consolidados disponible, y el plazo para efectuar el reembolso.

Por último, el Real Decreto-ley 15/2020 prevé en sus Disposiciones adicionales primera, octava y novena la extensión de los plazos de vigencia de determinadas disposiciones de los anteriores Decretos leyes 8/2020, de 17 de marzo, y 11/2020, de 31 de marzo de forma que las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del primero, y en las Disposiciones adicionales octava y novena del segundo, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020.

También se añaden en la Disposición final octava, apartado 5 dos nuevos párrafos al apartado 3 del artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, con la finalidad de adaptar el ejercicio de derechos por licitadores y adjudicatarios de subastas desarrolladas por la AEAT a la ampliación de plazos que afecta a dichos procedimientos. De esta forma, el licitador podrá solicitar la anulación de sus pujas y la liberación de los depósitos constituidos y, si procediese, el precio del remate ingresado, siempre que, en relación con los adjudicatarios, no se hubiera emitido certificación del acta de adjudicación de los bienes u otorgamiento de escritura pública de venta con fecha de 23 de abril de 2020.

III. REFLEXIONES FINALES

Llegados a este punto, y tras revisar la acción normativa del Gobierno durante la crisis del COVID-19 en el orden tributario estatal, que estamos bien seguros de que ni mucho menos ha concluido al cierre de este estudio. Nos gustaría señalar que de su análisis se desprende la falta de una estrategia clara en la toma de medidas fiscales que palién los efectos de esta crisis inédita para nuestro Derecho.

Como hemos evidenciado a lo largo de las páginas anteriores las medidas tributarias se aprueban, se modifican, se puntualizan y se cambian, a golpes de realidad y con un cierto grado de improvisación. Con la aprobación de estas medidas a lo largo de este mes y medio, no se corrige además lo que resulta más preocupante que es la falta de liquidez de los contribuyentes, problema que hubiera demandado, desde los inicios de esta crisis, darles a todos ellos mayores facilidades instrumentadas a través de un aplazamiento generalizado de los tiempos de presentar las declaraciones y autoliquidaciones tributarias cosa que, como hemos visto no se ha hecho.

En el ámbito fiscal el Ejecutivo, escudado en la necesidad de los ingresos tributarios para el Estado, ha sido mucho menos generoso con los administrados que en otros órdenes como el mercantil, laboral o civil limitándose a intentar facilitar el pago de impuestos a Pymes y autónomos en unos tiempos más que cuestionables y a golpe de protestas de estos colectivos.

De hecho, como hemos visto, en un principio se limitó a regular un aplazamiento para las deudas tributarias cuando se cumplieran los requisitos exigidos en la normativa, que limitaban su uso a algunos sujetos concretos, con la única ventaja de aplicar un aplazamiento, una mal llamada moratoria en el pago de sus deudas tributarias aplicable exclusivamente a los tres primeros meses del aplazamiento de seis meses concedido –con lo que los tres siguientes se pagan los correspondientes intereses–, añadiendo la singularidad de que puede afectar a deudas que, normalmente, no son aplazables. A este suceso de moratoria fiscal se añaden posteriormente y en tiempo límite –porque se acababa el plazo de ingreso– un aplazamiento del ingreso, primero hasta el 20 de mayo, y ahora y de momento hasta el 30 de mayo, para aquellos contribuyentes, en particular Pymes y autónomos, que no superen un volumen de operaciones de 600.000 euros en el año 2019.

Estas medidas se quedan muy cortas y a estas alturas no palían sus problemas de liquidez que, si seguimos mucho tiempo confinados, como señalamos, puede convertirse en un problema mucho más estructural, ya que la falta de actividad económica acabará afectando a la capacidad contributiva de los contribuyentes, impidiéndoles pagar sus impuestos y abocándoles al cierre.

Asimismo en el último Decreto-ley parece por fin que alguien se ha percatado de la importancia que en nuestro Estado de derecho tienen los principios constitucionales tributarios recogidos en el artículo 31 de la CE y, en particular, el de capacidad económica referido, en la medida en que, como ya sostuvimos, no se puede hacer tributar por lo que no se ingresa motivo por el cuál, se realiza un cierto ajuste del sistema de estimación objetiva en el IRPF y en el IVA que es la única medida capaz de ajustar la obligación de tributar para aquellos sujetos que se someten a un sistema de módulos.

En fin, y a la vista de lo estudiado hasta aquí, resultaría deseable que en lo que viene denominando la “salida de la crisis” se medite en una verdadera estrategia que, garantizando los necesarios ingresos públicos tributarios, asuma lo que esta pandemia está suponiendo para los contribuyentes.

IV. BIBLIOGRAFÍA

AEDAF: *Propuesta de medidas tributarias a adoptar como consecuencia de la crisis derivada del Covid-19* AEDAF (consultada en la Web de AEDAF).

CARBAJO VASCO, D.: *Comentarios urgentes a las medidas fiscales aprobadas para hacer frente al impacto económico del covid-19*. Tirant on line, file:///c:/User/Username/Doculeads/TOC_7855368_es.pdf

- GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, 2000.
- GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Efectos sobre los plazos de prescripción tributaria de la adoptada a consecuencia de la declaración del estado de alarma”, *Quincena fiscal*, núm. 9/2020. BIB 2020\10870.
- HUELIN MARTÍNEZ, J.: “Razones en derecho que justifican la aplicación de una moratoria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias durante la vigencia del estado de alarma”, marzo 2020, págs. 7-8, (consultada en la web de AEDAF).
- MATA SIERRA, M.T.: “Consideraciones sobre la permanencia del tipo cero en la normativa reguladora del IVA”, (I) y (II) *Quincena fiscal (revista de actualidad fiscal)*. Núms. 5 y 6, 1994.
- MATA SIERRA, M.T.: “Un sucedáneo de moratoria fiscal en tiempos del COVID-19”, *Quincena fiscal*. Núm. 10/2020, actualmente en prensa.
- FALCON Y TELLA, R.: “El Decreto-ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*. Núm. 10, enero-abril 1984.
- PÉREZ LARA, J.M.: *Medidas de carácter tributario adoptadas por el COVID-19. Incluye análisis, dossier legislativo estatal, autonómico y foral y las preguntas más frecuentes*, Tirant lo Blanch, 2020.