

Índice

- A. MEDIDAS RELACIONADAS CON EL PAGO DE DEUDAS TRIBUTARIAS DERIVADAS DE DECLARACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES
- B. MEDIDAS RELATIVAS A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS
- C. EXENCIÓN EN ITP-AJD PARA LAS ESCRITURAS QUE DOCUMENTEN NOVACIONES DE PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS HIPOTECARIOS AL AMPARO DEL RDL
- D. REDUCCIÓN DE TIPOS IMPOSITIVOS EN EL IVA
- E. POSIBILIDAD DE OPTAR, DE MANERA EXTRAORDINARIA, POR LA MODALIDAD DE “BASE” PARA EL CÁLCULO DEL PAGO FRACCIONADO DEL IS
- F. MEDIDAS RELATIVAS AL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL IRPF, EN EL IVA Y EN EL IGIC
- G. INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN CINEMATOGRÁFICA Y AUDIOVISUAL EN EL IS
- H. AUMENTO DE INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO: DEDUCCIÓN POR DONATIVOS POR PERSONAS FÍSICAS
- I. MEDIDAS EN EL ÁMBITO ADUANERO Y PORTUARIO

El objeto de la presente nota es analizar las medidas de carácter tributario que se han ido aprobando en las últimas semanas a raíz de la crisis del COVID-19 a los efectos de paliar las consecuencias económicas y sociales provocadas por dicha crisis.

Las normas mediante las cuales se han aprobado dichas medidas son las siguientes:

- (i) Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19 (“**RDL 7/2020**”).
- (ii) 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 (“**RD 463/2020**”).
- (iii) Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (“**RDL 8/2020**”).
- (iv) Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (“**RD 465/2020**”).
- (v) 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 (“**RDL 11/2020**”).
- (vi) Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias (“**RDL 14/2020**”).
- (vii) Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (“**RDL 15/2020**”).
- (viii) Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (“**RDL 17/2020**”).

Dichas medidas se categorizan en (i) medidas relacionadas con el pago de deudas tributarias derivadas de declaraciones y autoliquidaciones, (ii) medidas relativas a los procedimientos tributarios, (iii) la introducción de un nuevo supuesto de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (“**ITP-AJD**”), (iv) reducción de tipos impositivos en el IVA, (v) medidas relativas al método de cálculo de los pagos fraccionados en el IS, (vi) medidas relativas al régimen de estimación objetiva en IRPF, IVA e IGIC, (vii) incentivos a la producción cinematográfica y audiovisual en el IS, (viii) aumento de incentivos fiscales al mecenazgo y (ix) medidas en el ámbito aduanero y portuario.

A. Medidas relacionadas con el pago de deudas tributarias derivadas de declaraciones y autoliquidaciones

Tanto el RDL 7/2020 como el RDL 14/2020 han introducido diversas medidas relacionadas con el pago de las deudas tributarias derivadas de la presentación de declaraciones y

autoliquidaciones. No obstante, dichas medidas no son de aplicación a todos los contribuyentes sino únicamente a aquellos que no superen determinados umbrales cuantitativos en lo que a volumen de operaciones se refiere.

Asimismo, el RDL 15/2020 estableció el retraso en el inicio del período ejecutivo en el caso de autoliquidaciones para cuyo pago se hubiese solicitado financiación a una entidad de crédito, de acuerdo con las condiciones recogidas en el artículo 29 del RDL 8/2020.

(i) Medidas introducidas por el RDL 7/2020

En primer lugar, el RDL 7/2020 posibilitó el aplazamiento de las deudas tributarias correspondientes a todas aquellas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalizase desde la fecha de entrada en vigor del RDL 7/2020 (13 de marzo de 2020) y hasta el día 30 de mayo de 2020, incluyendo determinados tipos de deudas que, con carácter general, son inaplazables (obligaciones tributarias que deba cumplimentar el retenedor o el obligado a practicar ingresos a cuenta, las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos, y las derivadas de la presentación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades).

El aplazamiento se concede por un plazo de seis meses, sin devengo de intereses de demora durante los tres primeros meses.

No obstante, el alcance de esta medida era limitado, dado que solamente podían acogerse a estos aplazamientos aquellos contribuyentes con volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2019, y siempre que el importe conjunto de deudas aplazadas no excediese de 30.000 euros.

(ii) Medidas introducidas por el RDL 14/2020

Por su parte, el RDL 14/2020 señala que, en el ámbito de las competencias de la Administración tributaria del Estado, los obligados tributarios con volumen de operaciones no superior a 600.000 euros en el año 2019 verán extendido hasta el 20 de mayo de 2020 el plazo de presentación y pago de aquellas declaraciones y autoliquidaciones cuyo vencimiento original se produjera entre el 15 de abril y el 20 de mayo de 2020. La extensión del plazo será hasta el 15 de mayo para el caso de autoliquidaciones con resultado a ingresar cuyo pago los obligados pretendan domiciliar.

Esta extensión también será aplicable a las Administraciones públicas cuyo presupuesto anual aprobado no exceda de 600.000 euros.

En cambio, no podrán aplicar esta medida aquellos obligados que formen parte (i) de un grupo de consolidación en el Impuesto sobre Sociedades con independencia de su importe neto de la

cifra de negocio, o (ii) de un grupo de entidades del IVA, igualmente con independencia de su volumen de operaciones. No obstante, la AEAT ha aclarado que esta exclusión solo afecta a aquellas declaraciones que se presenten en su condición de grupo (modelos 322, 353 y 222).

Toda vez que el RDL 14/2020 no hace referencia a los grupos mercantiles del artículo 42 del Código de Comercio, cabe concluir, al igual que en relación a los aplazamientos previstos en el RDL 7/2020, que podrán beneficiarse de esta medida aquellas sociedades incluidas en un grupo mercantil pero no incluidas en un grupo de consolidación del Impuesto sobre Sociedades o del IVA, siempre que su volumen de operaciones no sea superior al límite de 600.000 euros antes señalado.

En consecuencia, y a la vista de lo anterior, esta moratoria incluye la obligación de presentación y, en su caso, pago de los pagos fraccionados del IRPF (modelo 130) y del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes de contribuyentes con establecimiento permanente (modelo 202), de las retenciones e ingresos a cuenta del primer trimestre (modelos 111, 115 y 216, entre otros), de la declaración del IRNR para contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente (modelo 210), de la declaración del IVA del primer trimestre (modelo 303), y de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349), entre otros. Estas declaraciones y autoliquidaciones podrán presentarse hasta el 20 de mayo o el 15 de mayo (si su importe se domicilia).

Las declaraciones aduaneras quedan expresamente excluidas de esta medida de acuerdo con el apartado 2 del artículo único del RDL 14/2020.

Cabe señalar que, a pesar del silencio del RDL 14/2020 a este respecto, la Administración tributaria ha confirmado aquellas autoliquidaciones ya presentadas a la fecha de publicación del RDL 14/2020 con orden de domiciliación no serán cargadas en la cuenta bancaria del obligado tributario hasta el 15 de mayo.

Si bien debe celebrarse la adopción de esta medida, cabe preguntarse si la misma será eficaz (únicamente se pospone un mes el pago) y si la misma es suficiente a los efectos de revitalizar la economía, especialmente en comparación con las medidas adoptadas por otras jurisdicciones de nuestro entorno. Vistos los límites cuantitativos, consideramos que la medida va dirigida a paliar la dificultad organizativa de estos “pequeños contribuyentes” –en línea con lo señalado en la exposición de motivos de la norma–, más que a aliviar su situación económico-financiera.

(iii) Medidas introducidas en el RDL 15/2020

Como consecuencia de las solicitudes de créditos avalados por el Estado para el pago de impuestos y el retraso en la concesión de los mismos, el artículo 12 del RDL 15/2020 impide que en el ámbito de las competencias de la Administración tributaria del Estado se inicie el periodo

ejecutivo de aquellas deudas derivadas de una autoliquidación sin ingreso en los plazos previstos en el artículo 62.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”) – plazo previsto de ingreso para autoliquidaciones tributarias de acuerdo con la normativa de cada tributo– siempre que se den los siguientes requisitos:

- Que el contribuyente haya solicitado dentro del plazo del artículo 62.1 de la LGT o antes del comienzo del mismo, la financiación a que se refiere el artículo 29 del RDL 8/2020, para el pago de las deudas tributarias resultantes de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones y por, al menos, el importe de dichas deudas.
- Que se aporte a la Administración tributaria hasta el plazo máximo de los cinco días posteriores a la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación un certificado expedido por la entidad financiera acreditativo de haberse efectuado la solicitud de financiación incluyendo el importe y las deudas tributarias objeto de la misma.
- Que la solicitud de financiación sea concedida en, al menos, el importe de las deudas mencionadas.
- Que las deudas se satisfagan efectiva, completa e inmediatamente en el momento de la concesión de la financiación. Se entenderá incumplido este requisito si desde la finalización del plazo para la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación transcurre el plazo de un mes sin que se haya producido el ingreso.

Por lo que respecta al ámbito de aplicación de la medida, consideramos que el RDL 15/2020 debería haber empleado el término obligado tributario al regular el primero de sus requisitos, y no el de contribuyente. Ello es así puesto que, por una parte, la “línea de avales” regulada en el artículo 29 del RDL 8/2020 se ofrece no solo a entidades de reducida dimensión, sino también a entidades de mayor tamaño obligadas a presentar determinadas autoliquidaciones mensuales cuyo vencimiento está incluido dentro del ámbito temporal regulado en la disposición transitoria primera que se analiza más adelante, y, por otra parte, esta medida también es aplicable a deudas correspondientes a autoliquidaciones cuyo plazo de presentación hubiera vencido el día 20 de abril. Asimismo, debe tenerse en cuenta que el artículo 29 del RDL 8/2020 establece que el objetivo de las “líneas de avales” es la de atender necesidades derivadas, entre otras, de la gestión de facturas, necesidad de circulante, vencimientos de obligaciones financieras o tributarias u otras necesidades de liquidez, por lo que no parece que se quiera limitar la financiación a aquellos conceptos tributarios en el que el solicitante sea necesariamente el contribuyente.

En consecuencia, nada debería impedir a las empresas incluidas en el ámbito de aplicación de la “línea de avales”, que pretendieran aplicar esta medida respecto del pago de las retenciones a cuenta del IRPF, el IS o el IRNR, supuesto en el cual obligado tributario y

contribuyente no coinciden. Sería especialmente interesante que la Administración tributaria emitiera una interpretación de esta disposición a los efectos de que estos contribuyentes pudieran acogerse a esta medida en relación con esas deudas que generalmente resultan inaplazables.

También aclara el RDL 15/2020 que, si se incumpliera alguno de los requisitos anteriores, se entenderá iniciado el periodo ejecutivo de acuerdo con el plazo previsto en el artículo 62.1 de la LGT. Esta específica previsión es merecedora de crítica por cuanto la financiación prevista en el citado artículo 29 del RDL 8/2020, según las normas contenidas en la Resolución de 25 de marzo de 2020, de la Secretaria de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa¹, exige la aprobación por parte de la entidad financiera de acuerdo con su política interna habitual. La normativa dispuesta deja al contribuyente sin capacidad de maniobra para el caso de que la entidad financiera deniegue la financiación. En tal caso no sería ya posible ni realizar el pago ni solicitar un aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario.

Respecto de la extensión temporal de esta medida, la disposición transitoria primera del RDL 15/2020 señala que el artículo 12 del RDL 15/2020 solo será de aplicación a declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación finalice entre el 20 de abril y el 30 de mayo de 2020. No obstante, señala la propia norma que, aquellas deudas derivadas de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones presentadas con anterioridad a la entrada en vigor del RDL 15/2020 y que ya estuvieran en periodo ejecutivo, se considerarán de nuevo en periodo voluntario de ingreso cuando se den conjuntamente las siguientes circunstancias:

- Que el obligado tributario aporte en el plazo máximo de cinco días desde la entrada en vigor del RDL 15/2020, un certificado emitido por la entidad financiera acreditativo de haberse efectuado la solicitud de financiación a que se refiere el artículo 29 del RDL 8/2020.
- Que la solicitud de financiación sea concedida en, al menos, el importe de las deudas mencionadas.
- Que las deudas se satisfagan efectiva, completa e inmediatamente en el momento de la concesión de la financiación. Se entenderá incumplido este requisito si desde la finalización del plazo para la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación transcurre el plazo de un mes sin que se haya producido el ingreso.

¹Resolución de 25 de marzo de 2020, de la Secretaria de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 24 de marzo, por el que se aprueban las características del primer tramo de la línea de avales del ICO para empresas y autónomos, para paliar los efectos económicos del COVID-19 (BOE del 26 de marzo).

B. Medidas relativas a los procedimientos tributarios

Antes de entrar en un análisis más detallado de las medidas adoptadas en relación con los procedimientos de naturaleza tributaria, deben exponerse una serie de afirmaciones genéricas en relación con las mismas:

- Gran parte de las medidas adoptadas en este ámbito tenían como principal objetivo dar seguridad frente a la incertidumbre generada por la Disposición Adicional Tercera del RD 463/2020, que establecía la interrupción de los plazos *“para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público”*. Al existir en el ámbito tributario múltiples procedimientos (de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión), tras la publicación del RD 463/2020 se generaron muchas dudas sobre la forma de aplicar la suspensión contenida en dicho RD a cada procedimiento.

Dichas dudas fueron resueltas tanto por el RDL 8/2020 (que introdujo una importante batería de medidas en relación con la tramitación de los procedimientos tributarios), como por el RD 465/2020, que modificó el RD 463/2020 para aclarar que la suspensión de plazos administrativos prevista en su Disposición Adicional Tercera *“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”*. Esta última cuestión podía parecer evidente, pero se debe valorar muy positivamente tanto su expresa mención en el RD 465/2020 como el hecho de que la AEAT publicase en su página web un enlace al RDL 8/2020 remarcando expresamente este punto.

Esta modificación del RD 463/2020 tiene efectos desde su fecha de publicación en el BOE (18 de marzo de 2020), por lo que inicialmente surgió la duda de si los plazos finalizados entre el 14 de marzo de 2020 (fecha de entrada en vigor del RD 463/2020) y el 18 de marzo de 2020 quedaron o no suspendidos, cuestión de capital importancia cuando entre ambas fechas concluyesen plazos de interposición de recursos o reclamaciones económico-administrativas. Sin embargo, esta cuestión fue posteriormente aclarada tanto por la propia AEAT (vía publicación en su página web de un recopilatorio de preguntas frecuentes, las **“FAQ AEAT”**²), como, principalmente, por el RDL 11/2020, cuyo principal objetivo fue complementar las medidas adoptadas en el RDL 8/2020 y clarificar las dudas surgidas a raíz del mismo.

² La AEAT publicó una primera versión de las FAQ AEAT el día 18 de marzo de 2020, coincidiendo con la publicación del RDL 8/2020. Posteriormente, el 8 de abril de 2020 publicó una actualización de dichas FAQ AEAT y el 23 de abril de 2020 una nueva actualización a raíz de la aprobación del RDL 15/2020.

- El conjunto de medidas adoptadas establece un mecanismo de diferimiento de los plazos de tramitación de los procedimientos tributarios, e interrupción de los plazos de prescripción y caducidad que, no obstante, presenta cierta indefinición: no estamos ante una suspensión de los procedimientos en sentido estricto, sino ante lo que las propias normas llaman en algunos de sus apartados “ampliación de plazo”. La razón es que no se ha optado por la técnica de considerar inhábil un determinado plazo de tiempo que justifique la cesación del cómputo de plazos, ya que durante el mismo tanto el contribuyente como la Administración pueden realizar actuaciones.

En concreto, por lo que al contribuyente se refiere, se le otorga el derecho de realizar trámites sin acogerse a la ampliación de plazos. Y a la Administración también se le otorga tal facultad, tanto para seguir notificando trámites de los procedimientos como para *“impulsar, ordenar y realizar trámites imprescindibles”* en los procedimientos tributarios. Es decir, tanto el contribuyente como la Administración pueden continuar impulsando los procedimientos.

A este respecto es cuestionable si dicha configuración de facultades es equilibrada. Las Exposiciones de Motivos de las distintas normas aprobadas (y, de modo especial, del RDL 8/2020) justifican la ampliación de plazos en las dificultades que la situación generada por el COVID-19 entraña para los obligados tributarios. Pues bien, el diseño que de esta ampliación se ha realizado no solo beneficia a los obligados tributarios, sino que también favorece a la Administración tributaria, que puede actuar o no al albur de su criterio notificando trámites o impulsando, ordenando o realizando trámites imprescindibles. Este cuestionamiento obliga a plantearse su efecto respecto de los plazos máximos para resolver los procedimientos y los plazos de la prescripción cuando la Administración puede realizar actuaciones durante los mismos.

Desgraciadamente, los temas procedimentales, y muy en concreto los relativos al cómputo de plazos de los procedimientos tributarios (especialmente en los procedimientos de comprobación) han sido una fuente muy importante de litigiosidad, y no sería deseable que esta reforma propiciara esa situación. No obstante, el hecho de que, en aquellos casos en los que un procedimiento está únicamente pendiente de que el órgano administrativo dicte su resolución, sin que sea necesaria ya ninguna actuación del obligado tributario, la Administración pueda no dictar la resolución que le compete en el plazo establecido al efecto, no alcanza a entenderse en qué beneficia al contribuyente (principal motivo de la reforma). La trascendencia práctica dependerá del caso concreto, pero creemos que la proporcionalidad será clave a la hora de aplicar esta norma por parte de la Administración. La utilización de expresiones como *“podrá la Administración”* sin establecer requisito o límite alguno, o que tal facultad se refiere (entre otras actuaciones) a la realización de trámites “imprescindibles” plantean la posibilidad de cuestionar ante los tribunales las paralizaciones injustificadas.

- Se ha optado por definir de manera cerrada la fecha final de la ampliación de los plazos (hasta el 30 de mayo, de acuerdo con lo dispuesto en el RDL 15/2020). Este criterio es contrario a lo establecido al respecto en el RD 463/2020, que refería la suspensión de los plazos procesales y administrativos a la duración del estado de alarma y de sus prórrogas.

Sin perjuicio de que la fijación de una fecha u otra es una cuestión que entra dentro de las competencias del Consejo de Ministros, quizá hubiera sido más sencillo seguir la técnica del RD 463/2020 pero añadiendo un plazo de 10 días (o el que se considerase adecuado) a la fecha de finalización del estado de alarma, ya que su cese no va a comportar la vuelta inmediata a la normalidad.

Se indican a continuación las diferentes medidas que se han adoptado en relación con los procedimientos tributarios:

(i) Medidas relativas a plazos tributarios:

El artículo 33 del RDL 8/2020, de acuerdo con la redacción dada por la Disposición adicional Primera del RDL 15/2020, prevé la ampliación hasta el 30 de mayo de 2020³ de los plazos para realizar determinados trámites y para proceder al pago de deudas tributarias (siempre y cuando se tratase de procedimientos iniciados antes del 18 de marzo de 2020). En concreto, se beneficiarán de la ampliación de plazos las siguientes actuaciones:

- Plazos de pago de deudas ya notificadas (período voluntario y ejecutivo)⁴.
- Vencimientos de plazos y fracciones en materia de aplazamientos y fraccionamientos.
- Plazos relacionados con el desarrollo de subastas y adjudicación de bienes a los que se refieren los artículos 104.2 y 104 bis del Reglamento General de Recaudación
- Plazos para atender los requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información con trascendencia tributaria.
- Plazos para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia, dictados en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores materiales y de revocación.

³ La redacción inicial del artículo 33 del RDL 8/2020 preveía la ampliación de plazos hasta el 30 de abril o el 20 de mayo de 2020, en función de si se trataba de plazos iniciados antes o después de la declaración del estado de alarma. No obstante, el RDL 15/2020 retrasó la fecha de vencimiento de todos los plazos al 30 de mayo de 2020.

⁴ Afecta únicamente a deudas liquidadas y notificadas por la Administración tributaria, pero no a las deudas resultantes de las autoliquidaciones, que mantendrán los períodos de ingresos establecidos en la normativa específica de cada tributo.

Pérez-Llorca

- Plazos para atender los requerimientos y solicitudes de información formulados por la Dirección General del Catastro.
- No se procederá a la ejecución de garantías que recaigan sobre bienes inmuebles hasta el 30 de mayo de 2020.

Además, no se iniciará hasta el 30 de mayo de 2020 el plazo para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas.

El obligado tributario podrá, no obstante, si así lo prefiere, atender los requerimientos o solicitudes de información o presentar sus alegaciones en cualquier momento anterior al nuevo plazo fijado, considerándose en tal caso evacuado el trámite (artículo 33.3 del RDL 8/2020).

Asimismo, también se establece que lo dispuesto en los apartados 1 a 3 del artículo 33 del RDL 8/2020 se entenderá sin perjuicio de las especialidades previstas por la normativa aduanera al respecto (artículo 33.4 del RDL/2020).

En lo que se refiere a los efectos en materia de duración de los procedimientos, el artículo 33.5 del RDL 8/2020 establece que, en los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión, el plazo transcurrido entre la entrada en vigor del RDL 8/2020 (18 de marzo de 2020) y el 30 de mayo de 2020⁵ no se computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Administración tributaria.

Posteriormente, la Disposición Adicional Novena (apartado 1) del RDL 11/2020 extendió esta medida al cómputo de la duración máxima del plazo para la ejecución de las resoluciones de órganos económico-administrativos, si bien en este caso el período que no computaría se iniciaría el 14 de marzo (fecha de entrada en vigor del RD 463/2020), en lugar del 18 de marzo de 2020.

En este sentido, debe señalarse que, pese a que este período no compute a los efectos de duración de los procedimientos, durante el mismo podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.

En materia de prescripción y caducidad, el artículo 33.6 del RDL 8/2020 establecía que el período entre el 18 de marzo y el 30 de mayo de 2020⁶ no computaría a efectos de los plazos de

⁵ Inicialmente el plazo que no computaría a los efectos de duración de los procedimientos finalizaba el 30 de abril. No obstante, el RDL 15/2020 lo amplió hasta el 30 de mayo.

⁶ Inicialmente el plazo que no computaría a efectos de plazos de prescripción y caducidad finalizaba el 30 de abril. No obstante, el RDL 15/2020 lo amplió hasta el 30 de mayo.

prescripción ni de caducidad. No obstante, y sin derogar expresamente el citado artículo 33.6, la Disposición Adicional Novena (apartado 2) del RDL 11/2020 estableció la fecha de inicio de la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad en el 14 de marzo de 2020.

Por otra parte, el artículo 33.7 del RDL 8/2020 prevé que, a efectos del cómputo de los plazos de prescripción, las resoluciones recaídas en reposición o en los procedimientos económico-administrativos, se entenderán notificadas cuando se acredite un intento de notificación de la resolución entre el 18 de marzo y el 30 de mayo de 2020.

Pese a que inicialmente todas las medidas contenidas en el artículo 33 del RDL 8/2020 únicamente se aplicaban a procedimientos tramitados por la Administración General del Estado, el artículo 53 y el apartado 3 de la Disposición Adicional Novena del RDL 11/2020 extendieron sus efectos a las actuaciones, trámites y procedimientos realizados y tramitados por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, siempre y cuando se trate de procedimientos iniciados antes del 18 de marzo.

Asimismo, el apartado 4 de la Disposición Adicional Novena del RDL 11/2020 establece que las medidas contenidas en el artículo 33 del RDL 8/2020 y que resulten de aplicación a las deudas tributarias (principalmente, la ampliación de los plazos de pago) se extienden también a los demás recursos de naturaleza pública, excepto a los recursos de la Seguridad Social.

De entre las medidas contenidas en el artículo 33 del RDL 8/2020, la que mayor controversia suscitó entre los operadores jurídicos fue la contenida en el segundo párrafo del apartado 7, que señalaba que el plazo para interponer recursos de reposición o reclamaciones económico-administrativas no se iniciaría hasta el 30 de abril de 2020 (plazo posteriormente extendido hasta el 30 de mayo de 2020, en virtud de lo dispuesto en el RDL 15/2020). En este sentido, el uso del verbo “iniciar” daba a entender que esta medida solo resultaba de aplicación a recursos o reclamaciones contra actos dictados después de la entrada en vigor del RDL 8/2020, por lo que los plazos de interposición que estuvieran en marcha antes de dicha entrada en vigor no parecían verse afectados.

No obstante, el apartado 2 de la Disposición Adicional Octava del RDL 11/2020 clarificó esta cuestión confirmando que la fijación del 30 de abril de 2020 (30 de mayo, tras la aprobación del RDL 15/2020) como fecha de inicio del plazo para recurrir en reposición o para interponer reclamación económico-administrativa aplica tanto a actos de naturaleza tributaria notificados a partir de la entrada en vigor del RD 463/2020, como a actos notificados con anterioridad, confirmando así la interpretación manifestada por la AEAT a través de las FAQ AEAT. Asimismo, las FAQ AEAT también aclararon que a partir del 30 de mayo de 2020 se dispondría de un nuevo plazo de un mes entero (que finalizará el 30 de junio de 2020, inclusive), con independencia de la parte del plazo que se hubiese podido consumir antes del 14 de marzo de 2020.

Por último, el RDL 15/2020 modificó el artículo 33.3 del RDL 8/2020 para establecer que en aquellas subastas llevadas a cabo por la AEAT y afectadas por la suspensión de plazos administrativos, el licitador podrá solicitar la anulación de la puja y la liberación del depósito.

Señala la norma que también tendrán derecho a la devolución del depósito y, en su caso, del precio del remate ingresado, los licitadores y adjudicatarios de subastas en las que se haya finalizado la fase de presentación de ofertas y siempre que no se hubiera emitido un certificado del acta de adjudicación de los bienes u otorgamiento de escritura de venta a la entrada en vigor del RDL 15/2020.

(ii) Cuestiones pendientes de aclaración:

Pese a que las medidas incluidas en el RDL 8/2020 y el RDL 11/2020 resuelven la gran mayoría de las dudas surgidas entre los contribuyentes en relación con el cumplimiento de plazos tributarios y otorga certidumbre acerca del modo de conducirse durante esta situación tan excepcional, hay una serie de cuestiones que no han quedado clarificadas. A este respecto, las FAQ AEAT apenas han contribuido a solucionar las lagunas que los RDL presentaban.

Dichas cuestiones pendientes de clarificar son fundamentalmente las siguientes:

- En primer lugar, en el apartado 2 del artículo 33 del RDL 8/2020 (en su redacción vigente tras la aprobación del RDL 15/2020), que establece la fijación del 30 de mayo de 2020 como el plazo 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 del RDL 8/2020, se echa en falta un listado de los procedimientos a los que esta ampliación del plazo aplica, de modo análogo a como se hace en el apartado 1.
- De igual modo, en el RDL 8/2020 se hace referencia a que no se iniciará hasta el 30 de mayo de 2020 el plazo “para recurrir en vía administrativa las resoluciones dictadas en los procedimientos económico-administrativos”, mención cuyo alcance no queda claro, dado que las resoluciones dictadas en el seno de procedimientos económico-administrativos solo son susceptibles de recursos en esa misma vía o en vía contencioso-administrativa.
- Si bien el RDL 11/2020 arroja luz sobre la forma de computar los plazos de interposición de recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas, sigue surgiendo la duda de la posible consideración como “pre-temporáneos” de los recursos o reclamaciones que se puedan haber interpuesto (o se puedan interponer) entre la entrada en vigor del RD 463/2020 y el 30 de mayo. En efecto, dado que la Disposición Adicional Octava del RDL 11/2020 (en su redacción vigente tras la aprobación del RDL 15/2020) sitúa la fecha de inicio del plazo para recurrir en el 30 de mayo de 2020, podría

entenderse que la interposición de recursos o reclamaciones antes de esa fecha se ha realizado antes del inicio del plazo, lo que, en aplicación de reciente doctrina de algunos tribunales económico-administrativos, supondría un supuesto de inadmisión.

En nuestra opinión, esta interpretación solo sería admisible, en su caso, en relación con recursos o reclamaciones contra actos notificados después de la entrada en vigor del RD 463/2020, pero no en relación con aquellos notificados con anterioridad. Y ello por dos motivos.

El primer motivo es que, para los actos notificados con anterioridad a la entrada en vigor del RD 463/2020, el plazo de interposición ya se había iniciado, sin perjuicio de que ahora se amplíe o extienda ese plazo. Por tanto, no puede entenderse que la interposición se realizó cuando el plazo no se había iniciado.

Y el segundo motivo, de un peso mayor, es que, para el caso de que de los actos objeto de impugnación se derivase una deuda a ingresar, el plazo voluntario para satisfacer la misma finalizaría el 30 de mayo de 2020. Por tanto, denegar la interposición de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra estos actos hasta pasado el 30 de mayo de 2020 supondría la imposibilidad de facto de solicitar la suspensión del pago de estas deudas en período voluntario, pues no ha de olvidarse que la suspensión del pago de deudas debe ser simultánea o posterior a la interposición de un recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, pero nunca anterior a dicha interposición.

- Consideramos que la redacción del apartado 3 del artículo 33 del RDL 8/2020 conduce a cierta confusión sobre la forma de actuar del obligado tributario en cuanto al derecho que le otorga para avanzar en el procedimiento. Así, no queda claro el sentido de la “o” que utiliza: “Si el obligado tributario, no obstante, la posibilidad de acogerse a la ampliación de los plazos de los apartados anteriores o sin hacer reserva expresa a ese derecho, atendiera al requerimiento o solicitud de información con trascendencia tributaria o presentase sus alegaciones, se considerara evacuado el trámite”. ¿Para realizar actuaciones que de él dependan como aquellas a las que se refiere el artículo es necesario que el contribuyente haga reserva expresa de su derecho al aplazamiento? ¿Cuáles son los efectos de que realice ese tipo de actuaciones sin hacer reserva de ese derecho?

A este respecto, las FAQ AEAT señalan de manera expresa que la ampliación de plazos prevista en el RDL se aplicará de manera automática, sin necesidad de solicitud expresa por parte del contribuyente. No obstante, sigue sin resolverse si es posible que el contribuyente pueda avanzar con los trámites que de él dependan antes de los plazos fijados en el RDL 8/2020, pero reservándose la posibilidad de completarlos mientras dure la ampliación de plazos prevista o inclusive que inste la realización de determinadas

actuaciones administrativas (que puedan avanzarse) pero que el pago que en su caso resulte de las mismas quede suspendido. No creemos que por instar la realización de determinados trámites deba entenderse que renuncia a la suspensión del pago. Tal interpretación no tiene sentido ni apoyo en la literalidad de la norma.

- En relación con la incertidumbre que genera la facultad concedida a la Administración para que en el período entre la entrada en vigor del RDL 8/2020 y el 30 de mayo impulse, ordene y realice trámites “imprescindibles”, a pesar de lo cual la prescripción está suspendida, se plantean dudas, por ejemplo, sobre cómo actuar ante la inacción de la Administración: si hay actuaciones que dependen de la Administración y que pueden llevarse a cabo, y la Administración no lo hace perjudicando al contribuyente (lo cual depende del caso concreto) ¿puede el obligado tributario afectado solicitar que se realicen dichos trámites? ¿Esa solicitud qué efectos tiene para el obligado tributario? ¿Puede afectar solo al trámite concreto que se solicita que se avance, o existe el riesgo de que la Administración considere que se trata de una renuncia a la aplicación de la suspensión respecto del procedimiento? Tal interpretación sería claramente contraria a la interpretación de la norma en atención a la finalidad de la misma (criterio clave para la interpretación según el artículo 3.1 del Código Civil).

Sin perjuicio de que, en principio, la AEAT solo llevará a cabo actuaciones imprescindibles, en lo que se refiere a los procedimientos inspectores las FAQ AEAT establecen que el contribuyente podrá solicitar y mostrar su conformidad a que las actuaciones continúen, garantizándose en ese caso el cumplimiento de las medidas de prevención sanitarias. De igual modo, las FAQ AEAT también prevén la agilización del procedimiento en aquellos casos en los que esté próxima la firma de actas con acuerdo o en conformidad, siempre y cuando el obligado tributario preste su consentimiento. No obstante, las FAQ AEAT no se pronuncian sobre si en estos casos se mantiene la suspensión del cómputo de los plazos de prescripción y de duración de los procedimientos.

- En relación con el inicio de nuevos procedimientos no se contiene ninguna mención. Es decir que en cualquier momento puede, por ejemplo, iniciarse una comprobación, pero de conformidad con la Disposición Transitoria Tercera del RDL 8/2020 dichos procedimientos no estarían acogidos a lo dispuesto en el artículo 33 de dicho cuerpo legal. Se plantea aquí cierto desajuste porque el contribuyente que fuera afectado por dichos procedimientos se vería perjudicado. El efecto práctico de esta situación tendrá mucho que ver con la proporcionalidad antes aludida. En nuestra opinión, y dado además que se “paraliza” el cómputo de la prescripción por el plazo entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020, el inicio de procedimientos comportaría una clara falta de proporcionalidad recurrible ante los tribunales.

- Por otra parte, el artículo 33.7 del RDL 8/2020 no se pronuncia sobre los plazos para formular alegaciones en el seno de reclamaciones económico-administrativas, por lo que ha de entenderse que dichos plazos se rigen por la normativa general, lo que no parece acorde con el espíritu de las medidas implementadas.
- Por lo que respecta a los efectos del alargamiento de los plazos en el importe de la deuda tributaria, debe señalarse que el RDL 8/2020 no incluye ningún pronunciamiento sobre el devengo de intereses de demora que puedan generarse por el alargamiento de los plazos de resolución de los procedimientos tributarios como consecuencia de lo previsto en el mismo, por lo que ha de entenderse que dichos intereses siguen devengándose, tal y como han confirmado las FAQ AEAT.

En este sentido no debe olvidarse que la finalidad de la norma es favorecer la situación de los obligados tributarios afectados por la actual situación. Y también parece oportuno que, en el enfoque por la Administración de esta situación, se tome en consideración que habrá supuestos en los que es posible para el contribuyente dejar de generar intereses de demora (por ejemplo pagando las deudas dentro de los plazos de los apartados 2 y 5 del artículo 62 LGT), pero en otros casos no dependerá del mismo (es el caso de, por ejemplo, la suspensión de los procedimientos de comprobación, en los que para el contribuyente puede resultar imposible avanzar en su desarrollo) y solo será posible, o no, para la Administración. En esos casos, no parece muy ajustado a la finalidad de las medidas adoptadas que ese coste se produzca para el contribuyente.

- Finalmente, es de señalar el posible “olvido” del Gobierno en relación con los tributos de notificación periódica y colectiva (IBI, por ejemplo). Si bien estas deudas tributarias provienen de una liquidación administrativa, al prever el legislador la aplicación de la suspensión exclusivamente a los apartados 2 y 5 de la LGT, el pago de estas deudas no gozaría de efectos suspensivos. Al margen de la competencia de gestión de los Ayuntamientos, no creemos que exista una razón de peso para esta diferenciación dado que, por tratarse de auténticas “liquidaciones administrativas” y solo ser diferente la forma de notificación, creemos que deberían haberse asimilado a los supuestos suspendidos (62.2 y 62.5 LGT). En consecuencia, sería conveniente, bien una rectificación, bien una acción de aquellos Ayuntamientos en los que el plazo voluntario de pago de estos tributos se encuentra ya abierto o se abra en las próximas semanas (por ejemplo, IBI en Barcelona).

C. Exención en ITP-AJD para las escrituras que documenten novaciones de préstamos y créditos hipotecarios al amparo del RDL

El RDL 8/2020, a través de su disposición final primera, introdujo una nueva exención en el ITP-AJD, en su modalidad Actos Jurídicos Documentados (“AJD”) para aquellas escrituras que formalicen novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al

amparo del RDL. Posteriormente, el RDL 11/2020 añade un inciso mediante el que se especifica que la nueva exención será de aplicación “*siempre que tengan su fundamento en los supuestos regulados en los artículos 7 a 16 del citado real decreto-ley, referentes a la moratoria de deuda hipotecaria para la adquisición de vivienda habitual*”.

A pesar de que el Gobierno introduce esta nueva exención con el claro afán de eliminar el coste fiscal derivado de las posibles novaciones de los préstamos hipotecarios que puedan producirse al amparo del RDL 8/2020, el alcance efectivo de dicha medida será escaso.

En primer lugar, con la aprobación del Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, se introdujo una nueva regla de determinación del sujeto pasivo del AJD en la normativa reguladora del ITP-AJD. De acuerdo con dicha regla, el sujeto pasivo del AJD en las escrituras de préstamos con garantía hipotecaria, pasaba a ser el prestamista (y también en las novaciones según Consultas de la DGT V1133-19 y V1134-19, de 23 de mayo de 2019). Por tanto, bajo esta nueva regla, el sujeto pasivo del AJD, en el caso de una novación hipotecaria sería la entidad financiera y no el deudor hipotecario.

En segundo lugar, y para las operaciones de novaciones hipotecarias, ya existía una exención específica en materia de AJD regulada en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios. En particular, el artículo 9 de la citada Ley prevé la exención del AJD para las escrituras de novación del préstamo hipotecario pactado de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una entidad financiera y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés o del plazo, entendiéndose según Consulta de la DGT V3127-18, de 5 de diciembre de 2018, entre otras, que se considera como modificación que afecta al plazo el establecimiento de periodos de carencia.

Por lo tanto, en el caso de producirse una novación del préstamo hipotecario, la introducción de la medida anterior no tendrá impacto directo alguno para el deudor hipotecario, por no ser este el sujeto pasivo del impuesto. Respecto a la entidad financiera, la medida le reportará un beneficio muy limitado, puesto que esta nueva exención únicamente tendría una aplicación práctica en el caso de que la novación tenga por objeto cuestiones distintas del plazo y del tipo de interés, que, en nuestra opinión, serán minoritarias.

D. Reducción de tipos impositivos en el IVA

En materia de IVA, el RDL 15/2020 introdujo una reducción de los tipos impositivos aplicables, por un lado, a determinado material sanitario y, por otro lado, a libros, periódicos y revistas en formato digital.

(i) Aplicación del tipo impositivo del cero por ciento del IVA al material sanitario

Para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva, el artículo 8 del RDL 15/2020 establece, de manera temporal, hasta el 31 de julio de 2020, un tipo impositivo del IVA del cero por ciento aplicable a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gran número de productos sanitarios utilizados en la lucha contra el COVID-19 (el RDL 15/2020 incluye un Anexo con el listado de los productos sanitarios a los que les afecta esta medida, entre los cuales se encuentran las mascarillas, guantes, respiradores, etc.) cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social (a las que se refiere el artículo 20.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA). Por tanto, a establecimientos como las farmacias y otros establecimientos de atención al público no les sería de aplicación esta medida.

Para evitar la necesidad de adaptar los sistemas de facturación de los sujetos pasivos, estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas, pero en ningún caso ello implicará la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo que realice la operación.

(ii) Aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento del IVA para libros, periódicos y revistas en formato digital

Como consecuencia del aumento de productos culturales y de información en formato digital durante el estado de alarma, se modifica mediante la disposición final segunda del RDL 15/2020, el artículo 91.Dos.1.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA para equiparar así el tipo de IVA aplicable a los libros, periódicos y revistas en formato papel, que pasan del tipo del IVA del 21 por ciento al 4 por ciento.

Cabe destacar que esta medida, a diferencia de lo que sucede con el IVA de los productos sanitarios, tiene carácter permanente y no temporal.

E. Posibilidad de optar, de manera extraordinaria, por la modalidad de “base” para el cálculo del pago fraccionado del IS

De acuerdo con el artículo 40 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”), los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (“INCN”) no haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores deben calcular los pagos fraccionados del IS a través de la modalidad de “cuota”, a menos que opten por determinarlos a través de la modalidad de “base” mediante opción ejercitada en la correspondiente declaración censal, generalmente, durante el plazo de dos meses a contar desde el inicio del correspondiente período impositivo (i.e. hasta el mes de febrero en caso que el período impositivo coincida con el año natural).

Considerando que el plazo ordinario para ejercitar la referida opción ya finalizó y que la realidad económica actual puede dar lugar al adelanto de un impuesto calculado sobre el resultado de otro ejercicio seguramente más favorable, con el fin de adaptar el cálculo aplicable a los pagos fraccionados del IS a esta situación, el artículo 9 del RDL 15/2020 establece una opción extraordinaria para los referidos contribuyentes del IS por la modalidad de “base” para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2020 y con efectos exclusivos para dichos períodos. En particular:

- Los contribuyentes incluidos en el ámbito de aplicación de la extensión de plazo para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones regulada en el RDL 14/2020, podrán ejercitar dicha opción en la presentación del referido pago fraccionado del IS. Es decir, hasta el 20 de mayo o el 15 de mayo (casos de domiciliación del pago).

Por tanto, este sería el caso de aquellos contribuyentes con un volumen de operaciones no superior a los 600.000 euros en el año 2019 y que no estuvieran integrados en un grupo de consolidación del IS o un grupo de entidades del IVA.

- Los contribuyentes que no estén integrados en un grupo de consolidación del IS y tengan un volumen de operaciones superior a los 600.000 euros en el año 2019 pero su INCN durante los 12 meses anteriores no supere los 6 millones de euros, podrán ejercitar dicha opción en el pago fraccionado del IS a presentar durante el mes de octubre.

La norma aclara que el pago fraccionado que hayan presentado durante el mes de abril será deducible de la cuota del resto de pagos fraccionados del mismo período impositivo.

Debe señalarse que los contribuyentes que ejerciten esta opción quedarán vinculados a esta modalidad de pago fraccionado respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo, por lo que, si quisieran aplicar este método en los ejercicios siguientes, deberán comunicar su opción en los plazos ordinarios.

En relación con el primer grupo de contribuyentes, el RDL 15/2020 no hace referencia a aquellos que hubieran presentado su pago fraccionado del mes de abril antes del día 15 de dicho mes, por lo que estos contribuyentes habrán presentado una autoliquidación en la que no habrán podido ejercitar esa opción extraordinaria. No obstante, la AEAT ha anunciado la implementación de un sencillo sistema para que estos contribuyentes puedan anular las autoliquidaciones ya presentadas (con devolución de las cantidades pagadas y anulación de domiciliaciones realizadas) y presentar una nueva autoliquidación del pago fraccionado acogiendo a esta modalidad.

En concreto, estos contribuyentes deberán presentar una nueva autoliquidación del pago fraccionado cumplimentada en aplicación del método de base y, adicionalmente, un formulario que identifique la primera autoliquidación presentada.

La presentación de ambos documentos permitirá acelerar el proceso de rectificación de la primera autoliquidación, con anulación de sus efectos económicos (domiciliaciones de pago, solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento o de compensación, etc.) y se acordarán las devoluciones que procedan en cada caso.

Si bien el formulario estará disponible hasta el 20 de mayo de 2020, es importante tener en cuenta que, si se ha solicitado la domiciliación de la primera autoliquidación, para que resulte posible la anulación de dicha domiciliación el formulario y la segunda declaración deberán presentarse no más tarde del 15 de mayo.

F. Medidas relativas al régimen de estimación objetiva en el IRPF, en el IVA y en el IGIC

El artículo 10 del RDL 15/2020 determina que aquellos contribuyentes por el IRPF que determinen su rendimiento neto mediante el sistema de estimación objetiva o “módulos” –en función del resultado del ejercicio anterior– y que mediante la declaración del primer pago fraccionado del ejercicio 2020 renuncien a tal sistema pasando, en consecuencia, a tributar por la modalidad de estimación directa –es decir, en función de los ingresos reales del ejercicio–, podrán volver a aplicar el método de estimación objetiva en el siguiente ejercicio. Para ello, y siempre que cumplan los requisitos para aplicar el régimen de “módulos”, tales contribuyentes deberán revocar su renuncia durante el plazo de presentación del primer pago fraccionado del IRPF del ejercicio 2021.

Esta modificación normativa era necesaria porque el artículo 33.3 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, establece que la renuncia al régimen de estimación objetiva tendrá efectos durante un periodo mínimo de tres años.

Si bien el cálculo del rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva suele ser más favorable para el contribuyente, la realidad es que, ante la situación actual de parón de la actividad económica, el cálculo del rendimiento neto mediante estimación directa será probablemente mucho más beneficioso para estos contribuyentes.

En relación con la solicitud del cambio de régimen, el RDL 15/2020 establece que deberá realizarse junto con el primer pago fraccionado de 2020. Debe recordarse que mediante el RDL 14/2020 se estableció una moratoria de un mes (hasta el 20 de mayo o el 15 de mayo en caso de domiciliación bancaria) para la presentación de los pagos fraccionados del IRPF (modelo 131) para determinados obligados tributarios (entre los que se encuentran los que calculan su rendimiento neto mediante estimación objetiva), por lo que los obligados tributarios que quieran renunciar al método de estimación objetiva deberán hacerlo, como tarde, el 15 o el 20 de mayo.

De nuevo, aquellos contribuyentes que, con anterioridad a la extensión del plazo para la presentación de estas autoliquidaciones, las hubieran presentado antes de la entrada en vigor del RDL 14/2020 sin renuncia al régimen podrán acogerse al mecanismo de rectificación implementado por la AEAT y al que hemos hecho referencia a la hora de analizar la medida relativa a la modificación del sistema de cálculo de los pagos fraccionados.

Por lo que se refiere a la fiscalidad indirecta, teniendo en cuenta que, como regla general, el método de estimación objetiva en el IRPF se aplica conjuntamente con los regímenes especiales establecidos en el IVA o en el Impuesto General Indirecto Canario (“IGIC”), el RDL 15/2020 aclarará que las previsiones para la renuncia a la aplicación del método de estimación objetiva en IRPF y para la revocación de dicha renuncia también surtirán efectos en el IVA e IGIC.

Finalmente, para aquellos contribuyentes que realicen actividades económicas que no estén comprendidas entre las agrícolas, ganaderas y forestales y que continúen tributando por el método de estimación objetiva del IRPF o el régimen simplificado del IVA, se establece que los días naturales en los que se ha estado vigente el estado de alarma no computen como días de ejercicio de la actividad.

La medida ciertamente es adecuada para ajustar una tributación objetiva a un supuesto fuera de lo normal, y cabría plantearse si el legislador no debería adoptar medidas similares en relación con otros supuestos de tributación objetiva sobre rendimientos económicos. Tal sería el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas para aquellas empresas que operen en sectores en los que se haya decretado la suspensión de la actividad (especialmente si se extiende más allá del momento en que se levante el estado de alarma) o en los que se prevea un impacto superior a la media y claramente más prolongado que el estado de alarma.

G. Incentivos a la producción cinematográfica y audiovisual en el IS

De acuerdo con lo dispuesto en el RDL 17/2020, con efectos para periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020, se incrementan los porcentajes de deducciones a la producción cinematográfica y audiovisual de series de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, así como a los rodajes extranjeros (quedando entre el 25% y 30% de los gastos relacionados). Igualmente, se elevan de forma considerable los importes máximos anuales de los que se puede disfrutar de las mismas (de 3 a 10 millones de euros anuales).

H. Aumento de incentivos fiscales al mecenazgo: deducción por donativos por personas físicas

Asimismo, el RDL 17/2020 también estipula que, con efectos desde el 1 de enero de 2020, se incrementa en un 5% el porcentaje de deducción de donativos realizados por personas físicas y

no residentes que operen en España sin un establecimiento permanente, a entidades sin fines lucrativos acogidos a la Ley 49/2002, quedando de la siguiente manera:

Base de deducción importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros	80%
Resto de base de deducción	35%

I. Medidas en el ámbito aduanero y portuario

En materia aduanera y portuaria se han introducido tres modificaciones: (i) la agilización de los trámites aduaneros, (ii) el aplazamiento de las deudas aduaneras, y (iii) el aplazamiento de deudas en el ámbito portuario.

(i) Agilización de los trámites aduaneros

El artículo 32 del RDL 8/2020 incluye una serie de medidas encaminadas a la agilización de los trámites aduaneros. Este artículo responde al importante objetivo de agilizar los trámites aduaneros de importación en el sector industrial, y en menor medida las exportaciones. Se trata de evitar el riesgo de que se vea afectada la cadena de suministros de mercancías procedentes de países terceros, concretando el contenido del artículo 16 del RD 463/2020, que ya disponía que las autoridades competentes delegadas adoptarán las medidas necesarias para garantizar el tránsito aduanero en los puntos de entrada o puntos de inspección fronteriza ubicados en puertos o aeropuertos.

Por ello, y en aras de evitar que, por afectar el COVID-19 a algunos funcionarios, las Dependencias y Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales cerrasen, o en algunas de ellas pudieran generarse demoras por excesiva carga administrativa, la Exposición de motivos del RDL 8/2020 señala la conveniencia de adoptar la medida contenida después en el artículo 32: que el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales pueda acordar que el procedimiento de declaración, y el despacho aduanero que aquel incluye, sea realizado por cualquier órgano o funcionario del Área de Aduanas e Impuestos Especiales a través de las aplicaciones informáticas existentes para el despacho aduanero sin necesidad de modificación de las mismas.

(ii) Aplazamiento de deudas aduaneras

El artículo 52 del RDL 11/2020 prevé la posibilidad de solicitar el aplazamiento del ingreso de la deuda aduanera y tributaria correspondiente a las declaraciones aduaneras presentadas desde la fecha de entrada en vigor del RDL 11/2020 y hasta el día 30 de mayo de 2020 (ambos inclusive), siempre que el importe de la deuda a aplazar sea superior a 100 euros.

Esta posibilidad únicamente aplica a contribuyentes con volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros en el año 2019 y para un total acumulado de deudas de 30.000 euros. El aplazamiento se concede por seis meses, sin devengo de intereses de demora durante los tres primeros meses. Por tanto, se configura como un aplazamiento con las mismas características que el previsto en el Real Decreto-ley 7/2020, para autónomos y pequeñas y medianas empresas en relación con las deudas tributarias.

(iii) Aplazamiento de deudas tributarias en el ámbito portuario

El artículo 20 del RDL 15/2020 prevé que, previa solicitud, las Autoridades Portuarias concedan el aplazamiento (hasta un máximo de seis meses) de la deuda tributaria correspondiente de las liquidaciones de tasas portuarias devengadas desde la entrada en vigor del RDL 7/2020 y hasta el 30 de junio. Dicho aplazamiento no devengará intereses de demora ni se exigirán garantías para el aplazamiento.

La información contenida en esta Nota es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico. Este documento ha sido elaborado el 16 de abril de 2020 y actualizado el 25 de mayo de 2020. Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.