



COMENTARIOS URGENTES A LAS MEDIDAS FISCALES APROBADAS POR REAL DECRETO-LEY 15/2020, DE 21 DE ABRIL

Domingo Carbajo Vasco



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

Comentarios urgentes a las medidas fiscales aprobadas por Real Decreto-Ley 15/2020 , de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

Como era de esperar y se había advertido desde diversos frentes políticos, sociales y científicos, la pandemia del COVID-19 necesita de nuevas y más relevantes medidas, dada su generalización, profundización y extensión en el tiempo.

En el plano económico, la concepción de que se trataba de un efecto negativo transitorio, derivado de un problema de liquidez generado en autónomos, empresas y trabajadores por los cierres empresariales, con una recuperación rápida en forma de V, se ha transformado en una pavorosa recesión económica, conocida ya en la literatura económica como "El Gran Confinamiento" y que tendrá efectos vastísimos en el PIB (en España, el Banco de España acaba de evaluar la caída del PIB para el ejercicio 2020 entre el -6,6 y el -13,6%), en el empleo (cerca de 4 millones de trabajadores con ERTE) y en las rentas.

En estas circunstancias, de crisis de demanda, es evidente que las disposiciones del Gobierno del mes de marzo han devenido erróneas e insuficientes y se deben adoptar otro tipo de medidas.

Estas medidas son las que aparecen en un nuevo Decreto-Ley, forma jurídica que ha devenido de "extraordinaria y urgente en normal y contingente", con consecuencias también dramáticas para la calidad normativa y el principio de seguridad jurídica.

En el plano tributario, además, se aprovecha el nuevo Real Decreto-Ley para (como en otros órdenes) incorporar disposiciones ya previstas o planteadas, junto con medidas que directamente sí se relacionan con la pandemia del COVID-19.

La justificación de las medidas fiscales que se adoptan en este Real Decreto-Ley figura en el apartado IV. Medidas Fiscales, de su Exposición de Motivos:

MEDIDAS FISCALES

Para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva, se establece hasta el 31 de julio de 2020 un tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido del cero por ciento aplicable a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de este tipo de bienes cuyos destinatarios sean entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios.

Se trata de una medida de política fiscal que incide sobre una situación extraordinaria y que persigue obtener efectos sensibles durante el período sobre el que desplegará su vigencia, sin vocación de afectar con carácter permanente la estructura de tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para evitar la necesidad de adaptar los sistemas de facturación de los sujetos pasivos, estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas.

No obstante, la aplicación de un tipo impositivo del cero por ciento no determina la limitación del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación.

Con el fin de adaptar el cálculo aplicable a las liquidaciones de impuestos a la realidad económica, se adoptan dos medidas en el ámbito fiscal.

Respecto del Impuesto sobre Sociedades, se permite, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2020 y con efectos exclusivos para dicho período, que los contribuyentes cuyo volumen de operaciones no haya superado la cantidad de 600.000 euros ejerzan la opción por realizar los pagos fraccionados, sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses, mediante la presentación dentro del plazo ampliado por el mencionado Real Decreto-ley 14/2020 del pago fraccionado determinado por aplicación de la citada modalidad de base imponible.

Para los contribuyentes que no hayan podido ejercer la opción de acuerdo con lo anterior y cuyo importe neto de la cifra de negocios no sea superior a 6.000.000 de euros se prevé que la opción pueda realizarse en el plazo del pago fraccionado que deba presentarse en los 20 primeros días del mes de octubre de 2020, determinado, igualmente, por aplicación de la citada modalidad de base imponible.

Esta medida no será de aplicación para los grupos fiscales que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, resulta imprescindible adaptar temporalmente las cuantías de los pagos fraccionados e ingresos a cuenta de los diferentes impuestos que se determinan con arreglo a signos, índices o módulos, al ver su actividad alterada por la emergencia sanitaria que padecemos.

Así, se adaptan, de forma proporcional al período temporal afectado por la declaración del estado de alarma en las actividades económicas, el cálculo de los pagos fraccionados en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el ingreso a cuenta del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, que, al estar calculados sobre signos, índices o módulos, previamente determinados en situación de normalidad, conllevarían unas cuantías no ajustadas a la realidad de sus ingresos actuales.

Asimismo, para flexibilizar el régimen de pymes y autónomos, se elimina la vinculación obligatoria que durante tres años se establece legalmente para la renuncia al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, de manera que los contribuyentes puedan volver a aplicar dicho método en el ejercicio 2021, siempre que cumplan los requisitos normativos para su aplicación.

De esta forma, al poder determinar la cuantía de su rendimiento neto con arreglo al método de estimación directa, podrán reflejar de manera más exacta la reducción de ingresos producida en su actividad económica como consecuencia del COVID-19, sin que dicha decisión afecte al método de determinación de los rendimientos aplicable en los siguientes ejercicios.

Por otro lado, se añade un nuevo apartado 3 a la disposición adicional octava 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 con la finalidad de habilitar la interposición y tramitación, dentro de aquellos procedimientos de contratación cuya continuación haya sido acordada por las entidades del sector público de conformidad con lo previsto en el apartado 4 de la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, de recurso especial en los términos establecidos en la propia Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, sin que el procedimiento de recurso pueda considerarse suspendido.

De esta forma se garantiza, para todos los licitadores que tomen parte en estos procedimientos, la posibilidad de hacer valer sus derechos, pues los plazos del recurso especial previstos en la Ley



9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público continuarán computándose en los términos establecidos en dicha Ley.

A su vez, se extiende hasta el 30 de mayo la vigencia temporal de determinadas medidas tributarias contenidas en los Reales Decretos-leyes 8/2020 y 11/2020, que tenían como límite temporal el día 30 de abril de 2020, o, en su caso, el día 20 de mayo de 2020, a fin de garantizar la adaptación de dichas medidas a la evolución de la crisis cuyos efectos pretenden mitigar.

Dicha extensión también se aplicará a las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales por la remisión efectuada por el artículo 53 del Real Decreto-ley 11/2020.

A través 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, se estableció, como medida de apoyo financiero transitorio, la flexibilización en materia de aplazamiento de deudas tributarias, concediendo durante seis meses esta facilidad de pago de tributos a pymes y autónomos, previa solicitud, pero limitada a solicitudes de aplazamiento de deudas respecto de las que, por no superar determinada cuantía, estuviesen exentas de la obligación de aportar garantías.

Como complemento a dicha posibilidad, se arbitra a través del presente real decreto ley la posibilidad de supeditar el pago de las deudas tributarias a la obtención de la financiación a que se refiere el Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, financiación caracterizada por contar con el aval del Estado.

Se incluye una disposición final que modifica el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, el cual ya flexibilizó, a través de su artículo 33, entre otros plazos, los 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.

En aras de la seguridad jurídica que debe presidir la actividad normativa, muy particularmente en los momentos actuales, caracterizados por la continua necesidad de adaptación y perfeccionamiento de los instrumentos normativos que el legislador pone a disposición de la sociedad civil, y como complemento a las normas de flexibilización de las obligaciones tributarias ya implementadas, se arbitra una solución, a través de esta modificación legal en el apartado 3 del precepto, para adaptar el ejercicio de derechos por licitadores y adjudicatarios en los procedimientos de enajenación desarrollados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la ampliación de plazos que afecta a dichos procedimientos en cuya virtud el licitador podrá solicitar la anulación de sus pujas y la liberación de los depósitos constituidos y, en su caso, además el precio del remate ingresado, siempre que, en cuanto a los adjudicatarios, no se hubiera emitido certificación del acta de adjudicación de los bienes u otorgamiento de escritura pública de venta.

Por último, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que el confinamiento ha hecho incrementar la demanda de productos culturales y de información de los ciudadanos, para facilitar el acceso a los libros, periódicos y revistas digitales, a través de una disposición final se reduce al 4 por ciento el tipo impositivo aplicable a los mismos, a la vez que se elimina la discriminación existente en materia de tipos impositivos entre el libro físico y el libro electrónico."

Por su parte, el desarrollo legislativo de las disposiciones anteriores se encuentra regulado en el Capítulo III. *Medidas fiscales*, artículos 8 a 12, ambos inclusive, de este Real Decreto-Ley



1. Artículo 8. Se aplica un tipo del cero por ciento en el IVA a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de una serie de bienes citados en el Anexo a este Real Decreto-Ley, de manera transitoria, hasta el 31 de julio de 2020.

Esta alícuota cero viene condicionada al hecho de que el adquirente del producto sanitario del Anexo, a que los destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas y darán derecho a la deducción del impuesto soportado.

Se trata, en realidad, de trasponer al Derecho interno normativa europea aprobada mediante modificación de la Directiva europea del IVA.

2. Artículo 9. *Opción extraordinaria por la modalidad de pagos fraccionados prevista en el artículo 40.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

Se trata de que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que gozan del aplazamiento de sus liquidaciones tributarias cuyo plazo de ingreso hubiese tenido lugar legalmente el 15 de abril, habiéndose aplazado esa fecha hasta el 20 de mayo, es decir, aquellos cuya cifra de negocios en el ejercicio 2019 no haya superado los 600.000 euros, puedan optar en ese idéntico plazo por la modalidad del pago fraccionado derivado de la base imponible y no sobre la cuota de los períodos anteriores.

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

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

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

El contribuyente que ejercite las opciones citadas quedará vinculado a esta modalidad de pago fraccionado, exclusivamente, respecto de los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio 2020.

-Artículo 10. Posibilidad de renunciar a aplicar el método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), sin que tal renuncia conlleve la obligación de continuar sometidos al régimen de estimación directa en el IRPF durante los tres años siguientes.

Esta renuncia podrá hacerse en el plazo de presentar el primer pago fraccionado del IRPF



correspondiente al primer trimestre de 2020.

Estos contribuyentes podrán volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio 2021, siempre que cumplan los requisitos para su aplicación y revoquen la renuncia al método de estimación objetiva en el plazo previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 33 del Reglamento del Impuesto o mediante la presentación en plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2021 en la forma dispuesta para el método de estimación objetiva.

Dada la íntima conexión entre el régimen de determinación de rendimientos del IRPF y el régimen de tributación en el IVA, resulta que la renuncia al método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la posterior revocación previstas en el párrafo anterior tendrá los mismos efectos respecto de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto General Indirecto Canario.

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

Para determinar la cuantía de los pagos fraccionados y de la cuota trimestral a partir de los datos bases, los contribuyentes que determinen sus rendimientos en estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado del IVA, conforme a lo dispuesto en el Anexo II de la Orden de módulos del año 2020, no computarán, en cada trimestre natural, como días de ejercicio de la actividad, los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma en dicho trimestre.

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

Para estos contribuyentes, y siempre que el obligado tributario aporte a la Administración Tributaria hasta el plazo máximo de cinco días desde el fin del plazo de presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación, un certificado expedido por la entidad financiera acreditativo de haberse efectuado la solicitud de financiación incluyendo el importe y las deudas tributarias objeto de la misma, le haya sido concedida tal financiación en, al menos, el importe de las deudas tributarias a pagar y se abonen las deudas tributarias con esa financiación, entonces, no se iniciará contra esos contribuyentes el procedimiento ejecutivo de recaudación.

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

Pero en el cuerpo del Decreto-Ley también figuran otras múltiples disposiciones de carácter tributario directo (además de la incidencia indirecta de otras medidas sociales y económicas que incorpora el Decreto-ley).

Destacamos las siguientes:

-Medidas para exonerar, reducir y aplazar determinadas tasas portuarias, artículos 17, 18, 19 y 20.

Y, sobre todo, se produce la extensión temporal de los efectos tributarios de concretas medidas incluidas en los Reales Decretos-Leyes 8/2020 y 11/2020, dado que el estado de alarma se prolonga en el tiempo; en este sentido, la Disposición Adicional Primera del Decreto-Ley comentado señala: *Extensión de los plazos de vigencia de determinadas disposiciones tributarias del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y 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.*

Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020.

Asimismo, el no comienzo del período ejecutivo de pago de las deudas tributarias en el caso de los contribuyentes que hayan solicitado líneas de financiación específicas en las circunstancias excepcionales del COVID-19, se regula en la disposición transitoria primera del Real Decreto-Ley:

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

Lo dispuesto en el artículo 12 será de aplicación a las declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación concluya entre el 20 de abril de 2020 y el 30 de mayo de 2020.

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

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

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

El incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en las letras a) y b) anteriores determinará el inicio o la continuación de las actuaciones recaudatorias en periodo ejecutivo desde la fecha en que dicho periodo se inició conforme a lo señalado en el segundo párrafo de esta disposición.

En otro orden de cosas, reconociendo que la medida no tiene nada que ver con el COVID-19 (por mucho que la Exposición de Motivos, pura propaganda, diga lo contrario), sino con razones de adaptación tecnológica y de cumplimiento de propuestas europeas, la Disposición Final Primera del

Decreto-Ley introduce el tipo superreducido del 4% para las entregas (prestaciones de servicios, dada su propia naturaleza) de publicaciones digitales.

Por último, para facilitar la retirada de depósitos y pujas en subastas de recaudación ejecutiva, se modifica la redacción del artículo 33.3 del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, dándole la siguiente nueva redacción:

Se modifica el apartado 3 del artículo 33, que queda redactado de la siguiente forma:

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

En las subastas celebradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través del Portal de Subastas de la Agencia Estatal del Boletín Oficial del Estado, afectadas por lo establecido en los apartados 1 y 2 del presente artículo, el licitador podrá solicitar la anulación de sus pujas y la liberación de los depósitos constituidos. También tendrán derecho a la devolución del depósito y, en su caso, del precio del remate ingresado, cuando así lo soliciten, los licitadores y los adjudicatarios de las subastas en las que haya finalizado la fase de presentación de ofertas y siempre que no se hubiera emitido certificación del acta de adjudicación de los bienes u otorgamiento de escritura pública de venta a la entrada en vigor del presente real decreto-ley.

En este caso, no será de aplicación la pérdida del depósito regulada en el artículo 104.bis letra f) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.»

DOMINGO CARBAJO VASCO

23 de abril de 2020



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica