

ARCHIVO NÚMERO 1 - JUNIO 2020 [PORTADA](#)[TRIBUNAS](#)[FORO ABIERTO](#)[RESPUESTA DE LOS
TRIBUNALES](#)[RESEÑAS DE
JURISPRUDENCIA](#)[NOVEDADES LEGISLATIVAS](#)[DOCTRINA ADMINISTRATIVA](#)[CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO](#)

Derecho tributario en el estado de alarma: plazos de cumplimiento de las obligaciones tributarias



Por D. Javier Nogueira de Zavala y D. Gonzalo Ca

[CIVIL](#)

La mediación aspectos prácticos y jurídicos. Breve análisis del anteproyecto de la nueva ley.

[EDC 2020/561651](#)

I. Plazos de declaración y autoliquidación de las obligaciones tributarias en el ámbito de la Administración General del Estado

1. El RD 463/2020, de 14 marzo [-EDL 2020/6230-](#), por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (1), no estableció ninguna norma especial sobre los plazos de cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, lo que abrió un debate sobre si la suspensión general de los procedimientos administrativos afectaba de algún modo a dichos plazos.

No obstante, el Gobierno de la Nación zanjó el debate con la aprobación del RD 465/2020, de 17 marzo [-EDL 2020/6778-](#), por el que se modifica el RD 463/2020, de 14 marzo [-EDL 2020/6230-](#), por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (2), en cuyo artículo único, apartado cuatro, se añade un apartado 6 a la disp.adic.3 RD 463/2020 [-EDL 2020/6230-](#), en el que expresamente se establece que la suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos «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».

En esa línea, el RDL 8/2020, de 17 marzo [-EDL 2020/6795-](#), de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (3), no ha establecido ninguna medida especial en cuanto a los plazos de cumplimiento de las declaraciones o autoliquidaciones tributarias.

La declaración del estado de alarma responde a la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. Sin embargo, a nadie se le escapa que las medidas de contención adoptadas y las restricciones a la actividad económica determinan que nos encontremos, no sólo ante una crisis sanitaria, sino también económica (4). Por ello, numerosas voces han venido reclamando la adopción de más medidas que alivien la presión fiscal de los contribuyentes que, en muchos casos, se encuentran en una situación de imposibilidad sobrevenida e imprevisible que les impide cumplir con sus obligaciones tributarias.

Ya se comentó en el artículo precedente, «Derecho tributario en estado de alarma: situación de fuerza mayor y excepción a la normalidad constitucional. Delimitación de las competencias normativas» (5), que ante un eventual incumplimiento de la obligación de presentación de una declaración o autoliquidación durante el estado de alarma surge necesariamente la duda de si la Administración Tributaria puede exigir, junto con el ineludible pago de la cuota y de los intereses de demora, responsabilidad por infracción tributaria, cuando el incumplimiento se ha producido por una situación de fuerza mayor. Recordemos que, en el ámbito sancionador, el art.179 LGT [-EDL 2003/149899-](#) exime de responsabilidad por infracción tributaria a aquellas acciones u omisiones tipificadas «b) cuando concurra fuerza mayor» (apartado 2). Igualmente, en los casos en los que el contribuyente presente una declaración o autoliquidación tardía, surgiría el debate de si resulta exigible un recargo por presentación extemporánea ex art.27 LGT.

De cualquier modo, entendemos que esta es una cuestión que habrá que analizar caso por caso en atención a las circunstancias concurrentes, pues es evidente que la crisis sanitaria no afecta por igual a todos los sectores de la actividad económica.

2. Finalmente, el Gobierno de la Nación aprobó una medida relativa a los plazos de presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias mediante el RDL 14/2020, de 14 abril [-EDL 2020/8871-](#), por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias (6). Según su artículo único, dicha medida sólo afecta a los obligados

autoliquidaciones impositivas (3). Según su artículo único, dicha medida solo afecta a los contribuyentes tributarios que no superen los 600.000 euros de volumen de operaciones en 2019, respecto de las

declaraciones y autoliquidaciones cuyo vencimiento se produzca desde el 15 de abril hasta el 20 de mayo de 2020, extendiéndose los plazos de presentación hasta esta última fecha. Esta extensión del plazo no se aplica a las declaraciones en materia aduanera.

Asimismo, la norma excluye a los grupos fiscales del Impuesto sobre Sociedades (IS) y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), cualquiera que sea su volumen de operaciones. La literalidad del precepto podría llevar a considerar que todas las entidades del grupo estarían excluidas de la posibilidad de acogerse a esta extensión del plazo respecto de cualquier declaración o autoliquidación. No obstante, una interpretación finalista de la norma permite defender que la exclusión se limita a las declaraciones que haya que presentar por su condición de grupo, de modo que las entidades que forman parte del grupo pueden acogerse a la extensión del plazo respecto de aquellas declaraciones en las que no se tributa como grupo, siempre que se cumplan el resto de los requisitos normativos. Así, por ejemplo, podrán acogerse a la medida en relación con las declaraciones relativas a retenciones. Igualmente, podrían acogerse a la extensión respecto a las declaraciones de IVA cuando se tributa en régimen de consolidación a efectos de IS pero no de IVA y viceversa.

Como la norma exige que los obligados tributarios no superen los 600.000 euros de facturación en 2019, se plantea si puede acogerse a la medida un contribuyente que inició su actividad en 2020 y que, por lo tanto, no tuvo ninguna facturación en 2019. Nuevamente, si atendemos a una interpretación finalista de la norma, estos contribuyentes pueden acogerse a la medida dado que la misma se justifica en los «problemas operativos y de funcionamiento sobre todo en pequeñas y medianas empresas (pymes) y autónomos y por extensión a los asesores y gestores que afrontan serias dificultades para recopilar la información necesaria y cumplir con las obligaciones fiscales de sus clientes».

La AEAT ha publicado en su página web información relativa a dicha medida indicando que «a estos efectos, el volumen de operaciones será el previsto en el art.121 LIVA -[EDL 1992/17907](#)-, y en su defecto cuando no exista obligación de presentar declaraciones relativas al IVA (por ejemplo en el caso de operaciones exclusivamente exentas previsto en el tercer párrafo del art.71.1 RIVA -[EDL 1992/17962](#)- o en el caso de régimen especial del recargo de equivalencia), el Importe Neto de la Cifra de Negocios del Impuesto sobre Sociedades o el equivalente en el caso del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas».

Por otro lado, hay que plantearse también si puede aplicarse la medida a otros tributos en los que los contribuyentes no sean empresarios o profesionales o en los que dicha condición sea irrelevante. Por ejemplo, ¿pueden acogerse a la medida los contribuyentes que tienen que presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real? Recordemos que en este supuesto es la Administración Tributaria del Estado la que mantiene las competencias de gestión. La norma no parece que lo contemple, por lo que hay que ser prudente en su aplicación, aunque el principio de igualdad en materia tributaria podría justificar su aplicación. No obstante, volveremos sobre esta cuestión al referirnos a las medidas adoptadas por las CCAA.

3. Al margen de lo anterior, debemos hacer una mención especial al caso del IS:

- El art.164 LSC -[EDL 2010/112805](#)- (7) otorga a la junta general un plazo de 6 meses desde la finalización del ejercicio para aprobar las cuentas anuales. En particular, las cuentas deben formularse en el plazo de tres meses a partir del cierre del ejercicio social (art.253), cuentas que deben ser revisadas por el auditor, quien emitirá un informe en el plazo de un mes desde que le fueren entregadas (art.270). Tras estos trámites se produce la aprobación por la junta.

- En coherencia con ello, el art.124.1 LIS -[EDL 2014/199485](#)- (8) establece que la autoliquidación del impuesto se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

- Sin embargo, el art.40 RDL 8/2020 -[EDL 2020/6795](#)- suspende el plazo de tres meses para formular las cuentas anuales, reanudándose por un nuevo plazo de tres meses una vez finalice el estado de alarma (apartado 3). La junta general dispone de otros tres meses desde entonces para aprobar las cuentas (apartado 5).

- En consecuencia, sobre esta base y para el caso de una sociedad cuyo período impositivo coincida con el año natural, el período de aprobación de las cuentas anuales podría legalmente iniciarse el 26 de julio de 2020 (una vez transcurrido el período de tres meses para la formulación de cuentas desde la finalización del Estado de Alarma), de manera que cuando finalizara el período de liquidación del IS (25 de julio de 2020), podrían encontrarse casos de contribuyentes con cuentas anuales formuladas, pero no aprobadas.

- Puesto que, en el método de estimación directa, el art.10.3 LIS -[EDL 2014/199485](#)- se remite al resultado contable para calcular la base imponible que debe corregirse con los ajustes fiscales, en principio esos contribuyentes no dispondrían del resultado relevante a los efectos de la autoliquidación del IS. Recordemos que la propia Dirección General de Tributos, en contestación a consulta 1323-03, de 16 de septiembre de 2003, indicaba que el resultado contable a tener en cuenta es el revisado por los auditores y aprobado por la junta general, y no un resultado calculado a partir del libro diario legalizado.

- Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que la Ley del IS prevé determinados beneficios fiscales tales como la reserva de nivelación, la reserva de capitalización o la reserva para inversiones en

Canarias, cuya aplicación precisa de unas cuentas anuales aprobadas. La eventualidad de no disponer de un resultado contable aprobado a la fecha de presentación de la autoliquidación del IS puede determinar la necesidad de corregir en un sentido u otro la autoliquidación presentada, incrementando de ese modo las cargas administrativas de los contribuyentes, que se verían forzados a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones, en el caso de que la autoliquidación inicialmente presentada hubiera perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, o bien a presentar autoliquidaciones complementarias para aquellos supuestos en los que se constate que la autoliquidación inicialmente presentada dio lugar a un resultado a ingresar inferior al que correspondía o a una devolución superior a la que resultaba procedente.

- A la fecha de elaboración de este artículo no se ha adoptado ninguna medida para solventar esta contradicción. Si finalmente el Gobierno no adoptase ninguna medida especial al respecto, habría que analizar, como ya se ha comentado, la posible concurrencia de causa de fuerza mayor como excluyente de responsabilidad en el ámbito tributario (art.179 LGT -[EDL 2003/149899](#)-).

4. Por último, cabe señalar que el RDL 15/2020, de 21 abril -[EDL 2020/9518](#)-, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (9), ha establecido en su artículo 12 que no se iniciará el periodo ejecutivo cuando se conceda la financiación a que se refiere el art.29 RDL 8/2020, de 17 marzo -[EDL 2020/6795](#)-, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, para el pago de las deudas tributarias resultantes de las declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones. No se trata, pues, de una prolongación de los plazos de declaración-liquidación o autoliquidación, que deben cumplimentarse en plazo, sino una suerte de aplazamiento hasta que se conceda la financiación para el pago de las deudas tributarias y con el límite máximo de un mes.

Para beneficiarse de la medida, deben concurrir una serie de requisitos: a) solicitud de la financiación dentro del plazo de declaración o autoliquidación; b) aportación en el plazo de 5 días de certificado de la entidad financiera; c) concesión de la solicitud de financiación por, al menos, el importe de las deudas tributarias; y d) satisfacción de las deudas en el momento de concesión y, en todo caso, dentro del mes siguiente a la finalización del plazo de declaración o autoliquidación. En caso de incumplimiento de cualquiera de los requisitos no se habrá entendido impedido el inicio del periodo ejecutivo.

Si atendemos a la finalidad de la medida, creemos que las consecuencias previstas en caso de incumplimiento son desproporcionadas, ya que, de acuerdo con el contenido literal de la norma, si la financiación no es concedida, no lo es por el total de la deuda o lo es después del transcurso del plazo de un mes, la deuda se encontrará automáticamente en periodo ejecutivo. Aunque entendemos que con las consecuencias del incumplimiento previstas se pretende evitar el abuso de derecho, mucho nos tememos que la grave situación de crisis determine que sean más los sujetos que actuaron de buena fe, que se verán perjudicados en caso de que la tramitación de los créditos se retrase o no se concedan total o parcialmente por circunstancias ajenas a su voluntad. Creemos que, como mínimo, debería haberse previsto que en caso de denegación, por la parte rechazada se iniciase un nuevo periodo voluntario de pago.

II. Plazos de declaración y autoliquidación de las obligaciones tributarias en los diferentes ámbitos territoriales

5. Las Comunidades Autónomas, así como muchas Administraciones de ámbito local y los Gobiernos de los territorios forales, adelantándose al Gobierno de la Nación, han aprobado medidas de diverso alcance.

Dado el ámbito de este trabajo, no es posible analizar cada una de las medidas adoptadas por cada Administración autonómica o foral, ni mucho menos municipal.

Las medidas aprobadas por las Comunidades Autónomas de régimen común (quedan al margen los territorios forales del País Vasco y Navarra) se refieren principalmente a los plazos de presentación de los tributos propios, así como a los de los tributos cedidos: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD); Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD); y Tributos sobre el Juego.

Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos se encuentran reguladas en la LO 8/1980, de 22 septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas -[EDL 1980/4219](#)- (LOFCA) (10), y en la posterior L 22/2009, de 18 diciembre -[EDL 2009/275531](#)-, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (LSFCA) (11).

En coherencia con lo previsto en el art.19 LOFCA -[EDL 1980/4091](#)-, los art.48.2 y 49.2 LSFCA -[EDL 2009/275531](#)- disponen que las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas para regular los aspectos de gestión y liquidación del ISD y del ITP-AJD, mientras que el art.50 les reconoce competencias para, en relación con los Tributos sobre el Juego, regular los aspectos de aplicación de los tributos, que es más amplio que las actuaciones de gestión (art.83 LGT -[EDL 2003/149899](#)-).

La cuestión que se puede plantear es si la competencia que atribuye la Ley a las Comunidades Autónomas en materia de impuestos cedidos les autoriza a aprobar normas sobre los plazos de cumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando el legislador estatal ha ejercido sus competencias regulando el plazo de presentación de las declaraciones o autoliquidaciones de los impuestos cedidos.

Por ejemplo, tanto la Ley del ISD como la Ley del ITP-AJD regulan expresamente el plazo de cumplimiento de las obligaciones de declaración o autoliquidación de cada tributo. Cuando la normativa de cesión de tributos reconoce a las Comunidades Autónomas competencia para regular

normativa de cesión de tributos reconoce a las Comunidades Autónomas competencia para regular aspectos relativos a la gestión de estos impuestos, ¿se incluye la posibilidad de establecer plazos distintos (inferiores o superiores) a los previstos en las Leyes de ámbito estatal?

La respuesta, en nuestra opinión, no es tan sencilla como puede aparentar. A este respecto, la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones es una obligación de carácter formal que debe regularse por Ley (art.8 LGT -[EDL 2003/149899](#)- en relación con el art.29 LGT), mientras que la gestión en materia tributaria se identifica con el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas, entre otras, al control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y otras obligaciones formales [art.117.1.e) LGT].

Asimismo, el art.55.1 LSFCA -[EDL 2009/275531](#)- precisa el alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria y se refiere a la aprobación de modelos de declaración [letra e)] y, en general, a las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos [letra f)], sin hacer mención expresa a la posibilidad de regular los plazos de declaración y autoliquidación (12).

En la práctica, esta disquisición puede parecer inútil en los casos en los que las Comunidades Autónomas hayan aprobado un plazo más amplio que el contenido en la Ley reguladora del tributo, ya que no podrían pretender luego aplicar el plazo estatal más reducido. En este sentido, los principios de seguridad jurídica, buena fe y protección de la confianza legítima [art.9.3 y 103 CE -[EDL 1978/3879](#)-, y art.3 L 40/2015, de 1 octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público -[EDL 2015/167833](#)- (13)] protegen la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018, de 13 diciembre, ES:TC:2018:135, FJ 5º).

Ahora bien, como hemos visto al comienzo de nuestra exposición, sucede que el Gobierno de la Nación ha aprobado el RDL 14/2020, de 14 abril -[EDL 2020/8871](#)-, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias de los obligados tributarios que no superen los 600.000 euros de facturación en 2019.

La controversia se planteará en los casos en los que este nuevo plazo aprobado por el RDL 14/2020 -[EDL 2020/8871](#)- sea superior al plazo que haya aprobado la correspondiente Comunidad Autónoma.

En primer lugar, el artículo único de este Real Decreto-ley precisa que la medida se adopta «En el ámbito de las competencias de la Administración tributaria del Estado, (...)», lo que sin duda puede interpretarse como una medida referida exclusivamente a los plazos de declaración y autoliquidación de aquellos impuestos que gestiona la Administración tributaria del Estado.

Sin embargo, en la justificación de la medida el propio Real Decreto-ley hace referencia a la necesidad de «continuar implantando medidas que permitan a los obligados tributarios el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, teniendo en cuenta las grandes limitaciones que en materia de movilidad se están llevando a cabo, lo que dificulta o impide en muchos casos tal cumplimiento.» E inmediatamente después se indica que «la actual situación de riesgo sanitario y las medidas adoptadas para su contención, están produciendo problemas operativos y de funcionamiento sobre todo en pequeñas y medianas empresas (pymes) y autónomos y por extensión a los asesores y gestores que afrontan serias dificultades para recopilar la información necesaria y cumplir con las obligaciones fiscales de sus clientes, por lo que se extiende el plazo voluntario de presentación y pago de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias.» Esta justificación permite defender su aplicación también a todos los impuestos en los que los plazos estén regulados por una Ley estatal aunque se trate de impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, como el ISD y el ITP-AJD, pues los problemas de movilidad a que se refiere afectan a los contribuyentes con independencia del impuesto de que se trate.

El propio Real Decreto-ley indica que se dicta al amparo de lo dispuesto en el art.149.1 CE, materias 10ª y 14ª -[EDL 1978/3879](#)-, que atribuyen al Estado la competencia exclusiva sobre Hacienda general, lo que permite defender igualmente la vocación general de la medida, incluso a los tributos cedidos.

Asimismo, el derecho a la igualdad de trato (art.14 CE -[EDL 1978/3879](#)-) desde el punto de vista del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art.31.1 CE), permiten defender su aplicación más amplia (14).

No hay que olvidar que tratándose del ISD, por ejemplo, la Administración tributaria del Estado conserva competencias de gestión en relación con los obligados por obligación real. ¿Estaría justificada la inaplicación de la medida en el supuesto en el que el sujeto pasivo no sea un empresario o profesional o en el que, aun siéndolo, dicha condición resulte irrelevante para este impuesto?

Por lo tanto, podría defenderse que el RDL 14/2020 -[EDL 2020/8871](#)- afecta también a los plazos de presentación de los tributos cedidos de ISD e ITP-AJD. Como decimos, esto puede tener importancia en aquellos casos en los que al contribuyente le sea más beneficioso este nuevo plazo que el plazo que haya podido establecer la propia Comunidad Autónoma.

No obstante, desde el punto de vista práctico y a pesar de que pueda justificarse jurídicamente la prevalencia de la normativa estatal, lo cierto es que el tributo lo gestiona y recauda la Comunidad Autónoma, que aplicará preferentemente su propia regulación exigiendo los correspondientes recargos o sanciones en caso de que no se presente la declaración o autoliquidación en el plazo previsto por la norma autonómica.

6. Aparte están los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, que, en virtud de la disp.adic.1ª CE -[EDL 1978/3879](#)-, se rigen por sus regímenes propios de Concerto Económico (País Vasco) (15) y de Convenio (Navarra) (16), por lo que el ámbito de su capacidad legislativa es más amplio que el de las Comunidades Autónomas de territorio común, ya que tienen potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, de acuerdo con las

potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, de acuerdo con los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado.

Por lo tanto, teniendo competencias para establecer los plazos de cumplimiento de las obligaciones tributarias, han adoptado diferentes medidas tendentes a rebajar y flexibilizar la presión fiscal durante esta crisis. Tanto Navarra como los territorios forales del País Vasco (Alava, Bizkaia y Guipuzkoa) han aprobado medidas de distinto alcance por las que se amplían los plazos de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones de impuestos.

7. En el ámbito de los tributos locales, habrá que estar, con carácter general, a lo que haya establecido cada Ayuntamiento en sus respectivas Ordenanzas Fiscales al amparo de lo previsto en los art.106 L 7/1985, de 2 abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local [-EDL 1985/8184-](#) (17) y 16 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el RD 2/2004, de 5 marzo [-EDL 2004/2992-](#) (18).

La duda podría plantearse en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, respecto del que, no siendo un impuesto obligatorio para los Ayuntamientos (artículo 59.2 TRLRHL [-EDL 2004/2992-](#)), el art.110 TRLRHL [-EDL 2009/275531-](#) establece con carácter imperativo el plazo de presentación de la declaración, lo que podría generar debates sobre si las Ordenanzas puede fijar un plazo distinto al de la Ley.

En este punto, podrían plantearse las mismas dudas que hemos comentado anteriormente en relación con los impuestos cedidos.

8. Finalmente hay que apuntar que también las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla han aprobado diversas medidas en el ámbito tributario, principalmente en relación con el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI) y algunos tributos locales.

III. Aplazamientos y fraccionamientos de las deudas tributarias

9. Otra de las medidas aprobadas para tratar de conjugar el cumplimiento temporáneo de las obligaciones tributarias con el alivio a la maltrecha liquidez de los contribuyentes ha sido la flexibilización a PYMES y autónomos de los aplazamientos y fraccionamientos de determinadas deudas tributarias.

En este sentido, el art.14 RDL 7/2020, de 12 marzo [-EDL 2020/6018-](#), por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, introduce la posibilidad, en el ámbito de competencias de la AEAT, de solicitar aplazamientos de concesión automática por un plazo de 6 meses, sin aportar garantías y sin que se devenguen intereses de demora durante los tres primeros meses, siempre que se reúnan conjuntamente los siguientes requisitos: (i) que el deudor sea una persona o entidad con un volumen de operaciones en 2019 inferior a 6.010.121,04 euros; (ii) que el importe total conjunto de la deuda aplazada por deudor no exceda de 30.000 euros y (iii) que el período de autoliquidación de las deudas cuyo aplazamiento se solicita quede comprendido entre el 13 de marzo y el 30 de mayo de 2020.

Este tipo de aplazamientos presentan unas características especiales que interesa destacar, como es el hecho de que se permita el aplazamiento de retenciones o ingresos a cuenta, cuotas de tributos que deban ser legalmente repercutidos, así como los pagos fraccionados del IS, deudas todas ellas que con carácter general resultan inaplazables por imperativo legal desde la reforma operada en la Ley General Tributaria en el año 2015.

Como hemos apuntado, otra excepción que estos aplazamientos suponen a la normativa de general de aplicación es el hecho de que los contribuyentes han quedado exonerados de satisfacer intereses de demora (fijados actualmente al 3,75% anual) durante los tres primeros meses del aplazamiento. Dado lo reducido del importe que serviría de base para el cálculo de los citados intereses de demora (a lo sumo, 30.000 euros) y lo exiguo del plazo de carencia (3 meses), la exoneración del pago de los intereses supone una medida más bien cosmética, cuyo impacto económico para el contribuyente en ningún caso alcanza los 300 euros, pero que no deja de suponer una llamativa excepción a la tradicional automaticidad en el devengo de este tipo de intereses.

10. Por otro lado, pese a la aparente sencillez de la norma reguladora de los aplazamientos que aquí analizamos, resulta preciso detenernos en determinadas cuestiones que albergan ciertas dudas interpretativas.

Así, respecto al concepto de «volumen de operaciones» que se utiliza como parámetro delimitador del ámbito subjetivo de contribuyentes que pueden beneficiarse de la posibilidad de solicitar este tipo de aplazamientos, el art.14 RDL 7/2020 [-EDL 2020/6018-](#) no se refiere expresamente al art.121 L 27/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [-EDL 1992/17907-](#) (19), pese a que se trata del precepto que en el ámbito tributario delimita y define lo que ha de entenderse por volumen de operaciones.

La interpretación que se otorgue al concepto «volumen de operaciones» adquiere relevancia práctica desde el momento en que existen determinados contribuyentes, como pueden ser las entidades holding puras, a las que no se les reconoce la condición de sujeto pasivo del IVA y por consiguiente carecen de volumen de operaciones a efectos de ese impuesto, planteándose entonces la duda de si este tipo de entidades se encontrarían comprendidas dentro del ámbito subjetivo de los aplazamientos que estamos aquí analizando, pese a que hayan podido tener un importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio 2019 superior a los 6.010.121,04 euros.

A los efectos de esclarecer la interpretación que ha de darse al concepto «volumen de negocios»

A los efectos de esclarecer la interpretación que ha de darse al concepto «volumen de negocios» puede acudir a otra de las normas aprobadas en materia tributaria durante el estado de alarma y a la que nos hemos referido con anterioridad en el presente artículo, el RDL 14/2020, de 14 abril -[EDL 2020/887](#)-, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias. Dicha norma, posterior al RDL 7/2020 -[EDL 2020/6018](#)-, también alude como parámetro delimitador de su ámbito subjetivo al concepto «volumen de operaciones». En la exposición de motivos del RDL 14/2020 se precisa, a estos efectos, que «dicha medida se aplicará para aquellos contribuyentes que tengan un volumen de operaciones no superior a 600.000 euros a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido».

Por tanto, pese al silencio del RDL 7/2020 -[EDL 2020/6018](#)-, la referencia a «volumen de negocios» que se contiene en su art.14 puede entenderse efectuada, al igual que expresamente se indica en el RDL 14/2020 -[EDL 2020/887](#)-, al volumen de negocios a efectos del IVA. Esta interpretación llevaría a concluir que las entidades holding puras, o cualesquiera otras sin volumen de operaciones a efectos de IVA, sí podrían beneficiarse de los aplazamientos especiales aprobados por el RDL 7/2020, así como de la extensión del plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias prevista en el artículo único del RDL 14/2020.

No obstante, debe llamarse la atención sobre el hecho de que la AEAT ha hecho pública su discrepancia con el criterio expuesto mediante un comunicado colgado en su página web el miércoles 15 de abril, en el que precisa que, a los efectos de computar el volumen de operaciones de 600.000 euros que delimita qué obligados tributarios pueden acogerse a la ampliación de plazos prevista en el RDL 14/2020 -[EDL 2020/887](#)-, «el volumen de operaciones será el previsto en el artículo 121 de la Ley del IVA -[EDL 1992/17907](#)-, y en su defecto cuando no exista obligación de presentar declaraciones relativas al IVA (por ejemplo en el caso de operaciones exclusivamente exentas previsto en el tercer párrafo del artículo 71.1 del RIVA -[EDL 1992/17962](#)- o en el caso de régimen especial del recargo de equivalencia), el Importe Neto de la Cifra de Negocios del Impuesto sobre Sociedades o el equivalente en el caso del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas».

Más allá de las dudas sobre la corrección técnica que pueda generar la interpretación seguida por la AEAT, lo cierto es que, de extenderse esta interpretación también a la referencia al volumen de negocios que se incluye en la norma reguladora de los aplazamientos, aquellos contribuyentes sin volumen de negocios en el IVA, pero con un «Importe Neto de la Cifra de Negocios del Impuesto sobre Sociedades o el equivalente en el caso del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas» superior a 6.010.121,04 euros quedarían excluidos de la posibilidad de beneficiarse de los aplazamientos que aquí analizamos.

11. Otra de las cuestiones que puede resultar dudosa es cómo debe computarse el volumen de operaciones en aquellos supuestos de empresas que forman parte de un grupo de sociedades del art.42 CCom -[EDL 1885/1](#)-. ¿Debe tomarse en consideración el volumen de operaciones del grupo de sociedades para saber si resulta procedente solicitar el aplazamiento? O, por el contrario, ¿debe considerarse el volumen de operaciones de la entidad cuya deuda desea aplazarse, con el fin de averiguar si puede acogerse a este régimen de aplazamientos?

A nuestro juicio, debe atenderse al volumen de operaciones del deudor tributario (pues a él se refiere el art.14 RDL 7/2020 -[EDL 2020/6018](#)-). Por tanto, en caso de una entidad debemos tomar en consideración el volumen de operaciones de 2019 de la misma, salvo que tribute bajo el régimen de consolidación fiscal en el IS o en el de grupo de entidades en el IVA, en cuyo supuesto habría que estar al volumen de operaciones del grupo a efectos de determinar la posibilidad de solicitar el fraccionamiento de las cuotas derivadas de dichos impuestos.

12. Una última cuestión que ha precisado de aclaración es la referente al importe de la deuda máxima aplazable mediante estos aplazamientos. El RDL 7/2020 -[EDL 2020/6018](#)- se remite a la OHAP/2178/2015, de 9 de octubre -[EDL 2015/177902](#)- (20), que lo fija actualmente en 30.000 €. La dicción literal del artículo 2 de la citada Orden se refiere a las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento cuyo importe no exceda de 30.000 €, por lo que puede inferirse que lo relevante es el importe máximo del aplazamiento que se solicita que no puede exceder de 30.000 € sumando todas las deudas del obligado tributario aplazadas sin garantía, pendientes de aplazamiento o en periodo ejecutivo de recaudación.

Cabe, por tanto, ingresar la deuda por el importe que exceda de 30.000 € y solicitar el aplazamiento del importe restante de acuerdo con las condiciones del art.14 RDL 7/2020 -[EDL 2020/6018](#)- hasta esa cifra. Este criterio parece confirmado por la práctica administrativa seguida hasta la fecha y por el apartado “preguntas frecuentes” colgado en la página web de la AEAT, que se ha convertido en las últimas semanas en una suerte de prontuario al que se ha de acudir para conocer la interpretación administrativa de la normativa que se ha ido aprobando.

13. Expuesto lo anterior, cabe concluir que los aplazamientos que aquí analizamos constituyen una medida con un alcance bastante limitado, no solo por su escaso alcance cuantitativo (deudas tributarias que no excedan de 30.000 €), sino también por el restringido espectro subjetivo de contribuyentes a los que aplica (esencialmente PYMES y autónomos) y sobre todo por el acotado ámbito temporal de las autoliquidaciones respecto de las cuales puede solicitarse (aquellas cuyo plazo de autoliquidación finalice entre el 13 de marzo y el 30 de mayo de 2020).

La extraordinaria crisis de liquidez que está experimentando nuestro tejido empresarial precisa de mecanismos más ambiciosos y efectivos, que no necesariamente requieren de la aprobación de nuevos instrumentos normativos, sino que en muchos casos sería suficiente con una aplicación más flexible y ponderada de la normativa reguladora de los aplazamientos actualmente en vigor.

Así, por lo que se refiere al ámbito de competencias de la AEAT, a la hora de conceder o denegar

aplazamientos, los órganos de recaudación se rigen por la Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

Esta Instrucción constituye, valga la redundancia, un auténtico «manual de instrucciones» que los funcionarios de la AEAT siguen escrupulosamente a la hora de tramitar los aplazamientos solicitados por los contribuyentes, y goza de enorme relevancia ya que en ella se fijan criterios de actuación e interpretación –en ocasiones notablemente restrictivos– sobre diversas cuestiones tales como los bienes o derechos que resultan admisibles a los efectos de garantizar el aplazamiento, los plazos máximos de concesión, los parámetros a tener en cuenta a la hora de analizar el carácter estructural o transitorio de los problemas financieros de los contribuyentes, etcétera.

La naturaleza jurídica de este tipo de instrucciones es la de acto organizativo estrictamente interno de la Administración, motivo por el cual su publicación en los boletines oficiales no es obligatoria y tampoco son impugnables directamente ante los tribunales de justicia como si de una disposición general se tratase. Por estas razones se ha considerado que al «carecer de la naturaleza y de las garantías de las normas jurídicas o disposiciones de carácter general, no son medio idóneo para regular derechos y deberes» (sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2009, recurso nº 9756/2004, ES:TS:2009:2555, FJ 1º).

Pese a la ausencia de carácter normativo, lo cierto es que la Instrucción 1/2017 establece determinados criterios de actuación que en ocasiones dificultan o directamente imposibilitan que los contribuyentes puedan obtener un aplazamiento de sus deudas tributarias en unas condiciones que les permitan seguir contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos manteniendo al mismo tiempo su operativa empresarial y el cumplimiento del resto de las obligaciones mercantiles y laborales.

La crisis económica derivada de la crisis sanitaria provocada por el COVID-19 ya está teniendo un impacto muy lesivo para el tejido empresarial español del que la Administración tributaria en modo alguno puede abstraerse. La situación requiere que los poderes públicos aplicadores del Derecho reaccionen con ponderación y sensibilidad a las extraordinarias dificultades que muchas empresas y autónomos están teniendo que afrontar.

La Administración tributaria ha de velar porque no se dilaten de forma indebida los plazos de ingreso de las deudas tributaria, pero al mismo tiempo la «sensibilidad» que el contexto actual exige debiera traducirse en el ámbito de los aplazamientos tributarios en una flexibilización o inaplicación de determinados criterios administrativos que fueron emanados en un contexto económico absolutamente diferente al actual, y que precisan de una urgente revisión para permitir que aquellos contribuyentes que realmente lo necesitan puedan hacer uso de los mecanismos de diferimiento del pago de tributos que nuestro ordenamiento jurídico prevé.

IV. Extensión del plazo de pago de las liquidaciones tributarias y otras medidas aprobadas por el art.33.1 y 2 RDL 8/2020 -[EDL 2020/6795](#)-

14. Los apartados 1 y 2 del art.33 RDL 8/2020, de 17 marzo -[EDL 2020/6795](#)-, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, establecen la extensión del plazo de pago en periodo voluntario de las liquidaciones tributarias practicadas por la Administración y de las providencias de apremio hasta el 30 de abril de 2020, plazo luego extendido hasta el 30 de mayo (21). Obviamente, si por aplicación de los plazos previstos en el art.62 LGT, apartados 2 y 5 -[EDL 2003/149899](#)-, el plazo finaliza después del 30 de mayo, se aplica éste.

Igualmente, se establece la extensión hasta el 30 de mayo de los plazos y fracciones de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento concedidos, así como de los plazos relacionados con el desarrollo de las subastas y adjudicación de bienes. No obstante, en materia aduanera se mantiene los plazos generales previstos en la normativa especial.

Esta extensión de los plazos de pago de los apartados 2 y 5 art.62 LGT -[EDL 2003/149899](#)- no aparece limitada al ámbito de la Administración General del Estado, por lo que entendemos resulta operativa en todas las Administraciones territoriales en las que dichos preceptos sean de aplicación.

Hemos visto también que el art.12 RDL 15/2020 -[EDL 2020/9518](#)- ha establecido que no se iniciará el periodo ejecutivo cuando se conceda la financiación a que se refiere el art.29 RDL 8/2020 -[EDL 2020/6795](#)-, para el pago de las deudas tributarias resultantes de dichas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones. Pero se señala que el precepto se aplica en el ámbito de las competencias de la Administración tributaria del Estado, lo que, en principio, excluiría su aplicación a los tributos cedidos.

Sin embargo, debe observarse que la delegación de las competencias normativas a las Comunidades Autónomas se refiere a aspectos de gestión y liquidación, no de recaudación (art.48 a 50 LSFCA -[EDL 2009/275531](#)-). De hecho, la delegación de competencias se limita a la recaudación de los tributos en periodo voluntario o en periodo ejecutivo (art.56 LSFCA), debiendo las Comunidades Autónomas recaudar los tributos ajustándose a lo dispuesto en la normativa del Estado (art.57.2 LSFCA).

Por lo tanto, en materia de tributos cedidos no parece que las Comunidades Autónomas puedan aprobar medidas en materia recaudatoria que difieran de las del Estado. No obstante, como ya hemos visto, si esas medidas favorecen al contribuyente, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima ampararía la conducta de los contribuyentes basados en la normativa autonómica.

Nuevamente, la controversia se plantea respecto a las Comunidades Autónomas que no hayan aprobado medida alguna en este sentido. En nuestra opinión, el principio de igualdad (art.14 CE -[EDL 1078/3870](#)-) y la obligación que impone a las Comunidades Autónomas el art.57.2 LSFCA -[EDL](#)

[17/07/2007](#)) y la obligación que impone a las Comunidades Autónomas el art.37.2 LRSRCA [-EDL 2009/27553-](#) de recaudar los impuestos cedidos aplicando la normativa del Estado justificarían que

los contribuyentes se beneficiasen de la medida aprobada por el art.12 RDL 15/2020 [-EDL 2020/9518-](#) también respecto de los tributos cuya gestión está cedida a las Comunidades Autónomas.

Más delicado es determinar si se aplican las extensiones del art.33 RDL 8/2020 [-EDL 2020/6795-](#) a los plazos y fracciones de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento concedidos por los órganos de las Administraciones tributarias autonómicas o locales. La norma no ha establecido ninguna limitación en este sentido por lo que podría defenderse su aplicación también a estos ámbitos territoriales. No obstante, los plazos del aplazamiento o del fraccionamiento fueron fijados por la Administración autonómica o local con un cierto margen de discrecionalidad en el momento de conceder el aplazamiento o fraccionamiento, por lo que tenemos dudas de que esos plazos deban entenderse extendidos automáticamente por mor del citado precepto.

Notas:

1. BOE de 14 de marzo de 2020.
2. BOE de 18 de marzo de 2020.
3. BOE de 18 de marzo de 2020.
4. En algunos sectores la actividad económica está suspendida (art.10 RD 463/2020 [-EDL 2020/6230-](#)).
5. Revista de Jurisprudencia número 1, Mayo 2020.
6. BOE de 15 de abril de 2020.
7. RDL 1/2010, de 2 julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital [-EDL 2010/112805-](#).
8. L 27/2014, de 27 noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [-EDL 2014/199485-](#) (BOE de 28 de noviembre de 2014).
9. BOE de 22 de abril de 2020.
10. BOE de 1 de octubre de 1980.
11. BOE de 19 de diciembre de 2009.
12. En las SSTC 161/2012, de 20 de septiembre (ES:TC:2012:16, FJ 3º) [-EDJ 2012/218577-](#); y 33/2016, de 18 de febrero (ES:TC:2016:33, FJ 4º) [-EDJ 2016/6512-](#), el Tribunal Constitucional declaró que *«el marco de delegación de competencias normativas en los impuestos cedidos está también formado por las leyes estatales reguladoras de los tributos, pues sólo en contraste con las mismas puede comprenderse el concreto alcance de las potestades objeto de delegación. De esta manera, aunque estas normas no puedan ser consideradas parámetro de enjuiciamiento de forma directa, sí pueden serlo por remisión cuando las normas de cesión se refieran expresamente a ellas, como hacen los ... arts. 48 (impuesto sobre sucesiones y donaciones) y 49 (impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) de la Ley 22/2009 [-EDL 2009/27553-](#)...»*.
13. BOE de 2 de octubre de 2015.
14. El Tribunal Constitucional, en la sentencia 77/2015, de 27 de abril, nos recuerda (ES:TC:2015:77, FJ 2º) [-EDJ 2015/72555-](#) que *«el principio de igualdad opera, como tantas veces hemos dicho, en dos planos distintos. De una parte, frente al legislador o al poder reglamentario, y, de otra, frente al aplicador. En el primer plano, impide que puedan configurarse los supuestos de hecho de la norma de modo tal que se dé trato distinto a personas que, desde todos los puntos de vista legítimamente adoptables, se encuentran en la misma situación o, dicho de otro modo, que se otorgue relevancia jurídica a circunstancias que no guardan relación alguna con el sentido de la regulación que, al incluirlas, incurre en arbitrariedad y es por eso discriminatoria. En el segundo plano, la igualdad ante la ley obliga a que ésta sea aplicada efectivamente de modo igual a todos aquellos que se encuentran en la misma situación, sin que el aplicador pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en la norma (STC 144/1988, de 12 de julio, FJ 1 [-EDJ 1988/460-](#))»*.
15. L 12/2002, de 23 mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco [-EDL 2002/12962-](#) (BOE de 24 de mayo).
16. L 28/1990, de 26 diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE de 27 de diciembre) [-EDL 1990/15747-](#).
17. BOE de 3 de abril de 1985.
18. BOE de 9 de marzo de 2004.
19. BOE de 29 de diciembre de 1992.
20. Orden por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros (BOE de 20 de octubre de 2015).

aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros (BOE de 20 de octubre de 2019).

21. RDL 15/2020, de 21 abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo -[EDL 2020/9518](#)-.

Corporativo
[Lefebvre](#)
[Nuestro equipo](#)
[Trabaja con nosotros](#)
[Librerías asociadas](#)

Productos
[Mementos](#)
[Qmementos](#)
[Mementos de Autor](#)
[Mementos Expertos](#)
[Lex-ON](#)

Grupo Lefebvre
[ELS](#)
[El Derecho](#)
[Espacio Asesoría](#)
[Espacio Pymes](#)

Contacto
Tel.: 91 210 80 00
Mádanos un [email](#)
Monasterios de Suso y Yuso, 34
28049 Madrid

 **LEFEBVRE**
INTELIGENCIA JURÍDICA



©2021 Lefebvre. Todos los derechos reservados.

[Aviso legal](#) | [Política de privacidad](#) | [Política de Cookies](#) | [Mapa del sitio](#) | [Redirect Sitemap](#)