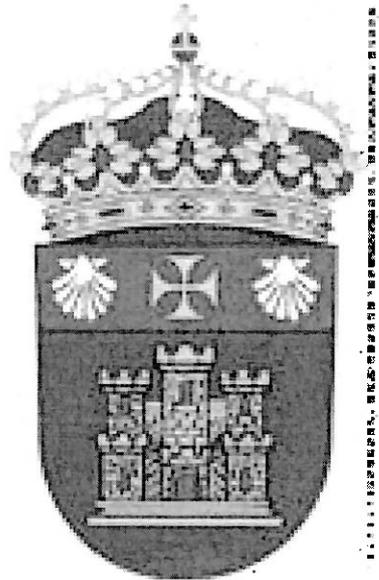


UNIVERSIDAD DE BURGOS



TRABAJO DE FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

**EL APLAZAMIENTO DE LA DEUDA
TRIBUTARIA COMO MEDIDA FISCAL
ADOPTADA EN ESPAÑA PARA SUPERAR LA
CRISIS DEL COVID -19**

YAVIDJA LOURDES FERNÁNDEZ LARRAURI

DIRIGIDO POR AMABLE CORCUERA TORRES

JUNIO DE 2021

A todas aquellas personas que han padecido los efectos de la pandemia y a ti en especial padre mío, que ya no estás con nosotros y que siempre supiste comprender cuándo necesitábamos estar más juntos que nunca.

RESUMEN: En el trabajo se analiza y valora la figura del aplazamiento para el pago de las deudas tributarias, tanto en la regulación anterior a la pandemia del COVID-19 como a la que se dio durante la misma (para hacer frente a la falta de liquidez de las empresas en España). Además, desde un perspectiva modesta de un Trabajo de Fin de Grado, se expone tanto a la comunidad universitaria como a los especialistas en la materia, que se adopten medidas adicionales al aplazamiento dentro de la política fiscal elaborada por el Gobierno, sugiriendo así mismo que ésta deba ser planificada y muy seria, no sólo para poder superar esta crisis económica, sino también para otorgar credibilidad a la sostenibilidad del Estado español.

ABSTRACT: The paper analyses and assesses the figure of deferral for the payment of tax debts, both in the regularisation prior to the COVID-19 pandemic and during the same (to address the lack of liquidity of companies in Spain). Furthermore, from the modest perspective of a final thesis, it is proposed to the university community and specialists in the field that additional measures be adopted to the postponement within the fiscal policy drawn up by the government, suggesting that this should be planned and very serious, not only to overcome this economic crisis, but also to lend credibility to the sustainability of the Spanish state.

PALABRAS CLAVE: Pandemia, estado de alarma, crisis económica, recesión, aplazamiento y política fiscal.

KEYWORDS: pandemic, state of alarm, economic crisis, recession, deferral and tax policy.

ÍNDICE

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.....	5
CAPÍTULO II. ACTUACIÓN DE LA OMS Y EL GOBIERNO DE ESPAÑA ANTE LA CRISIS DEL COVID-19.....	6
CAPÍTULO III. REGULACIÓN DEL APLAZAMIENTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN EL DERECHO ESPAÑOL ANTES DE LA CRISIS DEL COVID-19.....	14
CAPÍTULO IV. REGULACIÓN DEL APLAZAMIENTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN EL DERECHO ESPAÑOL DURANTE LA CRISIS ECONÓMICA DEL COVID-19.....	21
CAPÍTULO V. PERSPECTIVAS DE FUTURO.....	27
CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES.....	31

LISTADO DE ABREVIATURAS

AEAT	:	Agencia Española de Administración Tributaria.
CCAA	:	Comunidades Autónomas
IBI	:	Impuesto de Bienes Inmuebles
ITPyAJD	:	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	:	Impuesto al Valor Añadido
IS	:	Impuesto de Sociedades
ISD	:	Impuesto de Sucesiones y Donaciones
LGS	:	Ley 14/1986, de 25 de abril, Ley General de Sanidad.
LGP	:	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, Ley General Presupuestaria
LGT	:	Ley 58/2003, de 17 diciembre, Ley General Tributaria
LGSP	:	Ley 33/2011, de 4 de octubre, Ley General de Salud Pública.
LOEAES	:	Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio.
LOMEMSP	:	Ley Orgánica 3/1986, de 14 de abril, de medidas especiales en materia de salud pública.
Ob. Cit.	:	Obra citada.
OMS	:	Organización Mundial de la Salud.
PYME	:	Pequeña y mediana empresa
RGR	:	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, norma que aprueba el Reglamento General de Recaudación.
UE	:	Unión Europea

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

El motivo por el que se desarrolló el presente trabajo reside en la necesidad de determinar, si el aplazamiento para el pago de la deuda tributaria ha sido medida suficiente para ayudar a la falta de liquidez por la que atravesaron las empresas en España, con ocasión de la crisis económica ocasionada por el COVID-19.

Para tal efecto, se ha tratado de realizar una investigación paulatina, seria y completa, utilizando diversas fuentes de información: doctrinarias, legislativas y jurisprudenciales y con la única finalidad de plantear diversos enfoques con los que cuenta la realidad poliédrica del derecho.

Así mismo, en la búsqueda de datos se ha empleado no sólo las técnicas más usuales en la investigación jurídica (utilización de fuentes escritas, contenidas tanto en libros, artículos de revistas especializados o páginas webs), sino también se ha utilizado a la encuesta, con sus variantes de entrevista estructurada y cuestionario, realizada en diversos sectores de la práctica tributaria: la cátedra universitaria, el de asesoría jurídica y el de recaudación de Hacienda.

Se precisa brevemente que se trata de analizar al aplazamiento en el pago de la deuda tributaria, como medida adoptada durante la crisis del COVID-19, pero desarrollando antes en los capítulos precedentes: al tratamiento legal que se dio del estado de alarma y a la forma cómo se regulaba antes de la pandemia dicho aplazamiento.

Finalmente, se aclara que este trabajo pretende llegar a tener un sentido y es por eso, que desde las perspectivas a futuro: se sugiere ciertas medidas necesarias para salir de la crisis económica, para ofrecer credibilidad en la sostenibilidad del presupuesto del Estado y para iniciar el crecimiento económico.

CAPÍTULO II

ACTUACIÓN DE LA OMS Y EL GOBIERNO DE ESPAÑA ANTE LA CRISIS DEL COVID-19

Se considera importante antes de abordar el tema en cuestión, que resulta necesario ubicarse en el tiempo y en el espacio, respecto de una de las más grandes crisis padecidas por la humanidad desde la Primera Guerra Mundial; crisis que se debe a la pandemia mundial causada por el COVID-19 y para ello, se realizará una breve cronología de la actuación de la OMS y además, de forma concreta de la que realizó el Gobierno español.

El 31 de diciembre de 2019, la Comisión Municipal de Salud de Wuhan (China) notificó a la OMS un conglomerado de casos de neumonía registrados en la ciudad¹ y ello, debido a un grupo de pacientes que al solicitar asistencia médica, se les diagnosticó “neumonía de etiología no conocida”, pero vinculado al consumo de animales exóticos en mal estado provenientes de un mercado de alimentos de la provincia de Hubei y que al encontrarse estos animales en deficientes medidas de bioseguridad, se imputó que se había producido “zoonosis”; es decir, el proceso que permite que se puedan transmitir virus entre animales y entre animales y personas².

Se denomina al nuevo patógeno “2019 Novel Coronavirus” (2019-nCoV) y a partir de ahí, el número de pacientes contagiados fue aumentando exponencialmente en China, reportando al 30 de enero 9 692 casos y fuera de China, 90 casos en diferentes países que incluían a: Taiwán, Tailandia, Vietnam, Malasia, Nepal, Sri Lanka, Camboya, Japón, Singapur, la República de Corea, Emiratos Árabes Unidos,

¹ COVID-19: Cronología de la actuación de la OMS. En: <http://www.who.int> (Consultado a fecha 10 de setiembre de 2020).

² Reseña Histórica del COVID-19 ¿Cómo y por qué llegamos a esta pandemia? En: <http://www.actaontologica.com> (Consultado a fecha 10 de setiembre de 2020).

Estados Unidos, Filipinas, India, Irán, Australia, Canadá, Finlandia, Francia y Alemania ³⁴.

También resulta importante el 30 de enero de 2020, pues es la fecha en la que la OMS después de una reunión fallida, declara en una segunda reunión que el brote por el nuevo coronavirus constituye una emergencia de salud pública de importancia internacional ⁵ y que finalmente será el 11 de marzo, con 118 000 casos reportados en 114 países y 4 291 personas fallecidas, por la que la OMS declara al COVID-19 “una pandemia” ⁶.

El 13 de febrero se produce el primer fallecimiento por coronavirus en España, aunque las autoridades de la comunidad valenciana no informarán de ese hecho hasta el 3 de marzo, situación que se agravó por el viaje masivo efectuado por los seguidores del partido de fútbol jugado entre el Valencia y el Atlanta en Milán, lugar que concentró a más de 50 000 personas y entre ellos, muchos españoles y que luego regresaron a España y fueron fuente de muchos contagios. Esta situación empeoró con la realización de las manifestaciones del 8-M⁷.

La rápida expansión del coronavirus en los cinco continentes a causa del poco conocimiento que se tenía de esta nueva enfermedad, la acción descoordinada de los diferentes gobiernos y la gran fluidez del transporte internacional, ha originado en palabras de Richard Hass que la historia mundial se esté acelerando; es decir, que la crisis del COVID-19 no necesariamente va a ser un punto de inflexión, sino que va a hacer que se pronuncie aún más las tendencias actuales del mundo ⁸.

³ Reseña Histórica del COVID-19 ¿Cómo y por qué llegamos a esta pandemia? En: <http://www.actaontologica.com> (Consultado a fecha 10 de setiembre de 2020).

⁴ Además resulta relevante señalar, que es el 30 de enero de 2020 se reporta en España al primer caso de contagio, siendo identificado el enfermo como un turista alemán interno en La Gomera. Véase: Coronavirus: cronología de una pandemia. En: <http://www.stores.lavanguardia.com> (Consultado a fecha 10 de setiembre de 2020).

⁵ COVID-19: Cronología de la actuación de la OMS. En: <http://www.who.int> (Consultado a fecha 10 de setiembre de 2020).

⁶ Reseña Histórica del COVID-19 ¿Cómo y por qué llegamos a esta pandemia? En: <http://www.actaontologica.com> (Consultado a fecha 10 de setiembre de 2020).

⁷ FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. “Los problemas de las medidas jurídicas contra el coronavirus: las dudas constitucionales sobre el Estado de Alarma y los excesos normativos”. En: Diario La Ley, Sección doctrina, N.º 9641, 27 de mayo de 2020, P.12.

⁸ Resulta interesante leer este artículo pues analiza los efectos del COVID-19 en las tensiones ya existentes entre China y EEUU, el declive del liderazgo de EEUU (con la retirada de financiación de EEUU de la OMS o la falta de poder respecto del Oriente Medio), el debilitamiento de la democracia

Al 12 de mayo de 2021, el COVID-19 reporta más de 157,9 millones de personas contagiadas en todo el mundo, contabilizando en España 3 586 333 de personas infectadas, con la aparición de variantes del COVID-19 (variante brasileña, inglesa, sudafricana e india) y el control gubernamental del contagio mediante campañas de vacunación⁹. También se precisa que durante la expansión del virus, más de la mitad de la población mundial ha sido sometida a algún tipo de confinamiento, distanciamiento social y paralización de los desplazamientos y la actividad económica, provocando una grave recesión en nuestro planeta¹⁰.

En cuanto a España, por la alta mortalidad ocasionada por la pandemia y el grave riesgo de congestión de los servicios públicos, se ha promulgado en esta crisis dentro de la primera ola de la pandemia, el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo de 2020, norma que declara el estado de alarma y que se fue prorrogando sucesivamente mediante: el Real Decreto 476/2020, de 27 de marzo, hasta el 12 de abril; el Real Decreto 487/2020, de 10 de abril, hasta el 26 de abril; el Real Decreto 492/2020, de 24 de abril, hasta el 10 de mayo¹¹; el Real Decreto 514/2020, de 8 de mayo, hasta el 24 de mayo y finalmente, el Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, hasta el 7 de junio.

Tras el Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, España inicia un periodo de desconfinamiento por fases, entrando desde el 21 de junio a la nueva normalidad, que implicó la libertad de movimientos y la apertura de las fronteras a los países de la Unión Europea y el espacio Schengen. Desde entonces, los contagios se incrementaron dando lugar a una segunda ola¹²; por ello, se implantaron

en algunos países en las que era muy frágil, la crisis del proyecto europeo ya existente desde el Brexit (con el cierre de fronteras entre los Estados miembros y la división real entre Europa del norte y del Sur), la necesidad de invertir muchos recursos económicos para afrontar la crisis, la necesidad de establecer buenos gobiernos en América Latina y la previsible recesión económica que se originará a nivel mundial. Véase: PÉREZ SALAZAR, Juan Carlos. Coronavirus ¿Qué significa que “la historia se esté acelerando” por la crisis provocada por la pandemia. En: <http://www.bbc.com> (Consultado a fecha 10 de setiembre de 2020).

⁹ Situación actual. En: <https://www.mscbs.gob.es> (Consultado a fecha 12 de mayo de 2021).

¹⁰ El mapa mundial del coronavirus: más de 42,6 millones de casos y más de 1,1 millones de muertos en todo el mundo. En: <http://www.rtve.es> (Consultado a fecha 25 de octubre de 2020).

¹¹ FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. Ob. Cit. P. 6

¹² El mapa mundial del coronavirus: más de 42,6 millones de casos y más de 1,1 millones de muertos en todo el mundo. En: <http://www.rtve.es> (Consultado a fecha 25 de octubre de 2020):

confinamientos perimetrales¹³, que conllevaron al establecimiento de otro estado de alarma mediante el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre; norma que lo declaró hasta el 9 de mayo de 2021 con el fin de contener la segunda y tercera ola de contagios.

A partir de este 9 de mayo, en España se aprueba el Real Decreto Ley 8/2021, de 4 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes a aplicar tras la finalización de la vigencia del Estado de Alarma; norma que prescribe que se delega a los gobiernos autonómicos a fin de que sean éstos los que adopten las medidas pertinentes para controlar la pandemia, pero sometiéndose a la aprobación judicial de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia y sin perjuicio, de su revisión mediante recurso de casación por el Tribunal Supremo¹⁴.

Ahora bien, todo lo expuesto anteriormente va servir para analizar el eje central de este capítulo: si la cobertura de los “Estados de Alarma” que se ha dado en la primera ola de contagios del COVID-19, han resultado legalmente adecuadas para cubrir las necesidades previstas a causa de la pandemia y se precisa que, de este análisis se excluirá al Real Decreto 926/2020, ya que si bien es cierto que es la declaración de estado de alarma para enfrentar a la segunda ola de contagios del COVID-19, se precisará en su momento que este Real Decreto tiene naturaleza y alcance distinto.

En primer lugar, los estados de alarma que se dieron secuencialmente desde el 14 de marzo hasta 22 de mayo de 2020, han generado en doctrina y la jurisprudencia enorme debate sobre: si el tratamiento legal es adecuado o si se debiese dar uno conforme a las medidas que se han ido tomando, siendo la conclusión mayoritaria de que no se trata de un régimen propio de estado de alarma, sino más bien de un “estado de excepción”^{15 16}.

¹³ Al inicio de la segunda ola: Navarra, La Rioja y 76 municipios estuvieron bajo confinamiento perimetral, lo que afectó a 6,9 millones de personas. En: <http://www.rtve.es> (Consultado a fecha 25 de octubre de 2020).

¹⁴ Medidas urgentes en el orden sanitario, social y jurisdiccional tras la finalización del estado de alarma. En: <https://www.lamoncloa.gob.es> (Consultado a fecha 12 de mayo de 2021).

¹⁵ Véase: RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, Ricardo. ¿Estado de Alarma o estado de Excepción? En: Diario La Ley, Sección Doctrina, N.º 9627, 7 de mayo de 2020, , 15 ps.; FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. Ob. Cit. 21 ps; APARICIO DE LÁZARO, José Ramón. Los estados de alarma y de excepción como mecanismos legales ante una pandemia. En: Actualidad Administrativa, Sección

Se concluye que el gobierno no actuó a tiempo pues ya estaba informado desde enero de 2020¹⁷, de que ya existían infectados en España con el COVID-19 y que se debería tomar las precauciones necesarias para evitar el rápido contagio que origina esta enfermedad y por ello, el Gobierno debió adoptar medidas del ordenamiento jurídico español que establecen mecanismos necesarios para atender problemas de salud pública: Ley Orgánica 3/1986, de 14 de abril, de medidas especiales en materia de salud pública; Ley 14/1986, de 25 de abril, Ley General de Sanidad y la Ley 33/2011, de 4 de octubre, Ley General de Salud Pública¹⁸.

Por el contrario, no se adoptaron medidas preventivas e incluso se propone que se debió declarar antes del 14 de marzo, un estado de alarma como tal; es decir, bajo el supuesto de crisis sanitarias originadas por epidemias y con ello, se debió adoptar las medidas previstas por el art. 11º de la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y de sitio: “limitando” los derechos de circulación, práctica de requisas, intervención de industrias, racionamiento de artículos de primera necesidad e impartir órdenes para el funcionamiento de mercados y centros de aprovisionamiento.

Con una atención temprana de la pandemia del COVID-19 mediante la adopción de medidas previstas en la LOMEMSP, LGS, LGSP y con una declaración anterior al 14 de marzo de “estado de alarma”, se hubiese evitado el tremendo daño que hasta el momento sufre España y lo que es peor aún, no se hubiese vulnerado el

Actualidad, N.º 5, mayo de 2020, 42 ps; RUIZ MIGUEL, Carlos. Crisis del coronavirus y crisis del Estado Constitucional español. En: Actualidad Administrativa, Sección Actualidad, N.º 5, mayo de 2020, 25 ps.

¹⁶ Además, cabe precisar que este tipo de discusiones se han generado anteriormente, desde que se declaró el primer estado de alarma en España, ya que se cuestionó sobre si era adecuado el estado de alarma para cubrir la crisis originada por la huelga de los controladores aéreos del 4 de diciembre de 2010, que se reguló mediante los Reales Decretos 1611/2010 y 1673/2010 y que se consolidaron en el pronunciamiento del Tribunal Constitucional mediante la sentencia 83/2016, de 28 de abril (norma que declaró que el estado de alarma supone una legalidad excepcional que viene a suplir la legalidad ordinaria). Véase: APARICIO DE LÁZARO, José Ramón. O. Cit. 42 ps.

¹⁷ El primer caso de infección de COVID-19 que se reportó en España fue la de un turista alemán que fue ingresado en La Gomera por dar positivo en COVID-19 el 31 de enero de 2020, su estado era “leve” y se infectó al contactar con un positivo en Alemania; el segundo caso registrado sucedió 9 días después en Palma y el 24 de febrero el virus saltó a la península, detectándose los primeros casos en Madrid, Cataluña y Valencia. Ver: Redacción Médica. El coronavirus: infectados en España y la evolución del brote desde el origen. En: <http://www.redaccionmedica.com> (Consultado a fecha de 25 de noviembre de 2020).

¹⁸ Ver: APARICIO DE LÁZARO, José Ramón. Ob.cit. ps. 22-33 y RUIZ MIGUEL, Carlos. Ob.cit. Ps. 3 y 4.

Estado Constitucional español y sólo, cuando se agravaba la crisis del COVID-19 entonces se hubiese declarado conjuntamente el estado de alarma y el estado de excepción, bajo los supuestos de “crisis sanitaria” y “grave alteración de los servicios públicos esenciales de la comunidad”¹⁹.

La adopción conjunta de estado de alarma y de estado de excepción permite dar la cobertura adecuada a la crisis del COVID-19 durante la primera ola de contagios y con ello, hubiese sido legal cómo el Gobierno durante abril y mayo “suspenda”²⁰ según proceda, los derechos contenidos en el art. 55.1º de la Constitución: de libertad y seguridad, la inviolabilidad de domicilio, el secreto de las comunicaciones, el de circulación dentro y hacia fuera de España, el de elegir la residencia, el derecho de expresión, el derecho de información, el de secuestro de publicaciones y medios de información, el derecho de reunión y manifestación, el derecho de huelga y el derecho de adopción de medidas de conflicto colectivo.

Ahora bien, existen ciertos derechos que además de los expresados se han visto afectados con las declaraciones sucesivas de los estados de alarma en la primera ola, esta afección en parte de la doctrina ha sido cuestionada²¹ al no corresponder a los derechos expresamente señalados en la LOEAES, tanto para el estado de alarma como para el de excepción; sin embargo, se está de acuerdo con lo afirmado por Joaquín García Morillo al decir, que junto con las medidas anteriores, la LOEAES

¹⁹ Según Joaquín García Morillo y Carlos Ruiz Miguel, en el estado de excepción se pueden adoptar también medidas relacionadas con el estado de alarma porque la implantación de estos dos estados no se excluye; por consiguiente, se observa con la crisis del COVID-19 una crisis sanitaria por congestión de los servicios sanitarios y a su vez, esa congestión con el tiempo ha ido alterando el normal funcionamiento de los servicios públicos esenciales para la comunidad, supuesto de hecho que también ampara la aplicación del estado de excepción: la crisis del COVID-19 ha producido un doble efecto (sanitario y administrativo) que requiere un doble tratamiento. Ver: GARCÍA MORILLO, Joaquín. Las garantías de los derechos fundamentales. En: Autores Varios. Derecho Constitucional. 2010. Valencia-España, Volumen I, Lección 19º p. 412 y RUIZ MIGUEL, Carlos. Ob. Cit. Ps. 6, 18 y 19.

²⁰ Es interesante la precisión pues “limitar un derecho” significa que la regla general es la libertad y la limitación es la excepción, mientras que “suspender” es al revés, sólo se enumeran los casos en los que se puede circular o ejercer actividades empresariales lícitamente porque la regla general es la prohibición. Véase: RUIZ MIGUEL, Carlos. Ob. Cit. P. 8.

²¹ Véase: RUIZ MIGUEL, Carlos. Ob. Cit. Ps. 12-14 y Dionisio FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ. Ob. Cit. Ps. 13-16.

“establece otra serie de medidas que pueden adoptarse (...)” y ello, se puede desprender de lo previsto en su art. 12º²².

Conviene aclarar que esta justificación en ningún momento avala los excesos jurídicos que se adoptaron durante el estado de alarma y sus prórrogas durante la primera ola, ya que no fue correcto que se abusara de los Reales Decretos Leyes sin seguir sus trámites constitucionales y legales, ni fue correcto que Órdenes Ministeriales modifiquen textos legales²³ e incluso se puede criticar la inactividad de algunos poderes constitucionales del Estado y ello, contraviniendo lo previsto en el art. 1.4º de la LOEAES²⁴.

Respecto al Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, norma que declara el estado de alarma hasta el 9 de mayo de 2021, se precisa que tiene cobertura legal adecuada para cubrir la crisis del COVID-19, ya que “limita” el derecho de la libertad de circulación, restringiéndolo exclusivamente al horario nocturno (de 23 a 6 horas) y con ello, se dio cobertura legal al toque de queda que ya iban imponiendo diversas CCAA en sus territorios; además, se limitan la entrada y salida en las CCAA

²² Bajo ese artículo se puede justificar el por qué se ha hecho necesario intervenir y afectar algunos derechos adicionales: para tomar medidas para la lucha de enfermedades infecciosas y por ello, se limitaron los siguientes derechos:

- La libertad religiosa con la prohibición de celebrar cultos religiosos o ceremonias fúnebres, limitando la participación en la comitiva para el enterramiento.
- El derecho de participación política directa, cuando la CCAA de Galicia y País Vasco dejaron sin efecto sus elecciones parlamentarias regionales
- El derecho de participación política, cuando el Senado y el Congreso suspendieron el cómputo de los plazos reglamentarios que afectarían a las iniciativas que se encontrasen en dichas cámaras, además se suspendieron los plazos administrativos, de prescripción y caducidad.

²³ Ya que mediante Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes y extraordinarias frente al impacto económico y social del COVID-19, su DF-2º modificó al art. 6.2º de la Ley 11/2002, de 6 de mayo, reguladora del Centro Nacional de Inteligencia, permitiendo la incorporación del Vicepresidente 2º a la Comisión Delegada del Gobierno (norma que no es de urgente necesidad ni está relacionada con la pandemia) y el Real Decreto Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, cuando en su DT-2º permitió el traspaso de la gestión de las prestaciones del Régimen de la Clases Pasivas al Instituto Nacional de la Seguridad Social (se modificó la gestión de las pensiones de los funcionarios sin debate parlamentario previo y sin haber consultado a sus organizaciones sindicales). Además, existen otras irregularidades y tal como sucedió con: la Orden TMA/336/2020 de 9 de abril y que introdujo derogaciones al Real Decreto aprobado por el Consejo de Ministros y con ello, es contraria al principio de jerarquía normativa o cuando se afectó al derecho a la tutela efectiva con la suspensión de los plazos procesales o cuando se vulneró el derecho a la defensa (cuando la Orden del Ministerio del Interior suspendió por un tiempo, todas las comunicaciones ordinarias de los presos). Véase: FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. Ob. Cit. Ps. 13-15.

²⁴ Véase RUIZ MIGUEL, Carlos. Ob. Cit. Ps. 14-18.

y en las ciudades autonómicas, la permanencia de grupos en espacios y en lugares de culto y se ha establecido que cada gobierno autonómico lidere la gestión²⁵.

Finalmente, lo expuesto a lo largo de este capítulo constituye el estudio de la cobertura legal que se dio mediante los diferentes Reales Decretos en España para afrontar la crisis del COVID-19, pero además ese estudio sirve como preludeo para estudiar las diversas medidas que se introdujeron en diferentes áreas del Derecho, siendo el derecho tributario un área que no ha sido ajeno y que dentro de dichas medidas, este trabajo se centrará en las relacionadas con el aplazamiento para el pago de las deudas tributarias, ya que es este el tema del presente estudio.

²⁵ LITA, Jaime. Las diferencias entre el estado de alarma de marzo y de octubre. En: <http://www.lasprovincias.es> (Consultado a fecha de 25 de mayo de 2020).

CAPÍTULO III

REGULACIÓN DEL APLAZAMIENTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN EL DERECHO ESPAÑOL ANTES DE LA CRISIS DEL COVID-19

Contextualmente la figura tributaria del aplazamiento se encuentra dentro del procedimiento de recaudación de los tributos; es decir, dentro de aquel procedimiento posterior a la cuantificación de la deuda tributaria²⁶, que tiene por objeto hacer efectivo el cobro de dicha deuda (art. 160º de la LGT), ya sea mediante dos procedimientos diferentes, según el período al que pertenezcan: período voluntario o en su defecto, el período ejecutivo²⁷ y a fin de que el sujeto pasivo ingrese en los órganos de recaudación, ya sea la liquidación provisional o la liquidación definitiva²⁸.

Ahora bien, analizar el aplazamiento en el pago de los tributos implica reflexionar sobre la facultades discrecionales de la Administración Pública y más aún, implica reflexionar cómo opera la discrecionalidad en el ámbito tributario. Es de más sabido que conforme al principio de legalidad consagrado en los arts. 31.3º y 133º CE y art. 8º LGT, el establecimiento de la obligación tributaria respecto de su

²⁶ La deuda tributaria es un concepto de contenido polivalente, ya que designa una deuda de contenido diverso tanto en función de las prestaciones que pueden integrarla, como en función del título jurídico del que nacen y ello, así lo establece el art. 58º LGT que prescribe que la deuda tributaria está constituida por la cuota de la obligación principal a ingresar y además por: el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos legalmente exigibles sobre las bases o cuotas a favor del Tesoro o de otros entes públicos. Véase: Pérez de Ayala, José Luis y otro. Fundamentos de Derecho Tributario. 2017. Madrid-España, Editorial Dikinson S.L., Quinta Edición, p. 217.

²⁷ Véase PÉREZ DE ROYO, Fernando y otro. Derecho Financiero y Tributario (Parte General). 2020. Editorial Aranzadi SAU., p. 380.

²⁸ Respecto de estos matices de la función de recaudación, Juan Martín Queralt los desarrolla claramente señalando que, se trata de una función administrativa realizada por los órganos de recaudación señalados en el art. 6º RGR y las respectivas normas de organización (AEAT, las Delegaciones de ésta en ámbitos regionales, provinciales y locales y además las Entidades de Crédito, que actúan como colaboradores pues no pueden tomar decisiones en los procedimientos de recaudación). La recaudación se realiza a favor del Estado y de las diferentes administraciones territoriales e incluso va más allá, ya que se puede cobrar tributos de otros Estados de la Unión Europea o de entidades internacionales, sí y sólo si: exista un Tratado Internacional. Además, desde el punto de vista objetivo, la recaudación no sólo abarca los tributos, sino también cualquier débito de la Hacienda Pública. Véase: QUERALT, Juan Martín y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario. 2019. Editorial Tecnos (Grupo Anaya SA), 30º edición, ps. 527-531.

elementos esenciales²⁹ queda reservado a una norma con rango de ley; mientras que respecto de los restantes elementos de la obligación, tales como: el modo y tiempo de pago, puede existir una discrecionalidad administrativa y son en estos elementos, en los que reside el aplazamiento tributario³⁰.

Sin embargo, dicho aplazamiento no es simplemente una facultad atribuida a la Administración Tributaria en el art. 65º LGT y los arts. 44º y siguientes del RGR, sino que es una facultad que se extiende a la Hacienda Pública y ello, para obtener recaudar todo lo que se debe por el obligado (en virtud del art. 13º LGP); por lo tanto, se busca recaudar la deuda de forma voluntaria e incluso tardía, ya que resulta eficiente para el Erario Público, recaudar voluntariamente lo que se le debe respecto de sujetos pasivos que tiene problemas transitorios de liquidez, en vez de recurrir al procedimiento con medidas ejecutivas para su cobranza, ya que conlleva gastos.

Por lo expuesto, en palabras de Juan Ignacio Moreno “los aplazamientos han de calificarse como una actuación de la Administración, que si bien desembocan en un único -aunque complejo- acto administrativo; sin embargo, concurren en el mismo, unas partes regladas y otras discrecionales, que conviven en coexistencia pacífica las unas con las otras, pero de forma completamente dependiente (...); no hay que olvidar que la discrecionalidad no puede referirse a la totalidad de los elementos del acto, sino que ha de referirse siempre a alguno o algunos de los elementos del mismo. Nos encontramos entonces, en materia de aplazamientos con una situación donde convergen determinados elementos reglados con otros que son discrecionales”³¹.

²⁹ Según estas normas y en síntesis, los elementos esenciales de la obligación tributaria serán: los que determinan su cuantía, los supuestos que dan a nacer su presupuesto de hecho, sus obligados tributarios, los plazos de prescripción, caducidad e interrupción; el establecimiento de infracciones y sanciones y los elementos que impliquen la intervención permanente de la Administración Tributaria.

³⁰ Véase: MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. El aplazamiento en el pago de los tributos. 1996. Editorial LEX NOVA SA, ps. 61 y 62.

³¹ Siguiendo con la línea de exposición, Juan Ignacio Moreno señala que serán elementos reglados del aplazamiento: la existencia misma de la potestad de aplazar, su extensión, su competencia para actuar (el órgano en concreto) y el fin por el que se establece dicha discrecionalidad. Respecto de la misma potestad de aplazar, precisa que se trata de un acto reglado porque a pesar de que las normas señalan al verbo “podrán”, no se debería confundir ello como discrecionalidad de la Administración, sino que se trata de un acto de concretización a futuro, para determinar si cumplen o no los requisitos exigidos por las normas (dificultades de tesorería y otorgamiento de las garantías necesarias) y si es así, la Administración tiene “el deber” de conceder el aplazamiento, bajo sanción de que al no reconocerlo a pesar de cumplir los requisitos de ley, la Administración incurriese en un acto de desviación de poder

Para efectos del presente trabajo, se precisa que en adelante sólo por cuestiones didácticas cuando se estudie al aplazamiento, se restringirá sólo al ámbito tributario. Se entiende por aplazamiento a la ampliación del plazo legalmente establecido para que se pueda efectuar el pago de la deuda tributaria y que puede conllevar a un fraccionamiento o no; por lo tanto, se precisa que el fraccionamiento es una modalidad de aplazamiento que consiste en dividir el importe de la deuda en varios períodos de pago y por ello, el fraccionamiento siempre implica un aplazamiento³².

Se debe aclarar algunas cuestiones sobre el aplazamiento. Primero, opera sin distinción del tipo de ingreso sobre el que se solicite; es decir, se puede aplazar la cuota tributaria, la deuda tributaria en sentido amplio o incluso, los ingresos correspondientes a prestaciones que no son la obligación tributaria en *strictu sensu*. Segundo, su regulación legal se establece de forma general en la LGT y el RGR y sin perjuicio, de que cada tributo pueda establecer sus regímenes especiales (y esto sucede en materia aduanera por lo previsto en el art. 44.3º RGR). Y tercero, que el aplazamiento no se debe confundir con la suspensión³³ de las liquidaciones solicitadas al hilo de alguna reclamación³⁴.

y por ende, actuase con arbitrariedad; sin embargo, el autor reconoce que los requisitos para otorgar el aplazamiento son conceptos jurídicos de contenido indeterminado, ya que no se han encontrado desarrollados por las normas. Y respecto del fin para otorgar el aplazamiento, precisa que se trata de un interés público que ha sido determinado desde la Exposición de Motivos de la anterior LGT, que busca establecer como interés público en los arts. 65º LGT y 44º y siguientes de RGR, al interés de facilitar a los deudores el cumplimiento voluntario (aunque tardío) de la obligación tributaria; por tanto, con ello también precisa, que no se ampara el interés de la Administración por recaudar, sino que se protege al administrado que no puede en ese momento cumplir con dicha obligación. Finalmente, el autor precisa que la discrecionalidad en el aplazamiento a favor de la Administración, queda reducida a aspectos meramente marginales, tales como: la determinación de los plazos y la cuantía de éstos y al requerimiento de la Administración para la declaración de responsabilidad de los fiadores. Véase MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. Ob. Cit. ps. 61-76. Todo lo expuesto anteriormente, hace que en palabras de Fernando Pérez Royo se señale al aplazamiento como “un derecho del contribuyente”. Véase PÉREZ ROYO, Fernando y otro. Ob. Cit. p. 388.

³² Véase MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Derecho Financiero y Tributario (Parte General) – Lecciones de Cátedra. 2019. Editorial Thomson Reuters, 20ª edición, p. 285.

³³ Resulta importante diferenciar el aplazamiento de la suspensión, ambas figuras tienen el mismo efecto temporal: diferir el cumplimiento de la deuda a un momento posterior; sin embargo, la suspensión reside en una postergación por el cuestionamiento de la legalidad del acto que la originó y cuyo diferimiento no se sabe cuándo se va a agotar, ya que se desconoce el día exacto en el que se va a cumplir la obligación. En el aplazamiento la figura cambia: no se cuestiona la legalidad del acto que lo originó y se sabe exactamente en qué fecha se va a cumplir con la obligación, pues para conceder el aplazamiento, la Administración necesariamente tiene que establecer un nuevo plazo. Véase MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. Ob. Cit. Ps. 22-24.

³⁴ Véase QUERALT, Juan Martín y otros. Ob. Cit. P. 538.

Precisado ello, se debe establecer que por regla general todas las deudas tributarias pueden ser aplazadas, aunque actualmante se exceptúa de esta regla a todas aquellas deudas tributarias que correspondan a terceros (por ejemplo, las que deban cumplir el retenedor o las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos, cuando no han sido pagados) o aquellas deudas tributarias que se considera que se deba recaudar de forma inmediata (por ejemplo, en algunos casos del obligado a realizar pagos a cuenta, las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes desestimatorias en una reclamación económico-administrativa y que previamente han sido suspendidas para su tramitación) o aquellas cantidades que se han obtenido de forma indebida (como las ayudas del Estado) o aquellas otras prescritas por el art. 65.2º LGT^{35 36}.

Ahora bien, una vez determinada qué deudas pueden ser aplazadas entonces se va a establecer los requisitos que según el art. 65.1º LGT, debe observar la Administración Tributaria para conceder el aplazamiento y estos requisitos son: uno objetivo, que consiste en la dificultad de tesorería (y según el art. 51.1º RGR consistirá en la falta "transitoria" de liquidez y capacidad para generar recursos³⁷); otro segundo requisito, que será formal y consiste en la petición expresa del interesado y finalmente, un tercero contenido en el art. 65.3º LGT y que implica la prestación de garantías para asegurar el pago^{38 39 40}.

³⁵ Así el art. 65.2º LGT incluye otros tres supuestos más: aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados (su no aplazamiento se deriva de su propio medio de pago); las deudas que tengan la consideración de créditos contra la masa, en caso de concurso del obligado tributario (ya que son deudas posteriores a la declaración del concurso y que por mandato de ley, son exigibles inmediatamente sin que quepa plantear su aplazamiento) y las correspondientes a las obligaciones tributarias por pagos fraccionados en el cumplimiento del pago del Impuesto de Sociedades.

³⁶ Véase QUERALT, Juan Martín y otros. Ob. Cit. Ps. 538 y 539.

³⁷ Doctrinariamente se trata de un concepto indeterminado porque no está establecido en la norma, pero que no es metajurídico, sino que es una situación que debe verificar la Administración residiendo en la falta transitoria de liquidez del obligado y que es pasible de ser revisada por los Tribunales, ya que es un proceso de aplicación de la ley a un caso concreto y que tiene por fin, dar sólo una solución justa por parte de la Administración (no existen varias soluciones justas, como se darían en el caso de la discrecionalidad). Véase MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. Ob. Cit. Ps. 76-81.

³⁸ Esta afirmación es propia de la redacción del presente trabajo, ya que consolidada lo establecido doctrinariamente y en el que algunos autores contemplan sólo dos requisitos "de forma alternativa": en una mayoría de casos señalan a la dificultad de tesorería y el otorgamiento de garantías (se tiene a Fernando Pérez Royo, José Luis Pérez de Ayala, entre otros), mientras que sólo Juan Martín Queralt señala a la dificultad de tesorería y a la solicitud por parte del obligado; sin embargo, se afirma que son los tres requisitos pues así lo establece el art. 65º LGT. Además, es necesario precisar que respecto del requisito de la dificultad de tesorería, se afirma que es un requisito objetivo pues la

El procedimiento para otorgar el aplazamiento se regula por los arts. 45º al 54º RGR y señalan que se inicia siempre a solicitud del interesado, que se tramitará mediante el procedimiento regulado en el RGR y no de forma rígida, ya que será la Administración quien modulará su actuación caso por caso; permitiéndole: recabar los informes técnicos, la comprobación de sus requisitos y la propuesta de resolución. Finaliza a través de una resolución expresa⁴¹, aunque se permite el silencio administrativo negativo (si después de 6 meses de presentar la solicitud, el órgano emisor no se ha pronunciado, ya sea de forma estimatoria o denegatoria⁴²).

Administración sólo debe apreciar una situación objetiva de un concepto jurídico indeterminado (y es así como lo establece abundante jurisprudencia).

³⁹ Respecto del requisito de ofrecer garantías, se entiende por ellas “en sentido amplio”; es decir, se entiende por garantías a la relación accesoria y diferenciada de la relación tributaria principal, que tiene por objeto asegurar que se llegue a realizar efectivamente dicha prestación, “comprendiendo diversas categorías jurídicas”, tales como: la responsabilidad tributaria como garantía personal e incluso, las prerrogativas administrativas y las medidas cautelares (garantías reales). Las garantías deben someterse al principio de legalidad y según la LGT, deben otorgar: derecho de prelación (no es un derecho real sobre bienes determinados, sino que es un privilegio de la Administración determinando la preferencia del cobro de Hacienda frente a otros acreedores, respecto del producto de la venta de los bienes embargados al sujeto y a causa de existir créditos tributarios vencidos y no satisfechos y que sólo estará limitado, cuando Hacienda concorra con acreedores que lo sean de dominio, prenda o hipoteca previamente inscritos en el registro con anterioridad al momento en que lo haya hecho Hacienda y en el caso de que el crédito tributario quede sometido a un convenio concursal, quedando sometido en este caso a legislación especial); hipoteca legal tácita (como privilegio de Hacienda de cobrar preferentemente los créditos tributarios frente a otros acreedores e incluso, frente a los que tengan inscrito el derecho, sólo respecto de los créditos generados para el cobro del IBI y que sean de ese año natural de cobro o incluso, uno anterior al mismo); derecho de afección (es un privilegio de Hacienda por el que un bien se afecta al cumplimiento del pago de la deuda y que esa afección se pueda transmitir a terceros al ser trasmitido el bien o derecho y por ello, sólo existe en el ISD, ITPyAJD e IBI y que no pueden afectar a terceros amparados en la buena fe registral o que han adquirido los bienes muebles no inscribibles, en un establecimiento mercantil o industrial) y el derecho de retención (como prerrogativa que se utiliza en el derecho aduanero dentro de la importación de bienes en el IVA y en los Impuestos Especiales, que consiste en la retención por la Administración Tributaria más allá del plazo de entrega del bien al deudor tributario, sólo cuando éste no ha prestado suficiente garantía y que se debe de ejercer de forma proporcional al pago de la deuda y de forma subsidiaria, cuando no se ofrece garantía).

⁴⁰ Finalmente, como último pie de página que cierra las ideas expuestas en este párrafo se debe precisar que según el art. 82º LGT, para garantizar los aplazamientos será la Administración la que podrá exigir normalmente un aval bancario solidario o certificado de seguro de caución, aunque cuando se justifique en determinados supuestos, se admite otro tipo de garantía que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otras y sin perjuicio de lo expuesto, el obligado tributario puede solicitar en sustitución de las anteriores, que se acepte el ofrecimiento de medidas cautelares o incluso, se dispense total o parcialmente de la constitución de las garantías, cuando: las deudas sean inferiores a 30 000 euros (por Orden HAP 2178/2015) o cuando el obligado carezca de bienes suficientes o cuando se comprometa gravemente su capacidad productiva o genere graves quebrantos para la Hacienda Pública o en los demás casos que establezca la normativa tributaria.

⁴¹ Resulta pertinente precisar que según el art. 52.1º RGR, la resolución emitida por la Administración Tributaria será la que finalmente especificará las condiciones del aplazamiento y que éstas pueden ser distintas a las solicitadas por el obligado.

⁴² Al respecto, Juan Martín Queral precisa que existen otras formas no tan usuales de conclusión del aplazamiento: el silencio administrativo que debe entenderse negativo (art. 52.6º RGR) y el

Contra lo resuelto por la Administración, cabe impugnar mediante recurso contencioso administrativo.

Respecto a la solicitud, se precisa que tendrá como contenido: la identificación del solicitante, la identificación de la deuda, las causas y su propuesta de aplazamiento, las garantías que se ofrecen y la respectiva documentación que se ofrezca. Además, la solicitud se puede presentar dentro del período voluntario o en su defecto, cuando se trata de una autoliquidación presentada fuera del plazo, sólo se entenderá que se ha presentado dentro del plazo, cuando se presente de forma simultánea con la declaración. También se admite que la solicitud se pueda presentar en procedimiento de apremio, cuando ésta se presentó en cualquier momento anterior a la enajenación de los bienes embargados⁴³.

Finalmente, se pasará a estudiar los efectos del aplazamiento y que son los siguientes:

- a. Si la solicitud se presenta en periodo voluntario, entonces:
 - Se impide el inicio del periodo ejecutivo.
 - Si la resolución es estimatoria, entonces se generan intereses de demora por el tiempo que medie entre la finalización del periodo voluntario y la fecha de vencimiento del plazo concedido y se deberá presentar la garantía ofrecida por la totalidad de la deuda (incluyendo los intereses). Si llegado el vencimiento del plazo no se efectúa el pago, se exigirá en procedimiento de apremio, con el correspondiente recargo (salvo que la deuda no estuviese garantizada o en su defecto, sea insuficiente y para ello, se seguirá el procedimiento de apremio contra los bienes del obligado).
 - Si la resolución es denegatoria, se tendrá que ingresar la deuda hasta el 20 del mes siguiente o hasta el 5 del segundo mes posterior al de la recepción de la notificación de la denegación (art. 62.2º LGT), abonándose el interés de demora correspondiente entre la fecha de la solicitud hasta la denegación.

desistimiento (art. 48.4º RGR), cuando el solicitante no aporta los documentos requeridos. Véase QUERALT, Juan Martín y otros. Ob. Cit. P. 542.

⁴³ Véase QUERALT, Juan Martín y otros. Ob. Cit. P. 540.

- b. Si la solicitud se presenta en periodo ejecutivo, entonces se suspende la enajenación de los bienes embargados hasta que se resuelva el aplazamiento, para ello:
- Si la resolución es estimatoria, se concede nuevo plazo de pago en el periodo ejecutivo y si vencido el nuevo plazo no se ingresa, va a continuar el periodo ejecutivo en el momento en el que se ha suspendido.
 - Si la resolución es desestimatoria, se continuará el procedimiento de apremio desde el trámite en que se encontrase o se iniciará tal vía (si no se inició todavía).
- c. Si además se concede el fraccionamiento, entonces dependerá:
- Si se solicitó en procedimiento voluntario, se calcularán los intereses de demora de cada fracción, desde la finalización del período voluntario hasta el vencimiento del plazo de cada una, exigiéndose su ingreso con la fracción correspondiente y si no se paga en el plazo, se exigirá en vía de apremio, bajo apercibimiento de que si no se paga dentro de los plazos establecidos en esta vía, entonces se considerarán vencidos todos los plazos posteriores, anulándose los intereses que corresponden a cada fracción y calculándolos todos hasta la fecha de pago.
 - Si se solicitó en vía de apremio, entonces la falta de pago de un plazo conlleva directamente a la continuación del procedimiento ejecutivo.

ESQUEMA DE LOS EFECTOS DEL APLAZAMIENTO EN EL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

APLAZAMIENTO	
Periodo Voluntario	Periodo Ejecutivo
<ul style="list-style-type: none"> . Se impide el inicio del periodo ejecutivo . Si se otorga resolución, los efectos dependerán si: <ul style="list-style-type: none"> a. Es estimatoria ► intereses de demora y ofrecer garantía. b. Es denegatoria ► ingreso de deuda más intereses de demora. 	<ul style="list-style-type: none"> . Se suspende la enajenación . Si se otorga resolución, los efectos dependerán: <ul style="list-style-type: none"> a. Es estimatoria ► se concede nuevo plazo. b. Es denegatoria ► continua apremio.

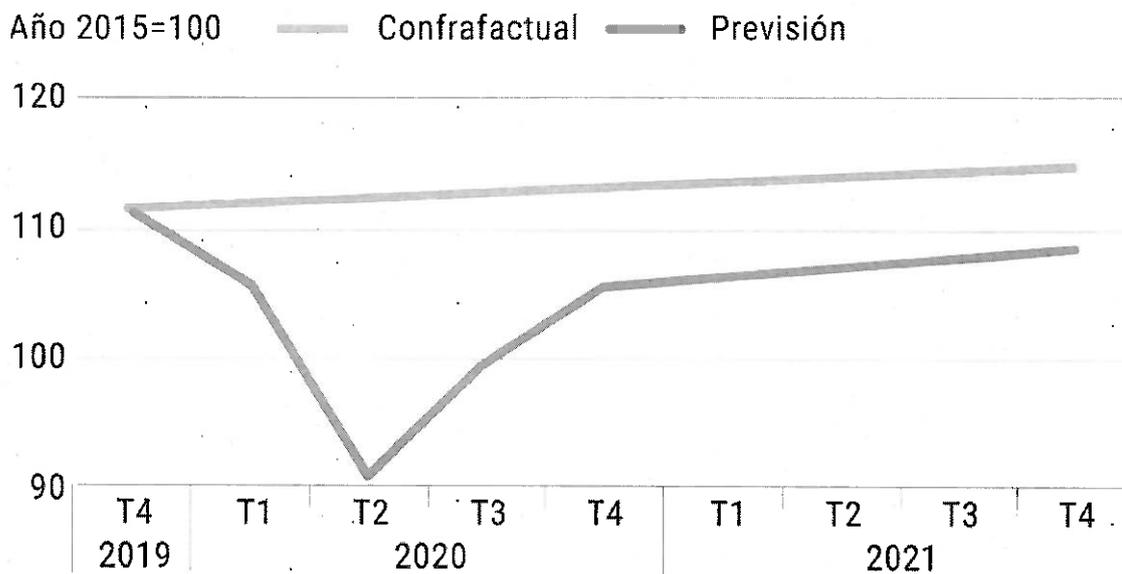
FUENTE: Elaboración propia en base a lo regulado por la LGT y RGR.

CAPÍTULO IV

REGULACIÓN DEL APLAZAMIENTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN EL DERECHO ESPAÑOL DURANTE LA CRISIS ECONÓMICA DEL COVID-19

La pandemia del COVID-19 ha impactado gravemente, repercutiendo en múltiples aspectos y no sólo sanitarios, sino también sociales, tecnológicos, humanos y en este caso en concreto, económicos; por lo tanto, en cuanto a lo económico ha ocasionado una paralización que ha provocado no sólo una falta transitoria de liquidez en las empresas, sino que va más allá: ha generado una gran recesión económica superior a la que se vivió en 1929 y cuya recuperación será de forma prolongada, augurando su duración para algunos expertos hasta el 2023⁴⁴.

EVOLUCIÓN DEL PIB



FUENTE: Programa de Estabilidad 2020.
J. AGUIRRE | EL MUNDO GRÁFICOS

⁴⁴ Véase CARBAJO VASCO, Domingo. Comentarios urgentes a las medidas fiscales aprobadas para hacer frente al impacto económico del COVID-19. Abril de 2020. Valencia-España, Editorial Tirant Lo Blanch, primera edición, ps 13-46.

Frente a esta crisis, que para algunos expertos es catalogada como un supuesto de “fuerza mayor”⁴⁵, se observa que el legislador español ha emitido diversas normas tributarias que se caracterizan por ser: reactivas (porque primero se produce el cambio social y luego viene el derecho a regularlo⁴⁶), transitorias (por tener una duración limitada) y por centrarse en la liquidez empresarial (ya que aplaza el pago de los impuestos, procura no aminorar la carga tributaria y ha sido reticente en prever una moratoria generalizada en el pago de las deudas tributarias⁴⁷).

Ahora bien, como ha sido muy amplia la normativa tributaria que se ha ido dando durante el estado de alarma y que en palabras de María Cruz Rodríguez, esta normativa se puede agrupar en varios bloques en función de las necesidades que el legislador ha buscado atender⁴⁸, este trabajo de investigación por la limitación de extensión que debe de contar para efectos de obtener el grado, simplemente se limitará a una de esas medidas y tal cual es: la medida de aplazamiento para el pago de las deudas tributarias previsto por la normativa del COVID-19⁴⁹.

Dentro de las normas tributarias que se dieron y en concreto respecto del aplazamiento, fue el Real Decreto Ley 7/2020, de 12 de marzo, la primera medida que se adoptó y que en su artículo 14º, se estableció un aplazamiento de deudas tributarias como régimen especial que complementa al régimen general establecido.

⁴⁵ Véase GARCÍA NOVOA, César. La tributación en el contexto de la pandemia del COVID-19.2020. Navarra-España, Editorial Aranzadi S.A.U., primera edición, p. 29 y CARBAJO VASCO, Domingo. Ob. Cit. P. 13.

⁴⁶ Véase RODRÍGUEZ GUTIERREZ, María Cruz. AEAT frente al COVID-19 (la urgente necesidad de adaptar el derecho tributario a una situación extraordinaria). En: Evento sobre “El impacto del COVID-19 en la fiscalidad”. Cataluña-España, Universidad Oberta de Cataluña, realizado el 5 de noviembre de 2020, duración de 2 horas con 16 minutos.

⁴⁷ Véase CARBAJO VASCO, Domingo. Ob. Cit. Ps. 2-18.

⁴⁸ Esta normativa se agrupa en bloques que procuran hacer frente a los diversos problemas: paralización de la actividad económica (con la previsión de suspensión de los plazos de caducidad y prescripción, el otorgamiento de nuevos plazos para la presentación de declaraciones y una vez que se cumplen esos plazos, se conceden determinados aplazamientos), la no obtención de ingresos (con el recalcular de los pagos fraccionados, la renuncia extraordinaria de los módulos para el cálculo de la base imponible y el rescate de planes de pensiones y otros instrumentos similares), la necesidad extraordinaria de obtener material sanitario (con el establecimiento desde la Comisión Europea de una franquicia de derechos de importación y una exención de IVA del material sanitario al tipo 0%) y para hacer frente al confinamiento, la promoción de la tramitación telemática a nivel de la AEAT. Véase RODRÍGUEZ GUTIERREZ, María Cruz. Conferencia Citada. Duración de 2 horas con 16 minutos.

⁴⁹ A esto César García Novoa le llama “medidas de alivio fiscal”; es decir, a un tipo de decisiones de los estados durante la emergencia sanitaria que sirven para dotar de liquidez a las empresas, singularmente a las pequeñas y medianas y con la finalidad de que el confinamiento no influyese negativamente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y se pudiese disponer de margen de tesorería (dentro de éstas se encuentra a las moratorias y aplazamientos del pago de impuestos). Véase GARCÍA NOVOA, César. Ob. Cit. P. 19.

por el art. 65º LGT y los arts. 44º a 54º del RGR. Se da un aplazamiento restrictivo para PYMES, autónomos, personas físicas y jurídicas que reúnan determinados requisitos⁵⁰ y cuyo plazo de presentación de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones finalizó desde el 13 de marzo hasta el 30 de mayo del 2020⁵¹.

Este Real Decreto Ley establece un aplazamiento singular que se caracteriza por: otorgar aplazamientos y no facilitar fraccionamientos, previa solicitud del interesado, pero de concesión automática y siempre que reúna dos requisitos: el volumen de las operaciones en el año 2019 no supere los 6 010 121,04 euros y que la deuda tributaria a aplazar sea inferior a los 30 000 euros⁵². Además, conforme señala Domingo Carbajo (tomando en cuenta las respuestas dadas en su web por la AEAT)⁵³, la Administración precisa que si el contribuyente no reúne los requisitos para este aplazamiento especial, entonces se evaluará si la solicitud se puede acoger a las normas generales de aplazamiento⁵⁴.

Ahora bien, la forma cómo se previó el aplazamiento especial según lo establecido por el art. 14.4º de este Real Decreto Ley, fue: que se otorga un plazo de

⁵⁰ César García Novoa lo cataloga de “restrictivo” porque se podía haber establecido un aplazamiento que se podía extender a otros operadores económicos de mayor volumen de operaciones y que sean inferiores a 10 millones de euros, por lo dispuesto en el art. 101.1º de la Ley 27/2014, del Impuesto de Sociedades. Véase GARCÍA NOVOA, César. Ob. Cit. Ps. 28.

⁵¹ Véase GARCÍA NOVOA, César. Ob. Cit. Ps. 26 y 27.

⁵² Resulta conveniente precisar además que según la Nota Informativa que publicó la AEAT el 15 de abril de 2020, para determinar la cuantía fijada en 30 000 euros como límite exento para la exoneración de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento, se calculará como un sumatorio de las siguientes cantidades: importe total de todos los acuerdos de aplazamiento/fraccionamiento concedidos con exención, con dispensa total y sin garantía alguna; importe pendiente de todos los acuerdos con dispensa parcial por el importe de los vencimientos pendientes de pago que no se encuentren garantizados, importe pendiente de todos los acuerdos de aplazamiento/fraccionamiento concedidos con garantía ofrecida, pero sin formalizar e importe pendiente de todos los acuerdos de aplazamiento/fraccionamiento concedidos con garantía en el estado de caducada, dada de baja, retirada, no aceptada o no conforme; por tanto, según lo aplicado en esta Orden: aquellos contribuyentes con aplazamiento pueden solicitar nuevos aplazamientos, en virtud del Real Decreto Ley 7/2020. Véase CARBAJO VASCO, Domingo. Ob. Cit. p. 44.

⁵³ Véase CARBAJO VASCO, Domingo. Ob. Cit. p. 50.

⁵⁴ O como precisa Maricruz Rodríguez, mediante lo establecido en el Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico-social del COVID-19, el legislador ha previsto como otra forma “alternativa” que sólo respecto de las autoliquidaciones y no para las liquidaciones que practique la Administración Tributaria, no se inicie el período ejecutivo sólo para todos aquellos que no han podido obtener el aplazamiento especial otorgado por la normativa tributaria para atender la crisis del COVID-19, pudiendo además con esta otra opción: obtener financiación extraordinaria de la entidad financiera y no de la Administración Tributaria (con el pago a esta entidad de los respectivos intereses). Véase RODRÍGUEZ GUTIERREZ, María Cruz. Conferencia Citada. Duración de 2 horas con 16 minutos.

6 meses y que no devengará intereses de demora durante los 3 primeros meses⁵⁵. Además, se precisa que si se solicitó aplazamiento en virtud de este Real Decreto Ley y el plazo de presentación de la declaración se ha ampliado hasta el 20 de mayo⁵⁶, entonces se prorrogará automáticamente el plazo para otorgar dicho aplazamiento. También señala que se computará con la deuda aplazada, a las devoluciones tributarias que se reconozcan durante la vigencia de este aplazamiento especial.

Además, este aplazamiento especial incluye excepcionalmente a deudas que según el art. 65º apartados 2 y 5 de la LGT, no eran aplazables; es decir, que con el Real Decreto Ley 7/2020 sí se pueden aplazar excepcionalmente: las retenciones, los ingresos a cuenta, las cantidades por tributos efectivamente repercutidos y los pagos fraccionados por el Impuesto de Sociedades. Esta excepción según César García Novoa, confirma lo inadecuado de la exclusión en el art. 65.2º LGT, de determinados supuestos que sí deberían acogerse al aplazamiento ordinario de deudas y que con este Real Decreto Ley, lo único que se está haciendo es atribuir liquidez a empresas o autónomos, a costa del trabajador, cliente o consumidor⁵⁷.

Lo dispuesto anteriormente se ve ampliado por el Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, que en su art. 33º⁵⁸ establece la “suspensión” de plazos en el ámbito tributario, otorgando ampliación tanto para el pago de la deuda tributaria (en el periodo voluntario como en el periodo ejecutivo), para el vencimiento de plazos y fracciones de los acuerdos concedidos y para otros plazos (los de las subastas y adjudicación de bienes en virtud del RGR, los que atiendan los requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información con trascendencia tributaria y los de ejecución de garantías sobre inmuebles en el procedimiento de apremio), una

⁵⁵ Respecto del plazo de 6 meses, la AEAT aclara que se contará el plazo desde la fecha límite de ingreso en voluntaria (y siempre terminando en día 5 ó 20) y si el deudor quiere pagar antes, podrá hacerlo y sin que se devengue intereses durante los 3 primeros meses (ósea que a partir del cuarto mes se aplican intereses). Véase CARBAJO VASCO, Domingo. Ob. Cit. p. 44.

⁵⁶ Prórroga que se dará cuando se aplique también, el artículo único del Real Decreto Ley 14/2020, de 14 de abril, que permite ampliar el plazo de presentación de determinadas declaraciones hasta el 20 de mayo de 2020.

⁵⁷ Véase GARCÍA NOVOA, César. Ob. Cit. P. 28.

⁵⁸ Artículo que a su vez se vio ampliado en su aplicación respecto de otras administraciones tributarias y ello, por el art. 53º 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; norma que prescribe que la suspensión del art. 33º del Real Decreto Ley 8/2020 se aplicará también a las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

ampliación del plazo hasta el 30 de mayo de 2020, sí y sólo si el plazo se hubiese iniciado antes del 18 de marzo⁵⁹.

Ahora bien, mediante el artículo único del Real Decreto Ley 14/2020, de 14 de abril, se establece un matiz a la ampliación del plazo del pago de las deudas tributarias, prescribiendo que el plazo para la presentación e ingreso de declaraciones y autoliquidaciones tributarias de aquellos obligados tributarios con volumen de operaciones inferior a 600 000 euros en 2019 y cuyo vencimiento se produzca a partir del 15 de abril hasta el 20 de mayo, se ampliará hasta el 20 de mayo, salvo que la forma de pago elegida sea el de domiciliación, en el cual el plazo de presentación se extenderá hasta el 15 de mayo (5 días antes)⁶⁰.

Cabe precisar entonces, que hasta este momento se ha planteado tres supuestos dentro de la normativa de aplazamientos para el pago de deudas tributarias durante la crisis del COVID-19: primero, el procedimiento iniciado antes del 18 de marzo del 2020, entonces se prorroga hasta el 30 de mayo; segundo, el procedimiento iniciado a partir del 18 de marzo, entonces se prorroga hasta el 20 de mayo (salvo que la norma otorgue un plazo mayor, supuesto en el que se aplicará este plazo) y tercero, el procedimiento concluido antes de estas normas, entonces el plazo para interponer los recursos fue hasta el 30 de junio de 2020⁶¹.

⁵⁹ El plazo inicial fue el de 30 de abril de 2020, pero se vio ampliado hasta el 30 de mayo de 2020 por la Disposición adicional primera del Real Decreto Ley 15/2020, de 21 de mayo, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

⁶⁰ Ahora bien, este aplazamiento beneficiará según Maricruz Rodríguez a: las autoliquidaciones del IVA, la recapitulativa de operaciones intracomunitarias y las operaciones asimiladas a las importaciones (las del primer trimestre y la que corresponda a la mensual de marzo), las del IRPF respecto de los pagos fraccionados y retenciones (no respecto del modelo 100 ni de la declaración de la renta) y las declaraciones de pagos fraccionados en régimen general del Impuesto de Sociedades (quedando excluidos los de volumen de operaciones superiores a 6 millones de euros, los grupos que tributen en regímenes especiales del IS o IVA y la presentación de declaraciones reguladas por el Reglamento (UE) 952/2013, que aprueba el Código Aduanero y/o su desarrollo). Además, la ponente precisó que existen declaraciones residuales que se han podido beneficiar con esta medida: las del impuesto sobre primas de seguros, los impuestos especiales de fabricación, las operaciones con gases fluorados de efecto invernadero y otras (se dicen que son residuales porque a pesar de ser pocas, tienen un volumen importante) Véase: RODRÍGUEZ GUTIERREZ, María Cruz. Conferencia Citada. Duración de 2 horas con 16 minutos.

⁶¹ Ya que se aplicó la Disposición adicional tercera del Real Decreto Ley 463/2020, que suspendía el procedimiento administrativo y que siendo la interposición del recurso parte de este procedimiento, entonces el plazo del recurso a presentar se suspendió hasta el 30 de mayo de 2020 y al que contándole el plazo de un mes que le corresponde a todo recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa según lo previsto por la Ley 39/2015, entonces se extendió el plazo a un

Ahora bien, como el estado de alarma se ha ido prorrogando hasta el 9 de mayo de 2021 por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre y como ya se expuso, la crisis económica ocasionada por el COVID-19 todavía necesita ser atendida, entonces se promulgaron: el Real Decreto Ley 35/2020, de 22 de diciembre (en concreto el art. 8º) y Real Decreto 5/2021, de 12 de marzo (norma que lo derogó en su Disposición Adicional Tercera), estableciendo nuevamente un aplazamiento muy similar al que se había dado en el Real Decreto Ley 7/2020 y con la salvedad de que se otorgó un aplazamiento más corto para las declaraciones y deudas: desde el 1 de abril de 2021 hasta el 30 de abril de 2021 (ambos inclusive) y se eximió de intereses de demora por un plazo mayor: 4 meses.

Finalmente, en la publicación que realizó la AEAT del 28 de mayo sobre preguntas frecuentes del aplazamiento del Real Decreto 5/2021, se precisa que: las solicitudes se deban presentar en periodo voluntario (salvo las extemporáneas, cuando dicha solicitud se presente junto con la autoliquidación extemporánea), que el cálculo del plazo de 6 meses se realizará desde el último día del plazo de presentación de la liquidación y siempre que se termine en 5 ó 20, que en caso de que la cuantía de la deuda sea mayor a 30 000 euros, entonces se puede ingresar el exceso y luego solicitar aplazamiento por la deuda restante de 30 000 euros y, que el no devengo de intereses durante los 4 primeros meses, constituyen ayuda por parte del Estado compatible con las ayudas establecidas por la UE⁶².

mes más allá del 30 de mayo, entonces fue el 30 de junio de 2020 cuando venció el plazo para interponer cualquier recurso. Véase GARCÍA NOVOA, César. Ob. Cit. P. 22-24 y RODRÍGUEZ GUTIERREZ, María Cruz. Conferencia Citada. Duración de 2 horas con 16 minutos.

⁶² AEAT. Recopilación de preguntas frecuentes de aplazamientos de deudas y en concreto, las que resultan de aplicación del Real Decreto 5/2021. En: <http://www.agenciatributaria.es> (Consultado a fecha 28 de mayo de 2021).

CAPÍTULO V

PERSPECTIVAS DE FUTURO⁶³

Se puede observar que realizar este presente trabajo ha tenido un sentido pues de manera modesta, se permite plantear criterios tanto a la comunidad universitaria, al público especializado y mejor aún a las PYMEs, a fin de que se tengan en cuenta en adelante por el Gobierno de turno, la dación de una política fiscal adecuada para que pueda hacer frente a la crisis económica ocasionada por la pandemia del COVID-19.

En principio, se deja claro que desde la perspectiva de la cátedra universitaria y de asesoría fiscal en el sector privado, los aplazamientos para el pago de las deudas tributarias para atender la recesión económica ocasionada por la pandemia, no ha sido medida suficiente, ya que ha sido muy restrictiva en su ámbito de aplicación y además, no ha atendido completamente la falta de liquidez por la que atravesaron las empresas con motivo de la recesión económica y menos aún, sirvió para reactivar la economía española y superar esta recesión.

Se dice que ha sido una medida restrictiva en su ámbito de aplicación porque se ha otorgado a solicitud y para determinados tipos de contribuyentes⁶⁴, donde sólo

⁶³ Este capítulo se redactará tomando en cuenta las opiniones vertidas por especialistas en diversos campos de aplicación de las normas de aplazamiento para el pago de las deudas tributarias, como medidas fiscales para atender la crisis del COVID-19; por lo tanto, es un capítulo redactado considerando lo siguiente:

- GARCÍA NOVOA, César. Entrevista de opinión de autor del libro "La tributación en el contexto de la pandemia del COVID-19". Catedrático de Derecho Tributario de la Universidad Santiago de Compostela. 31 de mayo de 2021. Duración de 25 minutos con 14 segundos.

- Delegación de la AEAT en Burgos. Entrevista de opinión de personal de recaudación como aplicación de las normas de aplazamiento durante el COVID-19. Calle Vitoria 39 – Burgos. 1 de junio de 2021. Duración: 20 minutos.

- ANDRÉS ARNÁIZ, Silvia. Cuestionario remitido a una abogada especializada en contencioso tributario y fiscal. Madrid – España, 3 de junio de 2021.

Cabe precisar, que además se utilizarán otras fuentes de información tales como los datos ofrecidos por la OCDE y algún otro autor que será citado conforme se vaya desarrollando el presente capítulo.

⁶⁴ No fue una moratoria; es decir, no fue una demora generalizada en el pago de los impuestos y como sucedió por ejemplo en EEUU, donde el plazo para pagar el Impuesto a la Renta terminaba el 15 de abril y a lo cual, el legislador norteamericano trasladó el fin de plazo hasta el 15 de julio para todos y sin solicitarlo (también se optó por una moratoria en varios países de nuestro entorno, tales como:

cabía aplazar la deuda y ni siquiera fraccionar, era muy limitada en el tiempo pues el aplazamiento de 6 meses⁶⁵ se aplicó previendo el reinicio de la actividad económica y no su completa reactivación y lo que es peor aún, los deudores tributarios se vieron obligados en su momento no sólo a pagar las deudas tributarias aplazadas, sino también las que les correspondían pagar en ese periodo⁶⁶, sin aún haber generado suficiente tesorería en la PYME para hacer frente a dichas deudas⁶⁷.

Ahora bien, con este trabajo se plantea como perspectiva a futuro desde el plano tributario, que no basta con otorgar los aplazamientos para el pago de la deuda tributaria para hacer frente a la recesión económica por la que estamos atravesando, sino que se debe dar lugar más que nunca, no sólo a la función fiscal de los tributos, sino también a la extrafiscal y así, adoptar otras medidas que ya han sido tomados por países de nuestro entorno y que son más acordes con las directrices emitidas por la OCDE⁶⁸.

Siguiendo lo expuesto en el párrafo anterior y según los criterios recomendados por la OCDE, se plantea tres planos de acción para afrontar la crisis económica. El primero a corto plazo y consiste en una política fiscal expansionista, hasta que la recuperación económica esté encarrilada (prolongando las medidas de apoyo, pero focalizándolas a la vez). Segundo a mediano plazo y consiste en anunciar un plan fiscal de consolidación plurianual que incluya a todos los niveles de la Administración. Y tercero a largo plazo y consiste en potenciar reformas que impulsen el crecimiento a largo plazo⁶⁹.

Portugal, Alemania y Bélgica). En España, no fue una moratoria como en algún momento defendió la Administración Tributaria, ya que había que solicitarlo y se otorgaban para determinados sujetos pasivos, que contaban con un volumen de operaciones en concreto y cumpliendo ciertos requisitos. Véase GARCÍA NOVOA, César. Entrevista Citada. Duración de 25 minutos con 14 segundos.

⁶⁵ Donde a partir del cuarto se aplicaban intereses.

⁶⁶ Dicho en palabras de la encargada de Recaudación en la Delegación de Hacienda en Burgos: “se les juntó los pagos de las deudas tributarias, pero a pesar de ello el aplazamiento funcionó muy bien, ya que fueron aplazamientos donde los 3 primeros meses no se cobraron intereses de demora”. Véase: Delegación de la AEAT en Burgos. Entrevista Citada. Duración: 20 minutos.

⁶⁷ Esto contraviene a lo que recomienda al Gobierno español la OCDE, prescribiendo que se mantengan ayudas a las pequeñas y medianas empresas que como producto exclusivamente de la crisis económica del COVID-19, van a afrontar problemas de liquidez empresarial y que pueden conllevar a la pérdida de empleo de sus trabajadores y el cierre de dichas empresas. Véase: OCDE. En: <http://www.oecd.org> (Consultado a fecha de 5 de junio de 2021).

⁶⁸ Véase GARCÍA NOVOA, César. Entrevista Citada. Duración de 25 minutos con 14 segundos.

⁶⁹ OECD. Estudios económicos de la OCDE-España (resumen ejecutivo). Mayo de 2021. En: <http://www.oecd.org> (Consultado a fecha de 5 de junio de 2021).

Respecto del primer plano, en palabras de Silvia Andrés Arnáiz, abogada asesora fiscal de empresas en España, “se requiere que el Gobierno español formule un sistema tributario flexible, estable y garantista”⁷⁰, que complemente el aplazamiento del pago de las deudas tributarias con otro tipo de medidas y que pueden ser: una reducción temporal de impuestos durante un periodo subsiguiente u otras medidas de alivio fiscal que otorguen liquidez a las empresas (tales como: devoluciones rápidas del IVA, reducciones del tipo general del IVA, eliminación de pagos a cuenta, compensaciones de pérdidas hacia atrás, reducciones de la tarifa del IRPF e incluso en el ámbito de los impuestos locales, establecer algún tipo de exención)⁷¹.

En cuanto al segundo plano, precisa la OCDE que dado el elevado nivel de deuda pública (una vez encarrilada la recuperación), se anuncie una estrategia de consolidación fiscal a mediano plazo para todos los niveles de la administración⁷²; es decir, se reajuste el equilibrio presupuestario entre ingresos y gastos para ofrecer credibilidad de su sostenibilidad⁷³. Para ello, según César García Novoa se puede prever una reforma fiscal dirigida a obtener racionalmente, una mayor cantidad de impuestos, como por ejemplos: eliminar algunos beneficios fiscales del IS que generan confusión o distorsionan del impuesto o cambio de los tipos reducidos o superreducidos al tipo general del IVA de determinados bienes o servicios⁷⁴.

Y finalmente en el tercer plano, la comunidad internacional reclama a partir de un par de años siguientes y una vez que se clarifique el panorama, el regular los

⁷⁰ Véase ANDRÉS ARNÁIZ, Silvia. Encuesta remitida citada. 3 de junio de 2021.

⁷¹ Eso es una medida que se está dilucidando en una parte de Europa, digamos que ahora mismo es lo que está recomendando la OCDE, que dice que ahora no es el mejor momento para subir impuestos por que con la situación económica que se está viviendo, parece lo más recomendable reducir los impuestos. Véase GARCÍA NOVOA, César. Entrevista Citada. Duración de 25 minutos con 14 segundos.

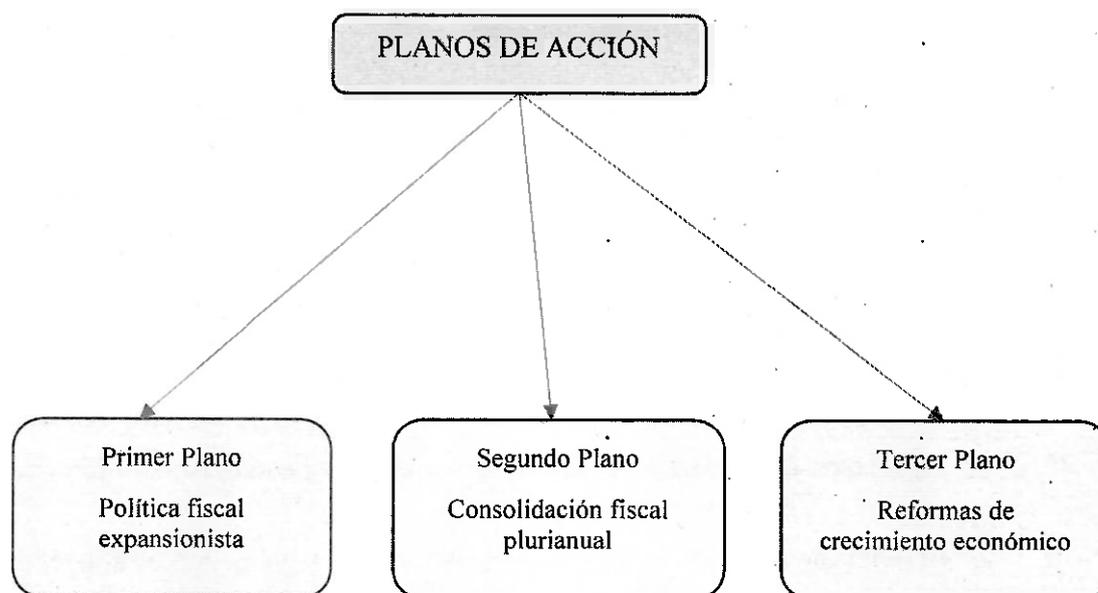
⁷² Véase OECD. Estudios económicos de la OCDE-España (resumen ejecutivo). Mayo de 2021. En: <http://www.oecd.org> (Consultado a fecha de 5 de junio de 2021).

⁷³ Para mayor análisis respecto del tema, se recomienda leer el artículo escrito por Santiago Álvarez García que analiza la necesidad del gobierno actual de actuar con una política fiscal suficiente para la atención de la crisis económica ocasionada por la pandemia del COVID-19 y además, ofrecer planes concretos de sostenibilidad para otorgar credibilidad y en especial, frente a la Comisión Europea. Véase Álvarez García, Santiago. Una política fiscal insuficiente y sin credibilidad. En: <http://www.fundacionfaes.org> (Consultado a fecha de 5 de junio de 2021).

⁷⁴ Véase GARCÍA NOVOA, César. Entrevista Citada. Duración de 25 minutos con 14 segundos.

impuestos a las empresas digitales y la fiscalidad medioambiental⁷⁵. Respecto de la fiscalidad medioambiental, la OCDE precisa que hay margen para mejorarla con el objetivo de ahorrar energía e incrementar la recaudación tributaria y ello se consigue, mediante el incremento de la tasa que grava a los combustibles en sectores no incluidos en el régimen de comercio de derechos de emisiones de la UE (en este supuesto es donde el tributo desplegará una función extrafiscal)⁷⁶.

ESQUEMA DE LOS PLANOS DE ACCIÓN RECOMENDADOS POR LA OCDE



FUENTE: Elaboración propia en base a datos obtenidos de la OCDE.

⁷⁵ Véase GARCÍA NOVOA, César. Entrevista Citada. Duración de 25 minutos con 14 segundos.

⁷⁶ Véase OECD. Estudios económicos de la OCDE-España (resumen ejecutivo). Mayo de 2021. En: <http://www.oecd.org> (Consultado a fecha de 5 de junio de 2021).

CAPÍTULO VI

CONCLUSIONES

1. El gobierno no actuó a tiempo respecto de la atención que necesitaba la pandemia del COVID-19, ya que primero debió adoptar medidas del ordenamiento jurídico español que establecen mecanismos necesarios para atender problemas de salud pública: Ley Orgánica 3/1986, de 14 de abril, de medidas especiales en materia de salud pública; Ley 14/1986, de 25 de abril, Ley General de Sanidad y la Ley 33/2011, de 4 de octubre, Ley General de Salud Pública; por lo tanto, se propone que se debió declarar antes del 14 de marzo, un estado de alarma como tal.
2. Solamente cuando se agravaba la crisis del COVID-19, entonces se hubiese declarado conjuntamente el estado de alarma y el estado de excepción, bajo los supuestos de “crisis sanitaria” y “grave alteración de los servicios públicos esenciales de la comunidad”. La adopción conjunta de estado de alarma y de estado de excepción permite dar la cobertura adecuada a la crisis del COVID-19 durante la primera ola de contagios y con ello, hubiese sido legal cómo el Gobierno durante abril y mayo: suspenda diversos derechos.
3. El aplazamiento es la ampliación del plazo legalmente establecido para efectuar el pago de la deuda tributaria, que puede conllevar a un fraccionamiento o no y que opera sin distinción del tipo de ingreso sobre el que se solicite. El aplazamiento no se debe confundir con la suspensión de las liquidaciones solicitadas al hilo de alguna reclamación. Desemboca en un único y complejo acto administrativo y en él, concurren unas partes regladas y otras discrecionales; por lo tanto, la discrecionalidad no se refiere a la totalidad de los elementos del acto, sino a uno o unos en concreto.

4. El aplazamiento en materia tributaria, se encuentra regulado de forma general por el art. 65º de la LGT y lo arts. 44º y siguientes del RGR; normativa que prescribe diversos aspectos: ámbito de aplicación, requisitos, deudas no aplazables, procedimiento, forma cómo se debe presentar la solicitud y los efectos. La regulación legal general de la LGT y el RGR, no perjudica la que para cada tributo se pueda establecer como régimen especial (como por ejemplo, lo dispuesto en materia aduanera por el art. 44.3º RGR).
5. La pandemia del COVID-19 ha impactado gravemente, generando en lo económico una paralización que ha provocado no sólo una falta transitoria de liquidez en las empresas, sino una gran recesión económica superior a la que se vivió en 1929 y cuya recuperación será de forma prolongada incluso hasta el 2023. Frente a esta crisis catalogada como un supuesto de fuerza mayor, el legislador español ha emitido diversas normas tributarias que se caracterizan por ser: reactivas, transitorias y por centrarse en la liquidez empresarial.
6. Dentro de las normas tributarias que se dieron respecto del aplazamiento, fue el artículo 14º del Real Decreto Ley 7/2020, de 12 de marzo, la primera medida que se adoptó y como régimen especial que complementa al régimen general establecido por la LGT y el RGR. Se establece un aplazamiento restrictivo para PYMES, autónomos, personas físicas y jurídicas que reúnan determinados requisitos; estableciendo un aplazamiento sin fraccionamientos, previa solicitud del interesado y que además, si el contribuyente no reúne los requisitos para este aplazamiento especial, entonces se evaluará si la solicitud se puede acoger a las normas generales de aplazamiento.
7. Además, este aplazamiento especial incluye excepcionalmente a deudas que según el art. 65º apartados 2 y 5 de la LGT, no eran aplazables; confirmando lo inadecuado de la exclusión en el art. 65.2º LGT, de determinados supuestos que sí deberían acogerse al aplazamiento ordinario de deudas y que con este Real Decreto Ley, lo único que se está haciendo es atribuir liquidez a empresas o autónomos, a costa del trabajador, cliente o consumidor.

8. Lo dispuesto anteriormente, se ve ampliado por el Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, que en su art. 33º establece la suspensión de plazos en el ámbito tributario, otorgando ampliación tanto para el pago de la deuda tributaria en el periodo voluntario como en el periodo ejecutivo, para el vencimiento de plazos y fracciones de los acuerdos concedidos y para otros plazos, una ampliación del plazo hasta el 30 de mayo de 2020, sí y sólo si el plazo se hubiese iniciado antes del 18 de marzo.
9. Ahora bien, como el estado de alarma se ha ido prorrogando hasta el 9 de mayo de 2021, entonces se promulgaron: el Real Decreto Ley 35/2020, de 22 de diciembre (en concreto el art. 8º) y Real Decreto 5/2021, de 12 de marzo (norma que lo derogó en su Disposición Adicional Tercera), estableciendo nuevamente un aplazamiento muy similar al que se había dado en el Real Decreto Ley 7/2020 y con la salvedad de que se otorgó un aplazamiento más corto para las declaraciones y deudas y se eximió de intereses de demora por un plazo de 4 meses.
10. Conforme a lo expuesto a lo largo del presente trabajo, se demuestra que los aplazamientos otorgados por el legislador español para el pago de las deudas tributarias para atender la recesión económica ocasionada por la pandemia, no ha sido medida suficiente, ya que han sido muy restrictivos en su ámbito de aplicación y además, no han atendido completamente la falta de liquidez y la reactivación de la economía española.
11. Finalmente, se formula como perspectiva a futuro desde el plano tributario: que además del aplazamiento, se deben adoptar otras medidas acordes con las directrices emitidas por la OCDE, organización que recomienda tres planos de acción: una política fiscal expansionista hasta que se salga de la recesión (a corto plazo), un plan fiscal de consolidación plurianual en toda la Administración (a mediano plazo) y un tercero, reformas que impulsen el crecimiento (a largo plazo).

FUENTES CONSULTADAS

BIBLIOGRAFÍA:

- APARICIO DE LÁZARO, José Ramón. Los estados de alarma y de excepción como mecanismos legales ante una pandemia. En: Actualidad Administrativa, Sección Actualidad, N.º 5, mayo de 2020, 42 ps.
- CARBAJO VASCO, Domingo. Comentarios urgentes a las medidas fiscales aprobadas para hacer frente al impacto económico del COVID-19. Abril de 2020. Valencia-España, Editorial Tirant Lo Blanch, primera edición, 205 ps.
- CARBAJO VASCO, Domingo. Nota resumen GPS Fiscal del Real Decreto Ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia del COVID-19. En: Guía profesional (GPS Fiscal), Tirant on line , 7º edición, actualización 15º, 1 p.
- CUYAS PRAT, Daniel y otra. El pago de las deudas tributarias en los tiempos del COVID-19. En: Actualidad Jurídica Aranzadi, Editorial Aranzadi S.A.U., Número 962/2020, 3 ps.
- FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. “Los problemas de las medidas jurídicas contra el coronavirus: las dudas constitucionales sobre el Estado de Alarma y los excesos normativos”. En: Diario La Ley N.º 9641, Sección doctrina, 27 de mayo de 2020, 21 ps.
- GARCÍA MORILLO, Joaquín. Las garantías de los derechos fundamentales (I). En: Autores Varios. Derecho Constitucional. 2010. Valencia-España, Volumen I, Lección 19º, ps. 397-415.
- GARCÍA NOVOA, César. La tributación en el contexto de la pandemia del COVID-19.2020. Navarra-España. Editorial Aranzadi S.A.U., primera edición, 171 ps.
- GONZALEZ APARICIO, Marta. Efectos sobre el plazo de prescripción tributaria de la suspensión adoptada a consecuencia del estado de alarma. En: Revista Quincena Fiscal, 2020, España, Editorial Aranzadi S.A.U., Número 9, 33 ps.

- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Derecho Financiero y Tributario (Parte General) – Lecciones de Cátedra. 2019. Editorial Thomson Reuters, 20º edición, 472 ps.
- MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. El aplazamiento en el pago de los tributos. 1996. Editorial LEX NOVA SA, 344 ps.
- NICOLAO ABINZANO, Isabel. Suspensión de los plazos en el ámbito tributario. 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 Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, que modifica al Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo. En: Aranzadi Digital, Número 1, Editorial Aranzadi S.A.U., 2020.
- NICOLAO ABINZANO, Isabel. Medidas fiscales del Real Decreto Ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria. En: Aranzadi Digital (Estudios y Comentarios), Número 1, Editorial Aranzadi S.A.U., 2020.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis y otro. Fundamentos de Derecho Tributario. 2017. Madrid-España, Editorial Dikinson S.L., quinta edición, 433 ps.
- PÉREZ DE ROYO, Fernando y otro. Derecho Financiero y Tributario (Parte General). 2020. España, Editorial Aranzadi SAU, 634 ps.
- QUERALT, Juan Martín y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario. 2019. Madrid-España, Editorial Tecnos (Grupo Anaya SA), 30º edición, 972 ps.
- RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, Ricardo. ¿Estado de Alarma o estado de Excepción? En: Diario La Ley, Sección Doctrina, N.º 9627, 7 de mayo de 2020, 15 ps.
- RUIZ MIGUEL, Carlos. Crisis del coronavirus y crisis del Estado Constitucional español. En: Actualidad Administrativa, Sección Actualidad, N.º 5, mayo de 2020, 25 ps.

WEBBGRAFÍA:

- AEAT. Recopilación de preguntas frecuentes de aplazamientos de deudas y en concreto, las que resultan de aplicación del Real Decreto 5/2021. En: <http://www.agenciatributaria.es> (Consultado a fecha 28 de mayo de 2021).
- ALVAREZ GARCÍA, Santiago. Una política fiscal insuficiente y sin credibilidad. En: <http://www.fundacionfaes.org> (Consultado a fecha 5 de junio de 2021).
- Casos confirmados de coronavirus en España y en el mundo. En: <http://www.elpais.com> (Consultado a fecha de 10 de setiembre de 2020).
- Coronavirus: cronología de una pandemia. En: <http://www.stores.lavanguardia.com> (Consultado a fecha de 10 de setiembre de 2020).
- COVID – 19: Cronología de la actuación de la OMS. En: <http://www.who.int> (Consultado a fecha 10 de setiembre de 2020).
- El mapa mundial del coronavirus: más de 42,6 millones de casos y más de 1,1 millones de muertos en todo el mundo. En: <http://www.rtve.es> (Consultado a fecha 25 de octubre de 2020).
- LITA, Jaime. Las diferencias entre el estado de alarma de marzo y de octubre. En: <http://www.lasprovincias.es> (Consultado a fecha de 25 de mayo de 2020).
- OCDE. La implementación efectiva del plan de recuperación fortalecerá la recuperación de la pandemia. En: <http://www.oecd.org> (Consultado a fecha de 5 de junio de 2021).
- OCDE. Estudios económicos de la OCDE-España (resumen ejecutivo). Mayo de 2021. En: <http://www.oecd.org> (Consultado a fecha de 5 de junio de 2021).
- PÉREZ SALAZAR, Juan Carlos. Coronavirus ¿Qué significa que “la historia se esté acelerando” por la crisis provocada por la pandemia. En: <http://www.bbc.com> (Consultado a fecha 10 de setiembre de 2020).

- Navarra, La Rioja y 76 municipios están bajo confinamiento perimetral, lo que afecta a 6,9 millones de personas. En: <http://www.rtve.es> (Consultado a fecha 25 de octubre de 2020).
- Redacción Médica. El coronavirus: infectados en España y la evolución del brote desde el origen. En: <http://www.redaccionmedica.com> (Consultado a fecha de 25 de noviembre de 2020).
- Reseña Histórica del Covid – 19 ¿Cómo y por qué llegamos a esta pandemia? En: <http://www.actaontologica.com> (Consultado a fecha 10 de setiembre de 2020).
- Situación actual del COVID-19. En: <https://www.mscbs.gob.es> (Consultado a fecha 12 de mayo de 2021).
- Medidas urgentes en el orden sanitario, social y jurisdiccional tras la finalización del estado de alarma. En: <https://www.lamoncloa.gob.es> (Consultado a fecha 12 de mayo de 2021).

OTRAS FUENTES CONSULTADAS:

- ANDRÉS ARNÁIZ, Silvia. Cuestionario remitido a una abogada especializada en contencioso tributario y fiscal. Madrid – España, 3 de junio de 2021.
- Antena 3 Noticias. Situación del coronavirus. En: Antena 3, programa informativo emitido en España el día 24 de octubre de 2020 a las 3:00 pm, duración de 1 hora de emisión.
- Antena 3 Noticias. Avances preliminares del telediario. En: Antena 3, programa informativo emitido en España el día 24 de octubre de 2020 a las 9:00 pm, duración de 5 minutos.
- RODRÍGUEZ GUTIERREZ, María Cruz. AEAT frente al COVID-19 (la urgente necesidad de adaptar el derecho tributario a una situación extraordinaria). En: Evento sobre “El impacto del COVID-19 en la fiscalidad”. Cataluña-España, Universidad Oberta de Cataluña, realizado el 5 de noviembre de 2020, duración de 2 horas con 16 minutos.

- GARCÍA NOVOA, César. Entrevista de opinión de autor del libro “La tributación en el contexto de la pandemia del COVID-19”. Catedrático de Derecho Tributario de la Universidad Santiago de Compostela. 31 de mayo de 2021. Duración de 25 minutos con 14 segundos.
- Delegación de la AEAT en Burgos. Entrevista de opinión de personal de recaudación como fuente de aplicación de las normas de aplazamiento durante el COVID-19. Calle Vitoria 39 – Burgos. 1 de junio de 2021. Duración: 20 minutos.

LEGISLACIÓN EMPLEADA:

- Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978.
- Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio.
- Ley Orgánica 3/1986, de 14 de abril, de medidas especiales en materia de salud pública.
- Ley 14/1986, de 25 de abril, Ley General de Sanidad.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, Ley General Presupuestaria.
- Ley 33/2011, de 4 de octubre, Ley General de Salud Pública.
- Real Decreto Ley 7/2020, de 12 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.
- 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
- Real Decreto Ley 15/2020, de 21 de mayo, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, ya que amplió los plazos del 30 de abril al 30 de mayo del 2020.
- Real Decreto Ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería, el comercio y en materia tributaria.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

- Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo de 2020, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.
- Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo de 2020, 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 crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.
- Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-Cov-2.

JURISPRUDENCIA:

- Sentencia del Tribunal Constitucional 83/2016, de 28 de abril, Recurso de amparo 4703-2012 promovido por Pedro Gragera De Torres y 326 personas más en relación con el Auto de la Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Supremo que inadmitió su demanda frente al Real Decreto 1673/2010, de 4 de noviembre, por el que se declara el estado de alarma para la normalización del servicio público esencial del transporte aéreo. En: BOE N.º 131, de 31 de mayo de 2016 .