

MEDIDAS EN MATERIA TRIBUTARIA APROBADAS PARA HACER FRENTE A LA CRISIS PROVOCADA POR LA PANDEMIA DEL COVID-19*

Santiago ÁLVAREZ GARCÍA

Área de Economía Aplicada

Departamento de Economía

Facultad de Economía y Empresa

Universidad de Oviedo

santiag@uniovi.es

I. INTRODUCCIÓN

La pandemia provocada por el Covid-19 ha obligado a la adopción de políticas sanitarias de emergencia y a la aprobación de medidas excepcionales destinadas a contener su expansión y a aliviar la presión sobre el sistema sanitario.

El Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma, estableció la limitación a la libertad de circulación de personas (con las excepciones recogidas en su art. 7), la suspensión de las actividades educativas y de formación presenciales (art. 9), y de las actividades económicas en cualquier establecimiento que pudiera suponer un riesgo de contagio por las condiciones en que se desarrollan. El art. 10 del Real Decreto incluyó la suspensión de actividades de hostelería y restauración, los espectáculos públicos, y la apertura de los locales y establecimientos minoristas, excepto para el comercio considerado de primera necesidad supeditado a la aplicación de medidas de control para evitar aglomeraciones.

Con algunas modificaciones, estas restricciones se mantuvieron hasta el 21 de junio en que finalizó el estado de alarma, incluyendo un periodo de confinamiento estricto y de suspensión de todas las actividades económicas no consideradas como esenciales entre los días 30 de marzo y 9 de abril, en los términos establecidos en el Real Decreto-ley 10/2020, de 29 de marzo.

La finalización del estado de alarma no significó ni la vuelta a la normalidad anterior a la pandemia ni la eliminación de las restricciones. El

* Este estudio incluye las normas aprobadas entre el 12 de marzo de 2020 y el 17 de marzo de 2021.

Real Decreto-ley 21/2020, de 9 de junio, de medidas urgentes de prevención, contención y coordinación para hacer frente a la crisis sanitaria occasionada por el Covid-19, incluyó toda una serie de medidas de prevención e higiene que afectaban fundamentalmente a centros de trabajo y educativos, comercios y establecimientos de hostelería y restauración, destinadas a evitar aglomeraciones y al mantenimiento de una distancia de seguridad para prevenir los riesgos de contagio.

A pesar de estas medidas de contención, el aumento en el número de contagios obligó el 25 de octubre a la promulgación de un nuevo estado de alarma por un periodo inicial de quince días que posteriormente se extendió a seis meses, estando prevista su finalización el día 9 de mayo de 2021.

Esta segunda declaración del estado de alarma está regulada por el Real Decreto 926/2020¹, con nuevas medidas de limitación a la libertad de circulación y a la permanencia de personas en espacios tanto públicos como privados. A diferencia de lo sucedido en el primer estado de alarma, la autoridad competente para aplicar estas medidas es el Gobierno de España, pero los presidentes de las comunidades autónomas y de las ciudades con Estatuto de Autonomía constituyen la autoridad competente delegada en el ámbito de sus respectivos territorios.

Este Real Decreto incluye una serie de restricciones a la libertad de circulación de las personas en horario nocturno; a la movilidad entre territorios, excepto en los casos debidamente justificados por alguno de los motivos enumerados en el art. 6, y a la permanencia de grupos de personas en espacios públicos y privados. La eficacia de estas limitaciones, así como su posible flexibilización o suspensión, en el territorio de cada comunidad autónoma será determinada por la autoridad competente delegada en función de la evolución de los indicadores sanitarios, epidemiológicos, sociales, económicos y de movilidad en la misma.

Todas estas restricciones a la movilidad de personas y al normal desarrollo de la actividad económica están teniendo un profundo impacto social y económico. En el año 2020 la economía española sufrió una contracción histórica del Producto Interior Bruto del -10,8 por 100, según las estimaciones del Instituto Nacional de Estadística.

El impacto de la crisis sobre el mercado de trabajo también ha sido demoledor. La Encuesta de Población Activa del cuarto trimestre de 2020 estima que el número de trabajadores desempleados ha aumentado

¹ La Resolución de 29 de octubre de 2020, del Congreso de los Diputados, ordenó la publicación del acuerdo de autorización de la prórroga del estado de alarma.

en 527.800 en relación con el mes de diciembre del año anterior. No obstante, la destrucción de empleo se ha mitigado por la aplicación masiva de Expedientes de Regulación Temporal de Empleo (ERTEs). En diciembre de 2021 se encontraban en esta situación 755.000 trabajadores, lo que supone que el 4 por 100 de la población ocupada en ese momento no trabajaban. En el mes de abril, prácticamente cuatro millones de trabajadores se encontraban en esta situación.

Ante una crisis como la que estamos atravesando resulta imprescindible, como señala con gran acierto el profesor Gimeno Feliú, la adopción de «un “paquete jurídico” de medidas excepcionales ante una situación excepcional que pretende, desde el Derecho, alinear un “escudo sanitario, económico y social” eficaz contra el impacto del Covid-19»².

En esta línea, el preámbulo del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, destaca la necesidad de intensificar la adopción de medidas temporales de carácter extraordinario para prevenir y contener el virus y mitigar el impacto sanitario, social y económico de la pandemia³.

Las medidas de carácter sanitario, encaminadas a combatir la enfermedad y contener los contagios, se han visto acompañadas en todos los países de la articulación de planes de contingencia dirigidos a paliar sus consecuencias económicas y sociales. Estos programas tienen como objetivo tanto la protección de los colectivos más afectados por la crisis como la salvaguarda del tejido productivo de la economía, tratando de evitar que se produzca una oleada de cierres de empresas y de destrucción de puestos de trabajo que dificulte la recuperación de la actividad económica una vez superada la crisis sanitaria, avocando a una recesión prolongada en el tiempo.

En este sentido resulta significativo que las dos primeras normas aprobadas por el Gobierno en los días anteriores a la declaración del estado de alarma destacaban la urgencia en la adopción de medidas de carácter económico. Se trata del Real Decreto-ley 6/2020, de 10 de marzo, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en el ámbito económico y de la salud pública, y del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por

² Vid. J. M. GIMENO FELIÚ, «La crisis sanitaria Covid-19 y su impacto en la contratación pública», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 86-87 (2020), p. 42.

³ Para un análisis del contenido de este Real Decreto y del conjunto de medidas aprobadas, vid. V. ÁLVAREZ GARCÍA, «El coronavirus (Covid-19): respuestas jurídicas frente a una situación de emergencia sanitaria», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 86-87 (2020), pp. 6-21.

el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del Covid-19.

Las medidas tributarias desempeñan, junto con las medidas de carácter laboral y social⁴, un papel destacado en la respuesta a la crisis. En este último año se han aprobado en el ámbito estatal veintidós normas legislativas —aunque una no fue convalidada por el Congreso de los Diputados— con incidencia en la materia tributaria. A ellas habría que añadir las normas aprobadas por las comunidades autónomas, tanto de régimen foral como de régimen común, en el ámbito de sus competencias⁵.

El objetivo de este artículo consiste en realizar un análisis de los aspectos más destacados de esta normativa. Al tener en muchos casos una vigencia temporal limitada, como corresponde a una legislación aprobada para hacer frente a una situación de extrema necesidad, y en algunos supuestos haber sido objeto de prórrogas o modificaciones en su aplicación, en vez de realizar una exposición cronológica de la misma, hemos optado por agruparla en función de su ámbito de aplicación en aras de una mayor claridad expositiva.

En los siguientes epígrafes nos referiremos, en primer lugar, a las medidas de carácter general, que afectan a la suspensión de plazos administrativos y a los procedimientos tributarios, y al aplazamiento de deudas. En segundo lugar, abordaremos las medidas especiales introducidas en los principales impuestos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto de Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Cierra el artículo un Anexo en el que se recogen las medidas legislativas analizadas.

II. MEDIDAS QUE AFECTAN A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

A lo largo de este año, a raíz de la declaración del estado de alarma, se han adoptado muchas medidas que afectan a los procedimientos tributarios: aplazamientos de deudas tributarias, aduaneras y de tasas por-

⁴ En esta misma publicación el trabajo de I. A. RODRÍGUEZ CARDÓ, «Medidas españolas de orden laboral y social frente a la pandemia del Covid-19», *Foro. Nueva Época*, vol. 22, núm. 2 (2019), pp. 277-296, estudia en profundidad estas últimas.

⁵ El listado de todas estas normas se puede encontrar en el código electrónico publicado por el Boletín Oficial del Estado, *COVID-19: medidas tributarias*.

tuarias; ampliación de plazos para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones tributarias, o suspensión y ampliación de plazos administrativos. En este epígrafe vamos a realizar un resumen de las mismas.

1. Aplazamiento de deudas tributarias, aduaneras y de tasas portuarias

Las medidas de aplazamiento del ingreso de determinadas deudas tributarias tienen como objeto facilitar la liquidez de las empresas en un momento en el que las restricciones al normal ejercicio de la actividad como consecuencia del estado de alarma han disminuido de forma drástica sus ingresos⁶.

El 12 de marzo, dos días antes de la declaración del estado de alarma, el Real Decreto-ley 7/2020 reguló en el ámbito de la Administración Tributaria del Estado un aplazamiento de determinadas deudas tributarias aplicable a deudas de autoliquidaciones y liquidaciones en periodo voluntario de pago, incluyendo retenciones, IVA y pagos fraccionados, con periodos de presentación entre el 13 de marzo y el 30 de mayo, con una serie de condiciones:

1. El importe máximo de aplazamiento es de 30.000 euros, computados conjuntamente con las cuantías de aplazamientos anteriores.
2. Se limita su aplicación a personas físicas o entidades con un volumen de operaciones que no hubiera superado el importe de 6.010.121,04 euros en el año 2019.
3. El plazo de aplazamiento será de seis meses, sin devengo de intereses en los tres primeros, aunque este periodo se amplió posteriormente cuatro meses más por el Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo.

En la misma línea, el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, reguló un aplazamiento excepcional de la deuda aduanera, y el Real Decreto-ley 15/2020, de 14 de abril, reguló el pago de las tasas portuarias.

⁶ Vid. D. ROMERO-JORDÁN y J. F. SANZ-SANZ, «Medidas fiscales para mejorar la liquidez empresarial en respuesta al Covid-19», *Cuadernos de Información Económica*, núm. 276 (2020), pp. 23-31, para una comparación de las medidas adoptadas en España con las aprobadas en otros países de la Unión Europea.

El Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, flexibilizó los aplazamientos de las deudas tributarias para autónomos y pequeñas y medianas empresas durante un periodo de seis meses, previa solicitud y sin devengo de intereses de demora durante los tres primeros meses. Este aplazamiento resulta aplicable a las autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalice entre los días 1 y 31 de abril de 2021.

Finalmente, el Real Decreto-ley 5/2021, de 17 de marzo, elevó a cuatro meses el periodo en el que no se aplicarán intereses de demora.

2. Suspensión y ampliación de plazos administrativos

El Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19, en las disposiciones adicionales segunda, tercera y cuarta dispuso la suspensión de los plazos procesales en todos los órdenes jurisdiccionales; la suspensión de plazos administrativos para la tramitación de los procedimientos de todas las entidades del sector público, y la suspensión de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos. El cómputo se reanudará cuando pierda vigencia el Decreto o sus eventuales prórrogas.

Sin embargo, el Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, que modifica el anterior, excluyó de esta suspensión de plazos administrativos a los procedimientos tributarios:

«La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a la que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias».

En lugar de esa suspensión generalizada, el Real Decreto-ley 8/2020, de 18 de marzo, modificado posteriormente por el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, y el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, amplió los plazos de pago de las deudas tributarias resultantes de liquidaciones y providencias de apremio, en periodo ejecutivo; de vencimiento de plazos y fracciones en aplazamientos y fraccionamientos; los correspondientes a atender requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información, para formular alegaciones en procedimientos de aplicación de los tributos o sancionadores, y de ejecución de las reso-

luciones de los órganos económico-administrativos entre los días 14 de marzo y 30 de mayo.

Finalmente, el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, modificado posteriormente por el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, reguló la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria en el periodo comprendido entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020.

III. MEDIDAS APROBADAS EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA

En este epígrafe analizaremos en primer lugar las medidas aprobadas que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; a continuación abordaremos los que inciden en el Impuesto sobre Sociedades, y finalmente nos referiremos a las modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo⁷.

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Al igual que sucede en el Impuesto sobre Sociedades, las medidas fiscales con incidencia en el IRPF están destinadas a apoyar a los colectivos más perjudicados por la crisis económica⁸.

Estas medidas pueden agruparse en cuatro bloques:

⁷ Varias de las normas que estamos analizando fueron aprovechadas para la aprobación de la declaración como acontecimiento de excepcional interés público, a efectos de la aplicación de determinados beneficios fiscales, de distintos eventos. No vamos a incluirlos en nuestro análisis al no guardar relación alguna con la crisis del Covid-19.

⁸ Sin embargo, el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, que permite el reembolso de los derechos consolidados en planes de pensiones en el caso de desempleo o cese de actividad del partícipe como consecuencia del Covid-19, estableció que su tributación se sujetará al régimen fiscal establecido para las prestaciones de los planes de pensiones, no regulando ninguna especialidad en su tratamiento. Recordemos que el art. 18 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluye a las prestaciones recibidas de los planes de pensiones de la aplicación de la reducción del 30 por 100 para los rendimientos íntegros que tengan un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, siempre que sean imputados a un único periodo impositivo, penalizando el rescate de los mismos en forma de capital o pago único.

1) *Medidas que afectan a los contribuyentes que determinan el rendimiento de sus actividades económicas utilizando el régimen de estimación objetiva regulado en el art. 31 de la Ley 35/2006*

El Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, estableció que no computarán como días de ejercicio de la actividad, a efectos del cálculo de los pagos fraccionados correspondientes a los dos primeros trimestres de 2020, los días de duración del estado de alarma en cada uno de ellos.

También reguló que los contribuyentes podrán renunciar a la aplicación del régimen de estimación objetiva en el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2020, no quedando excluidos de la misma durante los próximos tres años, como se establece con carácter general⁹. La revocación a la renuncia para el ejercicio 2021 podrá realizarse en el mes de diciembre o con la presentación del pago fraccionado en el mes de abril de 2021.

En segundo lugar, el Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, incrementó del 5 al 20 por 100 el porcentaje de reducción del rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva en el año 2020 de determinadas actividades. El porcentaje de reducción será del 35 por 100 para las más afectadas por la pandemia¹⁰.

Estas reducciones se tendrán en cuenta para cuantificar el rendimiento neto a efectos de la realización del cuarto pago fraccionado correspondiente al ejercicio 2020 y para el primero del ejercicio 2021.

2) *Incentivos fiscales para fomentar la rebaja en las rentas arrendatarias*

El Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, aprobó dos medidas en este sentido. En primer lugar, en los ejercicios 2020 y 2021, el plazo de seis meses establecido para que las rentas adeudadas por los arrendatarios tengan la consideración de saldo de dudoso cobro y constituyan gasto

⁹ La renuncia al método de estimación objetiva se regula en el art. 33 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

¹⁰ Las actividades afectadas aparecen recogidas en el art. 9 del Real Decreto-ley.

deducible en la determinación del rendimiento neto de capital inmobiliario¹¹ se reduce a tres meses.

En segundo lugar, añadió una disposición adicional cuadragésimo novena en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de forma que los arrendadores de locales a determinados empresarios podrán computar en 2021 para el cálculo del rendimiento del capital inmobiliario como gasto deducible la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia que voluntariamente hubieran acordado a partir de 14 de marzo de 2020 correspondientes a las mensualidades devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021.

Esta medida no será aplicable cuando la rebaja en la renta arrendaticia se compense con posterioridad por el arrendatario mediante incrementos en las rentas posteriores u otras prestaciones, o cuando los arrendatarios sean una persona o entidad vinculada con el arrendador en el sentido del art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o estén unidos con aquel por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive.

3) *Modificación de la exención de las retribuciones en especie derivadas de fórmulas indirectas de prestación del servicio de comedor de empresa*

La disposición final primera del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, modifica, con efectos desde el 1 de enero de 2020, la redacción del art. 42.3.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, extendiendo la exención a los días en los que el trabajo se realice a distancia¹².

¹¹ Art. 13.2.e) del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹² Nueva redacción: «a) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine, con independencia de que el servicio se preste en el propio local del establecimiento de hostelería o fuera de este, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo».

4) Tratamiento en el IRPF del ingreso mínimo vital

El Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, modifica el art. 7.y) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, estableciendo la exención de tributación de

«La prestación de la Seguridad Social del Ingreso Mínimo Vital, las prestaciones económicas establecidas por las comunidades autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad, cuando ellos y las personas a su cargo carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples».

2. Impuesto sobre Sociedades

Las primeras medidas con incidencia en el Impuesto sobre Sociedades fueron aprobadas por el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, y afectan a la opción extraordinaria por la modalidad de pagos fraccionados regulada en el art. 40.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Los contribuyentes con un volumen de operaciones no superior a 600.000 euros y que no tributen por el régimen de consolidación podrán ejercitarla en el ejercicio 2020 hasta el 20 de mayo.

Los contribuyentes con un volumen de operaciones no superior a seis millones de euros y que no tributen en el régimen de consolidación podrán ejercitar la opción al presentar el segundo pago fraccionado en los veinte primeros días naturales del mes de octubre.

En segundo lugar, el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, incrementó los porcentajes y límites de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, regulado en el art. 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Con carácter general, el porcentaje de deducción para las producciones españolas se incrementa del 25 al 30 por 100 para el primer millón de euros de base y del 25

al 30 por 100 para el exceso. El límite de la deducción aumenta de tres a diez millones de euros. El Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, incorporó a esta deducción las inversiones en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales.

En tercer lugar, el Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, incrementó el porcentaje de deducción por actividades de innovación tecnológica de procesos de producción en la cadena de valor de la industria de automoción regulado en el art. 35.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Para los periodos impositivos que se inicien en los años 2020 y 2021, el porcentaje de deducción aplicable a estas inversiones se eleva del 12 al 25 por 100.

El Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, modificó la aplicación de esta deducción, de forma que las pequeñas y medianas empresas podrán aplicar un porcentaje de deducción del 50 por 100 y el resto de empresas del 15 por 100.

En cuarto lugar, este Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, introdujo en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la disposición adicional decimosexta, «Libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica sostenible o conectada». Las inversiones realizadas en el año 2020 en elementos de inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del contribuyente dentro del año 2020, que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva, así como la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector industrial de automoción, podrán amortizarse libremente.

Nuevamente, el Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, modificó la aplicación de esta deducción, ampliando los elementos nuevos de inmovilizado material a los que resulta de aplicación.

Finalmente, el Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, modificó, con efectos para los periodos impositivos que se inicien en los años 2020 y 2021, la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de deudores para las empresas de reducida dimensión. La antigüedad exigida para deducir las pérdidas por deterioro entre el vencimiento de la obligación y el devengo del impuesto se reduce a tres meses, frente a los seis meses exigidos en el art. 13.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Esta modificación será de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los contribuyentes que determinen los rendimientos de actividades económicas por estimación directa.

3. Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

El Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, modificó, con efectos desde el 1 de enero de 2020, el art. 19, apartado 1, de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de forma que los contribuyentes del IRPF tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, el porcentaje del 80 por 100 hasta 150 euros y del 35 por 100 a la parte de la base que exceda de 150 euros.

Cuando en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros será el 40 por 100.

IV. MEDIDAS EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

En este apartado vamos a referirnos, en primer lugar, a las medidas introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y, en segundo lugar, a las que afectan al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

1. Impuesto sobre el Valor Añadido

Las modificaciones más relevantes que se han producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido afectan a los tipos de gravamen aplicables.

El Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, reguló la aplicación del tipo superreducido del 4 por 100 a los libros, periódicos y revistas que tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica que, hasta el 23 de abril, tributaban al tipo de gravamen general del 21 por 100¹³.

¹³ Modificando el núm. 2.^º del apartado dos.1 del art. 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta modificación supone que el tipo de 4 por 100 se aplicará a los libros, periódicos y revistas, incluso cuando constituyan servicios prestados por vía electrónica, que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible, así como a los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con ellos mediante un precio único¹⁴. Están comprendidos en este ámbito de aplicación las partituras, los mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos, y las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos. Se entenderá que contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 90 por 100 de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

En segundo lugar, el art. 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, reguló la aplicación del tipo impositivo del 0 por 100 a las entregas de material sanitario necesario para combatir la pandemia, contenido en el anexo al mismo, a determinadas entidades en el periodo comprendido entre el 23 de abril y el 31 de julio. Posteriormente, la aplicación de este tipo impositivo fue prorrogada hasta el 31 de octubre por el Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre¹⁵, y hasta el 30 de abril de 2021 por el Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre¹⁶.

Esta disposición se dicta al amparo de la Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión, de 23 de julio de 2020¹⁷, relativa a la concesión de una fran-

¹⁴ El núm. 2.º del apartado dos.1 del art. 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece que tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionado o complementando su contenido y que se vendan con ellos, con las consiguientes excepciones:

— Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales, y videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas, programas o series de televisión, cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entregan conjuntamente.

— Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes anteriores, cuando contengan principalmente programas que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

¹⁵ Prórroga que aparecía recogida en el Real Decreto-ley 26/2020, de 7 de julio, derogado al no ser convalidado por el Congreso de los Diputados.

¹⁶ También se modificó el anexo de los bienes a los que resulta de aplicación este tipo impositivo del 0 por 100, incluyendo más productos sanitarios.

¹⁷ Modificada posteriormente por la Decisión (UE) 2020/1573 de la Comisión, de 28 de octubre de 2020.

quicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del Covid-19, cuando se trate de importaciones efectuadas por entidades de Derecho público y entidades caritativas y sin ánimo de lucro.

El art. 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, establece que se aplicará el tipo del 0 por 100 en el IVA a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el anexo del mismo cuyos destinatarios sean entidades de Derecho público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado 3 del art. 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas.

La aplicación de este precepto ha generado una importante controversia, principalmente en lo que se refiere a los sujetos pasivos que podían acogerse a la misma, con un elevado número de consultas vinculantes a la Dirección General de Tributos por parte de los colectivos afectados.

En relación con las entidades de Derecho público, la consulta vinculante V0231-21, de 10 de febrero de 2021, recoge que:

«La Ley 37/1992 en el ámbito de las exenciones aplicables a determinadas actividades realizadas por las entidades públicas en sentido amplio utiliza la expresión de entidades de Derecho público (exención sanitaria, deportiva, cultural, de carácter social), que deben entenderse, como se ha señalado, aplicable a las Administraciones territoriales y cualquier otra entidad integrada o dependiente de las mismas.

En el mismo sentido, aunque el art. 7.8 de la Ley 37/1992 diferencia a efectos de la sujeción de la actividad del sector público al Impuesto sobre el Valor Añadido entre Administraciones Públicas y entes, organismos y entidades del sector público, debe entenderse que todas ellas están englobadas en el término entidades de Derecho público, de conformidad con la Directiva armonizada».

En consecuencia, las entidades enumeradas en el art. 4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, estarían englobadas en el término entidades de Derecho público.

En relación con las clínicas y centros hospitalarios, la consulta V3411-20, de 26 de noviembre de 2020, señala que se ha previsto la aplicación de esta normativa no para todos los centros sanitarios certificados como tales, sino para esta categoría específica de instituciones sanitarias. Como la normativa del IVA no ofrece una definición específica de este concepto, entiende que

para su delimitación es necesario atender, en primer lugar, al Real Decreto 1277/2003, de 10 de octubre, por el que se establecen las bases generales de centros, servicios y establecimientos sanitarios.

En su art. 2 establece que se entiende por centro sanitario al «conjunto organizado de medios técnicos e instalaciones en el que los profesionales capacitados, por su titulación oficial o habilitación profesional, realizan básicamente actividades sanitarias con el fin de mejorar la salud de las personas. Los centros sanitarios pueden estar integrados por uno o varios servicios sanitarios, que constituyen su oferta asistencial». Su clasificación diferencia entre dos grandes grupos:

1. Hospitales (centros con internamiento).
2. Proveedores de asistencia sanitaria sin internamiento, subdividido en cinco categorías:
 - Consultas médicas.
 - Consultas de otros profesionales sanitarios.
 - Centros de atención primaria.
 - Centros polivalentes.
 - Centros especializados.

Por otra parte, el Diccionario de la Real Academia Española define clínica como «dicho de un establecimiento sanitario: ligado a una institución docente y que atiende pacientes de diversas enfermedades en régimen de internado o ambulatorio». Y define hospitalario como «procedente o relativo al hospital para enfermos», y hospital como «establecimiento destinado al diagnóstico y tratamiento de enfermos, donde a menudo se practican la investigación y la docencia».

Partiendo de estos conceptos, la Dirección General de Tributos concluye que:

«El ámbito objetivo definido por clínica o centro hospitalario a efectos de la aplicación del tipo 0 por 100 del impuesto engloba a aquellos centros sanitarios destinados a proporcionar asistencia y servicios sanitarios en régimen, al menos, de internamiento y en los que también, generalmente, se practican la investigación y la enseñanza médica o sanitaria, lo que parece corresponderse con la categoría de hospitales (centros con internamiento) antes señalados, públicos o privados».

Finalmente, en relación con las entidades privadas de carácter social, la misma consulta V3411-20 remite al art. 20.3 de la Ley 37/1992, de 28 de

diciembre, en el que se establecen los siguientes requisitos para tener esta consideración:

«1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios»¹⁸.

En tercer lugar, el Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, estableció en su art. 7 que, con efectos desde su entrada en vigor, y con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2021, se aplicará el tipo superreducido del 4 por 100 en el IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mascarillas quirúrgicas desechables.

Finalmente, el Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, establece la aplicación del tipo del 0 por 100 hasta el 31 de diciembre de 2022 a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* del virus del Covid-19 cuyos destinatarios sean entidades de Derecho público, a las entregas de vacunas contra el Covid-19 autorizadas por la Unión Europea y a la prestación de servicios de transporte, almacenamiento y distribución de estos productos, documentándose en factura estas operaciones como exentas.

Por otra parte, el Real Decreto-ley 11/2020, de 32 de marzo, eximió a las empresas distribuidoras y comercializadoras de electricidad y gas de la liquidación del IVA correspondiente a las facturas cuyo pago haya sido suspendido hasta que el consumidor las haya abonado de forma completa o hayan transcurrido seis meses desde la finalización del estado de alarma.

Por último, el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, reguló que los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado no computarán, a los efectos del cálculo de las cuotas de los dos primeros trimestres de 2020, como días de ejercicio de actividad aquellos en los que hubiera estado declarado el estado de alarma en cada uno de ellos.

¹⁸ Si bien este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, núms. 8.º y 13.º, de este mismo artículo.

2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Las medidas adoptadas en este impuesto han tenido como objeto la exención de tributación en la modalidad de documentos notariales del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en la formalización de escrituras de novación de préstamos y créditos hipotecarios, y en las moratorias hipotecarias concedidas a los colectivos más afectados por la crisis.

La primera de estas modificaciones se introduce en el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, por el que se añade un nuevo núm. 23 al art. 45.I.B del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, eximiendo de la aplicación de la cuota gradual del impuesto sobre AJD a las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo de este Real Decreto-ley.

Esta moratoria está regulada en los arts. 7 a 16 del Real Decreto-ley 8/2020 y tiene por objeto «procurar la moratoria de la deuda hipotecaria para la adquisición de la vivienda habitual, de inmuebles afectos a la actividad económica que desarrollos empresarios y profesionales, y de viviendas distintas a la habitual en situación de alquiler, conforme al art. 19 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por quienes padecen extraordinarias dificultades para atender su pago como consecuencia de la crisis del Covid-19» (art. 7.1).

Posteriormente, el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, modificó esta exención corrigiendo el número del art. 45.I.B del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD en el que se introduce, que es el 28 en lugar del 23, y precisando que la exención se limita a los supuestos de novación regulados en los arts. 7 a 16 del Real Decreto-ley 8/2020, referentes a la moratoria de deuda hipotecaria para la adquisición de vivienda habitual.

La segunda modificación está regulada en el Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo, añadiendo un nuevo núm. 29 al número del art. 45.I.B del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, eximiendo de la tributación por AJD a las escrituras de formalización de las moratorias previstas en los arts. 13.3 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, y 24.2 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, y de las moratorias concedidas al amparo de acuerdos marco sectoriales adoptados como consecuencia de

la crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19 previstas en el art. 7 del Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo.

El art. 13.3 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, regula que la suspensión de las obligaciones derivadas de contratos de préstamo con garantía hipotecaria vigentes en el momento de su entrada en vigor «no requerirá acuerdo entre las partes ni novación contractual alguna para que surta efectos, pero deberá formalizarse en escritura pública e inscribirse en el Registro de la Propiedad. La inscripción de la ampliación del plazo inicial tendrá plenos efectos, en su caso, frente a los acreedores intermedios inscritos, aunque no cuente con el consentimiento de estos».

Por su parte, el art. 24.2 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, afecta a la suspensión temporal de las obligaciones derivadas de los contratos de crédito sin garantía hipotecaria que estuvieran vigentes a la fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-ley, cuando estén contratados por una persona física que se encuentre en situación de vulnerabilidad económica, regulando que:

«Al igual que en la moratoria de los préstamos hipotecarios regulada en los arts. 7 a 16 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, la aplicación de la suspensión no requerirá acuerdo entre las partes para que surta efectos ni novación contractual alguna. La suspensión de las obligaciones contractuales surtirá efectos desde la solicitud del deudor al acreedor, acompañada de la documentación requerida, a través de cualquier medio. No obstante, si el crédito o préstamo estuviera garantizado mediante algún derecho inscribible distinto de la hipoteca o hubiera accedido al Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles a los efectos previstos en el apartado 1 del art. 15 de la Ley 28/1998, de 13 de julio, de Venta a Plazos de Bienes Muebles, será necesaria la inscripción de la ampliación de plazo que suponga la suspensión, de acuerdo con las normas generales aplicables».

Por último, el Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo, incorporó un régimen especial para los acuerdos de moratoria alcanzados entre las entidades prestamistas y sus clientes.

La tercera modificación se había intentado introducir mediante el Real Decreto-ley 27/2020, de 4 de agosto, que no se aprobó por el Congreso de los Diputados, y fue aprobada finalmente por el Real Decreto-ley 30/2020, de 29 de septiembre, entrando en vigor el día 30 de diciembre.

Significó la modificación del núm. 30 al art. 45.I.B del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, declarando la exención de «las escrituras de formalización

de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios y de arrendamientos, préstamos, *leasing* y *renting* sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la moratoria hipotecaria para el sector turístico, regulada en los arts. 3 a 9 del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo, y de la moratoria para el sector del transporte público de mercancías y discrecional de viajeros en autobús regulada en los arts. 18 al 23 del Real Decreto-ley 26/2020, de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del Covid-19 en los ámbitos de transportes y vivienda».

Finalmente, el Real Decreto ley 34/2020, de 17 de noviembre, aprobó la extensión de los plazos de vencimiento y carencia de las operaciones de financiación a autónomos y a empresas que han recibido aval público a través del Instituto de Crédito Oficial a petición de los mismos.

En los casos en los que exista garantía real inscribible, las escrituras en las que se eleve a público los aplazamientos quedarán exentas de la aplicación de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad del impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

V. ANEXO NORMATIVO

Medidas aprobadas por el Estado entre el 12 de marzo de 2020 y el 17 de marzo de 2021 como consecuencia de la crisis, con incidencia en la materia tributaria. Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del Covid-19.

— Aplazamiento de deudas tributarias (art. 14).

Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19.

— Suspensión de plazos administrativos (DA 3.^a).

Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo.

— Exclusión de la suspensión de plazos administrativos a los plazos tributarios sujetos a normativa especial (art. 1.4.6).

Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del Covid-19.

— Ampliación de plazos tributarios (art. 33).

— Exención de tributación en AJD de las escrituras de novación de préstamos hipotecarios (DF 1.^a).

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.

- Ampliaciones de plazos tributarios y de deudas aduaneras (arts. 44, 52 y 53, DDAA 8.^a y 9.^a).
- Exención de tributación en AJD para escrituras de moratoria de deuda hipotecaria para la adquisición de vivienda habitual (DF 1.^a, 19).

Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingresos de determinadas deudas tributarias (art. único).

Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

- Aplicación del tipo del 0 por 100 en el IVA al suministro de determinado material sanitario (art. 8) y del 4 por 100 a libros, revistas y periódicos electrónicos (DT 2.^a).
- Opción extraordinaria para la realización de pagos fraccionados en el IS (art. 9).

Renuncia a estimación objetiva en el IRPF (art. 10) y modificación en la realización de pagos fraccionados (art. 11).

- No inicio del periodo ejecutivo para determinadas deudas tributarias (art. 12 y DT 1.^a).
- Extensión de plazos de las medidas tributarias contenidas en el Real Decreto-ley 8/2020 (DA 1.^a).

Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al Covid-19 en el ámbito de la administración de justicia.

- Medias concursales con efectos sobre el IS y el IVA.

Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y del Covid-19.

- Declaración de acontecimientos de excepcional interés público a efectos de la aplicación de determinados beneficios fiscales (DDAA 2.^a a 6.^a).
- Incentivos fiscales en el IS a la producción cinematográfica (DF 1.^a).
- Deducción por donativos en el IRPF y el IRNR (DF 2.^a).
- Ampliación de la duración de programas de mecenazgo (DDFF 3.^a a 5.^a).

Resolución de 20 de mayo de 2020, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del acuerdo de autorización de la prórroga del estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo.

- Reanudación de plazos administrativos.

Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica y de empleo y Seguridad Social.

- Ampliación de plazos tributarios y de no devengo de intereses de demora (art. 12, DA 3.^a y DT 2.^a).

Modificación del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD (DF 1.^a).

Real Decreto-ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo Covid-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento.

- Modificación de los arts. 99 y 155 de la Ley General Tributaria (DF 1.^a).

Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica.

- Modificación de la deducción por innovación tecnológica (art. 7) y de la aplicación de la libertad de amortización en el IS (DF 4.^a).

Real Decreto-ley 24/2020, de 26 de junio, de medidas sociales de reactivación del empleo y protección del trabajo autónomo y de la competitividad del sector industrial.

- Exclusión de la posibilidad de acogerse a un ERTE por fuerza mayor de las empresas y entidades que tengan su domicilio fiscal en países o territorios calificados como paraísos fiscales y limitación al reparto de dividendos (arts. 1 y 2).

Real Decreto-ley 26/2020, de 7 de julio, de medidas necesarias para la reactivación económica en los ámbitos de los transportes y de la vivienda, para hacer frente al impacto del Covid-19.

- Modificación de la tributación de las autoridades portuarias en el IS (DF 6.^a).
- Declaración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de la aplicación de determinados beneficios fiscales (DA 3.^a).

Real Decreto-ley 27/2020, de 4 de agosto, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales.

DEROGADO: Resolución de 10 de septiembre de 2020 del Congreso de los Diputados que ordena la publicación del Acuerdo de Derogación.

- Prórroga de la aplicación del tipo del 0 por 100 en el IVA a las entregas de determinado material sanitario.
- Exención de tributación en el Impuesto sobre AJD de las escrituras de moratoria hipotecaria para el sector turístico y de transporte público de mercancías y discrecional de viajeros en autobús.
- Declaración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de la aplicación de determinados beneficios fiscales.

Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia.

- Prórroga de la aplicación del tipo del 0 por 100 en el IVA a las entregas de determinado material sanitario (DA 6.^a).
- Declaración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de la aplicación de determinados beneficios fiscales (DA 7.^a).

Real Decreto-ley 30/2020, de 29 de septiembre, de medidas sociales en defensa del empleo.

- Exención de tributación en el Impuesto sobre AJD de las escrituras de moratoria hipotecaria para el sector turístico y de transporte público de mercancías y discrecional de viajeros en autobús (DF 2.^a).

Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria.

- Exención de tributación en el Impuesto sobre AJD de la formalización en escritura pública de la extensión de los plazos de vencimiento y carencia de los créditos del ICO, cuando exista garantía real inscribible (art. 2.2).
- Prórroga de la aplicación del tipo del 0 por 100 en el IVA a las entregas de determinado material sanitario (art. 6) y aplicación del 4 por 100 a las mascarillas (art. 7).
- Modificación del Régimen Fiscal de Canarias (DF 1.^a) y de la LIS (DDFF 5.^a y 8.^a).

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.

- Aplazamiento de deudas tributarias (art. 8).
- Modificaciones en la aplicación del régimen de estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado en el IVA (arts. 9 a 12).
- Incentivos fiscales al arrendamiento (arts. 13 y 15).
- Modificaciones en los créditos de dudoso cobro para empresas de reducida dimensión en el IS (art. 14).
- Tipo impositivo aplicable en el IVA a bienes y servicios necesarios para combatir la pandemia (DF 7.^a).

Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, de medidas financieras de apoyo social y económico y de cumplimiento de ejecución de sentencias.

- Tratamiento en el IRPF del ingreso mínimo vital (art. 1).

Real Decreto-ley 5/2021, de 17 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la Covid-19.

- Aplazamiento de deudas tributarias (DA 3.^a).
- Modificación del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD (DF 1.^a).