



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LAS MEDIDAS FISCALES COMO HERRAMIENTA
TRIBUTARIA PARA REACTIVAR LA ECONOMÍA
ESPAÑOLA AFECTADA POR LA INCIDENCIA DE
LA COVID-19**

Autora: M^a Dolores Laorden Otero

5º E-3 Analytics

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Carmen Márquez Sillero

Madrid

Abril 2021

ABREVIATURAS

AAPP: Administraciones Públicas

CE: Constitución Española

DOUE: Diario Oficial de la Unión Europea

ERTE: Expedientes de Regulación Temporal de Empleo

FMI: Fondo Monetario Internacional

ICO: Instituto de Crédito Oficial

IEB: Instituto de Estudios Bursátiles

INE: Instituto Nacional de Estadística

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

OMS: Organización Mundial de la Salud

PIB: Producto Interior Bruto

PYMES: Pequeñas y medianas empresas

TFG: Trabajo de Fin de Grado

UE: Unión Europea

RESUMEN

La economía española, al igual que la de otros países, se ha visto gravemente afectada como consecuencia de la expansión de la pandemia de COVID-19. La propagación de la enfermedad impactó no solo en la salud pública, sino también en el desarrollo de la economía del país, al verse obligados los Gobiernos a adoptar medidas excepcionales que limitaron la movilidad de las personas y restringieron la actividad productiva. El objeto del presente trabajo es analizar el conjunto de las medidas fiscales adoptadas por el Gobierno de España, para paliar las consecuencias de la ralentización de la actividad económica y si estas han sido eficaces. La conclusión a la que se llega es que las medidas adoptadas han sido, con carácter general, escasas y de poca utilidad real para las empresas y, en algunas ocasiones, la tardanza en su adopción ha disminuido su eficacia.

Palabras clave: COVID-19, crisis sanitaria, política fiscal, fines extrafiscales, crisis económica, tributos, incentivos fiscales.

SUMMARY

The Spanish economy, like that of other countries, has been severely affected as a result of the spread of the COVID-19 pandemic. The spread of the disease had an impact not only on public health, but also on the development of the country's economy, as Governments were forced to adopt exceptional measures that limited the mobility of people and restricted productive activity. The purpose of this paper is to analyze all the fiscal measures adopted by the Spanish Government to alleviate the consequences of the slowdown in economic activity and whether they have been effective. The conclusion reached is that the measures adopted have been, in general, scarce and of little real use to companies and, on some occasions, the delay in their adoption has reduced their effectiveness.

Key words: COVID-19, health crisis, fiscal policy, extrafiscal purposes, economic crisis, taxes, tax incentives.

ÍNDICE

1.INTRODUCCIÓN.....	6
1.1 JUSTIFICACIÓN Y OBJETO DEL TRABAJO	6
1.2 METODOLOGÍA	7
2. ANTECEDENTES: LA GRIPE ESPAÑOLA (1918-1919)	8
2.1 COMPARACIÓN CON LA COVID-19.....	8
2.2 REPERCUSIÓN ECONÓMICA DE LA GRIPE ESPAÑOLA EN ESPAÑA.....	10
2.2.1 Reducción de la actividad económica y aumento del desempleo	10
2.2.2 Mayores desigualdades socioeconómicas.....	10
2.2.3 Expansión de nuevos sistemas de trabajo.....	11
3. IMPACTO ECONÓMICO INICIAL DE LA PANDEMIA POR COVID-19	12
3.1 IMPACTO DE LA PANDEMIA EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA.....	12
3.2 EL PAPEL DE LA POLÍTICA FISCAL	14
4. LA FINALIDAD EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS.....	17
4.1 EL TRIBUTO: CONCEPTO Y NOTAS FUNDAMENTALES.....	17
4.2 LA EXTRAFISCALIDAD Y SU UTILIDAD PRÁCTICA	20
5. MEDIDAS DE POLÍTICA FISCAL EN RESPUESTA A LA COVID-19	23
5.1 INTRODUCCIÓN	23
5.2 MEDIDAS FISCALES DE APOYO A LAS EMPRESAS.....	23
5.2.1 Aplazamientos del pago de tributos para PYMES y autónomos	23
5.2.2 Suspensión y prórroga de plazos administrativos en el ámbito tributario.....	26
5.2.3 Cambio de modalidad de cálculo para el pago a cuenta del Impuesto de Sociedades	29
5.2.4 Cambios en la regulación de la estimación objetiva	30
5.2.5 Reducción del tipo impositivo del IVA	31
5.2.6 Presentación de declaraciones complementarias por el Impuesto de Sociedades.....	32
5.2.7 Medidas de apoyo al sector cultural	33
5.2.8 Procedimiento Inspector	34
5.2.9 Exención en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.....	35

5.2.10 Otras medidas tributarias	35
5.2.11 Programas de avales públicos y financiación directa.....	38
5.3 MEDIDAS DE PROTECCIÓN DE EMPLEO Y AYUDAS A LOS DESEMPLEADOS	39
5.3.1 Medidas de protección del empleo.	39
5.3.2 Prestaciones dirigidas a los trabajadores autónomos	40
5.3.3 Subsidio extraordinario para los trabajadores temporales	41
5.4 MEDIDAS DE APOYO A LOS HOGARES.....	41
6. RECOMENDACIONES DE ORGANISMOS INTERNACIONALES.....	42
6.1 RECOMENDACIONES DE LA OCDE	42
6.2 RECOMENDACIONES DEL FONDO MONETARIO INTERNACIONAL	43
7. CONCLUSIONES.....	45
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	49
1º- LEGISLACIÓN.....	49
2º- JURISPRUDENCIA.....	51
3º- OBRAS DOCTRINALES.....	51
4º- RECURSOS DE INTERNET	52

1.INTRODUCCIÓN

1.1 JUSTIFICACIÓN Y OBJETO DEL TRABAJO

El tema escogido son las medidas fiscales como herramienta tributaria para reactivar la economía española que se ha visto afectada por la incidencia de la Covid-19. Tras haber estudiado el doble grado de Derecho y Business Analytics, lo que más interés ha despertado en mí ha sido el Derecho Tributario y el Sistema Fiscal español, siendo precisamente ese camino el que seguiré en mis próximos años. Es por esta razón por la que tenía claro que quería elaborar mi Trabajo de Fin de Grado (en adelante, TFG) en el área de Derecho Tributario.

En relación con la elección de este tema en particular, tras haber sopesado varias posibilidades dentro del ámbito tributario, fue el que más llamó mi atención por ser un tema actual y que hemos tenido la ocasión de vivir de primera mano.

La irrupción de la pandemia de Covid-19 ha creado una situación sin precedentes. Las autoridades se han visto obligadas a adoptar medidas de contención que implicaban el cierre temporal de diversas actividades productivas y el confinamiento total de la población. Estos sucesos exigieron, a su vez, la aprobación de medidas extraordinarias de política fiscal, con el objetivo de paliar los efectos adversos de la pandemia sobre la economía y ayudar a la actividad económica en su fase posterior de recuperación (Cuadro et al., 2019).

Este trabajo profundizará en las principales medidas fiscales adoptadas por el Gobierno español, desde la implementación del Estado de alarma, tratando de analizar si han sido efectivas y/o adecuadas. Asimismo, se tendrán en cuenta las recomendaciones dadas por distintos organismos internacionales, como es el caso de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) y el Fondo Monetario Internacional (FMI).

1.2 METODOLOGÍA

La elaboración de este TFG se ha basado en doctrina científica, Derecho comparado, Jurisprudencia de la UE, informes de la OCDE y todos aquellos documentos con peso doctrinal necesarios para realizar la mejor investigación posible. La estructura que se plantea es la siguiente:

1. Breve exposición de la existencia de otras pandemias que han tenido lugar en la historia mundial, así como su repercusión en la economía, para que de esta forma el lector pueda situarse en un contexto adecuado para la comprensión del trabajo.
2. Impacto que la propagación del Covid-19 ha causado en la economía española, haciendo hincapié en los sectores que más se han visto afectados como consecuencia de las medidas adoptadas por el Gobierno español.
3. Delimitación de la finalidad extrafiscal de los tributos, explicando en qué consiste esa finalidad, y por qué y cómo los tributos son herramientas para incidir sobre las conductas económicas y jurídicas de las empresas y de los ciudadanos.
4. Como concreción de esta finalidad extrafiscal de los tributos, pasaré a centrarme en las medidas fiscales adoptadas por España, para conseguir paliar los efectos del Covid-19.
5. Principales recomendaciones de organismos internacionales que se han pronunciado sobre el tema. En concreto, me centraré en las recomendaciones de la OCDE y el FMI.
6. El trabajo finalizará con unas conclusiones sobre la actuación de España y con unas perspectivas de futuro en los próximos años.

2. ANTECEDENTES: LA GRIPE ESPAÑOLA (1918-1919)

Los acontecimientos vividos como consecuencia de la pandemia causada por el virus Covid-19 y las medidas adoptadas por los Gobiernos han impactado a una sociedad que no está acostumbrada a que coarten sus libertades. Sin embargo, no es la primera vez que nos enfrentamos en la historia de la humanidad a una situación similar.

Desde que se inició la actual pandemia, se ha echado la vista atrás a la grave crisis sanitaria que tuvo lugar hace algo más de un siglo, entre 1918 y 1919. A continuación, se expondrán las principales similitudes de los hechos y las medidas acordadas por los Gobiernos en ambas ocasiones.

2.1 COMPARACIÓN CON LA COVID-19

La mal llamada “Gripe española” se ha considerado la epidemia más devastadora de la humanidad. Se cree que probablemente apareció en Estados Unidos y las razones por la que se denominó Gripe española fueron más políticas que epidemiológicas (Murillo-Godínez, 2011).

En el año 1918, el mundo se encontraba inmerso en la Primera Guerra Mundial. Los países beligerantes, para evitar dar una sensación de debilidad frente al resto del mundo y no desanimar a su población, decidieron censurar la información que aparecía en los periódicos, ocultando el número total de fallecidos. España, al ser un país neutral, no censuró la información e informó del número de afectados, que llegó a ascender a 8 millones de infectados y 300.000 fallecidos, dando así la sensación de que la epidemia había surgido en nuestro país (Blanco, 2020).

Cien años más tarde, la historia vuelve a repetirse. La aparición del virus Covid-19, que se inició en China, fue silenciada inicialmente por las autoridades de este país. Asimismo, han sido comunes en muchos países las dificultades para admitir el número total de infectados y fallecidos.

En el año 1918, la falta de recursos sanitarios y la censura en el momento inicial de la pandemia fueron factores claves que dificultaron una evaluación real de la enfermedad y, consecuencia de ello, la falta de medidas eficaces frente a su propagación. Los pacientes se aglutinaron en hospitales con espacios reducidos y sin ventilación, contribuyendo a la expansión de la enfermedad y al agravamiento de sus consecuencias. Por aquel entonces se harían populares las máscaras de tela y las gasas con las que la población se sentía más tranquila, aunque fueran del todo inútiles (Pulido, 2018).

Aunque nuestro contexto difiere al de entonces, compartimos los elementos comentados, al haber vivido cómo los actuales sistemas sanitarios también se han visto colapsados por la propagación del virus en un intervalo corto de tiempo, impidiendo de esta forma una eficaz respuesta sanitaria.

Para frenar la propagación de la enfermedad, el 4 de octubre de 1918, se publicó un Boletín Oficial Extraordinario, en el Archivo Municipal de Burgos, en el cual se explicaba a la población la situación y las medidas que se iban a adoptar.

“Vista la comunicación del Inspector Provincial de Sanidad manifestando que la epidemia de gripe aparecida hace algunos días en la Capital y en algunos pueblos de la provincia se extiende considerablemente, invadiendo numerosos pueblos y produciendo mortalidad...”
“...esta junta...acuerda declarar la existencia de aquella epidemia en la provincia de Burgos.”¹

Igualmente, el pasado 13 de marzo de 2020, Pedro Sánchez, presidente del Gobierno de España, decretaba, por segunda vez en democracia, el Estado de alarma en todo el territorio español para frenar la expansión de la pandemia del Covid-19. En su intervención, el presidente argumentó que el motivo de esta medida era que el país se encontraba ante una *“crisis extraordinaria frente a la cual se van a movilizar todos los recursos del Estado para proteger mejor la salud de los ciudadanos”* (Hernández, 2020).

¹ Boletín Oficial Extraordinario de la Provincia de Burgos, 4 de octubre de 1918.

2.2 REPERCUSIÓN ECONÓMICA DE LA GRIPE ESPAÑOLA EN ESPAÑA

En el verano de 1920, el virus desapareció tal y como había llegado. Dejando a un lado el posible origen del virus y las cifras de fallecidos y contagiados, lo que resulta claro son las drásticas repercusiones que dejan las pandemias. Si bien es cierto que la Gripe española se solapó con la Primera Guerra Mundial, la economía de nuestro país se vio gravemente afectada, llegando a disminuir el Producto Interior Bruto (PIB) en un 6%, según algunos estudios. Las principales consecuencias económicas se describen brevemente a continuación.

2.2.1 Reducción de la actividad económica y aumento del desempleo

En 1918, la gripe se propagó incluso con mayor rapidez que el coronavirus. La consecuencia principal fue que el cierre de numerosas fábricas y de los eventos públicos que implicaran una acumulación de personas. La gente se ausentaba de sus trabajos ante el miedo de salir de casa y contagiarse, paralizando toda la actividad económica en un periodo corto de tiempo.

A su vez, el descenso en la producción dio lugar a despidos masivos, de tal forma que las cifras de desempleo aumentaron rápidamente. La subida en los precios de los productos básicos empeoró aun más la situación, ya que solo las pocas personas que seguían obteniendo ingresos podían acceder a ellos.

2.2.2 Mayores desigualdades socioeconómicas

El virus impactó de forma desigual en el seno de la sociedad, afectando sobre todo a los grupos de renta baja. Esto provocó que la mayoría de la población viviera en condiciones de extrema pobreza y solo unos pocos tuvieran acceso a los recursos y servicios.

El gran parón económico no ayudaba a esta situación, sino que mostraba un escenario negativo a nivel social y económico.

2.2.3 Expansión de nuevos sistemas de trabajo

La falta de oportunidades en los núcleos de población rurales provocó la migración del campo a la ciudad. Esta situación unida al desarrollo industrial de aquellos años permitió la recuperación de la economía de forma progresiva. Asimismo, la llegada de la pandemia ha permitido la implantación del “teletrabajo” como nueva forma de retomar la actividad laboral, obligando a empresarios y trabajadores a adaptarse a éste.

En cualquier caso, es cierto que la economía y la sociedad de principios del siglo XX eran muy diferentes a las de ahora, pero los efectos que dejan las pandemias son innegables y devastadores. La gripe española de 1918 demostró que las medidas restrictivas ayudaron a que el golpe económico fuera más leve.

En este sentido, aquellos países que se adelantaron e implementaron antes medidas de distanciamiento social y fueron más exigentes en su aplicación, no solo consiguieron reducir la tasa de mortalidad, sino que además consiguieron mitigar las consecuencias económicas adversas de la pandemia, de tal forma que la recuperación fue más rápida.

3. IMPACTO ECONÓMICO INICIAL DE LA PANDEMIA POR COVID-19

3.1 IMPACTO DE LA PANDEMIA EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA

La expansión de la pandemia producida por el Covid-19 ha generado una crisis económica sin precedentes. En España, el primer caso de infección se diagnosticó el 31 de enero de 2020, pero no fue hasta los meses de marzo y abril cuando se registraron las mayores incidencias, tanto del número de personas contagiadas como del número total de fallecidos (Banco de España, 2019).

En este contexto, para frenar el ritmo de contagios y evitar el colapso del sistema sanitario se adoptó el 14 de marzo de 2020 el Estado de alarma, que supuso el confinamiento de la población en sus lugares de residencia y la casi total paralización de la actividad económica en un gran número de sectores. Las personas solo podían circular por las vías o espacios de uso público para la realización de actividades de primera necesidad².

El conjunto de estas medidas ha alterado de forma severa la evolución de la actividad económica. De acuerdo con los datos proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística (INE), el PBI de la economía española se contrajo un 5,2% y un 18,5% en el primer y segundo trimestre del año respectivamente, caída que ha puesto fin a una fase de crecimiento continuo desde finales del año 2013 (Banco de España, 2020).

El impacto de la crisis ha afectado gravemente al empleo. El Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones comunicó que los datos de afiliación a la Seguridad Social reflejan que, entre mediados de marzo y finales de mayo, se habrían destruido en España aproximadamente 900.000 puestos de trabajo, excluyendo en esta cifra a los trabajadores

² Entre estas actividades se encontraban la adquisición de alimentos, productos farmacéuticos y de primera necesidad; la asistencia a centros, servicios y establecimientos sanitarios; el desplazamiento al lugar de trabajo; el retorno al lugar de residencia habitual y, la asistencia y cuidado a personas mayores, dependientes o especialmente vulnerables (art. 7 del RD 463/2020, de 14 de marzo).

afectados por expedientes de regulación temporal de empleo (ERTE) y a los autónomos que se encuentran en situación de cese temporal de actividad (Jorrín, 2020).

Además, nuestra economía en particular se ha visto más afectada que las de otros países de nuestro entorno debido a ciertas características que la definen, como la importancia del sector turístico, el elevado número de pequeñas y medianas empresas (en adelante, PYMES) y la elevada tasa de temporalidad en el mercado de trabajo (Hernández de Cos, 2020). Vamos a examinar cada una de estas particularidades por separado.

En primer lugar, es importante destacar que el sector turístico tiene un peso muy importante para España ya que aporta en torno a un 12% del PIB y el 13% del empleo. España recibe más de 80 millones de turistas internacionales al año. Sin embargo, el cierre de las fronteras como consecuencia del Estado de alarma ha hecho que en 2020 llegaran 40 millones menos de lo habitual entre los meses de enero y agosto. Los sectores que han resultado más perjudicados debido a esta situación han sido la hostelería, la restauración y el ocio, que no solo vieron caer totalmente su actividad durante el periodo de confinamiento estricto, sino que tampoco tuvieron una recuperación plena en la campaña veraniega.

En junio de 2020, el Gobierno anunció un Plan de Impulso del sector turístico de 4.262 millones de euros, que pretendía posicionar a España como un destino seguro y sostenible pos-Covid-19. El objetivo era recuperar la confianza de los turistas, adoptando los medios necesarios para garantizar su bienestar. Ahora bien, los expertos creen que se debería haber fomentado en mayor medida el turismo nacional para compensar en parte la caída de los viajeros internacionales.

En segundo lugar, el elevado peso de las PYMES en España, en comparación con el resto de las economías de la zona euro, sitúan al tejido productivo español en una posición de mayor vulnerabilidad. Uno de los principales problemas a los que tienen que hacer frente las pequeñas y medianas empresas, que suponen el 95% del tejido empresarial español, es el de su financiación y liquidez, dado que, con carácter general, las PYMES cuentan con un menor

acceso a la financiación externa y unos costes fijos más elevados en proporción de la facturación.

Ante estas dificultades financieras, un gran número de pequeñas empresas recurrieron a créditos parcialmente avalados por el Instituto de Crédito Oficial (ICO) para poder cumplir con sus compromisos de pago. Sin embargo, la recuperación de la actividad no se ha realizado con la prontitud esperada y muchas de esas empresas tendrán problemas para devolver los créditos solicitados.

Por último, la pandemia ha vuelto a poner de manifiesto que, cuando tiene lugar una perturbación adversa, la destrucción de puestos de trabajo recae primero sobre los contratos temporales. Durante las primeras semanas del confinamiento se destruyeron cerca de un millón de puestos de trabajo, la mayoría de los cuales eran temporales, mientras que los trabajadores con contratos indefinidos fueron incluidos en los ERTE. Este hecho supone que los trabajadores temporales no cuentan con protección alguna al terminar su contrato, salvo que se adopten medidas que igualen dicha protección.

Como señala el economista Javier Santacruz, profesor en el Instituto de Estudios Bursátiles (IEB): *“Ese el otro problema que tiene siempre el mercado laboral español. Crea empleo muy rápido cuando las cosas van bien, pero lo destruye también muy rápido cuando van mal”*.

En cualquier caso, la alta temporalidad de nuestro mercado de trabajo ha vuelto a incrementar los efectos negativos de la recesión a la que nos enfrentamos y la recuperación económica será vital para paliar el impacto sobre el mercado laboral.

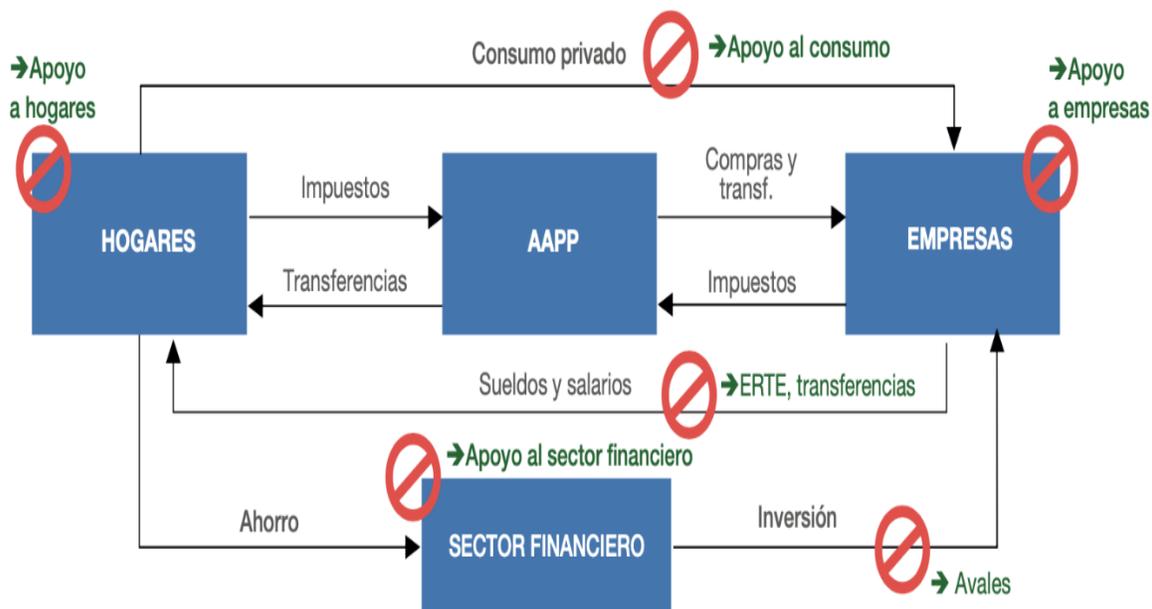
3.2 EL PAPEL DE LA POLÍTICA FISCAL

Las autoridades públicas se han visto obligadas a enfrentarse al desafío que ha supuesto el Covid-19. Las perspectivas futuras no son buenas y, aunque en marzo se esperaba que la economía comenzara a recuperarse en el tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2020, ahora

se habla de que la recuperación podría prolongarse hasta finales del año 2021 o, incluso, hasta el año 2022. En este contexto de incertidumbre, han sido muchos los países que han intentado paliar la crisis económica con medidas de política fiscal y monetaria, que varían dependiendo de las circunstancias de cada economía (Clavellina Miller, 2020).

En concreto, como afirmó Pablo Hernández de Cos ante la Comisión de Asuntos Económicos y Transformación Digital, la política fiscal se debe configurar como la primera línea de defensa: *“La urgente situación exige dar apoyo a las rentas y ofrecer liquidez a los agentes más afectados a través de inyecciones rápidas de recursos de naturaleza transitoria, para lo cual la política fiscal se configura como la herramienta más adecuada para conseguir dichos objetivos”* (Hernández de Cos, 2020).

Ilustración 1. La política fiscal posee los instrumentos más útiles para asegurar las rentas de los agentes.



Fuente: Banco de España (2020)

En España, las principales medidas adoptadas para las empresas se han centrado en:

- Primero, aliviar las cargas derivadas de los costes salariales y las cotizaciones sociales durante el periodo del Estado de alarma, mediante una flexibilización de la figura de los ERTes.
- Segundo, se han dispuesto medidas dirigidas principalmente a las PYMES, para flexibilizar los requisitos legales para obtener el aplazamiento del pago de algunas obligaciones tributarias.
- Tercero, se han dispuesto moratorias en los pagos por el arrendamiento de locales y oficinas.
- Por último, se ha facilitado el acceso a la financiación bancaria de las empresas mediante el aval del 80% del importe de los préstamos por el ICO, para que las empresas sean capaces de financiar sus necesidades de liquidez.

En definitiva, todas estas medidas tienen como finalidad limitar el riesgo de que muchas empresas puedan desaparecer y conseguir preservar el tejido productivo y el empleo en la economía, hasta que la actividad económica recupere la normalidad y se levanten totalmente las restricciones a las distintas actividades introducidas desde el inicio de la pandemia.

Por lo que respecta a los hogares, el conjunto de acciones se ha dirigido principalmente a mitigar las consecuencias de la crisis económica para las familias e intentar que sus necesidades básicas resulten cubiertas ante la posible falta de ingresos. En este sentido, se han implantado medidas para aliviar la situación de los colectivos más vulnerables mediante distintos instrumentos como la moratoria de créditos bancarios o determinadas garantías para el mantenimiento de suministros básicos, entre otras.

Con carácter general, la efectividad de las medidas adoptadas han sido claves para mitigar los efectos de la crisis en el corto plazo y evitar que se prolonguen en el tiempo más allá de lo estrictamente necesario.

4. LA FINALIDAD EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS

Antes de pasar a analizar el conjunto de medidas fiscales adoptadas por el Gobierno en repuesta de la pandemia Covid-19, es preciso entender la utilización del instrumento tributario más allá de su función tradicional recaudatoria.

La extrafiscalidad ha ido adquiriendo importancia en el sistema tributario español por su capacidad de incidir en el comportamiento de los ciudadanos y de las empresas, convirtiéndose en una excelente herramienta para dar cumplimiento de los fines constitucionales.

No hay una definición, en el Ordenamiento jurídico español, del concepto de extrafiscalidad. Algunos autores, como Aizega Zubillaga, señalan que la introducción de la extrafiscalidad en nuestro ordenamiento *“ha sido fruto de la aceptación de una realidad que ya estaba presente en el panorama jurídico.”* (Zubillaga, 2001).

En sentido amplio, se puede decir que la extrafiscalidad hace referencia a un elemento que se halla ajeno o fuera de la fiscalidad (el prefijo *extra*, viene del latín y significa “fuera de”), entendiéndose por esta última la utilización de los tributos con fines recaudatorios para el sostenimiento del gasto público.

Si bien, como se ha mencionado, no existe referencia normativa que explique qué es la extrafiscalidad, se puede afirmar que en la actualidad es unánime en la doctrina y la jurisprudencia que los tributos y el sistema tributario en su conjunto pueden cumplir fines extrafiscales, como se tratará de exponer en las siguientes páginas.

4.1 EL TRIBUTO: CONCEPTO Y NOTAS FUNDAMENTALES

Para una mejor comprensión de los fines extrafiscales de los tributos debemos comenzar analizando el propio concepto de tributo. Según el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) *“los tributos son ingresos públicos que*

consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.

Del análisis de este precepto, se puede afirmar que el tributo es, en primer lugar, una prestación patrimonial, porque genera la obligación de satisfacer a la Hacienda Pública una suma monetaria. La naturaleza dineraria de esta obligación aparece como un elemento esencial del tributo. Al tratarse de una figura concebida para financiar el gasto público, es la fungibilidad del dinero lo que la hace especialmente idónea para cumplir este fin (Alabern, 2009).

En segundo lugar, el tributo se articula como una prestación coactiva de carácter público, porque no surge de un acuerdo de voluntades, sino por la imposición de la Ley. Esto significa que la obligación nace porque lo ordena la Ley (obligación *ex lege*) y, aunque el contribuyente pueda realizar libremente el hecho imponible, esa voluntariedad será ajena a la obligación tributaria.

La tercera característica reviste especial importancia y se refiere a su finalidad principalmente recaudatoria o fiscal, esto es, obtener recursos para financiar el gasto público. El tributo no se concibe como un instrumento que persigue la consecución directa de los fines públicos, sino que suministra los ingresos necesarios para que las distintas Administraciones puedan hacer frente a las necesidades públicas.

Ahora bien, continuando con el segundo párrafo del art. 2.1 de la LGT: *“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.*

Se puede afirmar, por tanto, que la finalidad recaudatoria no es incompatible con un propósito extrafiscal, que persiga otros fines de interés común amparados por la Constitución, siempre y cuando, la finalidad extrafiscal no anule a la fiscal hasta vaciarla de contenido, en cuyo caso el tributo perdería su naturaleza y se convertiría en una figura irregular (Alabern, 2009).

En esta línea, se pronuncia la STC 197/1992, de 19 de noviembre que, en relación con la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, refleja la doble funcionalidad que puede tener un tributo. El Tribunal Constitucional justifica el gravamen adicional de determinados productos que resultan perjudiciales para la salud con el objetivo de disminuir su consumo, sin que ello lesione el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución Española. Esto se debe a que el incremento del tipo impositivo que experimentan, por ejemplo, los productos alcohólicos no vulneran la Constitución pues aquellos que adquieran este tipo de productos con un precio incrementado estarán manifestando capacidad contributiva.

Así lo expresa el segundo párrafo de la Exposición de motivos de la Ley de Impuestos Especiales:

“Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.”

Como se puede apreciar, por un lado, se busca gravar el tipo impositivo de estos productos para recaudar una cantidad más alta desde el punto de vista económico, ya que quienes consumen estos bienes estarán manifestando capacidad contributiva al asumir igualmente su coste y, por otro lado, mediante un incremento en el precio, se consigue desincentivar su consumo en aras de un fin sanitario como es la salud pública.

4.2 LA EXTRAFISCALIDAD Y SU UTILIDAD PRÁCTICA

Fue la STC 37/1987, de 26 de marzo³, la que aludió por primera vez al fenómeno de la extrafiscalidad y aceptó su uso en el Ordenamiento jurídico español. Desde ese momento, la finalidad extrafiscal quedó unida a las funciones de ordenación y condicionamiento de los comportamientos de las personas, para alcanzar una serie de principios constitucionales, mediante prestaciones patrimoniales coactivas o el disfrute de beneficios fiscales, según se busque incentivar o desincentivar una determinada conducta. Se puede afirmar así que el tributo puede orientarse hacia tantos objetivos, como fines legítimos existan.

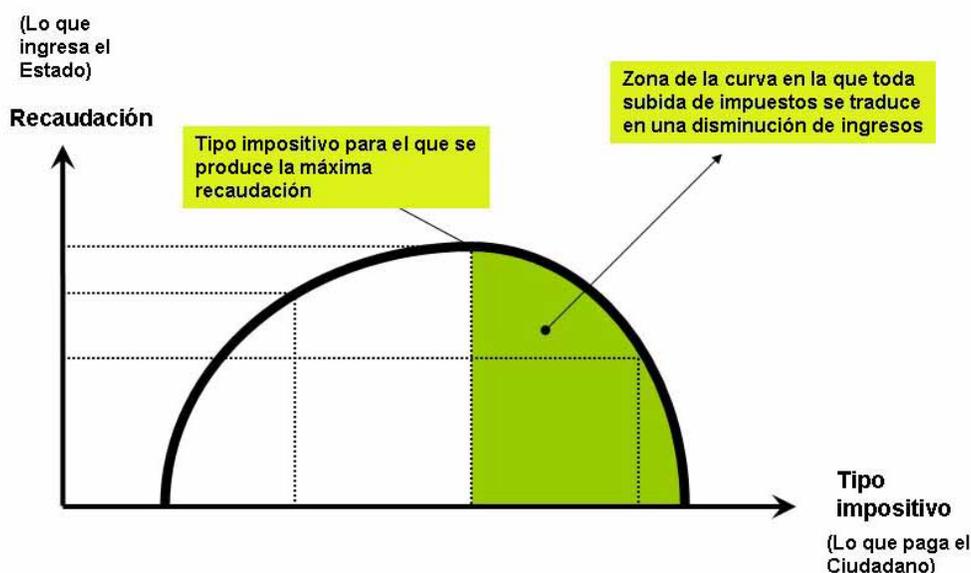
Ahora bien, de las tres categorías tributarias existentes en nuestro ordenamiento: tasas, contribuciones especiales e impuestos, es en este último donde más recae la finalidad extrafiscal, al ser la principal fuente de recaudación para las arcas del Estado. El sistema tributario de un país debería tener como única finalidad recaudar los fondos necesarios para que el Estado pueda funcionar y alcanzar sus funciones básicas (Calvarro, 2018). Además, dado que todo impuesto restringe el derecho de propiedad de los individuos, la recaudación impositiva debe llevarse a cabo causando el menor daño posible (*Id.*).

Por esta razón, en épocas de crisis, los Gobiernos deben adoptar medidas que supongan bajadas de impuestos en vez de subidas. Cuando los individuos se ven amenazados por una situación extraordinaria, lo ideal no es que el Estado aumente la presión fiscal, sino precisamente que haga lo posible para que los individuos cuenten con mayores recursos para hacer frente a la crisis. Esta relación entre impuestos y recaudación fue explicada, en los años setenta, por el economista y profesor universitario norteamericano Arthur Betz Laffer.

³ El Fundamento Jurídico 13º de la STC 37/1987 estableció que: “*Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados*”.

La principal conclusión a la que llegó Laffer fue que el Estado, no por aumentar los impuestos, necesariamente va a recaudar más. Se trata, como vemos en la Ilustración 2, de una curva en forma de U invertida que relaciona el nivel de impuestos con los ingresos del Estado y señala el punto máximo que las personas están dispuestas a “soportar” ante las imposiciones del Gobierno.

Ilustración 2. Representación de la Curva de Laffer.



Si analizamos la curva Laffer se puede observar que la recaudación aumenta a medida que lo hace el tipo impositivo, pero alcanza un punto a partir del cual, el intentar elevar los impuestos no se traduce en un aumento de la cantidad recaudada. Si la presión fiscal es muy alta, una reducción en los impuestos supondrá en la práctica incentivos en la económica, que darán lugar, a su vez, a un aumento del consumo, la inversión o el empleo. Como consecuencia de ello, crece la renta de los ciudadanos y, por lo tanto, el Estado recauda más.

Sin embargo, la curva de Laffer ha suscitado ciertas críticas, debido a la dificultad de conocer el punto para el cual se obtiene la recaudación óptima, ya que depende de múltiples factores, variando en cada país y en cada momento de la historia. Así, algunos de estos críticos señalan

que, en la década de los ochenta, con Ronald Reagan de Presidente en Estados Unidos, se bajaron los impuestos y la recaudación no aumentó; en cambio, se incrementaron en los siguientes Gobiernos de George Bush (padre) y Bill Clinton y con ellos también la recaudación (BBC News, 2017). El objetivo es encontrar el punto de equilibrio mediante el cual el Estado recaude los fondos suficientes y, a su vez, queden satisfechas las necesidades de los individuos.

5. MEDIDAS DE POLÍTICA FISCAL EN RESPUESTA A LA COVID-19

5.1 INTRODUCCIÓN

Durante los primeros meses de 2020, la crisis causada por el Covid-19 supuso un impacto negativo para la mayoría de las economías de los países. A medida que la epidemia se iba extendiendo desde China a otros países, el sistema sanitario se veía expuesto a elevados niveles de estrés. Las medidas de contención adoptadas para ralentizar el ritmo de los contagios provocaron el cierre temporal de las actividades productivas consideradas no esenciales y el confinamiento de la población. La implantación de estas medidas, con los efectos que conllevan, motivaron que los gobiernos adoptaran medidas de política fiscal extraordinarias para paliar sus efectos.

En las próximas páginas, se expondrán el conjunto de las medidas adoptadas por el Gobierno de España, en particular las medidas fiscales, financieras y de protección del empleo, que tenían como finalidad garantizar la viabilidad de las empresas, manteniendo así el tejido productivo y el empleo.

5.2 MEDIDAS FISCALES DE APOYO A LAS EMPRESAS

La parada de la actividad productiva, debido a las medidas de contención aprobadas para hacer frente a la crisis sanitaria, hizo que las autoridades económicas se vieran obligadas a implementar un amplio paquete de medidas de carácter temporal orientado a evitar el cierre de las empresas, sostener el sistema productivo y facilitar la recuperación económica al finalizar la crisis. Estas medidas adoptaron varias formas:

5.2.1 Aplazamientos del pago de tributos para PYMES y autónomos

Las primeras medidas para hacer frente a las consecuencias de la pandemia se adoptaron en el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo. Estas tenían, principalmente, carácter sanitario y de protección del bienestar de las familias, pero también se introdujeron otras de orden

tributario tendentes a apoyar a aquellos sectores de la economía y tipología de empresas que, se preveía, iban a ser las más afectadas por el confinamiento de la población, en particular, en el sector turístico y PYMES.

Por lo que al ámbito tributario se refiere, la medida que se adoptó consistió en flexibilizar los requisitos para obtener aplazamientos o fraccionamientos en el pago de impuestos durante un periodo de 6 meses para las autoliquidaciones tributarias correspondientes al primer y segundo trimestre del año.

A pesar de limitar en su cuantía esta medida, ya que el importe de la autoliquidación aplazada no podía superar los 30.000 euros, y las empresas que podían acogerse a ella, que debían tener un volumen de facturación inferior a 6.010.121,04 euros en el año 2019, el artículo 14 del Real Decreto concedía la posibilidad de aplazar deudas tributarias que de acuerdo con el artículo 65.2 de la LGT eran inaplazables, tales como:

- Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar el ingreso a cuenta.
- Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos.
- Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

A finales de marzo de 2020, se publica el RDL 8/2020 que extiende dicha medida al aplazamiento de deudas derivadas de declaraciones aduaneras de PYMES y autónomos presentadas desde el 2 de marzo de 2020 y hasta el día 30 de mayo de 2020, ambos inclusive, siempre que las solicitudes presentadas hasta esa fecha fueran de cuantía inferior a 30.000 euros y el importe de la deuda a aplazar superior a 100 euros. Al igual que lo establecido en el RD 7/2020, quedaban excluidas de esta medida las empresas que facturaron más de 6.010.121,04 euros en el año 2019 y el aplazamiento del pago no podrá ser superior a seis meses, no devengándose intereses en los tres primeros meses.

El RDL 19/2020 introduce una nueva modificación con relación al aplazamiento de deudas tributarias, ampliando de tres a cuatro meses el plazo en el que no se devengarían intereses legales por la solicitud de fraccionamientos y aplazamientos de deudas que se hubieran presentado a partir de la entrada en vigor del RD 7/2020 en el que se estableció dicha exoneración de tres meses.

Realmente la medida tenía poco de novedosa. Las condiciones en las que se concedía el aplazamiento del pago de las deudas tributarias no eran muy diferentes a las ya existentes, siendo las únicas novedades la posibilidad de aplazar deudas que hasta la fecha eran inaplazables y que durante los tres primeros meses no se devengaban intereses. Pero el ahorro fiscal para las empresas, aún con la ampliación de un mes adicional sin devengo de intereses, era escaso, insuficiente e insignificante si se comprara con las pérdidas sufridas por las empresas derivadas del parón de la actividad económica.

Y ello por que el ahorro fiscal real de la medida ascendía a un máximo de 300,00 euros en intereses, que resultan de aplicar a la cantidad máxima a aplazar (30.000,00 euros) el tipo del 3% del interés anual por los 120 primeros días sobre los que no se devengaban intereses.

Por otro lado, la regulación era muy restrictiva porque estaba limitada a empresas con facturación inferior a 6.010.121,04 euros. Tal vez la medida hubiera resultado más efectiva si:

- Hubieran podido acogerse a ella las empresas calificadas de reducida dimensión de acuerdo con el artículo 101.1 de la LIS (aquellas con un volumen de operaciones inferior a 10 millones de euros).
- No se hubiera impuesto una limitación cuantitativa de 30.000,00 euros.
- No se hubieran devengado intereses en los seis meses de plazo del aplazamiento.

Cabe concluir que, de esa medida, lo único positivo fue la posibilidad de aplazar deudas que hasta la fecha eran inaplazables, como se ha dicho anteriormente.

5.2.2 Suspensión y prórroga de plazos administrativos en el ámbito tributario

Ante la propagación del virus y sus previsibles consecuencias sobre la salud de los ciudadanos, el Gobierno de España, en su Real Decreto 463/2020 y con efectos del mismo día 14 de marzo declaró el Estado de alarma en todo el territorio nacional por un periodo de quince días.

Dicho Real Decreto, aunque se centró en medidas en el ámbito de la salud y seguridad, en sus disposiciones adicionales tercera y cuarta se incluyeron medidas que afectaban al ámbito tributario, con el fin de regular aquellos aspectos que iban a verse más perjudicados por el confinamiento de la población, como era los plazos en los procedimientos administrativos, incluidos los tributarios.

Así, en su disposición adicional tercera, se suspendían con carácter general los plazos para la tramitación de los procedimientos con las entidades del sector público, que volverían a computarse una vez finalizara el Estado de alarma decretado o, en su defecto, las prórrogas que del mismo se realizaran. Excepcionalmente, la citada suspensión no operaría si se vieran gravemente perjudicados los derechos de los interesados y previa conformidad de estos. Tampoco operaría para aquellas situaciones directamente vinculadas a hechos justificativos del Estado de alarma.

Con la misma motivación y por el mismo periodo, en su disposición adicional cuarta, se interrumpen los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos en el orden tributario.

La interrupción del cómputo del plazo afectaba de la misma manera a aquellos procedimientos iniciados o que se pudieran iniciar a instancia de parte, como aquellos que se hubieran iniciado de oficio por los órganos de la Administración.

Nada decía el RD, generando la lógica duda, si la interrupción del plazo incluía también los plazos establecidos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como son los plazos de presentación de autoliquidaciones o declaraciones informativas, de pago de deudas

liquidadas por la Administración Tributaria y de interposición de los recursos y reclamaciones.

La publicación de la modificación del RD 463/2020 realizada por el Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo despejó la incertidumbre, incorporando un apartado sexto en la disposición adicional tercera, diciendo que la interrupción de los plazos establecida no afectaba a los plazos para la presentación de las autoliquidaciones y declaraciones tributarias manteniendo sus correspondientes fechas.

Tras la incertidumbre creada en torno a los plazos, incrementada por las declaraciones contradictorias emitidas por distintos organismos, el RDL 8/2020 de 17 de marzo intenta aclarar la suspensión de los plazos en el ámbito tributario.

Las principales novedades incluidas en el mismo y posteriores fueron:

- Ampliación de los plazos de pago de las deudas tributarias, tanto en periodo voluntario, como en ejecutivo.
- Ampliación de los vencimientos de los plazos de las deudas aplazadas o fraccionadas.
- Ampliación de los plazos para la contestación de requerimientos, formulación de alegaciones o cualquier otro procedimiento tributario iniciado y no concluido a fecha de 18 de marzo de 2020.
- A efectos de cómputo de los plazos de prescripción y caducidad de derechos y acciones recogidos por la normativa tributaria no se tendrán en cuenta los días transcurridos entre las fechas señaladas anteriormente.

A finales del mes de marzo hay un claro convencimiento de que habrá prórrogas del Estado de alarma y que los efectos de la pandemia, sobre la población en general y las empresas en particular, iban a ser más graves de lo previsto.

El Gobierno, a través del RDL 11/2020, adopta una serie de medidas urgentes que vienen a complementar y a extender sus efectos en el tiempo a las ya existentes, ampliando los plazos en el ámbito tributario, extendiéndose éstos en función de las prórrogas del Estado de alarma y afectarían tanto a los procedimientos iniciados ante la Administración Estatal como ante las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

Esta medida era una lógica consecuencia del confinamiento de la población y del parón de la actividad administrativa por el cierre de sus oficinas. De un lado, todos los funcionarios, salvo aquellos que desarrollaban su actividad en sectores esenciales, fueron confinados en sus domicilios y, de otro, el confinamiento de los administrados dificultaba la comunicación entre éstos y sus asesores, y aunque algunos tenían medios para *teletrabajar*, el parón de su actividad hacía necesaria la interrupción de los plazos para evitar prescripciones y caducidades de los expedientes en los que venían trabajando.

Ilógico fue el no extender la interrupción a los plazos de presentación de las autoliquidaciones tributarias, en especial a las PYMES y pequeños negocios gestionados por personas físicas. Muchos de ellos no tenían herramientas tecnológicas con las que remitir a sus asesores la documentación necesaria para confeccionar las declaraciones fiscales, dificultando la labor de éstos. Ante el clamor de las asociaciones de asesores fiscales, la Administración cedió y mediante el RDL 14/2020, de 14 de abril, prorrogó un mes el plazo de presentación de las autoliquidaciones tributarias para aquellas empresas que hubiesen facturado en el ejercicio anterior menos de 600.000,00 euros.

Dicha medida se adoptó tarde y, por tanto, resultó ineficaz. Si tenemos en cuenta que el plazo de presentación de las autoliquidaciones fiscales finalizaba el 20 de abril de 2020 (15 de abril si se remitían las autoliquidaciones para domiciliación bancaria de la cuota a ingresar) y la medida fue adoptada el 14 de abril, muchos asesores, ante la negativa inicial del Gobierno a prolongar los plazos, ya habían presentado “*como habían podido*” las declaraciones fiscales de sus clientes a fecha de publicación del RDL que prorrogaba el plazo.

5.2.3 Cambio de modalidad de cálculo para el pago a cuenta del Impuesto de Sociedades

El Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, contenía un paquete de medidas con las que se pretendía facilitar el acceso a la financiación de las empresas, reforzando su liquidez y asegurando su viabilidad, pero sobre todo recogía medidas tendentes a proteger el empleo y a los ciudadanos más desfavorecidos por los efectos de la pandemia.

En materia tributaria, las principales novedades introducidas tenían relación con el cambio de modalidad de cálculo para el pago de determinadas deudas tributarias.

Así, en materia del Impuesto de Sociedades se estableció, como opción extraordinaria para el ejercicio 2020, que el sujeto pasivo podía hasta el 20 de mayo de 2020, cambiar la modalidad de cálculo del pago a cuenta del Impuesto de Sociedades, ampliándose con esta medida el plazo para ello que había finalizado en febrero. En este sentido, las empresas con un volumen de facturación inferior a 600.000 euros (que normalmente venían realizando el pago a cuenta del impuesto sobre la base del último Impuesto de Sociedades presentado) y, ante la perspectiva de que en el presente ejercicio los beneficios iban a ser muy inferiores, tenían la posibilidad de cambiar la modalidad de pago y optar por calcular la base del pago a cuenta por los beneficios realmente obtenidos en el presente ejercicio, en lugar de calcular la base por los beneficios del año anterior. En caso de que la empresa, facturara más de 600.000 euros, pero menos de 6.000.000 de euros, podrían cambiar la opción para el pago del segundo periodo, que se realiza en octubre.

Esta medida resultó muy eficaz, ya que la costumbre de las PYMES era calcular el pago fraccionado en función de los resultados de los ejercicios anteriores (el primer pago a cuenta del Impuesto de Sociedades del año 2020, que se realiza en abril, se calcula sobre la cuota declarada del año 2018 y los pagos de octubre y diciembre sobre la cuota del 2019). Cuando a finales de febrero vence la posibilidad de cambiar la modalidad del pago a cuenta, nada hace prever la crisis que se avecina por la expansión del COVID, crisis que afectaría a la cuenta de resultados de las empresas.

Esta medida no significaba un ahorro fiscal real para las empresas ya que, como su nombre indica, se trata de un “pago a cuenta”. De no haberse implantado la medida, muchas empresas hubieran tenido que realizar el pago a cuenta del Impuesto en base a unos beneficios anteriores que en nada se iban a parecer a los beneficios generados en el año 2020, teniendo que realizar un esfuerzo económico para ello. Y, una vez presentado el Impuesto de Sociedades del año 2020 (en julio de 2021), la Administración tendría que devolver el exceso pagado a cuenta, normalmente seis meses después de la presentación de impuesto. Ahora bien, no representando un ahorro fiscal, si permitió a las empresas mejorar su liquidez al no tener que adelantar un dinero que, un año después la Administración tendría que devolverle, pudiendo destinar ese dinero a otros fines.

5.2.4 Cambios en la regulación de la estimación objetiva

En materia de IRPF, las medidas del RDL 15/2020 se centraron en el método de estimación objetiva. Así, el artículo 10 del RDL permite a los contribuyentes acogidos a dicha modalidad, la renuncia tácita al régimen de estimación objetiva para el ejercicio 2020, con la ventaja de que dicha renuncia no surtirá efectos por el plazo de tres años, como venía establecido hasta la fecha, permitiendo al contribuyente volver a acogerse a la estimación objetiva en el año 2021, siempre y cuando cumpliera los requisitos legalmente establecidos. La renuncia al citado régimen permitiría, a los empresarios individuales que estaban acogidos al mismo, tributar en función de sus beneficios reales.

Y para aquellos contribuyentes que no desearan renunciar al método de estimación objetiva para el cálculo de la deuda tributaria seguirían tomando como datos-base los datos a 1 de enero, pero computándose a efectos del pago los días en los que hubiera estado vigente el Estado de alarma.

Dicha medida resultó lógica. Los empresarios acogidos al régimen de estimación objetiva determinan su base imponible en función de unos parámetros (metros cuadrados de local, consumo de energía, personal asalariado...) que, en circunstancias normales de mercado, pueden resultar válidos para determinar el beneficio de la actividad económica por datos

objetivos. Pero, ante circunstancias anormales de mercado como la provocada por el Covid-19, el método de estimación objetiva perdía toda su efectividad y el beneficio obtenido por la aplicación de esos parámetros seguramente no se correspondería con el realmente obtenido, de ahí la necesidad de dar la opción, a los empresarios acogidos a este régimen fiscal, de permanecer en él o renunciar en función de sus previsiones.

Asimismo, en materia de IVA, se permitió la renuncia al régimen de estimación simplificada y, en caso de no renunciar, se permitió reducir el pago de la cuota de IVA calculada por dicho método.

Al igual que la medida comentada anteriormente, la posibilidad de la renuncia al método de estimación simplificada fue lógica, ya que, de lo contrario, se hubiera obligado a los autónomos a tributar por el IVA sobre la base de unas ventas no obtenidas realmente. Y para aquellos que, a pesar de poder hacerlo, no renunciaran al método de estimación objetiva, resultaba justo el que no tuvieran que tributar por aquellos días en que sus negocios hubiesen estado cerrados por el confinamiento de la población.

Esta medida sí resultó un verdadero ahorro fiscal, ya que los empresarios pagaron sus impuestos por el beneficio realmente obtenido, en lugar de pagarlos por un beneficio estimado.

5.2.5 Reducción del tipo impositivo del IVA

Por lo que respecta a la reducción de los tipos impositivos, se estableció el tipo del 0% a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19 (art. 8 RDL 15/2020) por el periodo que abarcaba desde el 23 de abril y hasta el 31 de julio de 2020 y, limitado a que los destinatarios fuesen entidades de Derecho Público, clínicas, hospitales o entidades privadas de carácter social del art. 20. Tres de la LIVA. Posteriormente, por el RDL 27/2020 se amplió el plazo hasta el 31 de octubre, pero como dicho RDL fue derogado por el Congreso de los Diputados, la extensión del plazo se introdujo nuevamente en el RDL 28/2020 de 22 de septiembre.

Esta medida, aunque limitada a la adquisición de unos bienes muy concretos, resultaba muy beneficiosa para las empresas que podían acogerse a ella. Hay que tener en cuenta que los servicios prestados por estas empresas están exentos de IVA, de ahí que las cuotas de IVA que soportan en la adquisición de bienes o servicios no puedan deducírselas, representando para ellas un mayor coste de la adquisición. La tributación al tipo del 0% por la compra de ese tipo de productos representaba un ahorro efectivo del coste de la compra, ahorro de cuantía importante si tenemos en cuenta la ingente adquisición de material sanitario necesario para combatir el Covid-19.

También se reduce el tipo de IVA, estableciéndolo en el 4%, a los libros, revistas y periódicos digitales. Esta medida venía a satisfacer una vieja demanda de los medios de comunicación, editores de libros y revistas digitales, por el perjuicio comparativo respecto a los medios editados en papel que tributaban al tipo impositivo del 4%.

En los últimos años, se ha producido un descenso en la venta de periódicos y revistas en soporte de papel, y su paulatina sustitución por la lectura de contenidos en medios digitales, sustitución que se ha visto más acusada por el confinamiento. Los medios de comunicación aprovecharon que la población tenía más tiempo libre para leer contenidos y estaba ávido de noticias para limitar el acceso libre a muchos de los artículos publicados, requiriendo el pago mediante suscripción para poder leerlos. El precio podría ser un inconveniente para animar a los consumidores a suscribirse, por lo que la rebaja en el IVA se convertiría en un incentivo a las suscripciones de los ciudadanos. No obstante, por la experiencia obtenida de situaciones similares, en muchas ocasiones la rebaja en el tipo de IVA no se traslada al ciudadano, que sigue pagando el mismo precio por suscribirse, sino que queda en beneficio de las empresas que prestan los servicios para mejorar su cuenta de resultados.

5.2.6 Presentación de declaraciones complementarias por el Impuesto de Sociedades

En el ámbito mercantil, el legislador era consciente de que el confinamiento de la población dificultaba la tarea de los órganos de administración de las empresas de formular las cuentas

anuales de las sociedades antes del 31 de marzo, e imposibilitaba la reunión de las Juntas Generales de Socios o Accionistas que debían aprobar, antes del 30 de junio de 2020, las cuentas formuladas.

El plazo de presentación del Impuesto de Sociedades está ligado directamente a la aprobación de las cuentas, ya que su fecha de presentación son 25 días naturales, contados desde la finalización del plazo de aprobación de cuentas anuales (30 de junio).

Pues bien, este RDL, en su artículo 12, permitía a aquellas empresas que no habían podido aprobar las cuentas anuales antes de la finalización del plazo de presentación del Impuesto, presentarlo con datos provisionales y posteriormente presentar una declaración complementaria cuando las cuentas anuales hubieran sido aprobadas, con fecha límite de 30 de noviembre de 2020, y sin exigencia de recargo, en caso de que el nuevo Impuesto de Sociedades supusiera un mayor ingreso de deuda tributaria.

La medida es lógica, pero de poca efectividad, ya que no serán muchas las empresas cuyas cuentas formuladas por su órgano de administración no sean aprobadas por la Junta de Socios o Accionistas.

5.2.7 Medidas de apoyo al sector cultural

Con la finalidad de apoyar al sector cultural, se ampliaron los incentivos fiscales a las actividades de mecenazgo, a la producción audiovisual y cinematográfica y amplía la duración de los beneficios fiscales ligados a determinados acontecimientos de excepcional interés público, como son “El programa de preparación de deportistas españoles de los Juegos de Tokio 2020”, el “V centenario de la expedición de la primera vuelta al mundo de Fernando Magallanes y Juan Sebastián el Cano”, “Andalucía Valderrama masters” y el “Año Santo Jacobeo”.

Cualquier medida de apoyo dirigida al sector cultural debería ser siempre bien recibida, pero en nuestro país nunca ha estado claramente delimitado lo que se entiende por

“cultura”, de ahí que algunas de estas medidas cuenten con la reticencia de sectores de la población.

5.2.8 Procedimiento Inspector

El confinamiento de la población puso al descubierto obsolescencias en los procedimientos tributarios que, aún habiéndose adaptado a las nuevas tecnologías en algunos aspectos (como en la entrega de documentación), en otros se habían mantenido inalterables.

De ahí, la modificación de la Ley General Tributaria con el fin de regular las actuaciones mediante videoconferencias u otros sistemas similares en los procedimientos de aplicación de los tributos, con el objetivo de favorecer el ejercicio de derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, en especial en un contexto de nueva normalidad generada por los efectos de la crisis sanitaria.

Para ello, se introdujo en la LGT un apartado 9 en su artículo 99 y una letra e) en el apartado 1 del artículo 151.

En el primero de ellos, se estableció la posibilidad de que en los procedimientos tributarios, las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios pudieran realizarse a través de sistemas digitales, tales como videoconferencia o similares, que permitieran la comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido, y garantizaran la transmisión y recepción seguras de los documentos que, en su caso, recogieran el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad. Se otorgaba a la Administración la decisión del uso de este tipo de sistemas, aunque el obligado tributario debería prestar su conformidad al uso y la fecha de su realización.

El segundo de ellos hacía referencia al lugar de desarrollo de las actuaciones inspectoras, ampliándose la posibilidad de realizarlas en cualquier lugar cuando se utilicen sistemas digitales, debiendo a ello prestar también su conformidad el obligado tributario.

La medida es una clara adaptación a los nuevos tiempos y a la aplicación de las nuevas tecnologías a los procedimientos tributarios. Ahora bien, es importante que esa necesidad y voluntad de adaptación vaya acompañada de una formación de los funcionarios en las nuevas tecnologías y una inversión en medios digitales.

5.2.9 Exención en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

El RDL 8/2020 de 17 de marzo dejó exentas, en su modalidad de actos jurídicos documentados, las modificaciones de contratos de préstamos con garantía hipotecaria tendentes a facilitar las obligaciones de pago al prestatario que hubiese visto afectada su actividad por la pandemia.

Inicialmente prevista para los préstamos hipotecarios vinculados a la adquisición de la vivienda habitual, fue extendiendo sus efectos a las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios para el sector turístico y para el sector del transporte público de mercancías y discrecional de viajeros en autobús, así como de arrendamientos, préstamos, leasing y renting sin garantía hipotecaria.

Esta medida representaba un ahorro fiscal considerable para aquellas empresas endeudadas con préstamos con garantía hipotecaria, normalmente solicitados para acometer inversiones en activos inmobiliarios, cuya modificación de las condiciones del préstamo, podría original un nuevo devengo del Impuesto que, en algunas comunidades autónomas, podría llegar al 2,5% de la garantía hipotecaria del préstamo.

5.2.10 Otras medidas tributarias

En los sucesivos RDL que fue publicando el Gobierno, se adoptaron otras medidas tributarias, con una menor repercusión para el conjunto de la población al afectar a un número reducido de empresas. Entre ellas, cabe destacar las siguientes:

- Las empresas comercializadoras y distribuidoras de electricidad y gas quedaban eximidas de liquidar los impuestos (IVA, Impuesto Especial de la Electricidad e

Impuesto Especial de Hidrocarburos) devengados por facturas emitidas, pero no cobradas por las medidas sociales adoptadas para salvaguardar a los colectivos más vulnerables, como la prohibición de cortar los suministros esenciales en caso de impago. Dicha exención de liquidar el impuesto se extendió hasta que las facturas fueran cobradas o hubiesen transcurrido seis meses desde la finalización del estado de alarma.

La regulación del IVA obliga a las empresas a ingresar el IVA repercutido en las facturas emitidas, aunque estas no hayan sido cobradas. Los efectos injustos, por gravoso para las empresas, de dicho mecanismo se verían acentuados si es la propia Administración la que impide a las empresas cobrar dichas facturas en aras de la aplicación de políticas sociales para personas vulnerables. Esta medida pretende mitigar los efectos injustos que representan la imposición de tener que seguir prestando un servicio, no poder cobrarlo y aún así, tener que ingresar el IVA repercutido por la prestación de dicho servicio.

- La disposición final sexta del RDL 26/2020 modificó, con efectos para los períodos impositivos que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2020, la Ley del Impuesto de Sociedades para introducir cambios en el régimen fiscal previsto para las autoridades portuarias, que dejaban de estar parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, con el objeto de dar cumplimiento a la Decisión de la Comisión C (2018) 8676 final, de 8 de enero de 2019, relativa a la fiscalidad de los puertos en España.

Se establece que estarán parcialmente exentas del Impuesto “Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas” y añadió una nueva deducción por las inversiones realizadas al entender que las autoridades portuarias realizan inversiones que benefician a toda la ciudadanía sin recibir contraprestación a cambio.

Por último, facultaba a las autoridades portuarias para conceder aplazamientos de las deudas tributarias no ingresadas con un régimen similar al resto de las deudas tributarias, por un plazo de seis meses y sin devengo de intereses.

- Se incrementó la deducción por las inversiones realizadas en innovación tecnológica en procesos de producción de la cadena de valor de la industria de la automoción, pasando el porcentaje de deducción del 12% al 25%. Se requería para ello que la entidad que pretendiera aplicar la deducción hubiera obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como innovación tecnológica.
- Se permite, cumpliendo determinados requisitos y con limitaciones, la libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada.

Los requisitos que se han de cumplir para que los elementos nuevos puedan ser amortizados libremente son:

- Mantenimiento de la plantilla media total durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, con respecto de la plantilla media del año 2019.
- Los activos que pueden acogerse a ella han de entrar en funcionamiento antes del 2021.
- Se debe estar en posesión de un informe motivado emitido por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo para calificar la inversión del contribuyente como apta.

Las limitaciones establecidas son:

- La cuantía máxima de inversión en activos nuevos que puede acogerse a la libertad de amortización no podrá superar los 500.000 euros.
 - No se incluyen los inmuebles.
- Se estableció una prórroga en el plazo de publicación del listado de deudores a la Hacienda Pública, ampliándose el plazo hasta el 1 de octubre.

- Y como algo innovador, se determinaba no que no se iniciaría el plazo en ejecutiva para determinadas deudas tributaria si el sujeto pasivo probaba haber solicitado, antes de la presentación de la autoliquidación y por el importe de esta, financiación con cobertura del Estado (artículo 29 del RDL 8/2020). Para ello, el sujeto pasivo debía aportar, en el plazo máximo de cinco días desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, un certificado bancario en el que se acreditara haber solicitado la financiación con el detalle del importe y las deudas para las que se solicitó. La vigencia de esta medida se supeditaba a que el crédito fuera finalmente concedido y que la deuda fuera pagada inmediatamente después de su concesión. Para la comprobación de que se cumplieran los requisitos establecidos se posibilitaba que la Administración pudiera acceder telemáticamente al expediente de solicitud del crédito para comprobar la situación y la posible concesión del crédito.

Esta medida operaba para las autoliquidaciones tributarias cuyo plazo de presentación estuviera comprendido entre el 20 de abril y el 30 de mayo. Para aquellas liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación hubiera finalizado antes del 23 de abril y cuya deuda tributaria por impago de la misma se encontrara en periodo ejecutivo, se consideraría pagada en periodo voluntario, evitando así los recargos, siempre y cuando se dieran las circunstancias expuestas en el párrafo anterior, esto es justificar la solicitud de financiación en un plazo de cinco días contados desde el 24 de abril, que dicha financiación fuera concedida y que de manera inmediata se pagara la deuda.

5.2.11 Programas de avales públicos y financiación directa.

El Real Decreto-ley 8/2020 estableció que el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital otorgaría avales por un importe máximo de 100.000 millones de euros a la financiación concedida por entidades de crédito a las empresas. Este programa, gestionado por el Instituto de Crédito Oficial (ICO), estaba dirigido a empresas y autónomos y los préstamos se concedieron para atender las necesidades de liquidez de las empresas.

El aval otorgado por el ICO cubría hasta el 80% del préstamo concedido por las entidades financieras a las empresas y autónomos. El plazo de los avales emitidos tendría una vigencia máxima de cinco años. Por su parte, la entidad financiera debe garantizar que los costes de estas operaciones se mantendrían en línea con los costes cargados antes de la crisis, y además deberían trasladar a sus clientes el beneficio derivado del aval público en forma, entre otras opciones, de menores intereses, mayor plazo, más financiación o un período de carencia del principal.

Esta medida, que tuvo como objetivo principal cubrir las necesidades de liquidez de las empresas para que estas pudieran hacer frente a sus gastos corrientes, resultó realmente eficaz tanto por la cantidad de recursos públicos utilizados como por la rapidez con la que el dinero llegó a las empresas por la eficaz gestión de los préstamos.

En unos momentos de cierre de la economía, en los que algunas empresas vieron reducidos sus ingresos a cero euros, existía el riesgo de impagos, originando un efecto “dominó” que podía llevar al colapso de la economía y el cierre en cascada de empresas tal y como ocurrió en la crisis del 2008. Esta inyección de liquidez permitió a muchas empresas hacer frente a sus deudas, evitando un cierre seguro de no haberla recibido.

5.3 MEDIDAS DE PROTECCIÓN DE EMPLEO Y AYUDAS A LOS DESEMPLEADOS

5.3.1 Medidas de protección del empleo.

El cierre temporal de las actividades productivas hizo necesaria la adopción de medidas especiales en el ámbito laboral que garantizaran la protección y la continuidad del empleo. Con este objetivo, se flexibilizan los requisitos y agilizan los plazos para la tramitación de los ERTes por fuerza mayor y la reducción de la jornada laboral.

Asimismo, para aligerar los costes en los que incurren las empresas, en los casos de fuerza mayor, la entidad quedaba exonerada de la cuota empresarial de la Seguridad Social, llegando al 100% para las empresas de menos de 50 trabajadores y al 75% para el resto. En

consonancia con la finalidad de la medida que, como se ha dicho, era el mantenimiento del empleo, la empresa acogida a estos beneficios debía comprometerse al mantenimiento de los puestos de trabajo o, en caso contrario, devolver los beneficios obtenidos.

Esta medida impidió el despido masivo de trabajadores por las empresas ante la imposibilidad de hacer frente a sus costes y, sus beneficios, son patentes por las continuas prórrogas que de esta medida se han hecho.

Sin embargo, muchos de los trabajadores que aún continúan en ERTE son realmente parados “encubiertos” y tal vez resultara más realista poner fin a los ERTE, permitir a las empresas ajustar sus plantillas a la realidad actual de sus negocios sin tener que devolver las ayudas recibidas, ya que ello podría implicar su cierre. Al permitir la continuidad de las empresas, éstas se encargarán de generar empleo en función de la evolución de su negocio.

También resultaron beneficiados los trabajadores con los ERTes, ya que se les reconoció el derecho a la prestación contributiva por desempleo, aunque no hubieran cotizado el mínimo exigible para su cobro y, además, se estableció que el periodo de la suspensión del contrato o la reducción de la jornada durante el que estén percibiendo la prestación no les computaría a efectos de consumir los periodos máximos de percepción legalmente establecidos.

5.3.2 Prestaciones dirigidas a los trabajadores autónomos

Por lo que respecta a los trabajadores autónomos, que normalmente son los grandes olvidados al dirigirse con habitualidad las medidas adoptadas a proteger a las empresas o a los asalariados, se les facilitó el cobro de una prestación extraordinaria por cese de actividades a aquellos trabajadores autónomos cuya facturación se hubiese visto reducida en un 75%. La cuantía de la prestación era equivalente a un 70% de la base mínima de su cotización.

Dicha medida fue un “balón de oxígeno” para aquellos autónomos que habían visto descender drásticamente sus ingresos o, incluso, llegar a ser de cero euros como consecuencia del Estado de alarma. Baste pensar en pequeños negocios, tales como peluquerías, bares, tiendas de comercio al menor de textil, que tuvieron que cerrar por el confinamiento. Pese a ello, no

se pudieron atender todas las demandas solicitadas por estos sectores ya que los recursos del Estado no son ilimitados.

5.3.3 Subsidio extraordinario para los trabajadores temporales

Determinados colectivos, como los trabajadores cuyo contrato temporal llegaba a su fin con posterioridad a la declaración del Estado de alarma o los empleados del hogar se vieron negativamente afectados por el Covid-19 y, además, no se encontraban amparados por ninguna cobertura de la Seguridad Social o de cualquier otra Administración pública.

Dada la dificultad de poder acceder a un empleo mientras durada el confinamiento, quedaron totalmente desprotegidos. Para paliar esa situación, el Real Decreto-ley 11/2020 introdujo un subsidio de desempleo por circunstancias excepcionales aplicable a ambos colectivos, siempre que no tuvieran derecho a una prestación contributiva.

5.4 MEDIDAS DE APOYO A LOS HOGARES

Junto con las medidas expuestas, el Gobierno español adoptó un amplio abanico de medidas dirigidas a apoyar la liquidez de los hogares más vulnerables. Ninguna de ellas tuvo un carácter meramente tributario, pero cabe destacar, por su finalidad social, dos de ellas:

- Tras la suspensión de los comedores escolares por el cierre de los colegios y con el fin de asegurar el derecho básico de alimentación de niños y niñas en condiciones de vulnerabilidad, se siguieron manteniendo las becas de comedor, evitando así situaciones de carencia por esa falta de servicios de comedor que proporcionan los centros educativos.
- Bajo la denominación de “ingreso mínimo vital” se estableció una renta mínima para aquellos hogares en situación de pobreza.

6. RECOMENDACIONES DE ORGANISMOS INTERNACIONALES

En este punto analizaremos someramente el conjunto de recomendaciones que distintos organismos internacionales, como la OCDE o el FMI, fueron publicando y que, en cierta medida, sirvieron de guía para el legislador español.

6.1 RECOMENDACIONES DE LA OCDE

La OCDE trató de ayudar a todos los países publicando las medidas tributarias y de otra índole que iban adoptando los distintos Gobiernos para que estas pudieran servir de guía a otros gobiernos. Se trataba de un *documento vivo*, que se iba actualizando a medida que cada país adoptaba una nueva medida (CEF, 2020).

Entre las medidas tributarias adoptadas por los distintos Gobiernos cabe destacar:

1. Extensión y/o diferimiento de pago de las deudas relativas a las cotizaciones a la Seguridad Social del empleador o de los autónomos (medidas adoptadas por países como Dinamarca o Eslovaquia), o a las retenciones sobre los salarios (caso de Australia). De esta forma, los sectores que se habían visto más afectados por la pandemia podían beneficiarse de una reducción de sus cotes laborales, o un diferimiento en su pago, que le permitiera tener una mayor liquidez.
2. Concesión de incentivos fiscales para los trabajadores de la salud y otros sectores especialmente afectados por la emergencia sanitaria (caso de China). Estos incentivos fiscales se podrían traducir, por ejemplo, en la exención en el IRPF de los ingresos laborales derivados de la realización de horas extra.

3. Aplazamientos de pago en materia de IVA, Impuestos Especiales o Impuestos Aduaneros para determinados artículos importados (por ejemplo, alimentos o medicamentos). Estas medidas se adoptaron en países como Alemania, Argentina, Brasil o Colombia.
4. Reducción o suspensión del importe de los pagos fraccionados (adoptada por países como Luxemburgo o Suecia).
5. Flexibilización de las posibilidades de compensación de bases imponibles negativas (Eslovaquia o Noruega) en la previsión de que la pandemia abocaría a muchas empresas a dar pérdidas, se permitía la compensación de estas sin tener en cuenta los límites porcentuales fijados. Incluso, en países como Noruega, Polonia o Singapur, en la previsión de que estas pérdidas pudieran prolongarse en el futuro, se estableció un mecanismo que permitía aplicar las pérdidas a ejercicios anteriores.
6. Supresión de los recargos y sanciones por falta de pago (Holanda, Costa Rica, Australia, Bélgica, Eslovaquia); o amortización acelerada de activos en el IS (Australia o Eslovaquia).
7. Asimismo, se busca incrementar la liquidez de las empresas mediante el aplazamiento del pago de determinados tributos y cargas sociales.

Como puede apreciarse, estas medidas de carácter tributario no difieren de las adoptadas en España, llegando a la conclusión de que los países poco margen tienen para paliar los efectos de una grave crisis con medidas estrictamente tributarias.

6.2 RECOMENDACIONES DEL FONDO MONETARIO INTERNACIONAL

El Fondo Monetario Internacional (en adelante, FMI) también se fue pronunciando sobre las consecuencias de la pandemia, emitiendo una serie de recomendaciones para paliarlas y un conjunto de medidas para conseguir una más rápida recuperación.

En primer lugar, en la fase de brote agudo, caracterizada por confinamientos generalizados, las autoridades económicas debían establecer un conjunto de medidas fiscales y sociales orientadas a minimizar el impacto de la pandemia en la economía. A medida que los confinamientos disminuían y se convertían en selectivos, los Gobiernos debían garantizar que las ayudas no fueran retiradas de manera inmediata, en especial a los sectores más vulnerables, para que estos pudieran acceder a prestaciones sociales que les garantizaran la cobertura de las necesidades básicas.

En segundo lugar, conforme los riesgos sanitarios fueran disminuyendo y para conseguir una recuperación estable y duradera, el apoyo debía centrarse en ayudar a empresas viables e invertir en la adaptación de los trabajadores a la nueva era digital, que imperará en la nueva económica *pospandemia*.

Por último, cuando se consiguiera que la pandemia quedara controlada a través de tratamientos efectivos o vacunas, los Gobiernos deberían tomar medidas para resolver las consecuencias de la misma, entre las que, seguramente, se incluyan altos niveles de endeudamiento público y privado, una alta tasa de desempleo y el aumento de la desigualdad y de la pobreza.

En este sentido, el margen o el ritmo adecuado de ajuste fiscal debería estar adaptado a las circunstancias de cada país y en cómo hubiera afectado la pandemia en su economía, tomando en consideración factores como la profundidad de la recesión, el porcentaje de desempleo o la capacidad para acceder a financiación.

7. CONCLUSIONES

PRIMERA. - La pandemia global del coronavirus ha tenido consecuencias económicas de una intensidad inaudita a corto plazo, y sus efectos se extenderán a medio y largo plazo. Muchos expertos vaticinan que la irrupción del virus supondrá un “cambio de era” en la economía. En este sentido, las nuevas tecnologías y las estrategias de negocio basadas en éstas, que han transformado no solo los procesos de negocio, sino la propia creación de productos y servicios, así como la forma de comercializar y consumir, eran inevitables, pero la pandemia ha acelerado drásticamente su implantación y, muchos Gobiernos y empresas no disponían de las herramientas adecuadas para su adaptación a esta nueva era.

SEGUNDA. - La crisis sin precedentes, para la economía en general y de la actividad económica de las empresas en particular, ha obligado a los Gobiernos a encontrar un equilibrio entre la necesidad de recaudar para el sostenimiento de los gastos públicos y la continuidad del tejido empresarial, que es el verdadero motor de generación de riqueza y creación de empleo, y que podría ver en peligro su continuidad con una subida drástica de la presión fiscal o, por lo menos, de la realización de inversiones que permitan generar riqueza y empleo.

En España, las compras de material sanitario, los ERTes y las distintas ayudas concedidas a colectivos vulnerables, han disparado el gasto público desde la irrupción del virus, y las consecuencias de éste, han mermado la cuenta de resultados de las empresas disminuyendo los ingresos tributarios, todo ello agravado por el alto nivel de endeudamiento del Estado español en el momento de la aparición del Covid y la actual situación política en España, donde un entendimiento entre las distintas fuerzas políticas para aunar esfuerzos en aras de encontrar soluciones parece inviable.

TERCERA. - Para encontrar el deseado equilibrio entre ingresos y gastos en la situación actual, es imprescindible la reducción de éstos últimos y para ello deberían realizarse reformas estructurales tales como pensiones, mercado laboral, incluso una profunda revisión de nuestro sistema autonómico. Sin embargo, por el alto coste electoral que supondría, es

difícil que la implantación de estas reformas pueda ser llevadas a cabo por un Gobierno si no cuenta con el respaldo de las restantes fuerzas políticas y, en la actual coyuntura política, parece muy complicado que los partidos políticos puedan ponerse de acuerdo en las medidas a implantar. Negociaciones y pactos, como los que permitieron redactar la Constitución Española, donde partidos de ideologías radicalmente opuestas lograron ponerse de acuerdo en la redacción del texto constitucional, no parece que sean posibles en el momento presente.

Y ello, a pesar de que distintos organismos internacionales coinciden en que en España es imprescindible la realización de esas reformas estructurales, para garantizar la continuidad de un Estado del bienestar cada vez más limitado por la falta de éstas.

Basta poner como ejemplo la reforma del actual sistema de pensiones en España, una reforma que todos los expertos califican de necesaria por su insostenibilidad, pero que ningún partido político en el Gobierno ha querido afrontar –si no fuera con el apoyo del resto de la clase política–, por el alto coste electoral que representaría al ser ocho millones de pensionistas los afectados y, por tanto, ocho millones de votos. O la reforma del mercado laboral, un mercado que habría que flexibilizar para animar a las empresas a contratar trabajadores.

CUARTA.- Descartadas las reformas estructurales, con una parte del Gobierno de España solicitando un mayor gasto social y con una capacidad de endeudamiento limitada por el alto nivel ya existente, parece que la solución más fácil para equilibrar las cuentas es incrementar la presión fiscal, bien subiendo los impuestos o creando otros nuevos, que principalmente recaerían sobre las empresas y personas físicas con mayores niveles de renta, pero que, sin lugar a dudas, también acabarían afectando al resto de la población, por mucho que la propaganda política quiera ocultar. Y ello, por que las empresas que vean incrementada su presión fiscal, acabarán repercutiendo en el precio de sus productos esa subida de impuestos, y esa subida la acaban pagando todos los consumidores, con independencia de su nivel de renta. Además, esas subidas de impuestos podrían minorar las inversiones a realizar por las empresas en la compra de activos, que permitieran la generación de mayor riqueza y la creación de empleo.

QUINTA. - De ahí que, según mi criterio, la subida de impuestos es una solución fácil, de utilidad a corto plazo, pero que terminaría siendo perjudicial a medio y largo plazo. Otra opción radicalmente opuesta a la subida de impuestos, sería la implantación de medidas orientadas a reducir la carga fiscal y reforzar la liquidez de las empresas y autónomos como las que se exponen a continuación (García, 2020).

- En el ámbito del IRPF, introducir reducciones a los empresarios que determinan su beneficio por el método de Estimación Objetiva o incrementar el porcentaje de deducción por gastos de difícil justificación, pasando este del 5% al 10 o 15% a los empresarios que tributan por el régimen de Estimación Directa Simplificada.
- En el ámbito del Impuesto de Sociedades, establecer la posibilidad de amortizar libremente los bienes de inversión adquiridos, bonificar la cuota íntegra del impuesto, establecer deducciones fiscales por la adquisición de activos fijos nuevos y la creación de empleo e, incluso, la posibilidad de compensar “hacia atrás” (con ejercicios pasados) las bases imponibles negativas generadas en el año 2020 y siguientes, obteniendo así la devolución del impuesto pagado en esos ejercicios anteriores.
- Y en el ámbito del IVA, ampliando la posibilidad de acogerse al criterio de caja a las empresas con un volumen de facturación inferior a 10 millones de euros.

Todas estas medidas, en el corto plazo disminuirían la recaudación tributaria y el Estado tendría que endeudarse todavía más para hacer frente al sostenimiento de los gastos públicos, pero las ayudas establecidas por la Unión Europea para paliar los efectos de la pandemia lo permitirían y a un coste financiero asumible.

Sin embargo, en el medio y largo plazo permitirían el mantenimiento del tejido empresarial español y la creación de puestos de trabajo. Las inversiones realizadas por las empresas generarían una mayor riqueza, que conllevaría una mayor recaudación fiscal, y la disminución del paro implicaría una reducción del coste de las prestaciones ligadas a las personas desempleadas y nuevos contribuyentes por el IRPF, que incrementaría la recaudación por este impuesto.

Además, el incremento del poder adquisitivo de esas personas se traduciría en un mayor consumo, reactivando sectores tan perjudicados por la crisis como el comercio, la hostelería o el turismo, haciendo que el incremento de la actividad económica de estos sectores se traduzca también en una mayor recaudación fiscal.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1º- LEGISLACIÓN

Boletín Oficial Extraordinario de la Provincia de Burgos, 4 de octubre de 1918. Fuente: Archivo Municipal de Burgos.

Constitución Española. BOE, núm. 311, de 29/12/1978

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE, núm. 312, de 29/12/1992.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. BOE, núm. 312, de 29/12/1992.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE, núm. 302 de 18/12/2003.

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. BOE, núm. 67, de 14/03/2020.

Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. BOE, núm. 73, de 18/03/2020.

Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19. BOE, núm. 65, de 13/03/2020.

Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19. BOE, núm. 73, de 18/03/2020.

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. BOE, núm. 91, de 01/04/2020

Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias. BOE, núm. 105, de 15/04/2020.

Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. BOE, núm. 112, de 22/04/2020.

Real Decreto-ley 18/2020, de 12 de mayo, de medidas sociales en defensa del empleo. BOE, núm. 112, de 13/05/2020.

Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19. BOE, núm. 150, de 27/05/2020.

Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo, por el que se establece el ingreso mínimo vital. BOE, núm. 154, de 01/06/2020.

Real Decreto-ley 24/2020, de 26 de junio, de medidas sociales de reactivación del empleo y protección del trabajo autónomo y de competitividad del sector industrial. BOE, núm. 178, de 27/06/2020.

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. BOE, núm. 187, de 08/07/2020.

Real Decreto-ley 27/2020, de 4 de agosto, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales. BOE, núm. 211, de 05/08/2020.

Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia. BOE, núm. 253, de 23/09/2020.

2º- JURISPRUDENCIA

STC 37/1987, de 26 de marzo. BOE, núm. 89, de 14/04/1987.

STC 197/1992, de 19 de noviembre. BOE, núm. 307, de 23/12/1992.

3º- OBRAS DOCTRINALES

Aizega Zubillaga, J. M. (2001). La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria. *Bilbao: Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea*.

Alabern, J. E. V. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons.

Banco de España (2019). La economía española ante la crisis del Covid-19. *Informe Anual 2019*.

Banco de España (2020). Escenarios macroeconómicos de referencia para la economía española tras el Covid-19. *Boletín económico/Banco de España [Artículos], n. 2, 2020*.

Calvarro, J. M. D. (2018). El principio de capacidad y los fines extrafiscales de los tributos como justificación de los beneficios fiscales a las personas con discapacidad. *Anuario de la Facultad de Derecho, (34), 90-110*.

Clavellina Miller, J. L. (2020). Política fiscal ante la crisis del COVID-19 en América Latina.

Cuadro Sáez, L., López Vicente, F., Párraga Rodríguez, S., & Viani, F. (2020). Medidas de política fiscal en respuesta a la crisis sanitaria en las principales economías del área del euro, Estados Unidos y Reino Unido. *Documentos Ocasionales/Banco de España, 2019*.

de Cos, P. H. (2020). La economía española ante la crisis del COVID-19: Comparecencia ante la Comisión de Asuntos Económicos y Transformación Digital del Congreso de los Diputados 18 de mayo de 2020. *Documentos ocasionales-Banco de España*, (23), 12-29.

FMI (2020). Resumen ejecutivo. *Capítulo 1: Políticas fiscales para dar respuesta a la pandemia de COVID-19*.

Godínez, G. M. (2011). Recordando a la gripe española. *Medicina Interna de México*, 27(5), 463-466

Pulido, S. (2018). La Gripe Española: la pandemia de 1918 que no comenzó en España. *Gaceta médica*, 19

4º- RECURSOS DE INTERNET

BBC News (2017) ‘La curva de Laffer: cómo una teoría escrita en una servilleta se convirtió en la guía para la política fiscal de Donald Trump en Estados Unidos’. Disponible en: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-39827427>

Blanco, Patricia R. (2020) ‘La injustamente apodada gripe española de 1918’, *El País*. Disponible en: https://elpais.com/elpais/2020/03/29/hechos/1585471712_168131.html

CEF (2020) ‘La OCDE recopila las medidas tomadas por las administraciones tributarias a nivel mundial para apoyar a los contribuyentes frente al COVID-19’. Disponible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/ocde-recopila-medidas-fiscales-mundial-apoyar-contribuyentes-coronavirus-covid-19.html>

García, C. (2020) ‘La Fiscalidad y la crisis del Covid-19. Interpretación de lo que ya se hizo y propuestas de lo que se debería hacer (Segunda Parte)’, *Taxlandia*. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-fiscalidad-y-la-tesis-del-covid-19>

[19-interpretacion-de-lo-que-ya-se-hizo-y-propuestas-de-lo-que-se-deberia-hacer-segunda-parte?idU=1&acm=_137](#)

Hernández, M. (2020) ‘Pedro Sánchez anuncia el estado de alarma para frenar el coronavirus 24 horas antes de aprobarlo’, *El Mundo*. Disponible en: <https://www.elmundo.es/espana/2020/03/13/5e6b844e21efa0dd258b45a5.html>

Jorrín, J. G. (2020) ‘Escrivá anuncia que la destrucción de empleo “se está estabilizando” en abril’, *El Confidencial*. Disponible en: https://www.elconfidencial.com/economia/2020-04-08/destruccion-empleo-estabiliza-abril-escriva_2541180/