

La fiscalidad en el contexto de la pandemia del Covid-19. Apuntes sobre el caso español

César García Novoa

Published: 21 de septiembre de 2022

Resumen

The Covid-19 pandemic affected all areas of life. Also to taxation. Taxes have served to help fight the pandemic. Tax relief measures have also been introduced. It is time to encourage the reactivation of the economy with tax measures.

La pandemia del Covid-19 afectó a todos los ámbitos de la vida. También a la fiscalidad. Los impuestos han servido para ayudar a la lucha contra la pandemia. También se han previsto medidas de alivio fiscal. Es el momento de incentivar con medidas fiscales la reactivación de la economía.

Keywords: Covid-19; fiscalidad de excepción; alivio fiscal; incentivos fiscales; reactivación económica.

César García Novoa: Universidade de Santiago de Compostela (Spain)

ORCID <https://orcid.org/0000-0002-9446-4468>

✉ cesar.garcia@usc.es

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela.

SUMARIO 1. COVID-19. Pandemia y normatividad de excepción. 2. Una manifestación de la excepcionalidad. La relevancia de la fuerza mayor. 3. La crisis económica derivada de la pandemia y la excepcionalidad tributaria. 4. Los tributos y las medidas fiscales basadas en la solidaridad. 5. La capacidad económica especial como fundamento de la excepcionalidad fiscal. 6. La fiscalidad orientada a estimular la recuperación económica en el contexto post-Covid 19. 6. La fiscalidad orientada a estimular la recuperación económica en el contexto post-Covid 19.

1. COVID-19. Pandemia y normatividad de excepción.

La pandemia del COVID-19 ha hecho saltar por los aires todas las *normalidades* incluidas las concernientes al mundo del Derecho. Recordemos que el 10 de abril de 2020 el Consejo Ejecutivo de la Organización Mundial de la Salud (OMS) declaró oficialmente pandemia universal a raíz del brote del virus COVID-19 (Coronavirus), surgido en la ciudad de Wuhan (China) en diciembre de 2019. Tal calificación es el correlato de la declaración por la propia OMS de la situación de emergencia de salud pública de preocupación internacional el 30 de enero de 2020. La ulterior declaración de pandemia sólo suponía evidenciar que la epidemia se había extendido a nivel global. Como es sabido, y en términos del artículo 2 de su documento de constitución, la OMS tiene entre sus funciones *el actuar como autoridad directiva y coordinadora en asuntos de sanidad internacional*. La adopción de medidas efectivas para hacer frente a la emergencia sanitaria corresponde a los estados, como auténticos *policy makers*, quienes tendrían la responsabilidad de implementar las correspondientes políticas públicas en el marco de sus respectivas normativas internas¹.

La crisis sanitaria fue afrontada en los distintos países operando sobre sus ordenamientos domésticos. En la mayoría de ellos, activando las situaciones de excepcionalidad que los respectivos órdenes constitucionales prevén². Así, la pandemia permitió poner en práctica la excepcionalidad jurídica a partir del marco normativo derivado de cada orden constitucional, construyendo lo que ÁLVAREZ CONDE denomina *derecho de excepción*, como *normatividad del caso excepcional o del supuesto anormal*³. Y ello con base en una lógica elemental, una situación excepcional requiere mediadas excepcionales. En el supuesto de España, el artículo 116 de la Constitución prevé y la Ley Orgánica 4/1981 de 1 de junio desarrolla, los estados de alarma, excepción y sitio. La figura a la que se acudió en España fue el estado de alarma. Así, ante el avance de la pandemia del coronavirus, el Gobierno aprobó 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. Los apartados 1, 3 y 5 del artículo 7 de este Decreto del estado de alarma fueron declarados inconstitucionales por el Tribunal Constitucional en sentencia 148/2021, de 14 de julio, entendiéndose, entre otras cosas, que para una suspensión generalizada de derechos fundamentales era preciso haber declarado el estado de excepción⁴. La sentencia 183/2021, de 27 de octubre declararía también inconstitucional la prórro-

1. ARANDA ÁLVAREZ, E., *Los efectos de la crisis del Covid-19 en el Derecho Constitucional económico de la Unión Europea. Una oportunidad para repensar la relación entre estabilidad presupuestaria y gasto público*, Marcial Pons, Ediciones Sociales y Jurídicas, Madrid, 2021, pag. 28.
2. Una buena recopilación de los mismos en el ámbito europeo se incluye en el documento aprobado por el Parlamento Europeo *States of emergency in response to the coronavirus crisis: Situation in certain Member States*. Este documento señala que *while some Member States' constitutions include mechanisms allowing for recourse to a state of emergency or the entrustment of special powers to specific institutions, other Member States' legal orders do not, either for historic reasons or owing to institutional tradition*.
3. ABA CATOIRA, A., "El estado de alarma en España", *UNED, Teoría y Realidad Constitucional*, nº 28, 2011, pag. 318.
4. El estado de alarma es una figura prevista constitucionalmente en el artículo 116 de la Norma Fundamental y desarrollado Ley Orgánica 4/1981, entre cuyos presupuestos se incluye en el artículo 4º lo que, con carácter general, se pueden denominar *epidemias*. Por su parte, la decisión de declarar el estado de sitio la toma el Congreso de los Diputados por mayoría absoluta, a propuesta exclusiva del Gobierno. El estado de excepción será declarado mediante decreto acordado en Consejo de Ministros, previa autorización del Congreso de los Diputados. Y según el artículo 11 de la misma Ley Orgánica, la declaración del estado de alarma facultará al Gobierno, entre otras cosas, a *limitar la circulación o permanencia de personas o vehículos en horas y lugares determinados, o condicionarlas al cumplimiento de ciertos requisitos*. También a: *b) practicar requisas temporales de todo tipo de bienes e imponer prestaciones personales obligatorias; c) intervenir y ocupar transitoriamente industrias, fábricas, talleres, explotaciones o locales de cualquier naturaleza, con*

ga de seis meses del estado de alarma y el nombramiento de autoridades competentes delegadas fijada en el Real Decreto 926/2020 del segundo estado de alarma. Para el Tribunal Constitucional no cabe utilizar el estado de alarma, pensado para limitar derechos fundamentales y no para su suspensión, para llevar a cabo limitaciones de tales derechos que, *de facto*, son tan intensas que suponen su anulación temporal. Si esto fuera posible, como dice el Fundamento 11 de la sentencia 148/2021, “se estaría, en otros términos, utilizando la alarma, como temían algunos constituyentes, para limitar derechos sin decirlo, esto es, sin previa discusión y autorización de la representación popular, y con menos condicionantes de duración”.

No todos los países han acudido a los *special powers*. Así, Francia no ha aplicado la excepcionalidad del artículo 16 de su Constitución, sino una ley orgánica aprobada por la Asamblea Nacional, mientras que Alemania se ha limitado a activar la Ley Federal de protección contra infecciones (*Infektionsschutzgesetzes*) de 20 de julio de 2001⁵ modificada por última vez por el artículo 3 de la Ley del 19 de mayo de 2020⁶. Esta norma sería el equivalente a lo que en España es la Ley Orgánica 3/1986, de 14 de abril, de Medidas Especiales en Materia de Salud Pública, señalada por algunos como alternativa óptima frente al estado de alarma⁷.

Ya con anterioridad, Tribunal Constitucional Español había señalado en el auto 7/2012, de 13 de enero y en la sentencia 83/2016, de 28 de abril⁸, que el estado de alarma supone una *legalidad excepcional* que viene a suplir la *legalidad ordinaria*. En suma, el Alto Tribunal reconduce el estado de alarma a lo que hemos denominado *derecho de excepción*.

Debemos, por tanto, situar adecuadamente el concepto de *derecho de excepción* en el marco del ordenamiento jurídico actual. Para ello conviene tomar en consideración que en los modelos de Estado de Derecho que promueven las modernas constituciones el orden jurídico aparece condicionado por un discurso positivista que bebe en las fuentes del pensamiento kelseniano. Para KELSEN, el Estado es el orden jurídico y se define como tal. La espontaneidad del orden jurídico constituido no acierta a definir la excepcionalidad. La excepcionalidad sólo puede ser definida en el *caso límite*. Como dice QUINTERO OLIVARES, la excepcionalidad hace que todas las perspectivas y valoraciones cambien, y, por fuerza, produce efectos también en todo el campo jurídico⁹. Es por lo que Carl SCHMITT señalaba (más allá de las connotaciones extremas de su discurso) que la excepcionalidad quiebra el presupuesto corriente de todo orden normativo que es la situación de normalidad necesaria para aplicar la ley. La excepcionalidad vendría a refutar una de las características del positivismo kelseniano; el Estado deja de concebirse como el *orden jurídico mismo* porque el orden jurídico se suspende¹⁰. No obstante, ello entraría en contradicción con el hecho mismo de que también el orden excepcional es un orden jurídico. Por tanto, si sería factible hablar de un orden jurídico excepcional.

Pero la excepcionalidad no puede concebirse exclusivamente tomando en consideración las singulares atribuciones de facultades extraordinarias al poder público, sino, como ha señalado FERRAJOLI, atendiendo al dato de que los derechos de los ciudadanos operan como límites infranqueables en cualquier excepcionalidad. Son los derechos de los ciudadanos los que dan sentido a la excep-

excepción de domicilios privados, dando cuenta de ello a los Ministerios interesados; d) limitar o racionar el uso de servicios o el consumo de artículos de primera necesidad; e) impartir las órdenes necesarias para asegurar el abastecimiento de los mercados y el funcionamiento de los servicios y de los centros de producción...

5. Boletín Oficial Federal o BGBl. I p. 1045 por sus siglas en alemán.
6. Boletín Oficial Federal, BGBl parte I p. 587.
7. FLORES JUBERÍAS, C., “Una alarma bastante excepcional”, *Las Provincias*, 8 de abril de 2020.
8. Con ocasión de la llamada *crisis de los controladores aéreos*. En esa ocasión el estado de alarma se declaró por RD 1673/2010, de 4 de diciembre.
9. QUINTERO OLIVARES, G., “Coronavirus, derecho excepcional y delitos”; https://www.vozpopuli.com/opinion/Coronavirus-derecho-excepcional-delitos-estado-alarma-coronavirus_0_1348066259.html
10. Sobre el tema, SCHMITT, C., *Teoría de la Constitución*, Alianza Editorial, Madrid, 2011, págs. 132 y ss.

cionalidad, al configurar como esencia de tal excepcionalidad la suspensión o limitación de esos derechos¹¹.

Ahí radicaría la contradicción de la excepcionalidad jurídica. Se trata de un orden que se aparta de la norma ordinaria pero que sólo tienen sentido en lo propia *ordinariedad* porque es la norma ordinaria la que permite definirla como excepcional. O, como decía KELSEN, es la excepcionalidad lo que da sentido a la norma ordinaria. Una de las vías por las que este autor resuelve tal contradicción es a través de su tesis de la *cláusula alternativa tácita*. Todo orden jurídico lleva implícita una habilitación dirigida al legislador para dictar normas de un contenido distinto o según un procedimiento alternativo al regulado por las normas superiores¹².

Como fruto o no de esa cláusula alternativa tácita, lo cierto es que, en España, al amparo del Real Decreto 463/2020, ha surgido una *normatividad tributaria de excepción* limitada a algunas cuestiones muy puntuales. Buscando la expresión sintética de esta excepcionalidad podríamos señalar tres líneas en las que la misma se expresa.

Por un lado, se ha acudido a la utilización de los tributos como instrumento extrafiscal para reforzar las políticas públicas extraordinarias de lucha sanitaria contra la pandemia. Valgan como ejemplo medidas como la aprobación por Decreto-Ley 15/2020 de 21 de abril, de un tipo cero en el IVA desde el 23 de abril de 2020 hasta el 31 de julio de 2020, para ciertos productos sanitarios, siempre que los destinatarios de tales productos fuesen entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios o entidades privadas de carácter social de las referidas en el artículo 20, Tres de la Ley del IVA. En segundo lugar, se han habilitado previsiones para evitar que el estado de alarma incida negativamente en los derechos de los contribuyentes, por ejemplo, con la suspensión y ampliación de plazos tributarios por el artículo 33 del Real Decreto-Ley 8/2020. Y en tercer lugar, se han adoptado, aunque de forma limitada, ciertas medidas de alivio fiscal, básicamente el régimen especial de aplazamientos del Decreto-Ley 7/2020 o la ampliación hasta el 20 de mayo de 2020 del plazo de ingreso de ciertos tributos que vencían el 20 de abril, lo que se contempló en el Decreto-Ley 14/2020¹³.

Así, si bien el uso del tributo con fines extrafiscales no constituye una excepcionalidad sí parece haber un cierto sesgo de excepción en la limitación material y temporal de este tipo cero, en tanto se trataría de una acción instrumental más dentro del conjunto de medidas de lucha contra la pandemia¹⁴. Sin embargo, la alteración de la ordenación temporal tanto del cumplimiento de deberes tributarios como de los procedimientos propiamente dichos sí supone una manifestación de excepcionalidad. En el caso del cumplimiento de deberes tributarios no se ha optado por una moratoria, sino que se habilitado una vía especial de aplazamiento a solicitud de los interesados, con lo cual la excepcionalidad es limitada¹⁵. Pero, por otro lado, sí se ha previsto una suspensión de los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos en el artículo 33 del Real Decreto-Ley 8/2020. Y la suspensión de la prescripción sí es excepcional en el ordenamiento español¹⁶.

11. FERRAJOLI, L., *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*, trad, Andrés Ibáñez, Ed. Trotta, Madrid, 1995, págs. 379 y 382.

12. KELSEN, H., *Teoría Pura del Derecho*, Ed. Porrúa-UNAM, México D. F., 1992, págs. 28 y ss.

13. No se contemplaron en el caso español durante el estado de alarma otras medidas de alivio fiscal, previstas en otros países, como devoluciones rápidas (*quicker refund*), *moratorias generalizadas* o la recuperación de inversiones en activos mediante amortizaciones aceleradas, como las propuestas contenidas en el Documento CIAT-IOTA-OCDE *Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers 10 April 2020*, págs. 41 a 44. Véase CRUZ AMORÓS, M., "Fiscalidad y emergencia", *Actum Fiscal*, n° 157, marzo 2020, pag. 53.

14. VARONA ALABERN, J.E., "Extrafiscalidad y justicia tributaria", *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro*, ICDT, Bogotá, 2010, p. 185.

15. Como ha señalado MATA SIERRA, M.T., estaríamos ante lo que podríamos llamar un sucedáneo de moratoria, ya que este aplazamiento no es más que "una mal llamada moratoria", "aplicable a los tres primeros meses del aplazamiento de seis meses concedido y con la singularidad de que puede afectar a deudas que, normalmente, no son aplazables"; "Un sucedáneo de moratoria fiscal en tiempos del COVID-19", *Quincena Fiscal*, n° 10, 2020, pag. 12.

16. Lo que supone que el ordenamiento español no sigue la regla prevista en la Ordenanza Tributaria Alemana, que en su párrafo 230 se refiere a la suspensión (*Hemmung der Verjährung*), de los seis últimos meses del plazo prescriptivo

Todo ello se recondujo a la excepcionalidad de la paralización de las actuaciones administrativas durante el estado de alarma, esto es, desde el 14 de marzo hasta el 21 de junio de 2020. La paralización de las actuaciones administrativas sí es una expresión de excepcionalidad. Algo que, por otra parte, ya se prevé en la Ley General Tributaria en su artículo 150,3, f), que establece la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector por la concurrencia de una *causa de fuerza mayor*¹⁷. Por eso, si el principio que fundamenta la excepcionalidad es la concurrencia de una situación de fuerza mayor derivada del confinamiento establecido en el Real Decreto 463/2020, la propia idea de *fuerza mayor* será uno de los conceptos jurídicos de especial relevancia en toda situación excepcional.

2. Una manifestación de la excepcionalidad. La relevancia de la fuerza mayor.

Una de las manifestaciones de excepcionalidad en el mundo del Derecho es, sin duda, la categoría jurídica de la *fuerza mayor*. Y en el ámbito fiscal, la existencia de una situación de excepcionalidad derivada del *lockdown* de la actividad económica decretado por las autoridades atribuye protagonismo a la fuerza mayor en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El cumplimiento de las obligaciones es la forma normal de extinción de las mismas, por lo que la imposibilidad de tal cumplimiento por fuerza mayor es una expresión de excepcionalidad. Pero, como hemos dicho, la excepcionalidad sólo tiene sentido en la propia *ordinariedad*. Por tanto, hay que atender a la fuerza mayor en tanto la misma aparezca prevista y definida en las normas tributarias.

Valgan como ejemplos el citado supuesto del artículo 150,3, f) de la Ley 58/2003 General Tributaria que establece la posible suspensión del procedimiento inspector por causa de fuerza mayor. Pero también el artículo 64 de la Ley General Tributaria y 43 del Reglamento General de Recaudación, al disponer que la consignación, como sucedáneo o alternativa al pago, se aplicará cuando el acreedor no pueda recibir el pago *por causa de fuerza mayor*, como excepción que es a la extinción ordinaria de la obligación tributaria por pago. Y en el ámbito de la fiscalidad internacional, podemos ver la relevancia que se da a la fuerza mayor en la Nota de 3 de abril de 2020 de la OCDE sobre las consecuencias de las situaciones de confinamiento en los Convenios de Doble Imposición. La OCDE niega que un trabajador teletrabajando en otro país forzado a ello por las exigencias de la cuarentena constituya un establecimiento permanente, porque la causa del teletrabajo sería un supuesto de fuerza mayor incompatible con la estabilidad que requiere el concepto clásico de establecimiento permanente¹⁸. Y ello en tanto la presencia del trabajador teletrabajando por la pandemia será una presencia de corta duración que excluirá la habitualidad propia del concepto tradicional de establecimiento permanente. Es decir, se parte de la situación en la cual el trabajo en el domicilio es consecuencia de una serie de imposiciones normativas (fuerza mayor impropia) no de una libre

como consecuencia de una pretensión o reclamación (*Anspruch*), mientras que el parágrafo 231-2 de la Ordenanza Tributaria alemana, incluye los supuestos en los cuales se produce este efecto suspensivo. En este precepto se configura la suspensión de la prescripción como un efecto de duración en el tiempo de la interrupción- *Unterbrechung der Verjährung* – cuando se hayan producido aplazamientos de pago (*Zahlungsaufschub*) moratorias (*Stundung*), la solicitud de inicio de un procedimiento de insolvencia (*Anmeldung im Insolvenzverfahren*) u otras circunstancias.

17. Pero como señalan HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.-CASTELLÓ JORDÁ, V., “nada dice la norma sobre si dicho período de suspensión debe excluirse también a efectos del cómputo de intereses de demora”, para concluir, acertadamente, que no está justificado que en aquellos procedimientos de inspección que finalicen con una liquidación tributaria con deuda a ingresar la Administración exijan intereses por el período en que el procedimiento inspector ha estado suspendido por decisión de los poderes públicos; “Derecho tributario en estado de alarma: situación de fuerza mayor y excepción a la normalidad constitucional. Delimitación de las competencias normativas”, *Actum Fiscal*, nº 159, marzo 2020, pag. 52.

18. FALCÓN Y TELLA, R., “Incidencia de la crisis del COVID-19 en los Tratados de Doble Imposición”, *Quincena Fiscal*, nº 11, 2020, pag. 2.

decisión de la empresa¹⁹.

A pesar de estas invocaciones a la fuerza mayor en nuestras normas tributarias, es cierto que se trata de un concepto de perfiles difusos y que nunca se ha definido con claridad. Su mínimo común denominador es la concurrencia de circunstancias sobrevenidas imprevisibles e inevitables. Así, el Tribunal Supremo español, en sentencia de 17 de mayo de 1983, Sala Primera, ha definido la fuerza mayor como “la existencia de un suceso imprevisible o que, previsto, sea inevitable, insuperable o irresistible, por el exceder el curso normal de la vida, que no se deba a la voluntad del presunto deudor y que se dé entre el evento y el resultado un nexo o relación de causalidad eficiente”. En este sentido se suele hablar de una *fuerza mayor propia* identificable con acontecimientos extraordinarios imprevisibles e inevitables, ajenos a la voluntad humana, y de una *fuerza mayor impropia*, conocida como *factum principis*, donde sí interviene la voluntad humana pero a través de decisiones emanadas de la autoridad administrativa en ejercicio de una función pública. Se trataría, por tanto, de actuaciones no premeditadas y debidas a la intervención de terceros ajenos. Teoría la del *hecho del príncipe* que tiene su origen en la ordenación de la contratación administrativa y que se configura como causa productora de un perjuicio que altera el equilibrio económico financiero del contrato.

Entre esos posibles ejemplos de *hecho del príncipe* que constituirían supuestos de fuerza mayor impropia se incluirían circunstancias como “la adopción de una decisión de los poderes públicos que impide la continuidad en la prestación de servicios laborales”, como lo ha definido para el ámbito laboral el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en sentencia de 2 de octubre de 2006 (núm. 1577/2006-recurso 957/2003)²⁰.

Al mismo tiempo es necesario diferenciar *fuerza mayor* de *caso fortuito*. En uno u otro caso nos encontramos con hechos generadores que, además de imprevisibles son inevitables e irresistibles. Aunque, con frecuencia, se introduce el matiz diferenciador de que el caso fortuito se identifica con el hecho imprevisible (*fortuitus casus est, qui nullu humano consilio praevederi potest*) y, por tanto, irresistible, pero que de haber sido previsto podría haberse evitado, mientras que la fuerza mayor se caracteriza por ser, al mismo tiempo, irresistible e inevitable. Como señala CABALLERO PERDOMO, en el supuesto de la fuerza mayor estaríamos ante una *causa extraña no imputable*, que supone que el eventual incumplimiento no depende de la voluntad del obligado sino del propio acontecimiento. De esta manera, se debería interpretar el concepto de fuerza mayor de manera estricta, diferenciándolo del mero caso fortuito²¹. El hecho determinante de la fuerza mayor no sólo debe ser imprevisible sino que, aun en el caso de que se pudiese prever, debería resultar inevitable²².

19. BÁEZ MORENO, A.-LÓPEZ LÓPEZ, H., “Reflexiones sobre la pandemia y sus efectos en la fiscalidad internacional a partir de la Nota de la OCDE de 3 de abril de 2020”, difundido por redes sociales, pag. 41.

20. Dice esta sentencia que *...importada del Derecho Público francés, la doctrina y la jurisprudencia han admitido entre nosotros la figura (...) De entrada, debe advertirse que el “factum” principis debe distinguirse tanto de las potestades exorbitantes de la Administración en orden a modificar las condiciones de un contrato público en atención al interés general (ius variandi), como de la concurrencia de circunstancias sobrevenidas e imprevisibles, y ajenas a la voluntad de los agentes públicos, que alteren el equilibrio de las prestaciones (situación que puede aparecer en cualquier contrato de tracto sucesivo -público o privado- y que abre la aplicación de la cláusula rebus sic stantibus). El “factum” principis se identifica como una medida o conjunto de medidas administrativas generales o, más ampliamente, como actividad del Estado en sentido lato, que, aunque no modifica el objeto del contrato, ni lo pretende, incide o repercute en el mismo haciéndolo más oneroso para el contratista sin culpa de éste (...).*

21. CABALLERO PERDOMO, R., “Del cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco del COVID-19 ¿una oportunidad para considerar la fuerza mayor en las sanciones?”, *Cartas a Taxlandia*, 3 de junio de 2020, <https://www.politicafiscal.es/cartas-a-taxlandia/del-cumplimiento-de-las-obligaciones-tributarias-en-el-marco-del-COVID-19-una-oportunidad-para-considerar-la-fuerza-mayor-en-las-sanciones>.

22. En la sentencia de la Audiencia Territorial de Sevilla, de 31 de enero de 1986 - *Impuestos, 1986, II* -, se trata el supuesto de imposibilidad de aplicar un recargo porque el retraso en el pago se debe a una huelga. Esta sentencia configura los intereses de demora como intereses moratorios o culposos, cosa que no se compadece con la regulación que de los mismos hace la legislación española. La diferencia entre una y otra ya fue puesta de relieve en las resoluciones de las X Jornadas del ILADT, celebradas en Quito en 1981. En la Conclusión nº 6, del Tema II sobre Infracciones y sanciones, se señala que “debe distinguirse claramente entre intereses por no pago oportuno, de carácter indemnizatorio o resarcitorio y multa por mora, como pena a la violación de la norma”.

En ese contexto, la pandemia puede ser una circunstancia propia de fuerza mayor, causa eficiente de la excepcionalidad y las medidas adoptadas por los poderes públicos, de confinamiento, cuarentena o *lockdown*, esto es, los supuestos de *factum principis* o fuerza mayor impropia pueden ser consecuencia de la excepcionalidad.

A partir de ahí, la fuerza mayor como expresión de esa excepcionalidad, alcanza diversos perfiles. Pero, en todo caso, constituye un supuesto de exoneración de la obligación de indemnización por incumplimiento en caso de no realización de la prestación, pero no es una causa de desvinculación del deber de cumplimiento contractual. Así, en el artículo 1105 del Código Civil se señala que *fuera de los casos expresamente mencionados en la ley, y de los en que así lo declare la obligación, nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fueran inevitables*. Pero la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo rechazó que se pudiera extinguir una obligación por fuerza mayor. Así la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2015 (nº rec, 721/2013), señala en su FJ8º que *la Sala no es insensible a la situación familiar de la demandada y que ...si la Sala confirma la estimación de la demanda...es por considerar que cuando se trata de deudas pecuniarias de pago de dinero como prestación principal no cabe que opere como exoneración de la obligación la imposibilidad sobrevenida de esta por caso fortuito o fuerza mayor*.²³

Así en la fuerza mayor (en este caso también en el caso fortuito) deben verificarse las siguientes condiciones: que el acontecimiento produzca imposibilidad absoluta de poder ejecutar la obligación, que sea sobrevenido, imprevisible, inevitable y que se produzca en condiciones ausencia total de culpa y dolo por parte del deudor. Y en esta línea podríamos situar la pandemia misma como causa de fuerza mayor, pero sobre todo, las medidas administrativas adoptadas (confinamiento y *lockdown* de la actividad económica) como fuerza mayor impropia.

La cuestión es cómo puede incidir esta fuerza mayor en el régimen de las obligaciones tributarias vigentes durante el confinamiento, teniendo en cuenta, además, que en el caso de España y a diferencia de otros países, no se ha previsto una moratoria de plazos de pago. Así, parece obvio que una situación de fuerza mayor sólo puede eximir, en su caso, de responsabilidad, pero no extingue ni hace desaparecer la obligación de cumplir el deber impuesto por la ley. El ámbito más propio de la fuerza mayor es el incumplimiento de las obligaciones civiles, como efectivamente recogen diversos preceptos del Código Civil que eximen de responsabilidad en caso de incumplimiento por fuerza mayor -artículos 457, 1777, 1784 y 1905- o caso fortuito-artículos 1602 o 1625-.

Cuestión distinta son las consecuencias indirectas de la pandemia, o más bien, de las medidas de cese o suspensión de la actividad económica, y la consiguiente incidencia negativa de esa suspensión en el desempeño de la vida económica de particulares y empresas. Así, es posible que, ante la falta de ingresos, puede existir falta de liquidez para hacer frente al pago de los tributos²⁴. Y ello, al margen de que en nuestro ordenamiento jurídico esos problemas eventuales de liquidez permiten solicitar un aplazamiento o fraccionamiento, atendiendo al régimen general de esta figura, contenida en el artículo 65 de la Ley General Tributaria. Según el párrafo primero de este precepto, *las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos*. Esta facultad para solicitar aplazamientos y fraccionamientos se encuentra desarrollada en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. Mientras que la Instrucción 4/2014, de 9 de diciembre de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia, insiste en que sólo se concederán aplazamientos en

23. Y ello a diferencia de otros países, como Argentina, cuyo artículo 955 del Código Civil y Comercial de la Nación señala que “la imposibilidad sobrevenida, objetiva, absoluta y definitiva de la prestación, producida por caso fortuito o fuerza mayor, extingue la obligación, sin responsabilidad. Si la imposibilidad sobreviene debido a causas imputables al deudor, la obligación modifica su objeto y se convierte en la de pagar una indemnización de los daños causados”.

24. El TEAC en resolución de 17 de julio de 2014 entiende que el devengo del recargo por presentación extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria puede evitarse si se aprecia caso fortuito o fuerza mayor.

situaciones en que el obligado tributario tenga *dificultades puntuales y transitorias*. Así, se plantea si la fuerza mayor puede influir en el cumplimiento de la obligación en la medida en que dicha causa de fuerza mayor haya impedido la puntual satisfacción de la deuda tributaria.

Así, para algunos autores, como SÁNCHEZ AYUSO, aunque exista la posibilidad de solicitar aplazamientos, cabría la posibilidad de que determinados supuestos de carencia de liquidez o de recursos que impidieran el pago temporáneo de la deuda tributaria pudieran ser constitutivos de fuerza mayor²⁵. Para ello sería necesario que no se hubiera podido prever esa falta de liquidez o que, aunque fuera previsible, resultase imposible evitarla, refiriéndose esta imposibilidad de prever no sólo a la fecha o plazo para el pago del tributo sino a un plazo de tiempo razonable en el cual se puede decir que el contribuyente tiene la obligación de procurarse los medios de pago. Por eso, en la práctica, los supuestos de fuerza mayor por este motivo serán muy excepcionales.

En suma, aunque la fuerza mayor, expresión de la excepcionalidad tributaria, afecte al normal cumplimiento de las obligaciones, tal excepcionalidad no entraña admitir el incumplimiento de obligaciones indisponibles para la Administración, como las tributarias²⁶. Esto es, salvo supuestos muy extraordinarios y por ello, de difícil encaje en un ordenamiento jurídico tributario que no prevé ya la condonación graciable, no es imaginable que la fuerza mayor pueda eximir del pago de un tributo, pues ello supondría vulnerar la indisponibilidad del crédito tributario, consagrada en el artículo 18 de la Ley General Tributaria. Y ni siquiera estas dificultades económicas vinculadas a la pandemia del coronavirus serían *circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado*, a efectos de habilitar una posible revocación de una liquidación tributaria *ex* artículo 219 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, en España sí se ha dado algún caso en el que los tribunales han concluido que un tributo no debería exigirse por las limitaciones de la actividad económica de la pandemia. En concreto, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 2 de diciembre 2021, el Impuesto municipal sobre Actividades Económicas (IAE), que grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas. Pero el rechazo a que se pueda cobrar este impuesto no se basó propiamente en la fuerza mayor sino en que la suspensión de la actividad económica suponía no haber realizado el hecho imponible.

Por tanto, la incidencia de la fuerza mayor respecto a las obligaciones tributarias se proyecta, exclusivamente, en relación con su cumplimiento puntual. Es decir, sólo será relevante ante un incumplimiento en plazo por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto. Lo que imposibilita la causa de fuerza mayor o caso fortuito es que se cumpla en plazo, sin que ésta sola circunstancia pueda liberar al deudor de su obligación de pago.

En tanto en materia tributaria el incumplimiento de la obligación en período voluntario conllevará la exigencia de intereses y recargos e, incluso, la imposición de la sanción (aunque la conducta tipificada no sea el mero incumplimiento puntual si no la *defraudación* o engaño a la Administración) la fuerza mayor tendrá relevancia precisamente en el ámbito de la exigencia de esas prestaciones. Es obvio que la excepcionalidad de la fuerza mayor afecta a la libre formación de la voluntad del sujeto incumplidor y, por tanto, debe tenerse en cuenta para valorar si ha existido culpabilidad de la conducta. Por ello, *hábitat* natural de la fuerza mayor y el aspecto en el que, realmente, resulta relevante es en el relativo a la potestad sancionadora, aunque no cabe descartar apreciar su concurrencia para eximir de recargos, o incluso de intereses moratorios.

25. SANCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pag. 238.

26. Como señalan, BÁEZ MORENO, A.-LÓPEZ LÓPEZ, H., "Reflexiones sobre la pandemia y sus efectos en la fiscalidad internacional a partir de la Nota de la OCDE de 3 de abril de 2020", difundido por redes sociales, pag. 41, ...*lo que interesa poner especialmente de relieve a nuestros efectos es que se trata, en todo caso, de acontecimientos ajenos a la voluntad que afectan al "cumplimiento" de las obligaciones, pero en ningún caso al "surgimiento" de las mismas. Se trata, en definitiva, del régimen civil del principio ad impossibilia nemo tenetur que sólo afecta, conviene insistir, al cumplimiento de las obligaciones. Precisamente por ello, en materia tributaria la fuerza mayor no surte efecto alguno desde el punto de vista del surgimiento o no de las obligaciones tributarias y sus efectos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias son bastante limitados.*

Así, el artículo 179, 2, b) de la propia Ley General Tributaria dice que se exige de responsabilidad por infracciones tributarias a aquellas acciones u omisiones tipificadas cuando *concurra fuerza mayor*. Al tiempo, la propia ley codificadora recoge otros supuestos específicos de fuerza mayor, como son los derivados de fallos técnicos en programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria (artículo 179.2.e) de la Ley General Tributaria).²⁷

Así, a la hora de imponer sanciones en el marco de la situación de crisis derivada del COVID-19, debe aplicarse el sistema sancionatorio tributario común. Aun en un marco de excepcionalidad tributaria, las sanciones que se impongan deben respetar las exigencias de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. Por tanto, se sancionará la falta de ingreso a través de engaños en las declaraciones o autoliquidaciones, el ingresar menos como consecuencia de tales engaños o, simplemente, la omisión pura, no ingresar por no haber declarado ni autoliquidado. Ahora bien, si bien se puede defraudar por acción u omisión, se debe excluir la sanción ante la eventual concurrencia de fuerza mayor, ya que la conducta no sería culpable²⁸.

Lo mismo cabría decir en relación con los recargos por ingreso extemporáneo del artículo 27 de la Ley General Tributaria. Tales recargos tendrían una naturaleza mixta, compensatoria pero también resarcitoria en tanto pretenden sancionar *civilmente* el retraso en el puntual cumplimiento de la obligación tributaria²⁹, en lo que podría denominarse una sanción impropia³⁰. En relación con los mismos, la Audiencia Nacional tiene una consolidada doctrina en la que defiende que la exigencia de estos recargos no es automática (sentencias de 30 de marzo de 2011 (rec.nº 141/2008), 12 de diciembre de 2011 (rec. nº 601/2005) y 1 de febrero de 2012 (rec.nº 592/2010), y para el TEAC, por ejemplo en la resolución de 26 de abril de 2011 (00/4063/2010), sólo cabe evitar el surgimiento del recargo por ingreso extemporáneo cuando concurra caso fortuito o fuerza mayor³¹. Y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 1 de diciembre de 2011, rechaza la exigencia de recargos cuando concurra una situación de fuerza mayor, ya que, a pesar del pretendido automatismo de la figura, es necesario analizar las circunstancias específicas del caso, ya que siendo el recargo una prestación accesoria consecuencia de la presentación de declaraciones fuera de plazo, no puede negarse la aplicación de las normas de derecho común sobre el cumplimiento de las obligaciones. Y el TEAC en su resolución de 17 de julio de 2014, ya señaló que el devengo de recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo de una autoliquidación a ingresar puede evitarse si se aprecia caso fortuito o fuerza mayor.

No obstante, no se suele trasladar este mismo criterio a los intereses de demora, a los que la jurisprudencia suele atribuir la condición de prestación puramente indemnizatoria (sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de diciembre de 2013- nº rec. 64/2011-). La fuerza mayor sólo sería relevante respecto al interés de demora si éste tuviese carácter moratorio y no simplemente compensatorio, es decir, cuando su exigencia va ligada a la concurrencia de una decisión voluntaria y culpable de no pagar en plazo el importe de la obligación tributaria.

27. Para alguna sentencia este precepto ampararía la aplicación de la fuerza mayor en casos de fallos técnicos relativos a cualquier fallo técnico o informático en el cumplimiento de obligaciones tributarias por medios electrónicos. Véase la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 606/2012 de 4 de junio según la cual, *...a sensu contrario, cuando la conducta típica sea consecuencia de una deficiencia técnica de programas informáticos no facilitados por la Administración tributaria, haya de ser sancionada sin posibilidad de exoneración o de un uso erróneo de los mismos...*

28. Para ANÍBARRO PÉREZ, S.-SESMA SÁNCHEZ, B., "...se trata de un supuesto de ausencia de infracción al no poderse apreciar dolo o culpa, ya que la fuerza mayor supone la imposibilidad de prever un suceso o bien la imposibilidad de evitarlo pese a haberlo previsto...", *Infracciones y Sanciones Tributarias*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005, pag. 34.

29. LÓPEZ DÍAZ, A., *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1992, pags. 137 y ss.

30. CARRASCO PARRILLA, P., *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Colección Monografías, Universidad de Castilla La Mancha, Cuenca, 2000, pag. 211.

31. Véase al respecto, GOROSPE OVIEDO, J.I., "La cuestionable automaticidad de los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo: comparación con los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social", *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, nº 392, noviembre, 2015, pas. 148 y 149.

Es más, existiendo fuerza mayor podría llegar a afirmarse que la conducta infractora ni siquiera es antijurídica³². Como señala SÁNCHEZ HUETE la antijuridicidad es requisito necesario pero no suficiente para la existencia de la infracción. Y la antijuridicidad queda eliminada si existe alguna causa de justificación, en especial si esa causa de justificación se basa en la existencia de un interés preponderante³³.

Esta última circunstancia se daría ante la eventual admisión de una eximente de estado de necesidad. Así, se ha discutido si podría considerarse estado de necesidad el supuesto en el que el sujeto pasivo no puede pagar el tributo porque debe hacer frente a otros gastos de mayor importancia vital para él o su familia. Y se valora si se puede hablar de estado de necesidad cuando, por ejemplo, el pago del tributo impidiese la supervivencia económica de una empresa.

Este estado de necesidad es también de difícil encaje en el régimen sancionador tributario, sobre todo cuando la falta de medios económicos puede enervarse con la figura de los aplazamientos o fraccionamientos. Así, la existencia de una situación de conflicto entre el ingreso puntual de la deuda tributaria y la salvaguarda de otro bien como el mantenimiento de la actividad productiva o de los puestos de trabajo de una empresa adquiere relevancia. Así se prevé que se puede conceder la suspensión del ingreso de la deuda sin garantías cuando...*el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva...*-artículo 82,2, b) de la Ley General Tributaria – resquicio que ha servido, hasta la reforma por Ley 3/2016 que entró en vigor el 1 de enero de 2017, para facilitar el aplazamiento de deudas por retenciones o ingresos a cuenta. Y para un sector importante de la doctrina no es posible aceptar el estado de necesidad en el ámbito del cumplimiento tributario, ya que, no habría, al menos en términos lógicos, un interés superior merecedor de protección frente a los que protege el ilícito tributario³⁴.

A nuestro modo de ver no existe impedimento alguno para que el legislador que perfila un sistema sancionatorio fiscal recoja supuestos de estado de necesidad. Pero para ello deben darse dos requisitos ineludibles. En primer lugar, el bien jurídico en atención al cual se sacrifica la obligación de pagar el tributo debe encontrarse realmente en peligro y tal peligro ha de ser real y objetivamente apreciado. Y además, ese peligro debe conllevar la necesidad de lesionar el crédito tributario, en este caso, la necesidad de no pagar el tributo. Aun cuando esto sólo sería posible cuando se agoten las posibilidades que concede el ordenamiento jurídico para obtener aplazamientos y fraccionamientos, no cabría descartar que en casos como estos resultase imposible sancionar por ausencia de antijuridicidad. Y ello en tanto “no resulta legítimo constitucionalmente entronizar el interés general como valor supremo por encima de los intereses inherentes a la persona”.³⁵ Aun cuando, si se acepta el estado de necesidad respecto a las infracciones tributarias habrá que encauzarlo a través de la mención que se hace en la Ley General Tributaria a la fuerza mayor³⁶.

32. MARTINEZ LAGO, M.A., “La reforma de la Ley General Tributaria. Modificaciones en materia de infracciones y sanciones”, *Cuadernos Jurídicos*, nº 3, 1995, pag. 44.

33. SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2007, pag. 64.

34. RUFÍAN LIZANA, M.D., “La constitucionalidad de las infracciones y sanciones tributarias en la Ley General Tributaria”, *Civitas, REDF*, nº 58, 1988, pag. 224.

35. SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, op. cit., pag. 65.

36. CASANA MERINO, F., “La configuración del ilícito tributario según el artículo 77 de la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, Libro Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pag. 1103.

3. La crisis económica derivada de la pandemia y la excepcionalidad tributaria.

Más allá de las medidas tributarias adoptadas en el estado de alarma e imbuidas de la excepcionalidad propia del mismo, caracterizadas por ser medidas de contención para evitar la necrosis del sistema económico, se sitúa la necesidad de una fiscalidad definida a más largo plazo y que debe adaptarse a la nueva realidad post-COVID.

Esa realidad viene marcada por una profunda crisis económica. Los augurios de lo que puede ser esta crisis no son nada alentadores y, en algunos casos, tienen visos *apocalípticos*. El Fondo Monetario Internacional ha pronosticado que se trata de una crisis *como ninguna otra*, que va a alterar el orden económico y social, llegando a decirse que será la mayor crisis desde la Gran Depresión de los años treinta³⁷. Se destaca especialmente la incidencia de la misma en el área LATAM. La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) ha llegado a evaluar las distintas variables (disminución de la actividad económica, abaratamiento de materias primas, interrupción de las cadenas mundiales de valor, menor actividad turística, reducción de remesas...) para traducirlas en cuantiosos incrementos de la desigualdad y la pobreza³⁸.

En este escenario, la crisis que se avecina parece tener perfiles diferentes a la no muy lejana del 2008. Aquella era una crisis eminentemente financiera. Como dijimos en su momento esa crisis, cuya *acta fundacional* se sitúa en la declaración de insolvencia de la entidad de servicios financieros *Lehmans Brothers Holdings Inc* en septiembre de 2008, tenía algunas características que la hacían peculiar y la diferenciaban de las crisis cíclicas de los últimos años. Así, se trataba de una crisis cuyo origen se situaba en un exceso de liquidez en los mercados lo que generó una política de enorme expansión crediticia y *puso en evidencia defectos, no sólo en el funcionamiento de las entidades financieras, sino también en las entidades públicas reguladoras*³⁹. Por el contrario, la presente crisis es de paralización del sistema productivo y de reducción exponencial de la actividad del sector servicios por las restricciones nacionales e internacionales a la movilidad. Una crisis con una dimensión y con unos caracteres absolutamente inéditos.

Además, la pandemia del coronavirus va a suscitar cambios importantes en el contexto económico mundial que van a afectar de forma importante a la forma de operar las empresas y, sobre todo, a la forma de actuar de los grupos multinacionales. Probablemente, tanto la producción como el comercio se regionalizarán, volviendo a los lugares de consumo. En ese sentido, se augura que las empresas venderán filiales en el extranjero y participadas no estratégicas para capturar liquidez. Se buscarán proveedores de proximidad y se renegará de los modelos de suministro *just in time*. Por su parte, la compra *on-line* se hará cada vez más habitual en una nueva sociedad mucho más digital. Y las empresas contratarán menos empleados y subcontratarán más *freelancers*. No sólo seguirá creciendo el teletrabajo sino nuevas fórmulas de adjudicar el trabajo por parte de las empresas, como la *GIG economy* o los *mechanical turk* o *turkers*. Y buena parte de la actividad de las empresas, incluso medianas y pequeñas, con toda probabilidad acabará descomponiéndose en multitud de funciones asignadas a sujetos en distintos países, conectados por medios tecnológicos y sin vínculo laboral.

En esta sociedad post COVID-19 seguirá el proceso de robotización y automatización del empleo con el riesgo potencial de destrucción de puestos de trabajo⁴⁰ y la digitalización de la actividad

37. <https://www.theguardian.com/business/2020/jan/17/head-of-imf-says-global-economy-risks-return-of-great-depression>

38. <https://www.efe.com/efe/america/economia/cepal-latinoamerica-no-puede-contar-con-ee-uu-en-la-crisis-del-coronavirus/20000011-4215993>

39. Véase nuestro trabajo, "La política fiscal en tiempos de crisis", publicado en *Derecho Tributario. Reflexiones. Estudios en Homenaje a Victor Uckmar*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2018, págs. 265 y 266.

40. Muchos han sido los estudios que han profundizado sobre las consecuencias de esta incorporación de la inteligencia artificial a los procesos productivos. Por mencionar algunos de los más conocidos, en 2013, FREY y OSBORNE analizaron la susceptibilidad de automatización de 702 empleos que en la actualidad realizan los seres humanos. La conclusión

económica. Dicha digitalización va a incidir en algo que es una realidad hoy en día. El principal activo en el mundo digital que atribuirá capacidad económica a las empresas será la titularidad y la disposición de ciertos intangibles a través de *apps*, que permiten conectar a particulares entre sí, generando una modalidad de negocio C2C (*consumer to consumer*) junto con los conocidos modelos B2B y B2C. O que suministran servicios a cambio de la captación de datos del usuario, de manera que aparece una nueva capacidad económica no suficientemente gravada en los actuales esquemas internacionales de tributación. Esta no sería otra que la disposición de algoritmos específicos que permiten poner en contacto a particulares que quieren hacer negocios, a sujetos privados o autónomos que quieren prestar servicios a consumidores finales o empresas, o que, simplemente prestan servicios de todo tipo a cambio de la cesión de datos de los usuarios.

Todas estas circunstancias van a afectar al paradigma de distribución internacional del poder tributario, especialmente en lo relativo al poder de gravar a las multinacionales. Es evidente que las pautas de distribución del poder tributario para el gravamen de los beneficios empresariales basado en el principio de empresa separada, *arm's length* para precios de transferencia y gravamen en fuente sólo a partir de presencia física, van a cambiar radicalmente.

Esa nueva atmosfera incita a replantearse el sistema de distribución del poder tributario para la tributación de beneficios de empresas transnacionales, orientándolo hacia un nuevo modelo que ya se está proponiendo para el beneficio residual de las empresas digitales. Un modelo que se base en la división del beneficio (*profit split*) y en su atribución a los distintos países donde la empresa opere mediante una fórmula de reparto. Modalidad representada hoy en día por el *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*⁴¹ y por la propuesta de reparto del Pilar Uno. Y se renovarán las reglas de *allocation profits*, proponiendo nuevos métodos para la atribución de beneficios a las distintas jurisdicciones en situaciones transfronterizas⁴². Algo que ya apunta con la irrupción de las reglas de *value creation* y de la jurisdicción del mercado⁴³ y con el giro propuesto por el *Work Plan* (28-29 mayo 2019) de la OCDE, que basa su enfoque en una modificación de las reglas de atribución del poder tributario a fin de asegurar los derechos de la jurisdicción de mercado donde se produzca la creación de valor⁴⁴.

más clara es que aproximadamente el 47% del empleo actual en Estados Unidos podría ser sustituido por máquinas, peligrando sobre todo aquellos trabajos que no requieren una formación especial y están peor retribuidos. En la misma línea, en 2016, el *World Economic Forum* en su informe *The Future of Jobs Employment, Skills and Workforce Strategy for the Fourth Industrial Revolution* estimó una pérdida de 5,1 millones de puestos de trabajo en el período 2015-2020 para el conjunto de países analizados. El estudio valoraba la creación de puestos de trabajo nuevos en diversos sectores (analistas de web, expertos en *big data* o ciberseguridad, programadores...) pero estimaba que estas nuevas actividades supondrán apenas 2 millones de nuevos empleos, mientras que la pérdida bruta sería de 7 millones. De estos, dos de cada tres corresponderían a trabajos relacionados con el desempeño de tareas rutinarias y muy pautadas. También en 2016, el conocido Informe *A future that works: automation, employment, and productivity* del *McKinsey Global Institute* (conocido como *Informe McKinsey*) analiza unas 2.000 actividades, midiendo el tiempo que los empleados invierten en ellas y la viabilidad tecnológica de automatizarlas. El *report* cuantifica porcentualmente las posibilidades reales de automatización. Y se concluye que, en términos generales, un 60% de todas las ocupaciones demandan la realización de actividades de las cuales al menos un 45% sería automatizable en la actualidad. Ese porcentaje sube al 78% en sectores como la fabricación, procesado de alimentos, hostelería o comercio, donde el peso de los trabajos físicos muy pautados y, por tanto, perfectamente automatizables, es muy alto. La conclusión es obvia: la automatización va a afectar preferentemente a los empleos menos cualificados. Por estas cuestiones se ha propuesto el gravamen de los robots por Xabier OBERSON, expuesta en su artículo "Taxing Robots?. From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the use of Robots", publicado en *World Tax Journal*, IBDF, Amsterdam, Mayo 2017.

41. Sustituida hoy en día por la Reglas BEFIT (Business in Europa. Framework for Income Taxation) de la Unión Europea, que deberían entrar en vigor en 2023.

42. Sobre el tema, MAYER, S., *Formulary Apportionment for the Internal Market*, Doctoral Series 17, Vol 17, IBFD, Amsterdam, 2009, pag. 5.

43. Como dice VANISTENDAEL, F., *el mercado en sí mismo nunca ha sido considerado un elemento de producción que contribuye al valor añadido de un producto que resulte objeto de remuneración. Por tanto, de lo que se trata es de otorgar relevancia a la aportación que realiza el volumen de usuarios en un mercado determinado, como índice de riqueza. Y el mercado de usuarios viene a erigirse como una especie de tercer punto de conexión, más allá de los tradicionales de la residencia y el territorio*; "Digital Disruption in International Taxation", *TNI*, January 8, 2018, pag.177.

44. Y que, además, incluye un reparto de las rentas entre las jurisdicciones afectadas; el segundo, nuevas reglas destina-

Las aportaciones de la agenda internacional en el escenario post COVID-19 desde la perspectiva interna de los estados avalarán una política fiscal para defender las bases imponibles nacionales. Y en esa línea hay que situar los acuerdos sobre el Pilar Uno y el Pilar Dos de la OCDE.

Así, en el seno del *Inclusive Framework* o Marco Inclusivo, el 13 de febrero de 2019, la OCDE publicó un documento de consulta *Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy*, que sigue a una Policy Note publicada el 29 de enero de 2019. Y el 9 de octubre de 2019 vio la luz el enfoque unificado del Pilar Uno sobre las Reglas del nexo y de atribución de beneficios. Se avanzaría posteriormente en los acuerdos de 5 de junio de 2021 ante el G7, del 1 de julio de la OCDE y el Marco Inclusivo de BEPS y del 9 y 10 de julio del G-20, hasta llegar al documento publicado el 1 de julio de 2021 por la OCDE y el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE/G20,2 que incluye 139 jurisdicciones, de las que 132 han firmado el acuerdo del 1 julio de 2021, *Statement de la OCDE / Inclusive Framework (Statement)*.

Pero el momento más decisivo sería la ampliación del acuerdo del Marco Inclusivo de la OCDE para fijar un tipo mínimo global del Impuesto de Sociedades. El acuerdo o nuevo *Statement on a Two-Pillar* de 8 de octubre de 2021 amplía los países firmantes en relación con el *Statement* de julio pasado, alcanzado las 136 jurisdicciones, que representan más del 90 % del PIB mundial.

El acuerdo activará los archiconocidos Pilar Uno y Pilar Dos. Ambos suponen un cambio en el paradigma actual de distribución del poder tributario para gravar las rentas empresariales transfronterizas. Ese paradigma surgió en 1963 bajo la hegemonía del Modelo de Convenio de la OCDE. El *international tax regime* se sustentaba entonces sobre la red de convenios, auspiciando un entramado que permitía dotar de seguridad jurídica a las inversiones de las empresas multinacionales de los países desarrollados en el exterior. Pero con unos puntos de apoyo fundamentales muy claros: principio de empresa separada, poder de gravamen originario en manos del Estado de residencia, distribución del poder tributario en los grupos multinacionales mediante precios de transferencia basados en el principio de independencia y establecimiento permanente ligado a la presencia física. Todo ello sin afectar al nivel de tributación en fuente, que era algo que no se cuestionaba por ser consustancial a la soberanía fiscal. Y que no se puso en tela de juicio hasta el informe sobre *Harmful Tax Competition* de 1998.

Frente a una Plan BEPS, que en los años 2013-2016 se limitó a sugerir parches en los sistemas fiscales para mitigar la planificación fiscal agresiva (concepto *ajurídico* donde los haya), el Pilar Uno y Dos pretenden un cambio más radical.

El Pilar Uno se dirige a los países de la fuente, red denominados como *jurisdicciones del mercado* y les asigna la capacidad para someter a imposición una porción de renta de ciertas empresas; en concreto, un 20 y un 30 % del beneficio residual entendido como el beneficio en exceso del 10 % de los ingresos. Y sólo de los grupos multinacionales con una facturación global superior a los 20.000 millones de euros y una rentabilidad por encima del 10 %. El umbral quedará fijado en 10.000 millones después de 7 años si la implementación del sistema merece una valoración positiva. Para fijar la rentabilidad se tendrá en cuenta la relación entre beneficios antes de impuestos y el conjunto de todos los ingresos. Por tanto, se pretende trasladar capacidad de gravar a los Estados de la fuente, en detrimento de los de residencia.

Por el contrario, el Pilar Dos, donde se recoge el tipo mínimo global, está pensado para los países en los que tienen su sede las multinacionales y cuenta con el apoyo de Estados Unidos. Lo que se pretende en este Pilar Dos es cercenar la competencia fiscal internacional y no sólo la lesiva o desleal. Ya no se trata de operar sobre estructuras carentes de sustancia sino sobre la propia

das a evitar el desplazamiento de beneficios hacia territorios de baja tributación. Como señala SOLER ROCH, M.T., *esta última propuesta supone una brecha en relación con los planteamientos de la Unión Europea y en concreto, con la propuesta de Directiva publicada en marzo de 2018 sobre la implantación a corto plazo de un Impuesto sobre servicios digitales con carácter provisional hasta que se aprobara la otra Directiva presentada simultáneamente y centrada en una modificación del concepto de establecimiento permanente ampliado con el nexo de la presencia digital significativa*; "Una reflexión sobre la deriva del Derecho Tributario", en Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, <https://rpdf.org/2019/06/24/1232/>

decisión de los países de establecer tasas impositivas reducidas. El objetivo último es neutralizar los efectos del ejercicio de la soberanía de los países a la hora de fijar el tipo de gravamen de las sociedades.

Por ello, la principal medida de este impuesto mínimo global es la llamada regla de *inclusión de rentas* que dota los países sede de las matrices últimas de la facultad de gravar las rentas de las filiales en el exterior que hayan tributado por debajo de ese tipo mínimo, y con un *blending país por país*. Junto con la regla de pagos infragravados (*undertaxed*) y la cláusula *switch over*, la medida de la inclusión de rentas constituye el elemento medular del impuesto mínimo, que se aplicará a empresas multinacionales con ingresos superiores a 750 millones de euros⁴⁵.

Sin restar importancia a este acuerdo, en lo que supone de cambio de filosofía en la fiscalidad internacional y de expresión el multilateralismo, es cierto que hay que situarlo en sus justos términos.

En primer lugar, el tipo mínimo es un mero acuerdo, un *enfoque común* y no existe obligación de aplicarlo, al no tener la condición de estándar mínimo obligatorio. Si, en relación con la puesta en práctica del Pilar Uno, se contempla una convención multilateral a materializar durante 2022 y con una implementación efectiva en 2023, respecto al tipo mínimo las medidas para su ejecución se remiten a lo que los Estados puedan establecer en su legislación interna, comprometiéndose la OCDE simplemente a desarrollar *reglas modelo* durante 2022.

Por tanto, en la medida en que no se avance en la implantación del impuesto mínimo global mediante instrumentos internacionales, limando las posibles incompatibilidades con los convenios de doble imposición, estaremos ante medidas que dependerán de las normas domésticas, como, por otra parte, ya ocurre en la actualidad con la transparencia fiscal internacional. Y en la Unión Europea, la regla de inclusión de rentas suscitará los mismos interrogantes que ocasiona actualmente la transparencia internacional, la cual, para evitar situaciones discriminatorias y vulneraciones de las libertades, no resulta de aplicación a filiales en otros países de la Unión que realicen actividades económicas.

En segundo lugar, se trata de un compromiso muy genérico y es, precisamente esa abstracción y generalidad lo que ha facilitado el consenso. Pero no existen garantías de que el consenso se mantenga cuando la propuesta se concrete. Además, no es algo novedoso, puesto que la regla de inclusión de rentas está claramente inspirada en el GILTI, introducido en Estados Unidos por la reforma fiscal de 2017.

En este nuevo contexto, el Pilar Dos va a ayudar a los países a maximizar la potencialidad recaudatoria de sus sistemas fiscales, a través del principio de protección de la base de imposición. La regla de inclusión de ingresos (*income inclusion rule*) asignaría más ingresos a los países de residencia exportadores de capital y el impuesto sobre los pagos que erosionan la base (*tax on base-eroding payments*) favorecerá el incremento de recaudación de los estados en vía de desarrollo. Lo cual es muy importante porque si los países menos desarrollados, singularmente los del área LATAM, no esperan de un nuevo acuerdo fiscal global mejoras significativas de sus ingresos fiscales, es más probable que se decanten por medidas tributarias unilaterales, como muchos de ellos ya están anunciando.

45. La regla de inclusión de ingresos o *income inclusion rule* (IIR), permitiría gravar los ingresos de sucursales extranjeras o subsidiarias si esos ingresos estuvieron sujetos a una tasa efectiva por debajo de la mínima global, mediante un impuesto complementario a los ingresos de una empresa gravados en un determinado país por debajo del tipo mínimo acordado, es decir, opera en residencia. También se prevé, para los Estados de residencia, una regla de denegación de deducción o imposición en fuente para pagos a partes relacionadas si estuvieron sujetos a una tasa efectiva por debajo de la mínima global denominada *regla undertaxed payment rule* (UTPR), que supondría denegar las deducciones por pagos gravados por debajo del tipo impositivo mínimo (opera en fuente). También una regla *switch-over* que permitiría a la jurisdicción de residencia cambiar de un método de exención a un método de crédito fiscal cuando las ganancias de un establecimiento permanente estuvieron sujetas a una tasa efectiva por debajo de la mínima global. Para los Estados de la fuente se prevé una regla de sujeción a imposición en la fuente y ajuste de aplicabilidad de beneficios de tratados en algunos tipos de ingreso cuando los pagos no están sujetos a una tasa mínima o *subject to tax rule* (STTR) por la que se permite a las jurisdicciones de fuente gravar de forma limitada algunos pagos entre vinculadas que se gravan por debajo del tipo mínimo. El tipo del STTR será entre el 7,5% y el 9%.

Y al socaire de esta exigencia imperativa de revisión de la fiscalidad se ha abierto el debate sobre la necesidad de un profundo replanteamiento de la composición de los diversos sistemas tributarios. Así el debate sobre el *tax mix* está en pleno auge en los distintos países. También en España, donde ya se habla de un pacto fiscal o de un gran acuerdo para adaptar el sistema impositivo a las exigencias del escenario post COVID-19. En parte, esa propuesta de Reforma Fiscal, se ha llevado a cabo en España con la publicación del Libro Blanco para la Reforma Tributaria del Comité de Personas Expertas de 2022. Se parte del presupuesto de la necesidad de nuevos ingresos públicos que compensen los elevados gastos a los que el Estado va a tener que hacer frente. Así se propone actuar sobre los impuestos esenciales del sistema, la tríada, Impuesto sobre la Renta, Sociedades e IVA, en algunos casos proponiendo subir impuestos a las rentas más altas en el IRPF, en otros sugiriendo una poda de beneficios fiscales en el Impuesto de Sociedades para acercar el tipo real al nominal. Y en otros casos, como lo han hecho países como Gran Bretaña o Alemania, reduciendo el IVA para estimular el consumo.

Las alternativas para incrementar la recaudación en el caso de España pasan por la tradicional denuncia de la escasa capacidad recaudatoria de nuestro sistema fiscal. Esa ausencia de capacidad recaudatoria ha sido puesta de manifiesto por distintos informes del Consejo de la Unión Europea, el Fondo Monetario Internacional o la OCDE a través de diversos comités de expertos a los que se les atribuye una *autoritas* específica que empuja a seguir sus criterios, aun cuando se trate de reglas no vinculantes para los Estados⁴⁶.

Así, el Informe de la Comisión española de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario (en adelante, el Informe), de 13 de marzo de 2014 recordaba que las reformas fiscales y, por tanto, la acción legislativa a la hora de configurar los tributos, deben atender a las recomendaciones del entorno internacional y de organizaciones como la OCDE y el Fondo Monetario Internacional⁴⁷, dentro de lo que se conoce como la *comitología*. Entre las recomendaciones de estos organismos internacionales para mejorar la eficiencia del sistema fiscal español está la de poner el sistema fiscal al servicio del crecimiento económico, moderando el incremento de presión fiscal directa, el aumento del peso relativo de la imposición indirecta (trasladando al tipo general del IVA algunos bienes o servicios que actualmente tributan al tipo reducido o, incluso, al superreducido), el incremento de la tributación medioambiental para compensar la reducción de cotizaciones sociales (doble dividiendo de la fiscalidad ecológica) y la recuperación de la capacidad recaudatoria del Impuesto de Sociedades mediante una reducción significativa de beneficios fiscales. En similar sentido el Libro Blanco para la Reforma Tributaria del Comité de Personas Expertas de 2022.

Frente a ello, y ante la evidencia de la necesidad de incrementar la recaudación en un contexto de crisis, se sigue recordando que tradicionalmente los ingresos fiscales y cotizaciones sociales suponen en España un porcentaje del PIB por debajo de la media de la Unión Europea⁴⁸, a pesar del incremento producido como consecuencia de la anterior crisis económica. Si tomamos como referencia el año 2011, la presión fiscal española era de un 31,4 % del PIB, frente al 38,8 % de la Unión Europea. En 2018 la media europea era de un 40,3 % del PIB, consecuencia de los ajustes fiscales por las necesidades de la crisis económica. La española se situaba en un 35,2 % del PIB, habien-

46. El Tribunal Constitucional español, en la sentencia 73/2012, de 8 de junio, relativa a la amnistía fiscal, señala que las recomendaciones de la OCDE en relación con la conveniencia de promover declaraciones voluntarias de los que no han cumplido sus obligaciones fiscales...*no eximen del cumplimiento de los requisitos del art. 86.1 CE*, o lo que es lo mismo, de cumplir las exigencias constitucionales. Se hace referencia a varios informes como el OCDE, 2000, *Improving cve Access to Bank Information for Tax Purposes*; y OCDE, 2010, *Offshore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*, como fórmula de aumentar los ingresos públicos por los Gobiernos en tiempos de crisis. Dice en el FJ 5, b) que *las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) dirigidas a promover procedimientos especiales de declaración voluntaria por parte de quienes han incumplido su obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado con el objetivo de aumentar los ingresos públicos por los gobiernos en tiempos de crisis, tampoco servirían para legitimar la forma en la que se ha adoptado la medida impugnada*.

47. *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, febrero de 2014, pag. 59.

48. *Informe Por un sistema fiscal transparente, ordenado y previsible para el fomento de la actividad económica*, Consejo General de Economistas, diciembre 2013. La presión fiscal en 2018 era más reducida en España que en Francia (48,2 % del PIB), Alemania (41,3 %), Italia (42,4 %) o Portugal (37 %).

do reducido la brecha, y fijándose por encima de la media de la OCDE (un 34,3 %del PIB). Este argumentario permite entender que existe recorrido para aumentar la presión fiscal en España y proponer, por ejemplo, el incremento de tipos máximos del IRPF.

Pero al margen de las propuestas sobre incremento de los impuestos tradicionales, la excepcionalidad de la crisis impulsada o acelerada por las medidas adoptadas como consecuencia de la pandemia, y la excepcionalidad jurídica y fiscal que conlleva, también se está proyectando en las propuestas de alteración de los *tax mix*.

Y en es en este marco en el que se puede hablar de las propuestas de obtener financiación adicional a través de impuestos nuevos. En realidad, no todas las propuestas sobre la creación de impuestos nuevos surgen de la excepcionalidad fiscal de la pandemia. Por un lado, ya venían siendo habituales los denominados impuestos *asistemáticos*⁴⁹ o *atípicos*⁵⁰ o incluso, en el ámbito europeo los denominados *impuestos específicos*⁵¹. Y alguno de estos impuestos nuevos, como los que gravan servicios digitales, tienen una orientación clara hacia la corrección de una situación de *inmunidad fiscal*⁵².

La reordenación de la fiscalidad para gravar adecuadamente a las multinacionales del sector digital es algo que continuará en los próximos años. El contexto post COVID-19 no va a hacer más que potenciar un cambio de pautas en la tributación de las multinacionales a nivel global⁵³. Frente al paradigma actual, que sigue sustentándose en la *empresa separada* (*separate entity accounting*) y en la aplicación del principio de plena competencia en las transacciones entre entidades de un grupo multinacional, parece inevitable avanzar en la regla del *value creation* a fin de asegurar los derechos de la jurisdicción de mercado donde se produzca la creación de valor. Ello incluiría un reparto de las rentas entre las jurisdicciones afectadas. Así, seguirán estando en la agenda propuestas como las de dar carta de naturaleza a un *unitary taxation* o *formulary apportionment*⁵⁴, que en Europa podría introducirse de la mano de las Reglas BEFIT (*Business in Europa. Framework for Income*

49. Véase CUBERO TRUYO, A., "Presentación", *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, pag. 21.

50. Véase nuestro trabajo "Impuestos atípicos en la era post-BEPS", en *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, op. cit., pags. 210 a 214.

51. Con frecuencia la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea hace referencia a estos impuestos, analizando su compatibilidad con las libertades comunitarias y, en ocasiones, con el régimen común del IVA, contemplado en la Directiva 2006/112. Destacan, en este punto, las sentencias *Vodafone Magyarország* (C-75/18) y *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18), dictadas el 3 de marzo de 2020, en las que el Tribunal de Justicia, en formación de Gran Sala, ha declarado compatibles con el principio de libertad de establecimiento y con la Directiva del IVA los impuestos específicos recaudados en Hungría sobre el volumen de negocios de las empresas de telecomunicaciones y de las empresas que operan en el sector del comercio al por menor. En efecto, el hecho de que estos impuestos específicos, que gravan el volumen de negocios de manera progresiva (o, en el caso del segundo de dichos impuestos, de manera marcadamente progresiva), recaigan principalmente en empresas controladas por personas de otros Estados miembros, debido a que estas empresas obtienen los mayores volúmenes de negocios en los mercados húngaros de que se trata, refleja la realidad económica de estos mercados y no constituye una discriminación frente a dichas empresas.

52. Al concepto inmunidad fiscal se ha referido SOLER ROCH, M.T., cuando dice *el tercer escenario es el de la inmunidad fiscal al que me referiré en el punto II. Baste adelantar ahora que es éste el escenario característico de la economía digital, ámbito en el que los "nuevos modelos de negocio" generan un habitat distinto, en el aparecen conceptos o expresiones como "difícil de gravar" (hard to tax) "renta sin Estado" (Stateless income) o "residente en ninguna parte" (nowhere resident); lo cual, unido a la presencia de otros factores ya presentes en el escenario BEPS (globalización y capitalismo de intangibles), así como a una (todavía mayor) insuficiencia del marco jurídico tradicional y probablemente, incluso el de los Planes de Acción, dan como resultado un escenario de inmunidad fiscal*. "La imposición sobre sociedades en la encrucijada ¿hacia un escenario de inmunidad fiscal?". VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario" (1.a parte), Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 10, Madrid, 2018, pag. 13.

53. El concepto ha sido acuñado por SOLER ROCH, M.T., para quien "la principal causa de su inmunidad fiscal es que, en este caso, la insuficiencia del marco jurídico aplicable frente a los nuevos modelos de negocio característicos de la economía digital, se potencia más allá de lo que ya veíamos en el escenario BEPS, en un paso más: de la insuficiencia a la inutilidad...", "La imposición sobre sociedades en la encrucijada ¿hacia un escenario de inmunidad fiscal", VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario *Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario* (1ª parte), Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 10, 2018, pag. 16.

54. MAYER, S., *Formulary Apportionment for the Internal Market*, Doctoral Series, nº 17, IBDF, Amsterdam, 2009, pag. 13.

Taxation) de la Unión Europea, que deberían entrar en vigor en 2023. O también la *definición de un minimum corporate tax como medida destinada* a evitar el desplazamiento de beneficios hacia territorios de baja tributación.

Pero el marco de la fiscalidad tras la crisis va a suponer una recuperación del protagonismo fiscal de los estados, que se van a ver abocados a readaptar sus sistemas tributarios. Esa readaptación de los sistemas fiscales ya se había producido en el marco de la crisis anterior de 2008⁵⁵. Los sistemas fiscales, especialmente en Europa, intentaron corregir el déficit y la caída de recaudación, bien elevando la fiscalidad (incrementado los tipos de algunas figuras existentes o creando nuevos impuestos), mejorando la lucha contra el fraude, o buscando nuevas fuentes de recaudación, ante el aparente agotamiento de los recursos tradicionales en los sistemas tributarios clásicos. Surgieron así los *innovative tax tools* o impuestos atípicos⁵⁶. Esas nuevas figuras tributarias pretendían localizar manifestaciones extraordinarias de capacidad económica para hacerlas contribuir y para lograr una tributación efectiva de ciertos sectores, favorecidos por la elusión fiscal y por la inmunidad tributaria. Al tiempo también se puede hablar de una *tributación de castigo (punitive rates)* guiada por la búsqueda de nichos de capacidad económica extraordinaria que deben coadyuvar a la salida de la crisis. Sería el caso, por ejemplo, de la imposición sobre la banca y sobre las transacciones financieras⁵⁷.

Y en este orden de ideas habría que tomar en consideración las políticas fiscales que pretenden que las multinacionales contribuyan con su *fair share taxation* o *parte justa de tributación*, ya que las mismas no pagarían *suficientes impuestos* en los países en que operan. Esta tendencia tuvo su más clara expresión en las actuaciones del Parlamento del Reino Unido contra Amazon, Google y Starbucks, argumentando que, por más legales que fueran las estructuras de las que estas multinacionales se valían, estas empresas no estarían pagando *lo que es justo (their fair share)*. Y lo fundamental es que se contribuya con esa *porción justa*, y no que la conducta sea una evasión, una elusión o una planificación agresiva. En suma, se estaría pasando de un modelo en el que el deber público de contribuir se concreta en la exigencia del pago del impuesto que la ley demanda, a un modelo en el que al obligado tributario se le exige contribuir con “lo que es justo y equitativo”⁵⁸.

No obstante, es como consecuencia de las extraordinarias necesidades de financiación de los estados en el contexto post-COVID 19 cuando irrumpe el debate sobre la conveniencia de implementar figuras impositivas excepcionales, en un contexto también excepcional y ante la necesidad de una reconstrucción económica y una emergencia social. A esta cuestión nos referiremos a continuación.

3.1. Excepcionalidad fiscal e impuestos sobre nuevas fuentes de riqueza.

La excepcionalidad fiscal, traducida en la propuesta de nuevas figuras tributarias orientadas a recabar financiación pública extraordinaria, justifica la creación de impuestos más allá de los clásicos

55. La presente crisis tiene algunas características que la hacen peculiar y la diferencian de las cíclicas de los últimos años. Así, es una crisis cuyo origen se sitúa en un exceso de liquidez en los mercados, lo que generó una política de enorme expansión crediticia por parte de las entidades financieras de la que es exponente el fenómeno de los créditos hipotecarios *subprime* de alto riesgo en Estados Unidos, aunque el aumento de los préstamos hipotecarios era sólo una parte de un boom crediticio mayor; CASSIDY J., *Por qué quiebran los mercados?. La lógica de los desastres financieros*, RBA, Barcelona, 2009, pag. 242.

56. TELJEIRO, G.O., “Is income taxation of foreign digital goods and services in the market state compatible with current international principles on the attribution of tax jurisdiction”, *Kluwer International Tax Blog*, November 22, 2017.

57. Valga como ejemplo el Impuesto europeo de transacciones financieras, incluido en la Directiva 2011/0261 y cuyo objetivo, según el Preámbulo de la misma es *garantizar que las entidades financieras contribuyan equitativamente a la financiación de los costes generados por la reciente crisis*. En esa misma línea se sitúan otras figuras, sobre fuentes extraordinarias de riqueza. Por ejemplo, Impuesto sobre activos no productivos, de Cataluña (suspendido por Auto del Tribunal Constitucional de 28 de septiembre de 2017) en España; en Reino Unido la contribución extraordinaria de Westminster, y cuya recaudación se destinaría a servicios y políticas sociales (que ha recibido desde ámbitos periodísticos la denominación de *guilt tax*) o los impuestos del 50 % sobre *bonus* de directivos de grandes empresas en Francia y Gran Bretaña del 50 %.

58. Del *public duty to pay what the law demands* al *public duty to pay what it is fair and equitable*; MARIN BENITEZ, G., *¿Es lícita la planificación fiscal?*, Lex Nova-Thomson Reuters, Valladolid, 2013, pag. 15.

tributos que gravan la renta de las personas físicas y de las empresas y el consumo.

En este sentido, se situaría el debate sobre la imposición sobre la riqueza. Debate anterior a la crisis del COVID-19, y que había alcanzado cierta notoriedad a partir de las propuestas de la senadora por Massachusetts Elizabeth Warren, con el apoyo de un sector de la academia⁵⁹, sobre la implantación en Estados Unidos de un *Net Wealth Tax*, bien como tal impuesto sobre la riqueza o como elemento de cuantificación en la imposición sobre la renta. En realidad, este impuesto sobre la riqueza no se diferencia mucho de la imposición sobre el patrimonio neto que existe en algunos países, entre ellos España, y no puede ser calificada como un ejemplo de fiscalidad excepcional. El hecho de que la imposición patrimonial no sea muy habitual en Derecho Comparado y que muchos países no cuenten con impuesto sobre el patrimonio no supone que la imposición sobre el patrimonio pueda catalogarse dentro de lo que estamos llamando *imposición excepcional*⁶⁰.

Hablamos verdaderamente de *excepcionalidad* en el contexto post COVID-19 cuando nos encontramos ante figuras tributarias, singularmente impuestos, de carácter especial orientados a la reconstrucción, mediante su afectación a fondos específicos. Los impuestos europeos vinculados a la financiación del Plan de Recuperación Económica para Europa (sobre grandes corporaciones que se benefician del mercado única, sobre servicios digitales, sobre el plástico o el ajuste en frontera de las emisiones de carbono) son una buena muestra de ello⁶¹. O de impuestos que, al margen de los principios especiales que fundamentan la tributación, se basan en una pretendida solidaridad cívica. O impuestos que, aunque gravan materias imposables tradicionales como el patrimonio neto, reciben denominaciones extravagantes como *tasa COVID*, con fines de *legislación propaganda*⁶².

Como ejemplos, tendríamos el *impuesto de solidaridad temporal a las grandes rentas o los grandes patrimonios* propuesto en España para costear las medidas sanitarias y las consecuencias económicas provocadas por la pandemia. Aunque se trata de una propuesta de la que no se han dado demasiados detalles sería un ejemplo gráfico de excepcionalidad fiscal, pues se estaría proponiendo una medida tributaria especial, bajo la forma de un impuesto afectado, frente a la alternativa ordinaria o no excepcional que sería incrementar la tarifa del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio. En la misma línea se situaría la propuesta de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA) de crear lo que se ha dado en llamar un *coronatributo*, que sería un recargo temporal sobre el IRPF destinado a la obtención de la financiación adicional que se precisaría para afrontar la crisis de la pandemia, que FEDEA cifra en 40.000 millones de euros⁶³.

59. ZUCMAN, G.-SÁEZ, E., "How would a progressive wealth tax work? Evidence from the economics literature", February 5 th, 2019, <http://gabriel-zucman.eu/files/saez-zucman-wealthtaxobjections.pdf>

60. A diferencia de lo que sucede con otros impuestos, el Impuesto del Patrimonio se exige en la actualidad en muy pocos países, teniendo en cuenta sobre todo el ámbito de la OCDE. El Impuesto sobre el Patrimonio se abolió en los últimos años en Holanda y Dinamarca, siendo uno de los últimos ejemplos el caso de Austria, donde ha desaparecido como consecuencia de la reforma fiscal de 1994. Si a ello unimos que otros Estados desarrollados los han suprimido hace tiempo – Estados Unidos en el siglo XIX, Italia no tiene Impuesto sobre el Patrimonio desde 1948 y Japón carece de él desde 1953 – y que el impuesto tampoco se exige en, Portugal, Bélgica o Reino Unido y fue eliminado en Finlandia, Irlanda, Suecia o Luxemburgo. En Alemania la Ley reguladora del Impuesto de 14 de noviembre de 1990, reformada por la Ley de Valoración de 1 de febrero de 1991, y posteriormente, por Ley de 14 de septiembre de 1994, fue declarada incompatible con la Constitución alemana por el *Bundesverfassungsgericht* en sentencia de 22 de junio de 1995. Sólo se puede hablar de Impuesto sobre el Patrimonio en Noruega, Suiza y Holanda. En España el impuesto fue suprimido por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y reimplantado por Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre.

61. Véase "Implicaciones Fiscales del Plan de Recuperación económica para Europa", Legal Today, 4 de junio de 2020, <https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/implicaciones-fiscales-del-plan-de-recuperacion-economica-para-europa-2020-06-04/>

62. FERNANDEZ, T.R., "De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad. Una crónica sobre el proceso, al parecer imparable, de degradación de la Ley", *El Cronista del Estado Democrático de Derecho*, nº 0, octubre 2008, pag. 7. La *legislación propaganda* sería una de las causas de la disgregación y pérdida de calidad del ordenamiento jurídico; DESDENTADO BONETE, A., "La legislación como propaganda", *La Ley*, nº 7090, 2009, pag. 3. A las leyes propaganda también se ha referido FERREIRO LAPATZA, J.J., "Reflexiones sobre Derecho Tributario y técnica jurídica", *Civitas, REDF*, nº 85, 1995. También CHICO DE LA CAMARA, P., "Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios", *Tribuna Fiscal.*, nº 40, 1994, pag. 59.

63. LÓPEZ LABORDA, J.-ONRUBIA, J., Informe sobre medidas tributarias ante la crisis de la COVID-19: es tiempo de

También la propuesta italiana de COVID tax del 4% a rentas anuales entre 80.000 y 100.000 euros y de un 5 % entre 100.000 y 300.000; un 6% entre 300.000 y 500.000 y un 8 % para rentas superiores al medio millón de euros. En Gran Bretaña se ha propuesto un impuesto extraordinario sobre la riqueza y otro sobre la actividad financiera. En Suiza se ha hablado de un impuesto único y directo del 2% sobre todas las fortunas superiores a los 3.000.000 millones de francos.

Además, hay que referirse a la propuesta de ZUCMAN y SÁEZ, junto con LANDAIS, quienes sugieren la creación de un impuesto europeo, temporal y progresivo en toda la Unión Europea del 1 % para patrimonios superiores a 2.000.000 euros. Lo recaudado por el tributo se destinaría al reembolso de los eurobonos emitidos por el organismo multilateral durante la crisis generada por el COVID-19, para mutualizar los costes de la pandemia o para allegar recursos para sufragar un fondo de rescate común⁶⁴. Y ello, muy en la línea de las discusiones iniciadas en la Unión Europea sobre la aplicación de un fondo de reconstrucción (*Next Generation EU*), denominado Fondo de Reconstrucción o bien Fondo Europeo de recuperación y resiliencia (FERR) de 750.000 millones de euros, financiado con la creación de algunos impuestos propios como el Impuesto sobre Servicios Digitales, un recargo sobre las multinacionales o un impuesto sobre las emisiones de carbono. Y también en consonancia con lo propuesto por un grupo de profesores europeos en el manifiesto *La solidaridad europea requiere impuestos de la Unión Europea*⁶⁵.

Pero hay también propuestas en marcha en los países de Latinoamérica, donde la pandemia ha afectado de forma especialmente grave a la economía, en un entorno macroeconómico poco favorable y altamente incierto, como ha señalado CEPAL, *en el que los países de la región enfrentan posiciones fiscales complejas debido a los siguientes factores: un limitado espacio fiscal, como consecuencia de déficits persistentes y del aumento de la deuda pública en los años anteriores a la crisis, menores ingresos fiscales por la caída del nivel de actividad económica y de precios de los recursos naturales e importantes requerimientos de gasto público a corto plazo para fortalecer los sistemas de salud, proteger el bienestar de la población y mantener el empleo, y el endurecimiento de las condiciones financieras, que implicará mayores costos de financiamiento de los requerimientos de gasto público*⁶⁶. Así han surgido propuestas de medidas fiscales excepcionales en países como Argentina⁶⁷, Brasil⁶⁸,

reformas; Informes del Grupo de Trabajo Mixto COVID-19; Fedea Policy Papers - 2020/14; julio de 2020, donde se dice *consideramos que la medida tributaria más justa y sencilla...sería un recargo en el IRPF, que es un impuesto general y progresivo y con buenas propiedades de estabilización automática. Se trataría de un recargo extraordinario, por un tiempo limitado, en función de la consecución de los objetivos de reequilibrio de nuestras finanzas públicas. La fijación ex ante de la duración del recargo tiene la ventaja de que puede contribuir a asentar las expectativas de los agentes económicos (aunque siempre sería posible su extensión posterior); su principal inconveniente es que induciría comportamientos de planificación fiscal en el IRPF no deseables* (pag. 7).

64. LANDAIS, C.- ZUCMAN, G.-SÁEZ, E., "A progressive European wealth tax to fund the European COVID response", <https://voxeu.org/article/progressive-european-wealth-tax-fund-european-COVID-response>

65. <https://eulawlive.com/op-ed-european-solidarity-requires-eu-taxes/>

66. CEPAL, *Informe Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia de la enfermedad por coronavirus (COVID-19)*, 2020, página 12.

67. En Argentina se ha presentado un Proyecto por el grupo parlamentario que apoya al Gobierno, sobre un impuesto a la riqueza que gravaría los bienes personales declarados a partir de los 200.000.000 de pesos, con una alícuota del 2% hasta un 3,5 % para patrimonios superiores a 3.000.000.000 pesos. Se aplicaría sobre las personas según sus declaraciones juradas al 31 de diciembre de 2019 (<https://www.infobae.com/politica/2020/05/12/el-impuesto-a-la-riqueza-que-impulsa-al-kirchnerismo-alcanza-a-las-personas-que-tienen-bienes-por-encima-de-los-200-millones/>). El contraproyecto de la oposición, denominado "Contribución extraordinaria para la inversión y el desarrollo productivo de Argentina", incluye exenciones para los bienes productivos. ALZÚA, M.L.-GOSIS, P., *Impacto social y económico de la COVID 19 y opciones de políticas en Argentina*, Documento UNPD, América Latina y caribe, PNUD LAC C-19, PDS, nº 6, 2020, pags. 22 y ss.

68. La Constitución de Brasil prevé en su artículo 153 el Impuesto a las Grandes Fortunas, que requiere una ley de desarrollo, al decir que "corresponde a la Unión instituir impuestos sobre...grandes fortunas, conforme a una *lei complementar*". Existen varias propuestas para que este impuesto se active. Véase BACHI COMERLATO, M., -DERATO GIORA, M.F., "Imposto sobre Grandes Fortunas, É possível?", *Revista dos Tribunais*, nº 191, 2014, pags. 9 y ss.

Perú⁶⁹, Chile⁷⁰, Ecuador⁷¹ y Bolivia⁷², adoptadas en un contexto de dificultades económicas.

La excepcionalidad fiscal, puesta de manifiesto a través de tributos especiales y destinados a afrontar la reactivación económica y la reconstrucción, parece ser, por tanto, uno de los signos de identidad del escenario surgido del COVID-19.

Y conviene ver las notas que caracterizan esta excepcionalidad fiscal, a partir de figuras impositivas especiales. Uno de los rasgos de la excepcionalidad, también en el ámbito fiscal, es su carácter eminentemente temporal. Lo excepcional por definición es temporal, por eso, por ejemplo, el Decreto-Ley 7/2020, en su artículo 14, estableció un régimen extraordinario de aplazamientos, de aplicación temporal para declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación finaliza hasta el 30 de mayo de 2020. Ese mismo parámetro, el de la temporalidad, serviría para definir estos impuestos. Los mismos formarían parte de lo que se conoce como *fiscalidad extraordinaria*, definida como aquellas figuras impositivas que no son incorporados al sistema tributario en forma definitiva, sino que se establecen por un tiempo determinado. Este es el significado que se atribuyó inicialmente en España al Impuesto sobre el Patrimonio, que se creó inicialmente en 1977 como extraordinario⁷³. FERREIRO LAPATZA afirma que “los impuestos extraordinarios se diferencian de los ordinarios, fundamentalmente, casi podríamos decir solamente, por su vigencia limitada en el tiempo, por su vocación de temporalidad que, en la normalidad de los casos, se refleja en que la ley de su creación señala asimismo el período de tiempo en que estarán en vigor”.⁷⁴

Parecía evidente que en un contexto excepcional como la crisis del COVID-19 se recuperase la categoría de los impuestos excepcionales con el significado de figuras fiscales de aplicación y vigencia limitada en el tiempo. Pero lo curioso es que no es en la vigencia limitada en lo que más hincapié se hace cuando se habla de estos impuestos excepcionales. Lo más determinante en la tipología de estos impuestos extraordinarios es la peculiar fundamentación de los mismos. Parecería que la fiscalidad excepcional admitiría una suerte de *huida o matización* de las exigencias constitucionales ordinarias para el establecimiento y exigencia de tributos. Y ello es importante, sobre todo, cuando la razón de ser de esos impuestos excepcionales no resulta muchas veces clara. Todo tributo tiene que tener su fundamento último en el principio de capacidad económica, bien como la razón que justifica la selección de hechos imposables, bien como expresión de la igualdad o desigualdad tributaria en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos⁷⁵. Y teniendo en cuenta que

69. En Perú circula una propuesta de un impuesto especial para personas físicas y jurídicas que facturen más de un millón de soles por año paguen un impuesto solidario. El mismo establece tres categorías: una tasa entre el 0,22% y el 1% para las fortunas de un millón de soles por año; un impuesto entre el 1% y el 2% para los que facturen 10 millones por año; y otra entre un 2% y un 3% para los que superen los 50 millones de soles.

70. Las propuestas en Chile pasan por crear un impuesto a la riqueza dirigido al 1% más rico del país, con un tipo de gravamen del 2 % sobre patrimonio neto, que se percibiría hasta que la distribución de la riqueza entre familias, medida por el GINI alcance un 0,25. Así lo recoge el Documento de Proyectos de CEPAL, de ATUESTA MONTES, B.-MANCERO, X.-TROMBEN ROJAS, V., “Herramientas para el análisis de las desigualdades y del efecto redistributivo de las políticas públicas”, Santiago, 2018, págs. 34 y ss.

71. Propuestas de congresistas de izquierda de implantar un gravamen del 0,9% para patrimonios individuales que superen el millón de dólares y de un tributo del 10 % sobre beneficios del sector financiero en 2019.

72. Propuesta de un impuesto extraordinario sobre la riqueza; véase “Impuesto sobre la Riqueza”, *Diario La Razón*, 12 de mayo de 2020.

73. BANACLOCHE PEREZ, J., “Impuesto sobre el Patrimonio”, *Civitas, REDF*, núms. 15-16, 1977, pag. 489. Sobre la tipología de los impuestos extraordinarios, *Notas de Derecho Financiero, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid*, T.I, Parte General, vol 2º, 1, Universidad Complutense, Madrid, 1967, pag. 112

74. FERREIRO LAPATZA, J.J., *Instituciones de Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2010, pag. 103.

75. El principio de capacidad contributiva (*Leistungsfähigkeitsprinzip*) ocupa una posición fundamental en toda la obra de TIPKE dentro de la que tiene numerosas ramificaciones. La síntesis de su concepción acerca de este principio que exponemos en el texto se basa en el apartado 2.3 del capítulo 9 de su obra *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, 2ª ed., O. Schmidt, Colonia, 2000, págs. 479 y sigs. En este sentido, es clásica la postura de TIPKE, para quien el principio de capacidad contributiva es el criterio de comparación para la aplicación del principio de igualdad. Para este autor, el principio de capacidad contributiva sólo es una denominación abreviada para 'principio de imposición igual según la capacidad contributiva. Por otro lado, para GAFFURI, F., los principios de capacidad contributiva y de igualdad

el tratamiento fiscal acorde con la igual o desigual capacidad económica se logra a través de un sistema progresivo que debe tener el límite de la no confiscatoriedad⁷⁶.

La base teórica de estos impuestos excepcionales suele ser la existencia de una capacidad económica especial (entreverada, en ocasiones, con ciertas manifestaciones del principio de provocación de costes) cuando no, una genérica apelación a la solidaridad.

Veremos, a continuación, el alcance de estos referentes que se invocan para legitimar los tributos excepcionales, empezando por la regla o principio de la solidaridad.

4. Los tributos y las medidas fiscales basadas en la solidaridad.

Algunos de estos impuestos excepcionales se presentan como figuras tributarias con fundamento en la *solidaridad*. Ya en su momento nos pronunciamos en torno a la solidaridad como argumento único o preferente para la creación de un tributo⁷⁷, y es procedente ahora volver sobre esta cuestión.

La idea de fundar un impuesto nuevo en una vaga invocación a la solidaridad tiene su precedente más inmediato en Alemania, con el denominado *impuesto complementario de solidaridad* (*Solidaritätszuschlag* o *Soli*, como se le conoce coloquialmente). Aprobado tras la caída del muro de Berlín por la Ley de 24 de junio de 1991- BGBl. 1991,1, p. 1318- conocida como *Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer und anderen Gesetzen*, se trataba de un recargo afectado a recabar financiación para sufragar el gasto público extraordinario vinculado a la reunificación alemana. Lo obtenido por el recargo era para el Gobierno Federal por lo que el establecimiento del mismo no requirió la anuencia del Consejo Federal, en virtud de lo establecido en el artículo 105.3 de la Constitución alemana.

El impuesto alemán de solidaridad se aplica sobre el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, en un importe del 7,5 %, fijado en un 5,5 % a partir de 1998. En el Impuesto de Sociedades o *Körperschaftsteuer*, el tipo se establece desde enero de 2008 en un 1,5% sobre el 15 % de alícuota general del impuesto. A partir del año 2021 el recargo se aplicará sólo en los niveles más elevados de renta.

tienen distinto ámbito de aplicación: el primero tiene la función de constituir el límite máximo a la imposición, dentro del cual actúan otros principios constitucionales, especialmente el de igualdad. Dicho límite consiste en exigir como fundamento del tributo la presencia de riqueza, cualificada por la necesidad de respetar la pervivencia de un orden económico privado; *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milán, 1969, págs. 48 y ss

76. Para el Tribunal Constitucional español “el principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria” (sentencia 221/1992, de 11 de diciembre – FJ 4º -). A partir de aquí, multitud de pronunciamientos jurisdiccionales, señalando la posibilidad de manifestaciones de capacidad económica potencial (recientemente, la sentencia 295/2006, de 11 de octubre) y su coexistencia con las funciones extrafiscales del tributo (sentencia 37/1987, de 26 de marzo – FJ 13º -), la diversidad de manifestaciones de la capacidad económica (sentencia 233/1999, de 16 de diciembre – FJ 23º -), o el gravamen simultáneo de una misma manifestación de riqueza por varios conceptos distintos (sentencia 194/2000, de 19 de julio – FJ 8º). En cualquier caso, y aunque la capacidad económica constituye el epicentro de la justicia tributaria en el Derecho Tributario, no hay que olvidar que, ni en el Derecho comparado, ni en las interpretaciones más apegadas a la literalidad del art. 31, 1 de la Constitución existe fundamento para afirmar que la capacidad económica sea el único criterio de justicia de los tributos, “debiendo juzgarse el sistema en su conjunto también a la luz de los otros principios acogidos constitucionalmente. Así lo manifiesta el Tribunal Constitucional en la sentencia 27/1981, de 20 de julio que”a diferencia de otras Constituciones, la española alude expresamente al principio de capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella – como lo hiciera cierta doctrina – el principio de justicia en materia contributiva – (FJ 4º). Así pueden sentarse las bases de la relación de la capacidad contributiva con la igualdad. Son muchos los ordenamientos constitucionales en los cuales el principio de capacidad contributiva no aparece reflejado expresamente sino que deriva de las exigencias de igualdad. El ejemplo de este modelo es Alemania, ya que la Ley Fundamental de Bonn de 23 de mayo de 1949 no recoge expresamente el principio de capacidad contributiva, pero incluye en su artículo 3º,1 la regla “*Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich*” (todos los hombres son iguales ante la Ley).

77. Véase, *El concepto de Tributo*, Lima, Tax Editor, 2009, págs. 131 a 136.

Por un lado, el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea, en el Epígrafe 49 de la sentencia *Henrichs vs Comisión* de 24 de junio de 1993 (As. T-92/91) califica la exacción de solidaridad para la unidad alemana como un *impuesto adicional*, por su estructura y por su finalidad de obtener ingresos, pues el mismo resultado recaudatorio *podría haberse logrado incrementando los tipos de gravamen de los impuestos sobre la renta y sociedades*.

Su condición de impuesto excepcional fue, por otro lado, valorada por el *Bundesverfassungsgericht* en la clásica sentencia de 9 de febrero de 1972, BGBl I 1967 S. 1254 (BVerfGE 32, 333 y siguientes) sobre la Ley del Recargo Suplementario sobre el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal Constitucional alemán evaluó especialmente si la temporalidad sería un rasgo inherente a un tributo excepcional. En esta sentencia, el Tribunal Constitucional alemán formuló sus primeras apreciaciones sobre la constitucionalidad de estos impuestos extraordinarios desde la perspectiva del artículo 106,1 de la Constitución alemana, que se refiere a la distribución de los ingresos tributarios entre los distintos órdenes territoriales. En lo sustancial, el Tribunal Constitucional defendió que no resultaba consustancial a la constitucionalidad de estos impuestos que los mismos se exijan “por un período corto de tiempo”.⁷⁸

Sin embargo, en esta sentencia de 1972, el Tribunal Constitucional alemán entiende que un tributo excepcional o tributo complementario (*Ergänzungsabgabe*) paralelo a los impuestos ordinarios del sistema, requiere un fundamento constitucional. Ese fundamento objetivo sería la constatación de la existencia de *necesidades financieras excepcionales*. O, lo que es lo mismo, tendría que verificarse objetivamente la existencia de una *brecha financiera (Finanzlücke)*. Dado que no existe un mandato constitucional que obligue a afrontar estas brechas con incrementos de impuestos tradicionales o permanentes (*Steuererhöhungen*), la constatación de la existencia de estas necesidades extraordinarias de financiación legitimarían la adopción de estos tributos excepcionales. Y aunque se descarte que la limitación temporal sea inherente a estas figuras impositivas complementarias, sí existiría un requisito implícito de temporalidad. Por pura lógica, tales necesidades excepcionales no pueden existir indefinidamente o a largo plazo (*eine solche könne logisch nicht auf Dauer vorliegen*). Las necesidades financieras extraordinarias, por su propia naturaleza, *se disipan después de un tiempo (...verflüchtigen sich nach einiger Zeit wieder)* Y si estas brechas financieras se convierten en permanentes, *el cierre de las mismas sólo estaría permitida a través de impuestos (permanentes) pero no a través del mantenimiento de un gravamen complementario*⁷⁹. Por todo ello, no sería acorde con la Constitución una vigencia indefinida o ilimitada, *de iure* o *de facto*, de estos impuestos extraordinarios ni sería legítimo mantener el impuesto de solidaridad si se han producido reducciones de impuestos ordinarios que no justificarían el mantenimiento del impuesto extraordinario.

En suma, concurriendo estas exigencias financieras extraordinarias, la idea de solidaridad justificaría estos impuestos. La solidaridad como valor deriva de la cláusula de Estado Social contenida en el artículo de la Ley Fundamental de Bonn de 1949, según el cual “la República Federal es un Estado federal, democrático y social”. La fórmula del Estado Social, sobre la que volveremos, fue acuñado por HELLER⁸⁰, y en su sustancia, al incorporar al Estado obligaciones positivas a actuar en el campo económico y social, supone un intento de derrumbar las barreras que en el Estado liberal separaban al Estado y a la Sociedad⁸¹.

78. *§...dass es von Verfassungen wegen nicht geboten ist, eine solche Abgabe von vornherein zu befristen oder sie nur für einen ganz kurzen Zeitraum zu erheben.*

79. *§...er weite sich zu einer Finanzlücke aus, deren Schließung allein durch (auf Dauer angelegte) Steuererhöhungen, nicht aber durch Fortführung einer Ergänzungsabgabe zulässig sei.*

80. HELLER, H., *Rechtsstaat oder Diktatur?*, Tübingen, 1930, págs. 9 y ss y 26 y ss.

81. FORTSHOFF, E., *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, All Teil; Munich, 1951, pag. 3. En sus inicios, el Estado Social se comprendía exclusivamente sobre la base de una contraposición dialéctica con el Estado Liberal, en una especie de tesis-antítesis. No obstante, la formulación más reciente del Estado Social y Democrático de Derecho, que se debe fundamentalmente a la construcción dogmática alemana, es un modelo de Estado que pretende aunar, superándolos, los modelos del Estado Liberal y del Estado Social. Y, en palabras de ARAGON REYES, M., la inclusión de la cláusula del Estado social en la Ley Fundamental de Bonn va a permitir no sólo confrontar Estado Social con Estado Liberal sino *confrontar el Estado Social consigo mismo; Libertades económicas y Estado social*, Mc Graw Hill, Madrid, 1995, pag. 123.

Así el Estado Social se define como una superación del Estado Liberal clásico. En el Estado Liberal se construye un ordenamiento protector de situaciones jurídicas que encarnan intereses individuales, puesto que no existe un mandato para la consecución de determinados fines individuales. En la formulación clásica del Estado Liberal se puede hablar de *interés general*, pero la idea de interés general que se deduce de esta concepción del Estado es una idea que tiene un mero contenido negativo, y su utilidad se destina a garantizar ciertos límites que permitan a cada cual perseguir su interés individual. Con la aparición de la fórmula del Estado Social y Democrático de Derecho, el interés general es fruto de la existencia de un mandato constitucional que impone la consecución de finalidades colectivas. La intervención del Estado para hacer efectivos los derechos de carácter económico y social del ciudadano exige que se dote de un contenido social a su acción y se fijen fines de actuación pública que habrá que perseguir como tutela activa de intereses generales susceptibles de protección.

Al tiempo, la fórmula del Estado Social, con su mandato al legislador para que desarrolle acciones positivas en pos del interés general, depende de la existencia de una financiación adecuada para el desarrollo de la *procura asistencial*, que está en la esencia del Estado Social. Y esa financiación se logra de modo ordinario a través del sistema tributario. De la existencia y eficacia del sistema tributario depende la existencia y viabilidad del Estado y de los servicios públicos que debe asumir un Estado Social⁸². Por eso, en el Estado Social se considera al tributo como uno de los fundamentos del Estado. El tributo deja de ser una *limitación* para convertirse en un fin, de manera que cualquier argumento *a fortiori* sirve para legitimar la inmisión fiscal en el patrimonio del ciudadano. Es la idea de SCHUMPETER del Estado Fiscal⁸³, a partir de la cual la doctrina alemana de los años setenta elaboró la idea de Estado Impositivo (*SteuerStaat*). Para ISENSEE, el Estado Impositivo sería un *tipo* de Estado configurado por el creciente gasto público, la excepcionalidad de los tributos causales y la normalidad del impuesto⁸⁴. La culminación de toda esta evolución doctrinal tiene lugar con FORSTHOFF, quien afirma que el impuesto constituye un presupuesto funcional del Estado Social y Democrático de Derecho. Y lo hace al amparo de la *cláusula de Estado Social y Democrático de Derecho*. Para FORSTHOFF, el moderno Estado de Derecho es Estado Social en su función de Estado impositivo. Afirma este autor que sólo a partir de las posibilidades de injerencia del Estado impositivo puede garantizarse el desarrollo del Estado social bajo estricta observancia de las fórmulas del Estado de Derecho⁸⁵.

El Estado Social es Estado de solidaridad que requiere instrumentos contributivos. Pero todo tributo encaja en esta percepción de la solidaridad; sólo aquellos que articulan la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos. Se excluyen los tributos de cariz retributivo (la tasa y, en

La atribución de fines públicos al Estado y la Administración lleva a acuñar la teoría de la procura asistencial o *Dasein-vorsorge*, traducida en la intervención del Estado para hacer efectivos los derechos de carácter económico y social del ciudadano, y dotando de un contenido social a la acción protectora del Estado. Desde el punto de vista jurídico, ello supone describir fines de actuación pública que habrá que perseguir como tutela activa de intereses generales susceptibles de protección; ZIPPELIUS, R., *Wertungsprobleme im System der Grundrechte*, C.H. Beck, siche Verlagsbuchhandlung, München und Berlin, ohne Datum, pag. 60.

82. CRUZ DE QUIÑONES, L., "Fuentes de Derecho Tributario", *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, t. II, Marcial Pons Argentina, Buenos Aires, 2008, pag. 140.

83. Uno de los argumentos teóricos de esta concepción es la idea de *Estados Fiscal* de SCHUMPETER. Este autor, en especial en su oposición histórica a GOLDSCHIED, con motivo de la financiación austríaca de las deudas derivadas de la primera guerra mundial, defendió la idea de que el impuesto había contribuido de forma decisiva a la formación del Estado moderno hasta tal punto que la transición a un sistema de financiación distinto del impuesto supondría una transformación radical en ese modelo de Estado; SCHUMPETER, J.A., "La crisis del Estado Fiscal", *Hacienda Pública Española*, nº 2, 1970, pag. 32 y ss.

84. ISENSEE, *Steuere Staat als Staatsform*, en STÖDTER, R./THIEME, W., (eds), *Beiträge zum Deutschen und europäischen Verfassungs-Verwaltungs und Wirtschaftsrecht. Festschrift für Hans Peter Ipsen zum siebzigsten Geburtstag*, C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1997, pags. 32 y ss. ISENSEE, J., "Staat und Verfassung", *Handbuch des Staatsrechts*, C.F., Müller, Juristischer, Heidelberg, 1987, pag. 651.

85. FORSTHOFF, E., "Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates", *Veröffentlichung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, nº 12, 1954, 8, pags. 31 y ss. trad. española "Concepto y esencia del Estado Social de Derecho" de Puente Egido, en *El Estado Social*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, pags. 71 y ss.

menor medida, la contribución especial) en los cuales el presupuesto de los mismos incluye una prestación de la Administración. En el Estado Social no es el tributo sino el impuesto el instrumento de la solidaridad. De ahí que se hable de Estado Impositivo.

El impuesto sería así una expresión natural del Estado Social, lo que conlleva que se relajen todos los controles tradicionales que incidían en las expresiones tributarias en el marco del Estado de Derecho. Y legitimaría impuestos excepcionales ante necesidades excepcionales de financiación.

Esa percepción de la solidaridad es la que legitimó en algunos países la adopción de ciertas medidas fiscales excepcionales. Al margen del caso francés con el *impôt sur la solidarité* de 7,5 % aplicable a rentas nacionales de residentes en el Espacio Económico Europeo⁸⁶, es de destacar el caso de Perú, donde el Tribunal Constitucional formuló una tesis singular sobre la solidaridad como fundamento de ciertas medidas impositivas. Son varias las sentencias relevantes⁸⁷, pero vamos a centrarnos en una de ellas que resume la posición del Alto Tribunal peruano. Se trata de la resolución de 5 de marzo de 2007 sobre la creación de una figura tributaria excepcional como el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN).

El Tribunal Constitucional de Perú legitimó el ITAN “por su aptitud para producir un efecto de redistribución de rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir de- traer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas”. No enjuició el impuesto desde la perspectiva de la igualdad y la capacidad económica, sino que se afirma que “el Impuesto Temporal a los Activos Netos, como alcance de la capacidad impositiva del Estado, constituye también una manifestación del principio de solidaridad, que se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 43 de la Constitución que señala que “La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana”.⁸⁸

Esta sentencia supone la culminación de una jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional peruano que concibe la solidaridad como una especie de *supra-principio*, con el vago apoyo del art. 43 de la Constitución de Perú. A este *supra-principio* no se le atribuyen límites constitucionales, lo cual trastoca la lógica constitucional al dejar de lado los límites al poder tributario, como las exigencias de justicia (capacidad contributiva y no confiscatoriedad) y seguridad jurídica. Y es ahí

86. La Asamblea Nacional en las leyes de presupuestos para 2019 y 2020 voto una modificación de la tarifa de este impuesto para equipararla al impuesto a la renta de los residentes. Y también para extenderse a los franceses que pagan este impuesto buena parte de las exenciones que se aplican a residentes.

87. La sentencia de 16 de mayo de 2005 (00053-2004-PI/TC) sobre arbitrios municipales, en cuyo Fundamento B,4 se dice que en materia de arbitrios municipales la capacidad contributiva no es un criterio determinante o de mayor prevalencia en la distribución de costos, “sino el secundario o subsidiario, debiendo, en consecuencia, ser utilizado en conjunto con otros criterios, en cuyo caso, la prevalencia de unos sobre otros, dependerá razonablemente de la especial naturaleza de cada servicio”; la sentencia de 21 de septiembre de 2004 (0004-2004-AI/TC) sobre *bancarización* e ITF. Para esta sentencia el ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho. La sentencia 17 de abril de 2007, (06089-2006-PA/TC), sobre régimen de percepciones, en la que, a partir del propio principio de solidaridad, el Tribunal basa la legitimidad del establecimiento de deberes de colaboración, al decir que “reflejada en tales términos la solidaridad permite entonces admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes”. (FJ 4,2,20), añadiendo que “conforme lo ha señalado este Colegiado en reiterada jurisprudencia, el Estado Social y Democrático de Derecho también es un Estado que lucha contra las desigualdades sociales, de ahí que, cuando con base en la solidaridad social se incluya a “terceros colaboradores de la Administración Tributaria”, justamente para menguar la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria, este Tribunal entienda que la medida adoptada resulta idónea para dichos fines” (FJ 4,2,22). Y, sobre todo la sentencia de 5 de marzo de 2007 (03797-2006-PA/TC). ITAN, en la que, para el Tribunal “el Impuesto Temporal a los Activos Netos, como alcance de la capacidad impositiva del Estado, constituye también una manifestación del principio de solidaridad”.

88. El Tribunal Constitucional de Perú no se plantea la posible inconstitucionalidad del ITAN, a pesar de que en pronunciamientos anteriores, declaró, por ejemplo, la inconstitucionalidad del Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta del 2003 y 2004, ya que implicaba en su naturaleza jurídica un sistema de pagos a cuenta del IR en base a activos netos, sin posibilidad de deducir siquiera los pasivos. Esta falta planteamiento es ya grave en sí misma, porque impide que el Tribunal pueda valorar si el ITAN es confiscatorio en cuanto al método de fijación de su base imponible o si viola la igualdad, para lo cual tendría que proceder a un enjuiciamiento desde la perspectiva de la capacidad contributiva.

donde radica el error de planteamiento, que se está agudizando en esta época de *excepcionalidad fiscal*, cuando se fundamentan estos impuestos especiales en la solidaridad, al margen de los principios constitucional-tributarios, y ello se hace derivar directamente del concepto mismo de Estado Social.

Como dijimos, esta idea de solidaridad derivada de la fórmula del Estado Social tiene su origen en Alemania, donde, como señala HERRERA MOLINA, esta forma de plantear la solidaridad es consecuencia de que la Constitución alemana no recoge expresamente el principio de capacidad económica, por lo que, como ocurre en otros muchos Estados en los que se da una situación similar (Perú, Argentina...), la jurisprudencia constitucional basa la capacidad contributiva en el principio de igualdad⁸⁹. Esa vinculación de la capacidad económica con la igualdad se ve en aportaciones como las de LEIBHOLZ, quien rechaza la concepción clásica de la igualdad por entender que la misma no suministra el criterio de comparación, que habría que buscar fuera de este principio⁹⁰.

Pero el paso más decisivo en esta línea toma como presupuesto el entender la justicia tributaria como una justicia distributiva, al servicio del cual estarían ciertos principios tributarios como la progresividad. Así, en la propia Italia, cuna de la concepción tradicional de la capacidad contributiva (GIANNINI, GIARDINA...), surgen aportaciones doctrinales que pretenden explicar dicho principio de capacidad contributiva en el marco de la justicia distributiva y de búsqueda de la llamada *igualdad material*. La opción por una igualdad material, que el ordenamiento de un Estado Social de Derecho tendría que perseguir va de la mano de un movimiento escéptico en torno a la virtualidad de la capacidad contributiva como elemento de control de la actuación del legislador en el ámbito tributario.

Todo este movimiento orientado a cuestionar la constitucionalización de los criterios de reparto a través del principio de capacidad contributiva va a derivar en un desplazamiento del centro de atención de la justicia en el reparto de la carga tributaria a los fines de justicia en general. Se va a tratar de atribuir al sistema fiscal una finalidad de colaborar en la redistribución y en la justicia distributiva, desenfocando la función instrumental del tributo como medio de obtención de ingresos monetarios. Y, en concreto, se va a comenzar a fundamentar la necesidad de un sistema tributario y la propia existencia del tributo en la solidaridad. Así, se procedería a establecer una relación entre la capacidad contributiva y solidaridad, erigiendo a la solidaridad como fin de la cualificación funcional del deber de contribuir. Se pasará de esta manera a lo que GALLO denomina “capacidad económica *solidarística*”⁹¹. Como señala GARCIA FRIAS, a partir de estas consideraciones no es difícil, sino todo lo contrario, considerar al principio de solidaridad como fundamento del sistema tributario y expresión de la justicia general en un sector concreto del ordenamiento, como es el ordenamiento tributario⁹².

La solidaridad pasa a ser así, expresión de la fórmula del Estado Social de Derecho que fundamentaría la función retributiva del mismo y, al mismo tiempo, fundamento, tanto del sistema impositivo como de las distintas figuras tributarias. Se ha reinterpretado la igualdad desde el prisma del Estado Social, entendiendo que hay que obviar planteamientos de igualdad formal, para concluir que la capacidad económica tributaria tiene su fundamento en el principio de solidaridad, “y en este sentido parece coherente que se interprete como capacidad económica progresiva”⁹³.

89. HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pags. 127 y 128.

90. Para este autor el principio de igualdad es una prohibición de discriminaciones arbitrarias y el concepto de “arbitrariedad” es evidentemente indeterminado y remite a criterios extra o suprapositivos, como la “naturaleza de la cosa”, la “razonabilidad” o la “conciencia jurídica de la colectividad”; LEIBHOLZ, G., *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, 2ª ed., Beck, Munich y Berlín, 1959 (reimpresión de la 1ª ed. de 1925), pags. 32 y ss.

91. GALLO, F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Il Mulino, Bologna, 2008, pag. 105.

92. GARCIA FRIAS, A., “La obtención de información tributaria y el derecho a la intimidad”, *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, t. II, Marcial Pons Argentina, Buenos Aires, 2008, pag. 1480.

93. HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, op. cit., pags. 127 y 128. Así, para STARCK, W, la progresividad se basa exclusivamente en el principio del Estado Social y en la cláusula del Estado de Derecho del

Pero esta configuración del principio de progresividad a partir de la solidaridad derivó en una perversión dogmática, que acabó por arrumbar las exigencias de capacidad económica. La progresividad dejó de configurarse como el mecanismo que exige la capacidad económica para tratar desigualmente a los desiguales (a los que tienen desigual capacidad económica) para erigirse en un instrumento tributario al servicio de las políticas redistributivas, que supuestamente, se ampararían constitucionalmente en la fórmula del Estado Social.

En suma, la elaboración del principio de progresividad ha abandonado paulatinamente su función de manifestación de la capacidad contributiva para convertirse en una expresión autónoma de la justicia tributaria, que pretendería no sólo una justa distribución de la carga tributaria sino una adecuada redistribución de la renta, de manera que, la progresividad, como ha señalado AGULLO AGÜERO, marca la evolución dialéctica hacia la redistribución⁹⁴. Se trata, en suma, de asignar al tributo una función redistributiva, en la línea de los fines del Estado Social, obviando las exigencias de justicia en la distribución de las cargas públicas (medida en función de la capacidad contributiva y de la progresividad) y utilizando la invocación a la solidaridad como un puro elemento legitimador.

Pero, a nuestro entender, ello supone desconocer la tradición jurídica de la fórmula del Estado de Derecho y el elemento de control de constitucionalidad que la jurisprudencia constitucional en el Derecho Comparado atribuye al principio de capacidad contributiva. No es admisible afirmar que de la fórmula constitucional del Estado Social de Derecho deriva la solidaridad como fundamento del tributo.

Frente a ello, conviene reafirmarse en la idea de que la fórmula Estado Social y Democrático de Derecho supone no sólo la tentativa de someter la actuación del Estado Social –a la que no se quiere renunciar – a los límites formales del Estado de Derecho, sino también su orientación material hacia la democracia real. Se trata de acoger una modalidad de Estado Social al servicio de todos los ciudadanos; en cuanto social y democrático, tal Estado deberá crear condiciones sociales reales que favorezcan la vida del individuo. Pero para garantizar el control por el mismo ciudadano de tales condiciones deberá ser, además, un Estado Democrático de Derecho. Y ese Estado de Derecho tiene dos rasgos fundamentales: la garantía de seguridad entendida como juridicidad de la actuación del poder público o, lo que es lo mismo, como sujeción de todos los poderes públicos al Derecho, en el sentido de que éste sea límite y cauce del ejercicio del poder. Y la existencia de un control de la legislación ordinaria a partir de valores asumidos por el ordenamiento constitucional. Esos valores, derivados de la Constitución Financiera, no pueden tener otro apoyo que el principio de capacidad contributiva, que nunca podrá ser entendido como un derivado de la solidaridad. Y como límite al mismo, las exigencias de no confiscatoriedad.

Es muy importante destacar también ese papel que juega la no confiscatoriedad respecto a los tributos especiales que se pretenden aprobar en el contexto post COVID-19. Como ha señalado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán desde mediados de los años 80⁹⁵, el tributo presupone la propiedad por lo que, y por pura lógica, la propia ordenación de la propiedad es un límite al tributo⁹⁶. Destacándose la necesidad de tomar en consideración el control de proporcionalidad. Y

artículo 20,1 de la Ley Fundamental de Bonn; "Artikel 3", en la obra de MANGOLDT-KLEIN-STARCK, *Das Bonner Grundgesetz*, 3ª ed., Berlin-Frankfurt. A.M.1985, vol I, mrg 22.

94. AGULLO AGÜERO, A., "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", *Civitas, REDF*, nº 36, 1982, pag. 561.

95. Son de destacar, al respecto, las sentencias de 4 de octubre de 1984 (*BVerf.GE* 67, 290), la de 17 de octubre de 1984 (*BVerf.GE* 88,143) y de manera más clara y contundente, las sentencias de 29 de mayo de 1990 (*BVerf.GE* 82,60) y 12 de junio de 1990 (*BVerf.GE* 82,198), sobre el *Kindergeld* o la sentencia de 8 de octubre de 1991 (*BVerf.GE* 84,348), que analiza la irrelevancia de ciertos gastos deducibles para calcular el importe de las retenciones a cuenta en los pagos a cuenta de los rendimientos de trabajo (*Lohnsteuerabzug*). Sobre las mismas, HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, op. cit., pags. 55 y 56.

96. Este planteamiento inspira la sentencia de dicho Tribunal de 22 de junio de 1995, en la que se establece la doctrina de que el derecho de propiedad y el principio de capacidad económica impiden que la carga tributaria del sistema fiscal en su conjunto exceda del 50 por 100 de los ingresos del contribuyente. El Tribunal llega a esta conclusión sobre la base del artículo 14, 2 de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania, que proclama el derecho de propiedad

ello en una línea muy similar a la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, aplicando el artículo 1 del Primer Protocolo Adicional de la Convención Europea de Derechos Humanos según el cual *toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes...* añadiendo que *las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general*. Entre esos fundamentos de interés general estaría lo que se conoce como “*excepción tributaria*”; la intervención fiscal en la propiedad requeriría una justa ponderación entre los intereses públicos concurrentes y el interés privado de la parte actora y, en particular, determinar si existe una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido (vid, entre otras, las Sentencias del TEDH de 3 de julio de 2003, asunto *Buffalo Srl*; de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M c. Hungría*; o de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. c. Hungría*). Puesto que si la intervención tributaria en la propiedad ha ido más allá de lo necesario para la consecución de los objetivos previstos en la ley, estaríamos ante una *carga fiscal excesiva (excessive tax burden)*. Es decir, ante una intervención tributaria desproporcionada que vulneraría el derecho de propiedad⁹⁷.

Estos reparos a una fundamentación de los tributos excepcionales exclusivamente en la solidaridad son también una afirmación de la exigencia de que tales impuestos excepcionales se basen en la capacidad económica y que estén sometidos a los límites de la prohibición de la confiscatoriedad. Así lo ha dado a entender el Consejo Constitucional Francés, en su decisión n° 2012-662 DC 29 de diciembre de 2012, cuando proclamó la inconstitucionalidad de la contribución excepcional de solidaridad, con un tipo de gravamen del 75 % sobre ingresos superiores a un millón de euros, prevista en el proyecto de ley de presupuestos (*loi de finances*) para 2013 y de aplicación en 2013 y 2014. Alegaban los recurrentes la confiscatoriedad de un tipo de gravamen del 75 %, además de la vulneración de principio de igualdad antes de impuestos (*principe d'égalité devant l'impôt*) derivado del artículo 13 de la Declaración de los derechos del hombre y el ciudadano de 1789, al configurar como sujetos pasivos a la persona física y no a la unidad familiar, al no prever un *techo (plafonnement)* o límite fiscal y no admitir la deducibilidad de gastos familiares. El Consejo concluye que el impuesto viola el principio de igualdad al no tener en cuenta la unidad familiar en los contribuyentes unidos por vínculo matrimonial, como se requiere para un cálculo adecuado del gravamen de la imposición sobre la renta⁹⁸.

Es por eso que, para legitimar la excepcionalidad fiscal de los tributos extraordinarios en el escenario post COVID-19, se acude a una segunda línea, una vez que se abandona o se relativiza el argumento de la solidaridad como referente exclusivo de esta imposición extraordinaria. Según esta segunda línea de razonamiento estos tributos son legítimos cuando recaen sobre sujetos titulares de una *capacidad económica especial*.

5. La capacidad económica especial como fundamento de la excepcionalidad fiscal

El recurso a una capacidad económica especial para legitimar impuestos nuevos no es algo ligado al escenario post COVID-19 si no que ya tiene cierto recorrido. Por ejemplo, es una invocación habitual para justificar la adopción de ciertos tributos autonómicos. Así, por ejemplo, en relación con los impuestos sobre superficies comerciales, especialmente las primeras figuras de este tipo como las creadas en Cataluña por Ley 16/2000 y Navarra por Ley Foral 23/2001. El fundamento de es-

y la vinculación de la misma al bien común. La sentencia recogerá un voto particular de lo que será a partir de ese momento una postura minoritaria del Constitucional alemán, y firmado por ERNST-WOLFGANG BÖCKENFÖRDE. En este voto particular se defiende que las exigencias del Estado Social imponen al Tribunal Constitucional una *self restraint* o limitación en su papel de “legislador negativo”.

97. Véase DURÁN SINDREU BUXADÉ, A., Impuestos y derecho a la propiedad: la carga fiscal excesiva es inconstitucional, Blog Taxlandia, 15 de octubre de 2019, <https://www.politicafiscal.es/antonio-duran-sindreu/impuestos-y-derecho-a-la-propiedad-la-carga-fiscal-excesiva-es-inconstitucional>

98. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Impuestos selectivos sobre las grandes superficies*, IDELCO, Madrid, 2003, pag. 20.

tas figuras impositivas es típico de un impuesto selectivo que se basa en una supuesta capacidad económica extraordinaria. Así, estos impuestos se legitiman por una capacidad económica extraordinaria que derivaría de los especiales beneficios que producen ciertas actividades⁹⁹. Y sobre todo es algo que en España ha adquirido una inusitada actualidad con la presentación, el 28 de julio de 2022, de una Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

Se trata de un argumento muy semejante al que se maneja para defender una imposición especial sobre la banca (a la que nos referiremos) y que consiste en defender que las entidades financieras tienen una capacidad económica especial por la protección que le dispensa el sistema frente al riesgo sistémico, lo que la coloca en una situación más favorable para hacer negocios. De manera bastante similar a lo que ocurre con la justificación del denominado *Single Market Tax* en el que se encuentra trabajando la Comisión Europea, en el marco del Plan de Recuperación Económica para Europa como una vía más de financiación del FEER. Se trataría de un impuesto sobre los ingresos de las empresas multinacionales que operen a nivel europeo y que facturen más de 750.000.000 de euros. Este impuesto, también catalogado como una tasa de acceso al mercado interior único (*access fee*) se defiende argumentando que la especial capacidad económica de estas empresas de grandes dimensiones procede en parte de que se benefician del mercado único. Estas empresas obtienen ventajas especiales del mercado único ya que el acceso a este mercado les supone, entre otras cosas, la posibilidad de contar con una base amplia de consumidores, con una continua cadena de suministro y con el uso de la misma divisa, todo lo cual conlleva un ahorro de costes que solo obtienen grandes multinacionales y por eso deben contribuir también en mayor medida¹⁰⁰. Como señala RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, estaríamos ante una expresión singular del *principio del beneficio*¹⁰¹. Principio que, como es sabido, presupone que existe una relación de equivalencia entre el tributo que paga el particular y el beneficio que obtiene de las prestaciones que realiza el Estado, lo que no siempre existe en estos impuestos¹⁰². En cualquier caso, el origen del principio del beneficio no es otro que la exigencia de contraponer a la capacidad contributiva como único fundamento tributario, el criterio de que se debe tributar en función del uso que se haga de determinados bienes o servicios públicos. Por eso el beneficio es una regla aplicable preferentemente a las tasas, no a los impuestos. Y cuando se aplica a los impuestos no es más que una matización de la capacidad económica.

Precisamente por eso, cuando se habla de impuestos excepcionales y se acude al principio del beneficio, se hace para apuntalar la idea de una capacidad económica especial. Será entonces la concurrencia de esa capacidad económica especial en ciertos sujetos, paralela a la general que legitima su sometimiento a los tributos ordinarios del sistema, lo que justificaría la posibilidad de adoptar estos tributos excepcionales. Aunque fuese una capacidad económica entreverada por el principio del beneficio y/o por la idea de *provocación de costes*.

Si buscamos un antecedente en el Derecho Comparado sobre la capacidad económica especial que puede legitimar la adopción de un impuesto singular al margen de los ordinarios del sistema, de-

99. *revenus et aux prélèvements sociaux, aboutirait à une taxation globale au taux de 75 %.* Ils en concluaient qu'elle présentait donc un caractère confiscatoire. Ils soutenaient aussi que cette contribution exceptionnelle portait atteinte au principe d'égalité devant l'impôt découlant de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, en retenant comme unité d'imposition les personnes physiques et non pas le foyer fiscal, en ne prévoyant pas de mécanisme de plafonnement ou de dégrèvement et en ne prenant pas en compte les charges de famille....le Conseil a déclaré l'article 12 contraire à la Constitution, sans examiner les autres griefs, notamment ceux tirés de ce que les « effets de seuil » et le caractère confiscatoire de cette contribution exceptionnelle méconnaîtraient le principe d'égalité devant les charges publiques; <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decisions>

100. BLANCO CALLEJA, F., "El nuevo *single market tax*", Legal Today, Blog de Fiscalidad Internacional, <https://www.legaltoday.com/portada-2/portada-4/el-nuevo-single-market-tax-2020-06-18/>

101. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "El impuesto a la banca a examen", El País, 7 de febrero de 2018. El principio del beneficio se ha configurado en Alemania bajo la denominación de *Äquivalenzprinzip*, como explican TIPKE y LANG, con relación a las tasas y como elemento que legitima exigir el tributo en tanto el particular al que se le exige ha provocado un coste a la Administración (principio de provocación de costes o *Kostendeckungsprinzip*).

102. GARCIA VILLAREJO, A.-SALINAS SANCHEZ, J.; *Manual de Hacienda Pública, General y de España*, Tecnos, Madrid, 1992, pag. 395.

bemos acudir a lo señalado por la *Corte Costituzionale* italiana en la sentencia 10/2015, de 9-11 de febrero de 2015, sobre el impuesto especial en Italia a las compañías eléctricas. En realidad, se trataba de una imposición excepcional a las eléctricas que se introdujo en el artículo 81 del Decreto-ley 112/2008, con la idea de extenderla a las demás grandes empresas del sector energético. Las compañías eléctricas, además de tributar por el impuesto sobre la renta de las empresas, deberían satisfacer este impuesto especial por su singular posición económica. El impuesto supondría un 6,5% adicional (en 2011 se subió a 10,5%) respecto a la tasa de tributación ordinaria de estas empresas.

Al margen del importante componente de *legislación propaganda*, la razón de ser de esta figura fiscal especial radicaría en que las empresas energéticas, y singularmente las del sector eléctrico, tienen una mayor potencialidad para obtener beneficios por ser un sector con escasa o nula competencia y con una demanda extraordinariamente inelástica, ya que ni la demanda varía si el precio crece ni un descenso de la demanda implica necesariamente una disminución de precios y, por tanto, una disminución de beneficios.

Las objeciones acerca de la constitucionalidad del artículo. 81 del Decreto-ley 112/2008, se fundaron en la vulneración de la proporcionalidad. Se decía, además, que el tributo no se limitaba a gravar los aspectos derivados de la posición privilegiada del sector energético, sino todo el beneficio obtenido por estas empresas. Además, rescatando una objeción que, como vimos, ya se hizo en su momento al recargo de la solidaridad en Alemania, el tratamiento fiscal diferenciado no se planteaba como temporal sino como indefinido. Además de no preverse mecanismos para que el impuesto no se traslade a los consumidores.

En relación con estas objeciones de constitucionalidad, el Tribunal Constitucional italiano lleva a cabo un análisis de la figura tributaria desde la perspectiva del principio de capacidad económica.

Recordemos, en este punto, que la Constitución italiana del 27 de Diciembre de 1947, dispone en su art. 53 que *todos deberán concurrir al sostenimiento del gasto público en razón de su capacidad contributiva por medio de un sistema tributario progresivo*. La *Corte Costituzionale* ya había *sentado*, en su clásica *sentencia* 92/63 de 18 de junio, que el artículo 53 de la Constitución, al “vincular el principio de correlación de la prestación tributaria con la capacidad contributiva de cada uno, impone al legislador la obligación de no disponer obligaciones que estén en contraste con los principios fundamentales establecidos en la Constitución”¹⁰³. En la misma línea se situaría la *sentencia* 45/1964, de 16 de junio, que erigía la capacidad contributiva como criterio para el control de la retroactividad de la norma tributaria¹⁰⁴. Esta resolución define la capacidad contributiva a partir del presupuesto establecido en la ley y la idoneidad del contribuyente. El “apogeo” del principio de capacidad contributiva lo marcaría la *sentencia* 44/66 de 23 de mayo. El principio renacería después en los años setenta, con la emblemática *sentencia* 200/1976, de 28 de julio. A partir de esta *sentencia*, DE MITA llegaría a la conclusión de que la capacidad contributiva, contemplada explícitamente en el art. 53 de la Constitución italiana “expresa la exigencia de justicia y racionalidad de la legislación tributaria”¹⁰⁵. Esa necesidad se va a proyectar, no tanto en los criterios de reparto (respecto a los cuales, y siguiendo la teoría de GALLO, se propugna su carácter político, fuera del control constitucional), sino en la capacidad económica como principio. Y la jurisprudencia de la *Corte Costituzionale*, proclamaría reiteradamente la plena aplicabilidad del principio de capacidad contributiva como elemento de control acerca de si la imposición recae sobre índices reveladores de riqueza¹⁰⁶.

103. DE MITA, E. *Fisco e Costituzione. Questione risolte e Questione aperte*, 1957-1983, Giuffrè Editore, Milano, 1984, pag. 152.

104. DE MITA, E. *Fisco e Costituzione. Questione risolte e Questione aperte*, op. cit., pag. 186.

105. DE MITA, E. *Fisco e Costituzione. Questione risolte e Questione aperte*, op. cit., pag. 488.

106. Para GALLO, F., el único elemento de control del reparto de las cargas públicas, como cuestión política que es “il voto stesso come espressione di dissenso circa le politiche economiche, fiscali e di spesa realizzate dalle maggioranze governative”, GALLO, F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, op. cit., pag. 107.

Recogiendo toda esta tradición, en la citada sentencia de 9-11 de febrero de 2015, la *Corte Costituzionale* declara inconstitucional el artículo 81 del Decreto Ley 112/2008. El Tribunal admite que es legítimo detectar una capacidad económica especial en cierto individuo o grupo de individuos y fundar en esa capacidad especial un impuesto también especial. Pero la implementación de ese impuesto debería respetar las exigencias de proporcionalidad. Y el artículo 81 del Decreto-ley 112/2008 no supera un juicio de proporcionalidad porque la especificidad fiscal no se limita a gravar los aspectos derivados de la posición privilegiada del sector energético, sino a todo el beneficio obtenido. Además, el tratamiento diferenciado no es de carácter temporal, sino indefinido. Y finalmente, porque si bien la norma prohíbe específicamente trasladar a los consumidores el aumento de la tasa, no se prevén los mecanismos adecuados para evitar que las empresas energéticas puedan llevar a cabo esa traslación en el contexto del amplio rango de actividades que llevan a cabo a la hora de realizar servicios. Por todo ello, se entiende que el conjunto de las disposiciones que establecen un régimen tributario concreto para una parte del sector energético, no resulta ni idóneo ni necesario para alcanzar los fines previstos por el propio legislador, vulnerando el artículo 53 de la Constitución italiana¹⁰⁷.

En suma, la doctrina del Tribunal italiano a raíz de lo coloquialmente denominado *impuesto o tasa Robin Hood*, entiende que resulta admisible la existencia de tributos especiales a partir de cierta capacidad económica especial. Y que esta capacidad contributiva adicional justifica una excepción a la igualdad tributaria, gravando de manera más rigurosa a quienes manifiestan esta capacidad adicional. Pero ello sólo será admisible siempre que esas figuras fiscales innovadoras se configuren de tal manera que sólo graven la capacidad adicional tomada en consideración y no la general del sujeto gravado¹⁰⁸. Además, si no se asegura que el impuesto no se traslada al consumidor no se estará logrando el fin específico de gravar esa capacidad adicional, algo extrapolable, por ejemplo, a los impuestos especiales sobre el sector financiero. Por último, el Tribunal, al igual que lo había hecho el *Bundesverfassungsgericht*, también proclama el carácter esencialmente temporal de los impuestos especiales¹⁰⁹. En el caso de la propuesta española, el gravamen es limitado en el tiempo y se pretende impedir su traslado a los consumidores lo que, en el caso de los bancos, podría suponer desconocer las directrices de la Autoridad Bancaria Europea sobre concesión y seguimiento de préstamos que obliga a las entidades financieras a repercutir todos los costes. No está tan claro, sin embargo, que las medidas fiscales graven exclusivamente beneficios extraordinarios.

Todo lo dicho nos puede conducir a una conclusión. Cuando se pretende crear un impuesto especial, el mismo debe estar sometido a todos los controles constitucionales y a los principios generales de la tributación sin que la excepcionalidad fiscal legitime una relajación de la vigencia de estos principios. Como se ha dicho en España respecto al gravamen especial sobre premios de lotería, introducido en la Disposición Adicional Quinta de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes por el artículo por el art. 11 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, hay que partir de una verdad quasi-apodíctica: cualesquiera manifestaciones concretas de un mismo índice de riqueza, entre los susceptibles de ser seleccionados como presupuesto de la imposición (renta, patrimonio, gasto), y con más razón si cabe cuando se trata de la renta personal del individuo, deben ser objeto de gravamen básico idéntico, de manera que cualquier diferencia en su tratamiento debe encontrar su fundamento en la consecución de un fin de rango constitucional.

El principio de igualdad tributaria exigiría, en tal caso, que las consecuencias derivadas del di-

107. DE MIGUEL BÁRCENA, J., “La recepción constitucional de la cláusula de estabilidad presupuestaria en Italia. comentario a las sentencias 10/2015 y 70/2015 de la corte constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 196, enero-abril, 2016, pag. 440.

108. Según la sentencia...*l'«addizionale» non risulterebbe ancorata ad un indice di capacità contributiva e determinerebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra le imprese operanti nei settori soggetti all'«addizionale» e le altre, nonché, nell'ambito delle prime, tra quelle aventi un volume di ricavi superiore o inferiore a 25 milioni di euro*

109. No obstante, la *Corte Costituzionale* italiana, invocando las necesidades presupuestarias, ha declarado el efecto exclusivamente *ex tunc* de su sentencia de inconstitucionalidad, lo que ha abierto un debate en Italia sobre la posibilidad del Tribunal Constitucional de tomar decisiones de este tipo; “La recepción constitucional de la cláusula de estabilidad presupuestaria en Italia. comentario a las sentencias 10/2015 y 70/2015 de la corte constitucional”.

ferente trato fueran *adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos*. Lo que no es más que afirmar que la existencia de gravámenes especiales debe estar plenamente justificada en términos constitucionales. La aplicación de un régimen tributario específico a cualquier manifestación de un índice de capacidad económica cuando ésta es cuantitativamente idéntica a otras del mismo índice, y en particular, su gravamen mediante una figura distinta (con mayor razón, si esto implica un modo desigual de fijación de la carga tributaria y, en último término, su diferente intensidad), supone una ruptura de la igualdad en la tributación. Por eso, sólo si esa ruptura de la igualdad tiene adecuada justificación en un índice de capacidad económica y es proporcionada será admisible.

6. La fiscalidad orientada a estimular la recuperación económica en el contexto post-Covid 19.

Pero en un contexto post-Covid de crisis económica existe un consenso generalizado acerca de que, en tal coyuntura, lo mejor es utilizar la fiscalidad como uno de los estímulos para la recuperación económica. Ello se traduce en la previsión de beneficios fiscales para las empresas orientados a la reactivación económica y a la generación de empleo.

Por tanto, parece evidente que hoy en día es más necesaria que nunca una política tributaria destinada a impulsar la salida de la crisis mediante la reactivación del tejido económico. Y que esa política tiene que ser de estímulos fiscales, incluidos en el marco teórico de aquello que los anglosajones denominan *stimulus packages*¹¹⁰.

La opción por una política económica que estimule el crecimiento ha contado incluso con el aval de la propia OCDE, una organización internacional que no se ha caracterizado en los últimos años precisamente por su moderación fiscal, al promover una desaforada política contra lo que viene llamando *planificación fiscal agresiva* y al postular multitud de impuestos nuevos, especialmente ambientales o sobre servicios digitales. El, hasta hace poco, director del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, Pascal Saint-Adams, lo decía claramente en septiembre de 2021 con ocasión de la presentación del *Tax Policy Reforms 2020*; cualquier política de consolidación fiscal con incremento de los tributos debe referirse a un momento futuro en que la situación mejore. Añadía que una vez que los países salgan de la crisis y las economías se recuperen, *los gobiernos comenzarán a buscar cómo restablecer las finanzas públicas, pero es posible que no puedan recurrir a recetas tradicionales*.

En suma, para la OCDE la peor decisión en materia de política tributaria en estos momentos es una acción pública orientada al incremento de la carga fiscal, especialmente respecto a las empresas, que son los auténticos motores de la recuperación económica. Es cierto que la pandemia ha supuesto un fortísimo mazazo para las arcas públicas internacionales debido a la caída de la recaudación por la parálisis de la actividad productiva. Sin embargo, no se deben impulsar reformas fiscales que pretendan recuperar los ingresos perdidos de forma prematura porque, según la propia OCDE, *eso podría dañar la recuperación económica* (sic).

En suma, y como ha dicho Saint-Adams, *no es el momento de subir impuestos*. Por el contrario, debe implementarse una verdadera política para la reconstrucción económica basada en medidas de alivio fiscal para la empresa, en especial, para la pequeña y mediana, que, al menos en España,

110. En tal sentido el *Informe Policy Responses to Covid-19*, del Fondo Monetario Internacional; <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Policy-Responses-to-COVID-19>

es la gran creadora de empleo¹¹¹.

Y es lo que han hecho la mayoría de los países de nuestro entorno con multitud de medidas de rebaja de impuestos. En Alemania se ha reducido el IVA del 19 al 16% y del 7 al 5% hasta el 1 de enero de 2021 con un impacto de 20.000 millones de euros. Además, se ha minorado el número máximo de contribuyentes que tributan al tipo máximo del IRPF incrementando el límite de ingresos, así como subiendo las desgravaciones por hijos y con un mejor trato fiscal para pymes y familias. Francia también se ha comprometido a una reducción de los impuestos sobre la producción por valor de 20.000 millones de euros durante 2020 y 2021. Portugal, ha eliminado los pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades a la hostelería y a la restauración, ha eximido del pago de dicho tributo a las empresas de cualquier ramo que hayan sufrido un descenso de sus ventas del 40% o superior, y ha reducido un 50% los pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades exigidos a aquellas empresas que hayan experimentado un descenso de la facturación entre el 20 y el 40%.

En otros países como Grecia, se ha extendido la moratoria del pago de impuestos (incluyendo el IVA) hasta el 30 de abril 2021. Holanda también ha reducido el IRPF y ha aprobado desgravaciones fiscales a actividades de I+D+i y a la creación de nuevas empresas. En Bélgica, las empresas pueden compensar las pérdidas de 2020 con el beneficio de 2021, 2022 y 2023, con un máximo de 20 millones de euros y siempre que el empresario mantenga el 85% de la plantilla que tenía en 2019. Austria rebajó con carácter retroactivo el Impuesto a la Renta a las rentas más bajas (de 11.000 euros a 18.000 euros) en 5 puntos porcentuales de su tarifa. En Italia se ha aprobado una exención de los impuestos locales a empresas, así como mecanismos para diferir su factura fiscal, especialmente del IVA. Incluso, se ha adoptado un aplazamiento indefinido de la subida del IVA al 22% y al 10%, prevista inicialmente para el 1 de enero de 2021, así como un establecimiento del IVA súper reducido del 5% para productos sanitarios. Y en el Reino Unido también se ha aprobado una reducción temporal de IVA del 20 al 5% para alimentos, bebidas no alcohólicas y hoteles hasta enero de 2021, cuyo impacto se estimó en 20.000 millones de libras, previéndose su prolongación en los próximos meses.

En el caso de España, la política fiscal de la época postpandemia ha ido en sentido contrario.

Ha habido un incremento del Impuesto sobre el Renta, con subida de dos puntos porcentuales para las rentas del trabajo a partir de los 300.000 euros. Y con el incremento de los tipos de la base del ahorro a partir de los 200.000 euros del 23% al 26% (modificaciones introducidas por el Título VI de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021). Además, se ha limitado al 95 % el beneficio fiscal de los dividendos obtenidos por las *holding* españolas (Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros), se amplió la transparencia fiscal internacional, y se introdujo el nuevo artículo 15 bis en la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades, que limita la deducción de pagos en asimetrías híbridas. Se consolida, además, el Impuesto sobre el Patrimonio, incrementándose el tipo marginal máximo de un 2,5 % a un 3,5 %.

Se han rechazado también medidas que, en algún momento, se plantearon en diversos foros¹¹² y que estaban orientadas a estimular la actividad económica, como la introducción de un régimen de amortización libre de activos que mantengan o creen empleo, una mejora del régimen de caja en el IVA, un IVA reducido para el turismo¹¹³ y otras actividades afectadas singularmente por la

111. <https://www.europapress.es/economia/noticia-ocde-pide-espana-no-subir-impuestos-recuperacion-plenamente-marcha-20210414103138.html>

112. Por ejemplo, el documento elaborado por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), "Propuestas de Medidas Tributarias a adoptar como consecuencia de la crisis derivada del Covid-19", en <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/46332/propuesta-de-medidas-tributarias-a-adoptar-como-consecuencia-de-la-crisis-derivada-del-covid19>

113. La imposibilidad de un IVA reducido al sector turístico es factible, si tenemos en cuenta que la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 dispone, en materia de tipos impositivos, que los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA que no podrá ser inferior al 15% y su vez, podrán aplicar uno o dos tipos reducidos en relación exclusivamente con las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el Anexo III de la referida Directiva. En este contexto, España hizo uso de la facultad concedida e introdujo un tipo reducido que actualmente es del 4%. Siendo el 4% un tipo reducido según la calificación de la Directiva, parece que éste únicamente

pandemia o la apertura de un debate sobre la supresión del Impuesto al Patrimonio. Y, sobre todo, no se ha procedido ni tan siquiera a estudiar la propuesta de *compensación hacia atrás (carry back)* de las pérdidas incurridas por las empresas con ocasión de la pandemia. Propuesta que contaba con el aval de la Unión Europea la cual, en la Recomendación 2021/801 de la Comisión, instaba a los Estados miembros a introducir medidas que permitiesen a las empresas trasladar las pérdidas de 2020 y, en su caso, de 2021, a ejercicios anteriores en los que hubiesen obtenido beneficios.

Por tanto, el gran desafío de la fase postpandemia es saber pasar de la época del alivio fiscal, a una fase decidida de estímulo fiscal para coadyuvar a la recuperación económica.

resultaría aplicable a la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el Anexo III de la Directiva, entre los que se encuentran: “transporte de personas y de sus equipajes”, “alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas” y “servicios de restauración y catering, con posibilidad de excluir la entrega de bebidas (alcohólicas o no)”.