



LA FISCALIDAD EN TIEMPOS DE PANDEMIA: LAS HACIENDAS FORALES FRENTE A LA COVID-19

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (*)

La irrupción de la pandemia Covid-19 ha constituido un revulsivo para los gobiernos y la ciudadanía mundial tanto por el gran reto que está suponiendo su control desde un punto de vista sanitario, como por la intensidad de sus efectos e implicaciones que se ramifican a todos los ámbitos, públicos o privados. En este contexto, la OCDE ha adoptado una postura intensamente proactiva ofreciendo numerosas directrices desde el comienzo de la crisis con el objeto de orientar las mejores prácticas de las administraciones en sus diferentes áreas de políticas públicas, entre las que se encuentra la política fiscal. La realidad actual nos demuestra que muchos gobiernos han adoptado medidas decisivas para hacer frente a la crisis sanitaria, que ha provocado una caída de la actividad económica sin precedentes en la historia reciente. Contener y mitigar la propagación del virus ha sido, con razón, la primera prioridad de los gobiernos para reducir la incidencia de la enfermedad, limitar la presión sobre los sistemas de salud y prepararse para un rebrote más fuerte a medida que se relajen las medidas de contención y mitigación adoptadas. Sin embargo, estas medidas han tenido repercusiones económicas bruscas y profundas. Según las estimaciones de la OCDE, las medidas de contención podrían dar lugar a una disminución inicial de la producción de entre una quinta y una cuarta parte en muchas economías, con una reducción inicial del gasto

de los consumidores de alrededor de una tercera parte; se trata de indicios aproximados que sólo captan los efectos directos de la contención en un contexto de gran incertidumbre¹. Y esto se está produciendo, a pesar de que muchos países están actuando enérgicamente para limitar las dificultades económicas causadas por los efectos directos de las medidas de contención. Las medidas de política económica se han centrado en un primer momento en el apoyo a la liquidez de las empresas para ayudarles a mantenerse a flote y en el apoyo a los ingresos de los hogares vulnerables.

A nivel internacional, la OCDE ha puesto en valor la colaboración y la coordinación multilaterales como instrumentos fundamentales para aumentar la eficacia de las respuestas de los países en todas las etapas del camino hacia la recuperación y para fortalecer la capacidad de resiliencia de la economía mundial ante futuras crisis. Además, reconoce que la situación de crisis ha requerido una pronta y cada vez más intensa respuesta normativa para la adaptación de las políticas públicas clave - impuestos, gasto, salud, política financiera y monetaria-, con medidas más amplias y firmes para seguir el ritmo de la evolución de los efectos que la crisis está produciendo y de los riesgos que ésta conlleva.

(*) Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia

¹ "Evaluating the initial impact of COVID containment measures on economic activity", OECD, 14 de abril 2020. <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/evaluating-the-initial-impact-of-covid-19-containment-measures-on-economic-activity-b1f6b68b/>

A la vista de los tiempos y del contenido de las disposiciones aprobadas por las Haciendas Forales del País Vasco, todo hace pensar que su hoja de ruta viene determinada por los parámetros y recomendaciones de la OCDE, que también han inspirado a muchas otras administraciones tributarias a nivel mundial. Si bien es cierto que factores como la celeridad con la que dichas medidas han debido adoptarse y la incertidumbre sobre la duración de la situación de confinamiento han provocado que, en ocasiones, las medidas aprobadas hayan tenido que ser moduladas y ampliadas con posterioridad. La intensa afectación al normal funcionamiento de la sociedad, de todos los sectores de la economía y, como no podría ser de otra manera, también de las Haciendas Forales, ha determinado asimismo que algunas de las medidas urgentes y transitorias que se han aprobado se puedan calificar como de excepcionales.

En cuanto a la coordinación en la adopción de las mismas por parte de los tres Territorios Históricos, en mi opinión y tal y como desarrollaré a lo largo de los apartados siguientes, los objetivos de política fiscal que se persiguen son absolutamente coincidentes y los impactos recaudatorios de su adopción similares en términos relativos, si bien el diseño o articulación de alguna de dichas medidas puede diferir de manera puntual entre territorios, tratándose dichas diferencias en algunas ocasiones de meros matices técnicos. No obstante, como también comentaré, en relación a las medidas que no cuentan con un diseño común, considero que algunas de las opciones de técnica tributaria se encuentran más alineadas con el logro del objetivo pretendido que otras y, en consecuencia, al menos a priori, resultarán, en mi opinión, más efectivas.

I. FASE 1: LA RESPUESTA INICIAL INMEDIATA EN EL MARCO DE LAS NORMAS FORALES GENERALES TRIBUTARIAS DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.

En su publicación de 14 de abril 2020, “*Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis*”:

Strengthening Confidence and Resilience”², la OCDE identifica 4 fases de desarrollo de la pandemia y las vincula a diferentes medidas tributarias, que vienen a satisfacer diversos objetivos de política fiscal para hacer frente a la misma. Las medidas fiscales propuestas en la fase 1, o de respuesta inicial inmediata, desempeñan un papel fundamental en la prestación rápida de apoyo financiero a las empresas y los hogares, que bien pudieran tener problemas de flujo de efectivo o dificultades a la hora de presentar y pagar las correspondientes declaraciones tributarias. En esta fase, la OCDE aconseja fundamentalmente medidas de carácter procedimental y de gestión y, entre otras, las siguientes: 1) extensión de plazos de presentación de modelos y de pago de tributos; 2) diferimiento de pagos anticipados con el fin de facilitar el flujo de caja de los contribuyentes; 3) condonación de sanciones e intereses por incumplimientos tributarios, en función de las circunstancias; 4) planes de pago de deudas tributarias sin cobro de intereses; 5) suspensión de procedimientos destinados al cobro por parte de la administración tributaria; 6) agilización de procesos de devolución de tributos para mejorar el flujo de caja de los contribuyentes y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; 7) incremento de la seguridad jurídica que brinde confianza al contribuyente; 8) suspensión de procesos de inspección tributaria durante el tiempo que dure la emergencia; 9) ampliación de servicios al contribuyente, en lo que respecta a la orientación técnica, uso de canales digitales, mayor atención telefónica, etc; 10) comunicación transparente entre contribuyentes y administración tributaria³.

El análisis de las medidas adoptadas por parte de los gobiernos forales de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa en el momento inicial, es decir inmediatamente después de la declaración del estado de alarma, tanto desde el punto de vista normativo como desde el de funcionamiento de

² <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience.htm>

³ https://oecd.dam-broadcast.com/pm/7379_119_119698-4f8bfnegoj.pdf

las Haciendas Forales, nos permite apreciar que se han seguido muy de cerca la mayor parte de las recomendaciones de la OCDE para combatir la pandemia en un primer momento.

A estos efectos, desde el punto de vista normativo y en el ámbito de las competencias tributarias reconocidas en virtud del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, durante los meses de marzo y abril, los gobiernos forales adoptaron una batería de medidas tributarias urgentes de carácter transitorio a fin de mitigar el impacto económico negativo de la emergencia sanitaria sobre los sectores más vulnerables de la economía, esto es, microempresas, pequeñas empresas y personas autónomas, garantizando su liquidez, así como de proteger los derechos de los y las contribuyentes. Como primera reacción urgente, declarado el estado de alarma por el gobierno español el 14 de marzo de 2020, las Haciendas Forales adoptaron prácticamente al unísono medidas en este sentido. Así, Bizkaia aprobó, 3 días después de dicha declaración, el primer paquete de medidas tributarias urgentes en respuesta a la pandemia, instrumentado a través del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del Covid-19, que se publicó al día siguiente en el BOB. Araba reaccionó a continuación, mediante la publicación en el BOTHA el día 20 de marzo del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de marzo, por el que se aprueban medidas tributarias urgentes para responder al impacto económico del Covid-19. Finalmente, Gipuzkoa publicó el 25 de marzo en el BOG, el Decreto Foral-Norma 1/2020, de 24 de marzo, por el que se aprueban determinadas medidas de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19.

Realizando un análisis comparativo del contenido de estas disposiciones aprobadas por razones de urgencia, destacamos la naturaleza eminentemente procedimental, afectando a la aplicación de los tributos, en el marco de las respectivas Normas Forales Generales Tributarias, de las medidas en ellas contenidas, así como la

coordinación de los ámbitos sobre los que se incide, comunes en los tres casos, en línea con las directrices establecidas por la OCDE. Las medidas adoptadas afectan, fundamentalmente, a la suspensión o prórroga de determinados plazos tributarios, a la suspensión de la tramitación de los procedimientos tributarios o al régimen de aplazamiento de deudas tributarias. A pesar de que por su naturaleza procedimental estas disposiciones tributarias se encuentran al margen de las obligaciones establecidas por la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, su regulación en los tres Territorios Históricos presenta grandes similitudes, contando en muchos casos con idénticas redacciones, pero a su vez son respetuosas con las puntuales diferencias interterritoriales que tienen su origen en el marco normativo general tributario de cada Territorio Histórico que se instauró en 2005. Además, todas estas medidas tienen en común que se limitan a producir un mero efecto financiero, retrasando o trasladando al ejercicio 2021 ingresos tributarios para los presupuestos forales que, en principio, deberían haber sido recaudados en 2020 de no haberse adoptado estas medidas, produciendo el efecto inmediato de generación de la necesaria liquidez en los contribuyentes afectados, que han visto reducida, e incluso paralizada, su actividad productiva.

Idéntica observación cabe realizar respecto a un gran número de las medidas tributarias⁴ que se han adoptado ya entrada la fase 2, en la que la incertidumbre sobre la duración de las medidas excepcionales de confinamiento, que recurrentemente han sido objeto de prórroga en virtud de las sucesivas declaraciones del estado de alarma aprobadas por el Gobierno de Pedro Sánchez y convalidadas por el Congreso de los

4 En el caso de Bizkaia, el gobierno foral ha aprobado desde el pasado 14 de marzo 8 Decretos Forales Normativos con medidas tributarias relacionadas con la pandemia COVID-19, que han sido complementados mediante la aprobación de 15 Ordenes Forales. Gipuzkoa, por su parte, ha aprobado 4 Decretos Forales-Norma con medidas tributarias y 8 Ordenes Forales y Araba ha aprobado 8 Decretos Forales de Urgencia Fiscal, complementados mediante una Orden Foral.

Diputados⁵, ha determinado que la acción de los gobiernos forales siga la dirección sugerida por la OCDE para esta fase 2, o de amortiguación de impactos, prorrogando algunos de los plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya extendidos en primera instancia en la fase 1, o aprobando nuevas extensiones de plazos.

Especialmente relevante resulta, por ejemplo, la alteración que han sufrido las fechas de las campañas de autoliquidación del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, que se celebran tradicionalmente en primavera, si bien cada Hacienda Foral ha contado desde siempre con sus propias formas y tiempos, y de las campañas del Impuesto sobre Sociedades, que se celebran en el mes de julio de cada año. En el año 2020, la imposibilidad de atención presencial a los y las contribuyentes debido al confinamiento, la alteración del normal desarrollo de la actividad de las Haciendas Forales, así como las medidas especiales que deben adoptarse para los procedimientos presenciales en la conocida como nueva normalidad, han provocado una alteración sustancial de las fechas tradicionales de estos dos hitos temporales tan destacables en el año fiscal. Además, en el caso de la campaña del Impuesto sobre Sociedades, a celebrar en julio 2020, la alteración de las fechas de celebración no ha venido motivada tanto por las dificultades derivadas de los procedimientos presenciales, en la medida en que los contribuyentes de este impuesto están obligados en los tres Territorios Históricos al cumplimiento de sus obligaciones de manera telemática, sino fundamentalmente por la prórroga de los plazos mercantiles para la presentación y aprobación de cuentas de las entidades que la pandemia Covid-19 ha aconsejado. En consecuencia, las tres Haciendas Forales han realizado los ajustes pertinentes en línea con los que también se han efectuado en territorio común por esta causa,

de tal manera que, para ciertos contribuyentes, la campaña del Impuesto sobre Sociedades puede extenderse hasta el 25 de noviembre de 2020, con la excepción de Araba que cuenta con un plazo algo más amplio.

Pero no solamente se han adoptado medidas normativas, sino que, como la propia OCDE propone, los gobiernos forales han adoptado también medidas de gestión tributaria para proceder a acelerar las devoluciones correspondientes a impuestos adelantados por los y las contribuyentes en relación con el IRPF y con el IVA. Tomando como referencia los datos ofrecidos por la Hacienda Foral de Bizkaia, el pasado 4 de mayo, día de inicio de la campaña de IRPF 2019, fueron devueltos 215 millones de euros; en relación con el IVA, las empresas y autónomos vizcaínos han recibido un importe total de 224 millones de euros en devoluciones hasta el 31 de mayo⁶.

La transparencia, también incluida en el decálogo de la OCDE, ha sido otro de los principios que ha guiado la actuación de las Haciendas Forales en el contexto de crisis sanitaria, de tal manera que las medidas tributarias adoptadas se han puesto a disposición de la ciudadanía en las webs institucionales⁷, ocupando lugares destacados y manteniéndose permanentemente actualizadas, con explicaciones didácticas sobre su contenido, incluso en forma de FAQ, tal y como ofrece la Hacienda Foral de Gipuzkoa. En el caso de la Hacienda Foral de Bizkaia esa labor de exégesis se ha realizado mediante la aprobación de 5 Instrucciones por las que se establecen criterios para la aplicación de aquellos aspectos de las medidas adoptadas que lo requieren.

5 El estado de alarma finalizó el 21 de junio de 2020, decretándose por primera vez mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, y prorrogándose hasta en seis ocasiones por decisión del Pleno del Congreso de los Diputados, en las sesiones celebradas el 25 de marzo, 9 de abril, 22 de abril, 6 de mayo, 20 de mayo y 3 de junio de 2020.

6 <https://web.bizkaia.eus/es/web/area-de-prensa/noticias>

7 <https://web.bizkaia.eus/es/aviso/medidas-tributarias-covid19>; <https://www.gipuzkoa.eus/es/web/ogasuna/covid-19>; <https://web.araba.eus/es/diputacion-foral/coronavirus#medidasfiscales>

II. FASE 2: SOSTENIBILIDAD Y MANTENIMIENTO DE LA CAPACIDAD DE RECUPERACIÓN; MEDIDAS DE FLEXIBILIZACIÓN EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA.

En la identificada por la OCDE como fase 2, o de amortiguación de impactos, el papel de la política fiscal debe seguir centrándose en limitar las dificultades para los contribuyentes más vulnerables y mantener su capacidad de recuperación, para lo que será necesario un ajuste y una posible ampliación del conjunto de medidas fiscales inicialmente adoptadas. Siguiendo las recomendaciones de este organismo, las nuevas medidas a adoptar deben ser medidas sostenibles en el tiempo, con un horizonte temporal amplio, debido a la incertidumbre sobre la duración de la fase de contención y mitigación. Además, se deben centrar los apoyos fiscales en quienes más lo necesiten, más esenciales resulten para el tejido productivo y más puedan contribuir a la recuperación.

Así, junto a las medidas de prórroga de las ya adoptadas en el marco de las Normas Forales Generales Tributarias en la fase 1, en esta fase 2, los Territorios Históricos han aprobado medidas complementarias de flexibilización de ciertos tratamientos tributarios en la imposición directa, que se encuentran condicionados por el cumplimiento de plazos de difícil o imposible logro en las circunstancias de crisis sanitaria, de tal manera que los y las contribuyentes cuenten con plazos más razonables que posibiliten su aplicación. Como todas las medidas adoptadas en tiempos de la Covid-19, estas medidas de flexibilización también tienen carácter transitorio y afectan a los supuestos en los que el cumplimiento de los plazos en cuestión pueda verse afectado por la situación de emergencia sanitaria y/o por la crisis económica derivada de la misma.

En un plazo de 15 días, los tres Territorios Históricos aprobaron las correspondientes disposiciones normativas que afectan, fundamentalmente, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades. Así, en Bizkaia fue el Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28

de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria Covid-19, el que aprobó la flexibilización de ciertos tratamientos. Una semana más tarde, dichas medidas se incorporaron a la normativa guipuzcoana mediante el Decreto Foral-Norma 2/2020, de 5 de mayo, sobre medidas complementarias de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19. Finalmente, en Araba fue aprobado el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 6/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 12 de mayo, por el que se adoptan nuevas medidas tributarias relacionadas con el Covid-19.

Analizamos a continuación los tratamientos afectados por las medidas de flexibilización adoptadas por los tres gobiernos forales, a través de la aprobación de las disposiciones de urgencia referidas, que, fundamentalmente, se centran en la ampliación de los plazos de cumplimiento preceptivo para que dichos tratamientos sean aplicables cuando estos plazos venzan en 2020.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades y afectando solamente a la normativa alavesa y a la vizcaína, ya que la normativa guipuzcoana no introdujo la caracterización a efectos tributarios de los Fondos de Inversión a Largo Plazo Europeos en 2018, Álava y Bizkaia adoptan idénticas medidas de flexibilización. Por un lado, aumentan de uno a dos años el período máximo de carencia de los préstamos que pueden otorgar los Fondos europeos para el impulso de la innovación. Por otro, también amplían en un año el plazo máximo que tienen los Fondos europeos para el impulso de la innovación, los Fondos europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica, y los Fondos europeos para el impulso de la capitalización productiva, para destinar los fondos que capten de los partícipes a las finalidades legalmente establecidas en cada caso.

En cuanto a medidas de flexibilización que afectan al Impuesto sobre Sociedades adoptadas de manera común por los tres Territorios Históricos, enumeramos las siguientes:

1. *Libertad de amortización y amortización acelerada para elementos del inmovilizado en construcción*: se amplía en doce meses el plazo de entrega de los activos nuevos encargados por las microempresas, las pequeñas empresas y las medianas empresas que pueden acogerse a la libertad de amortización o a la amortización acelerada.
2. *Reinversión de beneficios extraordinarios*: se amplía igualmente en un año el plazo que tienen los contribuyentes para reinvertir, cuando se acogen a la exención por reinversión de beneficios extraordinarios; se amplía en seis meses el plazo para reinvertir con el fin de que no se entienda incumplido el plazo de mantenimiento obligatorio que exige la exención por reinversión; se amplía en un año la extensión a cinco años del plazo de reinversión de beneficios extraordinarios, específico para el régimen tributario de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles.
3. *Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva*: se amplía, de tres a cuatro años, el plazo máximo para destinar a su finalidad el saldo de la Reserva especial para el fomento de la actividad productiva; en los supuestos en los que el contribuyente haga uso de esta ampliación, el plazo durante el cual el contribuyente no podrá disponer del saldo de la reserva especial se ampliará, igualmente, en un año. Además, las tres Haciendas Forales vascas exigen que cuando el contribuyente vaya a destinar la totalidad o parte del saldo de la reserva especial a las finalidades previstas en la letra c) del apartado 2 del artículo 53 de las Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de cada Territorio Histórico, les presente una comunicación informando del cambio en el calendario y de las razones de éste.
4. *Reserva especial para la nivelación de beneficios*: se amplía en un periodo impositivo el plazo máximo de 5 años para incrementar la base imponible con las cantidades deducidas, relativo a la Reserva especial para la nivelación de beneficios; en los supuestos en los que el contribuyente haga uso de esta ampliación, el plazo durante el cual el contribuyente no podrá disponer del saldo de la reserva especial se ampliará, igualmente, en un periodo impositivo.⁸
5. *Participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica del artículo 64 bis de las respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades*: se amplían los plazos existentes para poder formalizar nuevos contratos de financiación, permitiendo que sean suscritos dentro de los nueve primeros meses de ejecución de los proyectos o dentro de los nueve primeros meses de 2020, si se trata de proyectos plurianuales ya iniciados; se autoriza la modificación de los contratos ya suscritos para reajustar los calendarios de pagos y de gastos e inversiones; y se posibilita, con carácter excepcional, la subrogación de unos financiadores por otros, dentro de los nueve primeros meses del ejercicio.
6. *Plazo de reposición a efectos de la aplicación de ciertas deducciones*: se amplía en seis meses el plazo de tres meses para sustituir activos no corrientes o elementos patrimoniales que hubiesen servido para consolidar el derecho a aplicar determinadas deducciones, a que se refiere el artículo 67.5 de las respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades.

Cabe destacar que la normativa guipuzcoana, además de incorporar estos supuestos de flexibilización, contempla adicionalmente en el Decreto Foral-Norma 2/2020, anteriormente citado, otras dos ampliaciones de plazo. Por una parte, introduce una modificación en la deducción por creación de empleo, a efectos del cómputo de la plantilla, para ampliar a seis meses el plazo que tiene la empresa desde la extinción de la relación laboral para volver

⁸ Esta medida de flexibilización no ha sido aprobada por el Territorio Histórico de Bizkaia.

a contratar a un número igual de personas trabajadoras. Por otra, en relación con la deducción por inversión en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales, amplía en un año el plazo máximo de 2 años para estrenar las obras que finalicen en 2019 o 2020.

En cuanto a las medidas de flexibilización que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de manera muy similar a lo expuesto en relación con el Impuesto sobre Sociedades, los Territorios Históricos de manera idéntica han flexibilizado los plazos relativos al tratamiento fiscal de la vivienda habitual. Concretamente, cuando los plazos finalicen en 2020 se han ampliado en:

- un año, pasando de 6 a 7 años, el plazo para la materialización de las cantidades depositadas en cuentas destinadas a la adquisición de vivienda habitual.
- un año, pasando de 4 a 5 años, el plazo que otorga la normativa reguladora del Impuesto para que finalicen las obras, en los casos de adquisición de la vivienda habitual en construcción.
- un año, pasando de 2 a 3 años, el plazo de reinversión, en los supuestos de aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual.
- un año, pasando de 2 a 3 años, los años previos a su transmisión, para el mantenimiento de la consideración de vivienda habitual a efectos de aplicar la exención por reinversión
- seis meses, pasando de 12 a 18 meses, el plazo máximo establecido para ocupar efectiva y permanente la vivienda habitual. En coherencia con esta ampliación del plazo de ocupación de la vivienda habitual, se ha efectuado el necesario ajuste en el tipo impositivo aplicable en las transmisiones de vivienda habitual. A estos efectos los gobiernos forales han modificado las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales, a fin de ampliar en seis meses los plazos de acreditación del carácter de vivienda habitual, lo que permitirá la aplicación en dichas transmisiones del tipo de gravamen del 2,5 por 100.

Finalmente cabe indicar que, en relación con este impuesto, Araba y Gipuzkoa han ampliado en un año los plazos exigidos para cumplir los requisitos para la aplicación de la deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras, prevista en los artículos 90. quater y 89. quater, respectivamente, de sus Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁹.

Hay que mencionar que, en Gipuzkoa, como complemento a lo anterior, se han flexibilizado asimismo otros plazos de uso menos frecuente y que, por tanto, afectarán a menos contribuyentes pero cuyo cumplimiento se podría ver igualmente dificultado por la vigencia de la declaración del estado de alarma y sus prórrogas. A estos efectos, se aprobó la Orden Foral 243/2020 de 27 de mayo, por la que se suspenden plazos relativos al cumplimiento de requisitos, al disfrute o a la consolidación de beneficios fiscales o regímenes beneficiosos para el contribuyente u otros análogos, como consecuencia del Covid-19.

III. SOSTENIBILIDAD Y RECUPERACIÓN ECONÓMICA; PRINCIPALES MEDIDAS ADOPTADAS POR LOS TERRITORIOS FORALES.

El levantamiento gradual de las medidas de confinamiento, en la fase conocida como de desescalada, marca el inicio de la fase 3 identificada por la OCDE, o fase de recuperación, que persigue minimizar los daños al tejido productivo derivados de las medidas de confinamiento y aislamiento social precisas para garantizar una adecuada respuesta sanitaria frente a la pandemia. La OCDE consideró en su informe del pasado mes de abril, anteriormente

⁹ En Bizkaia, la normativa reguladora del IRPF no contempla esta deducción.

citado, que había una alta probabilidad de que la transición, en la práctica, de la fase 2 a la fase 3 no fuese lineal y de que las medidas de contención y mitigación se fueran eliminando de manera gradual en cada jurisdicción y no en todas las jurisdicciones a la vez, a pesar de la conveniencia de que se realizase una acción coordinada para la vuelta a la normalidad.

Nos encontramos justo en este momento haciendo esa transición y los vaticinios de la OCDE se han cumplido. Como indica este organismo, en la fase 3 los estímulos fiscales a la inversión y al consumo se hacen necesarios. La acumulación de la deuda de las empresas y los hogares, el aumento de los cierres de empresas y del desempleo y la creciente incertidumbre económica indudablemente tendrán un efecto negativo en la inversión y el consumo futuros y la transición entre estas dos fases requiere que, junto con las medidas de reactivación propias de la fase 3, se continúen adoptando medidas fiscales de apoyo, con un horizonte temporal más limitado. En este contexto, la OCDE propone la adopción por parte de los gobiernos de medidas de alivio de la liquidez, tales como la aplicación del mecanismo de compensación de bases imponibles negativas a periodos fiscales anteriores en que se hubieran obtenido beneficios, la mejora del régimen de mecenazgo fiscalmente incentivado dirigido a ámbitos que se han visto especialmente afectados o a ámbitos estratégicos, o medidas en el ámbito de la imposición indirecta como las exenciones y deducciones en las ventas e importaciones de material y equipos sanitarios. Como medidas de estímulo, la OCDE se decanta por la aprobación de incentivos fiscales a la inversión o a la contratación de trabajadores, así como por medidas transitorias de amortización fiscal acelerada.

Las medidas tributarias de carácter excepcional y urgente que han sido adoptadas por los gobiernos forales en el periodo de tránsito entre ambas fases y en el inicio de esta fase 3 han seguido de nuevo claramente dichas recomendaciones. En el Territorio Histórico de Bizkaia, estas medidas se enmarcan en el

plan urgente de reactivación del territorio, denominado *Bizkaia, aurrera!*, aprobado por la Diputación Foral de Bizkaia a principios de mayo. Este plan contiene 12 ámbitos de actuación, entre los que se encuentra la fiscalidad, para ayudar de forma urgente a las empresas y sectores económicos más afectados a recuperar la actividad y tiene una vigencia hasta 31 de diciembre de 2020. En el ámbito tributario, estas medidas se han aprobado en Bizkaia mediante el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria Covid-19. Como complemento a lo anterior, el 16 de junio se aprobó el Decreto Foral Normativo 7/2020, de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la Covid-19¹⁰. En Gipuzkoa, las medidas de reactivación extraordinarias se articulan mediante el Decreto Foral-Norma 5/2020, de 26 de mayo, sobre medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria del Covid-19, en el marco de su plan integral de recuperación del territorio, al que le ha seguido el Decreto Foral-Norma 6/2020, de 21 de julio, sobre medidas tributarias adicionales tras la emergencia sanitaria del Covid-19. Por último, Araba cuenta asimismo con un plan específico de recuperación, denominado *PlanÁ*, con medidas en más de 10 ámbitos, dentro del cual con fecha 2 de junio se aprobó su paquete de medidas de reactivación que afectan fundamentalmente al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las

¹⁰ El 30 de junio fue aprobado el Decreto Foral Normativo 8/2020, de corrección de errores del Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la COVID-19.

Personas Físicas, mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio, que se ha visto complementado por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, de 23 de junio de 2020, por el que se aprueban medidas de reajuste en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relacionadas con la Covid-19.

Los objetivos de política fiscal de estos nuevos paquetes de medidas tributarias continúan siendo comunes entre los tres Territorios Históricos, si bien existen diferencias en el modo de abordarlos y en el diseño de alguna de las medidas fiscales que pretenden su consecución. En el presente apartado, efectuaré un análisis de las principales medidas adoptadas en esta fase, no pudiendo abordar, por su extensión, el análisis detallado de todas ellas.

A la vista de la evolución de la crisis sanitaria, el objetivo primordial común de los tres Territorios Históricos continúa centrado, en esta fase, en paliar la falta de liquidez de los contribuyentes que desarrollan actividades económicas como consecuencia de la paralización de la actividad y ayudar a su sostenibilidad. Siguiendo las recomendaciones de la OCDE de que se amplíen las reglas de compensación de pérdidas que puedan producirse en el ejercicio 2020 como consecuencia de los efectos económicos de la pandemia, bien extendiendo los plazos o las magnitudes de compensación de bases negativas, bien permitiendo una compensación hacia atrás de esas pérdidas, diversos Estados miembros de la Unión Europea han establecido instrumentos que permiten una compensación fiscal por la caída de la facturación o del beneficio empresarial derivada de la pandemia, como un mecanismo adecuado para reforzar el mantenimiento de la actividad económica en esta fase de la emergencia sanitaria. También los Territorios Históricos han adoptado medidas en esa dirección, si bien, como veremos en detalle a continuación, las fórmulas elegidas

para el logro de este objetivo varían entre los distintos Territorios Históricos, variando asimismo los resultados por ellas obtenidos.

Otra de las medidas recomendadas por la OCDE que se encuentra directamente relacionada con el alivio a la liquidez del sector empresarial es el diferimiento o supresión de los pagos anticipados de la imposición personal para contribuir a facilitar el flujo de caja de los contribuyentes. De nuevo los Territorios Históricos han seguido estas recomendaciones, como también analizaremos.

El segundo objetivo consiste en el fomento del emprendimiento. El refuerzo transitorio de deducciones ya existentes en el ámbito de la tributación directa de las personas físicas y la aprobación de una nueva deducción de características similares en el Impuesto sobre Sociedades, son las medidas fiscales a través de las cuales se articula su logro, observándose una coordinación muy elevada entre las medidas adoptadas por los tres Territorios Históricos. El tercer objetivo que podemos destacar es la creación de empleo estable y de calidad para lo cual se aprovechan incentivos fiscales ya en vigor en la normativa tributaria foral incrementando su intensidad. Un cuarto objetivo común a Bizkaia y Gipuzkoa es la transformación digital del pequeño comercio, que se ha revelado especialmente necesaria durante esta crisis sanitaria, para cuyo logro se establecen deducciones fiscales ligadas a los planes específicos de cada diputación foral para lograrla.

En cuanto a la reactivación de determinados sectores cuya actividad se ha visto bruscamente paralizada y en los que por sus características es más difícil incidir a través de las ayudas directas al consumo, cada gobierno foral ha puesto el acento en áreas diferentes. Por ejemplo, en el caso de Bizkaia, en el marco del mencionado plan *Bizkaia, aurrera!*, se introduce una nueva deducción en el IRPF temporal por la realización de obras de renovación en la vivienda habitual que se inicien antes de que finalice el año 2020. Araba por su parte incorpora esta misma deducción en su plan de reactivación y la complementa con una novedosa deducción en

el IRPF por instalaciones de puntos de recarga de vehículos eléctricos. Además, incrementa la reducción del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa aplicable a la actividad de elaboradores de vino y a las actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras para el ejercicio 2020. Asimismo, en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, Araba es el único territorio que ha aprobado una deducción directamente relacionada con la Covid-19, mediante la que incentiva la adquisición de materiales de limpieza, desinfección y otros elementos para garantizar la seguridad sanitaria de los trabajadores¹¹.

A continuación, analizaremos las principales medidas adoptadas por los tres gobiernos forales en esta fase 3 y el grado de coordinación existente entre las mismas.

a) Régimen excepcional de compensación en 2019 de bases imponibles negativas.

Tal y como se ha comentado con anterioridad, una de las medidas recomendadas por la OCDE es la flexibilización de los mecanismos ya existentes en muchas jurisdicciones fiscales de compensación de bases imponibles negativas, de tal manera que se permita un mayor aprovechamiento de las que con casi toda seguridad el obligado parón de la actividad económica va a generar en el ejercicio 2020. Esto ha provocado la regulación en muchas de ellas con carácter excepcional del mecanismo conocido como *carry back*, que no es otra cosa que la posibilidad de compensación de las bases imponibles negativas generadas en el ejercicio 2020 con las bases imponibles positivas de años anteriores¹².

¹¹ Estas deducciones específicas de la normativa alavesa se han establecido mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, de 23 de junio de 2020. Aprobar medidas tributarias de reajuste en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relacionadas con la COVID-19

¹² La República Checa permite la compensación con bases imponibles positivas no solamente del ejercicio 2019 sino también del 2018; Suecia permite

También las Haciendas Forales han puesto en práctica esta recomendación de la OCDE y la pandemia Covid-19 ha introducido por primera vez y de manera transitoria en el estado español este mecanismo de compensación de pérdidas *hacia atrás* de la mano de Bizkaia y Gipuzkoa. De nuevo, nos encontramos ante un objetivo común de las haciendas vascas: aliviar las tensiones de tesorería de los contribuyentes en esta situación de pandemia y ayudar, al mismo tiempo, al relanzamiento de la actividad económica en la fase 3 de desescalada; objetivo articulado mediante distintas técnicas, aunque hubiera sido deseable una mayor y mejor coordinación técnica para su diseño entre las tres Haciendas Forales. Asimismo, cabe destacar las dificultades de gestión a las que se han tenido que enfrentar las Administraciones tributarias forales al introducir medidas de esta naturaleza en un momento en el que las campañas de declaración del ejercicio 2019 ya habían iniciado su andadura.

Comenzando por la regulación aprobada en Gipuzkoa, el Decreto Foral-Norma 5/2020, de 26 de mayo, sobre medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria del Covid-19, nos ofrece la regulación más completa a este respecto, en la medida en que es el único territorio que establece medidas de *carry back* no sólo para las personas jurídicas, sino también para las personas físicas.

A estos efectos, el artículo 1 del citado Decreto Foral-Norma 5/2020 de 26 de mayo ha aprobado una deducción extraordinaria para el ejercicio 2019 por las pérdidas estimadas en 2020 en el IRPF, con el objeto de paliar las necesidades de liquidez

que las pequeñas empresas pueden reclamar el impuesto preliminar pagado en 2019 y pagarlo más tarde o compensarlo contra pérdidas de 2020; en Polonia, cuando se obtengan al menos un 50% menos de ingresos en 2020 en comparación con 2019, los contribuyentes podrán compensar las bases imponibles negativas generadas en el ejercicio 2020 con las bases imponibles positivas generadas en el ejercicio anterior, con un límite cuantitativo de alrededor de 1 millón de euros (5 millones de eslotis). Fuera de la UE, países como Japón, Nueva Zelanda o Estados Unidos también están implementando mecanismos de *carry back* con diferentes requisitos y especificidades.

de los contribuyentes que ejerzan actividades económicas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. Esta medida permite trasladar los rendimientos negativos de actividades económicas que se prevean tener en el ejercicio 2020, o pérdidas estimadas, y compensarlos con rendimientos positivos obtenidos en 2019. Con posterioridad, en la autoliquidación del ejercicio 2020, a presentar en el año 2021, la pérdida estimada sobre la que se ha aplicado la deducción deberá sumarse al resultado de la actividad económica, integrándola como mayor rendimiento de la misma en la base general del impuesto; es decir, podrán compensar las bases imponibles negativas mediante el mecanismo de *carry back*, donde las pérdidas futuras del ejercicio 2020 se podrán compensar con beneficios de 2019, a declarar en el propio año 2020.

Para poder disfrutar de la aplicación de este mecanismo se requiere simultáneamente la obtención en el periodo impositivo de 2019 de rendimiento neto positivo de actividades económicas y la previsión para el periodo impositivo de 2020 de un rendimiento neto negativo de la misma naturaleza, que constituirá la base de la deducción y que, en ningún caso, podrá superar el importe del rendimiento neto positivo del ejercicio 2019. Además, se exige que el importe del volumen de operaciones correspondiente al primer semestre del año 2020 sea un 25 por 100 inferior al importe del volumen de operaciones correspondiente al primer semestre de 2019, en coherencia con el requisito exigido para las personas jurídicas.

Teniendo en cuenta que en el momento de aprobación de esta medida fiscal la campaña de autoliquidación del IRPF correspondiente a 2019 ya se había iniciado, la Hacienda Foral de Gipuzkoa ha aprobado un modelo ad hoc de solicitud para la aplicación de la deducción, que necesariamente se tiene que presentar por vía telemática con posterioridad a la presentación de la autoliquidación del IRPF y en el plazo comprendido entre el 1 de julio y el 29 de julio de 2020¹³.

13 Orden Foral 241/2020 de 27 de mayo por la que se

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, el gobierno foral de Gipuzkoa no ha establecido ex novo un mecanismo de *carry back* propiamente dicho, sino que reconduce el aprovechamiento de bases imponibles negativas futuras a la reserva especial para la nivelación de beneficios, cuyo saldo se podrá aplicar a las bases imponibles negativas que se obtengan, en su caso, en los 5 años siguientes y que ya se encuentra regulada en el artículo 52 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, flexibilizando y aumentado considerablemente los límites máximos para la dotación de la citada reserva. Para ello, el artículo 7 del citado Decreto Foral-Norma establece que estos límites pueden llegar a un importe máximo del 50% del resultado contable positivo, sin que la reducción de la base imponible pueda superar el 50% del importe de la base imponible del periodo impositivo previa a las correcciones y a la compensación de bases imponibles negativas. Tratándose de microempresas y pequeñas empresas, estos límites se elevan al 75%. Además, se elimina la limitación de que el saldo de la reserva especial para nivelación de beneficios no pueda superar el 20% del patrimonio neto a efectos fiscales del contribuyente.

Para poder acogerse a esta nueva configuración de la reserva especial para la nivelación de beneficios es necesario el cumplimiento de una serie de requisitos que, como vamos a ver a continuación, son comunes, aunque menos numerosos, a los que se exigen en Bizkaia en la medida de *carry back* de nuevo cuño que ha sido aprobada. Dichos requisitos son los siguientes: a) el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al primer semestre del año 2020 debe ser, como máximo, del 25 por 100 del importe neto de la cifra de negocios correspondiente al año completo de 2019; b) no deben ser entidades que tributen en el régimen especial de consolidación fiscal; c) durante los ejercicios 2020 y 2021, no se deben distribuir

aprueba el modelo CBK «Deducción por compensación de pérdidas en actividades económicas» del impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como la forma y plazo de su presentación.

beneficios ni reservas, ni acordar ninguna reducción de sus fondos propios con entrega de bienes o derechos a sus socios.

Por lo demás, el funcionamiento de la reserva especial no cambia, debiendo cumplirse el resto de las condiciones y requisitos que establece el artículo 52 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades.

En el Territorio Histórico de Bizkaia, se ha optado por establecer el mecanismo del *carry back* exclusivamente para personas jurídicas dentro de una nueva deducción coyuntural y extraordinaria a aplicar sobre la cuota efectiva de la autoliquidación del ejercicio 2019, que pretende ir más allá de la mera reparación de las tensiones de tesorería a las que se enfrentan las empresas en 2020 como consecuencia de la crisis sanitaria. El ya mencionado Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria Covid-19, establece una serie de medidas coyunturales de choque en el ámbito de la imposición empresarial, siguiendo las directrices de la OCDE para la fase 3. Esta deducción extraordinaria, contenida en el artículo 1.º de dicho Decreto Foral Normativo, nace como mecanismo de alivio para los contribuyentes que acrediten una reducción sustancial de su actividad o rendimientos, en línea con los requisitos establecidos en el Derecho comparado al respecto, y permite detraer una cantidad de hasta el 60 por 100 de la cuota efectiva de este impuesto para una serie de finalidades, entre las que sobresale la compensación de las pérdidas producidas en 2020 o mecanismo de *carry back*.

Los requisitos que deben cumplir las entidades para poder gozar de la aplicación de esta deducción, más numerosos en Bizkaia pero los coincidentes con los establecidos en la normativa guipuzcoana, son los siguientes:

- Que, en el ejercicio 2019, realicen una explotación económica y no tengan la consideración de sociedad patrimonial.

- Que no tributen en el régimen especial de consolidación fiscal.
- Que su volumen de operaciones correspondiente al primer semestre del año 2020 sea, como mínimo, un 25 por 100 inferior al volumen de operaciones del primer semestre del año 2019.
- Que, en el ejercicio 2019, tengan un resultado contable positivo, y que el resultado contable correspondiente al primer semestre del año 2020 sea, como mínimo, un 50 por 100 inferior al resultado contable del primer semestre del año 2019.
- Que, durante los ejercicios 2020 y 2021, no distribuyan beneficios ni reservas, ni acuerden ninguna reducción de sus fondos propios con entrega de bienes o derechos a sus socios.

Junto con el apoyo a la mejora de la liquidez de los contribuyentes, esta deducción extraordinaria pretende, asimismo, la reactivación económica propia de la fase 3, abarcando otras finalidades, distintas a la compensación de bases imponibles negativas, a las que destinar durante el ejercicio 2020 ese importe deducido de la cuota efectiva. Dichas finalidades son las siguientes: a) la adquisición de activos no corrientes nuevos que den derecho a deducción; b) la realización de actividades de investigación y desarrollo o innovación que den derecho a deducción o la financiación de las realizadas por otros contribuyentes al amparo de lo previsto en el artículo 64.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades; c) la creación de empleo, mediante la contratación de personas con contrato laboral indefinido que den derecho a deducción; y, d) la realización de inversiones en microempresas, pequeñas o medianas empresas que den derecho a la práctica de la nueva deducción transitoria que también ha sido establecida en este paquete de medidas reactivadoras.

Como resulta fácilmente imaginable, si no se destina la totalidad del importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva regulada a

alguna de dichas finalidades mencionadas, el contribuyente deberá adicionar la cuantía no destinada a su finalidad a la cuota efectiva del ejercicio 2020, junto con los correspondientes intereses de demora.

Araba es el único de los tres territorios vascos que no ha incorporado medidas fiscales con espíritu *carry back* como consecuencia de la pandemia. Sin embargo, el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, de 2 de junio, por el que se aprueban medidas urgentes relacionadas con la Covid-19 y que afectan al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 2 establece un régimen de compensación de bases imponible negativas sin limitaciones cuantitativas, coyuntural y extraordinario para el ejercicio 2019 para las microempresas, pequeñas y medianas empresas a que se refiere el artículo 13 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que no se encuentren sometidas al régimen especial de consolidación fiscal. Si bien aparentemente se podría pensar que esta medida se encuentra alineada en su objetivo con las, en esencia muy similares, adoptadas por Bizkaia y Gipuzkoa como reacción ante la Covid-2019, que acabamos de comentar, no resulta ser así, en la medida en que el régimen especial aprobado permite una compensación sin límites exclusivamente de las bases imponible negativas correspondientes al ejercicio 2019 y anteriores, que se han generado, por tanto, con carácter previo al estallido de la pandemia, por lo que difícilmente se puede entender, a mi juicio, que se trata de una medida aprobada para paliar sus devastadores efectos en ciertos sectores de la actividad económica.

b) Exoneración en 2020 de la realización de pagos fraccionados para las personas autónomas y las empresas.

Los Territorios Históricos se han mostrado especialmente sensibles con la especial afección que la crisis sanitaria ha producido sobre el sector productivo y, en consecuencia, han adoptado algunas medidas tributarias para

mitigar su intensidad que resultan ser idénticas con alguna leve diferenciación de carácter técnico. La exoneración de la realización de pagos fraccionados para las personas autónomas y las empresas es una de ellas.

Los tres decretos de urgencia que fueron aprobados por los gobiernos forales en el inicio de la pandemia contenían, junto con las medidas procedimentales, que han sido objeto de comentario en el apartado I anterior, la exoneración, con carácter absoluto, de la realización de los pagos fraccionados para las personas físicas que realizan actividades económicas, correspondientes al primer y segundo trimestre de 2020, y que deberían haber sido ingresados en los meses de abril y julio de este año, a cuenta de la deuda tributaria resultante del IRPF para el periodo impositivo 2020, que será objeto de declaración en la primavera próxima.

Esta medida, que inicialmente se circunscribió en exclusiva a las personas autónomas por entender que eran las más débiles y vulnerables en la situación de pandemia, tuvo que ser extendida a las personas jurídicas obligadas a efectuar el pago fraccionado por el Impuesto sobre Sociedades, unas semanas más tarde, siempre que se cumplan una serie de indicadores que pongan de manifiesto la grave situación económica en la que la pandemia les ha colocado. Esta decisión trae causa en la constatación de que la continua prórroga del estado de alarma y la incertidumbre de su duración están mermando considerablemente la solidez incluso de aquellas empresas que cuentan con un cierto tamaño. Para estas se establece esta medida de protección excepcional para 2020, configurada de manera idéntica en los tres Territorios Históricos, no exigiéndoles, por tanto, un impuesto anticipado sobre unos beneficios que, con casi toda probabilidad, no van a obtener. Recordemos que, en todo caso, las microempresas y pequeñas empresas se encuentran exoneradas con carácter general de la obligación de realizar pagos fraccionados.

En Bizkaia y Gipuzkoa, la exigencia de idénticos requisitos para la aplicación de esta medida

de exoneración a los, analizados en la letra anterior, para la aplicación de las medidas de *carry back*, bien puro, bien a través de la reserva de nivelación, dotan de total coherencia a las medidas extraordinarias adoptadas, logrando la máxima integración entre ambas. En el caso de Araba, a pesar de no haber implementado una medida de *carry back*, se establecen los mismos requisitos para la exoneración del pago fraccionado que en los otros dos Territorios Históricos.

Así, los contribuyentes de Araba, Bizkaia o Gipuzkoa¹⁴, cuyo volumen de operaciones del primer semestre de 2020 sea, como mínimo, un 25% inferior al volumen de operaciones del primer semestre de 2019, no estarán obligados a realizar el pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades relativo al ejercicio 2020. Esta exoneración no se aplica a los grupos de sociedades que tributen en régimen de consolidación, ni a las sociedades patrimoniales.

c) Deducciones extraordinarias por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas.

Los tres territorios forales hacen una apuesta clara por fomentar el emprendimiento en esta situación de pandemia conscientes de la necesidad de incentivar la movilización de fondos privados hacia las entidades que más puedan necesitarlo, por su dimensión o carácter, para lo que aprueban una nueva deducción transitoria y extraordinaria de forma coordinada.

A estos efectos, los tres gobiernos forales regulan una deducción extraordinaria en el Impuesto sobre Sociedades por la suscripción o adquisición en el ejercicio 2020, tanto en el mercado primario, en el momento de la constitución o mediante ampliación de capital, como en el mercado secundario, a través de adquisiciones a terceros, de acciones o participaciones de sociedades

que tengan la consideración de microempresas, pequeñas o medianas empresas¹⁵.

Sin ánimo de ser exhaustiva en el análisis de esta nueva medida, comento a continuación sus características identitarias que son compartidas por las normativas de los tres Territorios Históricos.

Esta deducción tiene carácter único, si bien se articula en tres niveles, dependiendo de si la inversión se materializa: a) en acciones o participaciones de microempresas, pequeñas o medianas empresas en general, en cuyo caso, el tipo de la deducción es del 10 por 100, con una base máxima de deducción de 100.000 euros; b) en acciones o participaciones de microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, en cuyo caso, el tipo de la deducción asciende al 15 por 100, con una base máxima de deducción de 150.000 euros; c) en acciones o participaciones de microempresas, pequeñas o medianas empresas innovadoras, en cuyo caso, el tipo de la deducción se eleva al 20 por 100, con una base máxima de deducción de 200.000 euros.

Para poder aplicar esta deducción extraordinaria los inversores han de cumplir una serie de requisitos entre los que destacan el mantenimiento de las acciones o participaciones adquiridas o suscritas en su patrimonio durante más de cinco años y, además, que la participación directa o indirecta que ostenten, junto con la que posea en la misma entidad cualquier persona o entidad vinculada con ellos, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 25 por 100 del capital social o de los derechos de voto de la entidad de que se trate.

También son exigibles una serie de requisitos a las entidades cuyas acciones o participaciones se adquieren o suscriben. Estos son, básicamente, que tengan la consideración de microempresas, pequeñas o medianas empresas, conforme

14 THA: artículo 3 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio; THB: Artículo 2.1 del Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio; THG: artículo 11 del Decreto Foral Norma 5/2020, de 26 de mayo.

15 THA: artículo 7 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio; THB: Artículo 1. Tres del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo; THG: artículo 8 del Decreto Foral Norma 5/2020, de 26 de mayo.

a la normativa del Impuesto de Sociedades, que revistan la forma jurídica de sociedades anónimas, de sociedades de responsabilidad limitada, de cooperativas, de sociedades anónimas laborales o de sociedades de responsabilidad limitada laboral, y sus acciones o participaciones no pueden estar admitidas a negociación en ningún mercado organizado o que se cumplan una serie de circunstancias en el caso de empresas innovadoras o de nueva creación.

Esta nueva deducción extraordinaria ha tenido un claro impacto, asimismo, en la regulación de la tributación de las personas físicas, de tal manera que tanto Araba como Bizkaia permiten su aplicación en sustitución de la deducción regulada en el artículo 90 de sus respectivas Normas Forales del IRPF para el periodo impositivo 2020, con ciertas correcciones derivadas de las particularidades propias de las estructuras de liquidación de cada uno de los impuestos. Gipuzkoa, por su parte, introduce algún pequeño ajuste en su regulación en la deducción correspondiente en el IRPF pero no plantea su sustitución para 2020 por la nueva deducción extraordinaria regulada en el Impuesto sobre Sociedades, como ocurre en Araba y Bizkaia.

d) Deducción incrementada por creación de empleo

A la vista del impacto negativo de la pandemia en el empleo en el País Vasco, y siguiendo, una vez más, las medidas de estímulo recomendadas por la OCDE, otro de los objetivos comunes perseguidos por las Haciendas Forales frente a la crisis es la creación y consolidación de empleo estable y de calidad, por lo que se fortalece la deducción por creación de empleo regulada en el artículo 66 de cada una de las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, que incrementa su cuantía máxima de 5.000 a 7.500 euros por persona trabajadora con contratación laboral de carácter indefinido durante el citado ejercicio 2020; medida que afecta tanto a contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, como del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas que obtengan rendimientos de actividades económicas. Además, cuando la persona contratada se encuentre en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, este límite máximo de la deducción se duplica¹⁶.

e) Amortización acelerada extraordinaria.

Como hemos mencionado, entre las medidas recomendadas por la OCDE, se encuentra el establecimiento de mecanismos extraordinarios de amortización acelerada para los activos nuevos que se adquieran en el ejercicio 2020. Siguiendo esta recomendación y al igual que otras jurisdicciones fiscales en esta fase 3, los tres gobiernos forales han aprobado medidas de esta naturaleza para los elementos adquiridos hasta 31 de diciembre de 2020, a fin de incentivar el esfuerzo que los contribuyentes necesiten realizar para recuperar su competitividad en un contexto económico tan complejo como el que se produce en estos momentos¹⁷.

Así los tres Territorios Históricos establecen, de manera extraordinaria y transitoria, la posibilidad de que los elementos del inmovilizado material nuevos, excluidos los edificios y los medios de transporte sujetos a los límites de deducción de gastos, que se adquieran hasta el 31 de diciembre de 2020, se amorticen en función del coeficiente resultante de multiplicar por 1,5 el coeficiente máximo dispuesto en las tablas de amortización vigentes. Esta amortización también se podrá aplicar sobre los elementos de inmovilizado material contruidos por la propia empresa y los encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito desde la entrada en vigor de la medida hasta el 31 de diciembre de 2020, siempre que su puesta a disposición

16 THA: artículo 5 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio; THB: Artículo 1. Dos del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo; THG: artículo 10 del Decreto Foral Norma 5/2020, de 26 de mayo.

17 THA: artículo 6 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio; THB: Artículo 1. Cuatro del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo; THG: artículo 12 del Decreto Foral Norma 5/2020, de 26 de mayo.

se produzca en los doce meses siguientes a su conclusión. En consecuencia, los contribuyentes podrán amortizar estos elementos de forma acelerada en 2020 y los periodos impositivos siguientes, durante la vida útil del elemento.

f) Seguro colectivo gratuito para el personal sanitario.

La gravedad de la pandemia ha provocado que el sector asegurador haya constituido, a través de la Unión Española de Entidades Aseguradoras y Reaseguradoras (UNESPA), un seguro colectivo gratuito a favor de todo el personal sanitario para hacer frente a las contingencias de enfermedad y fallecimiento por causa directa de la Covid-19. Mas de cien entidades aseguradoras han comprometido una cuantiosa aportación para constituir un fondo solidario, con el que se suscribirá un seguro de vida colectivo que cubrirá de manera gratuita el fallecimiento de quienes cuidan de la salud de todos los ciudadanos y ciudadanas en la presente crisis sanitaria, así como un subsidio para quienes resulten hospitalizados, extendiéndose su cobertura desde el 14 de marzo hasta el 30 de septiembre de 2020. El personal sanitario cubierto está formado, entre otros, por personal médico y de enfermería, auxiliares de enfermería, celadores y personal de ambulancias que trabajan en hospitales, centros de salud y servicios de urgencias y emergencias públicos y en hospitales privados, así como las personas que trabajan en residencias de mayores públicas y privadas.

En atención a dicha iniciativa solidaria, Araba, Bizkaia y Gipuzkoa han declarado exentas en 2020, tanto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como, en su caso, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las prestaciones por las contingencias de enfermedad y fallecimiento por causa de la Covid-19, derivadas del citado seguro colectivo. Además, Araba y Bizkaia también declaran exentas, las prestaciones derivadas de cualquier otro seguro colectivo gratuito a favor del personal sanitario de similares características suscrito por entidades aseguradoras.¹⁸

¹⁸ THA: artículo 3 del Decreto Normativo de Urgencia

g) Deducción por obras de renovación de la vivienda habitual.

Pocas son las medidas de inversión para la reactivación económica propias de la fase 3, que han sido adoptadas por los Territorios Forales, y, además, en los casos en los que así se ha hecho, estas medidas forman parte de los planes integrales de políticas públicas de reactivación económica adoptados por el gobierno foral de cada Territorio Histórico.

Tanto el plan de reactivación *Bizkaia, aurrera!*, como el alavés *PlanÁ* contemplan medidas en aras a impulsar la actividad de determinados sectores cuya actividad se ha visto bruscamente paralizada. Así, para un supuesto en el que, por las características del sector, dicho impulso es claramente más difícil de realizar través de las ayudas directas al consumo, se han introducido sendas deducciones temporales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cada Territorio Histórico por la realización de obras de renovación en la vivienda habitual, que se inicien hasta 31 de diciembre, cuando se cumplan una serie de requisitos¹⁹.

Entre ellos, destacan los siguientes:

- El contribuyente ha de ostentar la plena propiedad sobre la vivienda objeto de renovación, y la misma debe tener la condición de habitual para él conforme a la normativa del IRPF. Consecuentemente, darán derecho a la práctica de esta deducción las obras de renovación de las mismas viviendas que, en principio, den derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual.
- La vivienda ha de tener una antigüedad de, al menos, 10 años.

Fiscal 8/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 23 de junio; THB: Artículo 3 del Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio; THG: artículo 16 del Decreto Foral Norma 5/2020, de 26 de mayo.

¹⁹ THA: artículo 2 del Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, de 23 de junio y THB: artículo 2.Uno del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo.

- Las obras ejecutadas han de iniciarse entre el 6 de mayo, en el caso de Bizkaia, o el 1 de julio, en el caso de Araba, y el 31 de diciembre de 2020.
- Las referidas obras deben estar sujetas a licencia municipal de obras, siendo el presupuesto de ejecución material de las obras, como mínimo, de 3.000 euros.

En cuanto al importe de la deducción, asciende al 10 por 100 de las cantidades satisfechas en el ejercicio 2020 por las ejecuciones de obra de renovación de la vivienda habitual, con un máximo para dichas cantidades de 15.000 euros, lo que da lugar a una deducción máxima de 1.500 euros.

Adicionalmente, en el caso de la normativa alavesa el porcentaje de deducción se eleva al 15 por 100, respetándose el mismo límite de base de deducción, cuando la finalidad de las obras ejecutadas sea la rehabilitación energética para la obtención de una etiqueta energética de clase A o B.

Finalmente, cabe indicar que la normativa alavesa exige que las obras estén finalizadas a 31 de marzo de 2021, pudiéndose acogerse a la deducción los pagos realizados hasta dicha fecha; mientras que la normativa vizcaína no establece una fecha límite para la finalización de las obras, aunque sí determina mediante Instrucción²⁰ que cuando se finalicen a lo largo de 2021, solo podrá practicarse deducción sobre los importes efectivamente abonados en 2020, no procediendo sobre los que se satisfagan en 2021.

h) Deducciones exclusivas del Territorio Histórico de Araba.

Araba establece dos deducciones transitorias exclusivas de este territorio. La primera de ellas,

en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se encuentra directamente relacionada con ciertos gastos sobrevenidos que la pandemia ha originado a las empresas y, la segunda, en el ámbito de la reactivación económica, pone de manifiesto el compromiso de este territorio con la conocida como economía verde.

A estos efectos, el artículo 7 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2020, de 2 de junio, por el que se aprueban medidas urgentes relacionadas con la Covid-19 y que afectan al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introduce una deducción en el Impuesto sobre Sociedades por las cantidades destinadas durante 2020 a la adquisición de materiales de limpieza, desinfección y otros elementos para garantizar la seguridad sanitaria de los centros de trabajo, de los trabajadores y de las personas que tengan contacto o relación con el desarrollo de la actividad económica de la entidad. La deducción ascenderá al 10% de las referidas cantidades, con un importe máximo de 2.500 euros.

Una regla específica que llama la atención en relación con esta deducción es que, a pesar de ser aplicables a la misma las normas comunes del Impuesto sobre Sociedades previstas para las deducciones por inversiones, generación de empleo y realización de ciertas actividades, a diferencia de estas deducciones, los importes no deducidos por superarse los límites no pueden trasladarse a los siguientes períodos impositivos.

En cuanto a la segunda medida, el artículo 5 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, de 23 de junio de 2020, por el que se aprueban medidas de reajuste en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relacionadas con la Covid-19, establece que en 2020 los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 15%, con un máximo de 2.250€, de las cantidades satisfechas para instalar puntos de recarga de vehículos eléctricos de su propiedad y de uso particular,

²⁰ Instrucción 5/2020, de 29 de mayo, de la Dirección General de Hacienda, sobre el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.

en fincas de propiedad del contribuyente o garajes comunitarios.

Para la práctica de esta deducción, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

- Disponer de las autorizaciones y permisos establecidos en la legislación vigente.
- Iniciar las instalaciones entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2020 y finalizarlas antes de 31 de marzo de 2021.

Como se puede observar esta medida coyuntural es complementaria y resulta coherente en su configuración con la deducción transitoria por la realización de obras de renovación de la vivienda habitual, antes comentada.

IV. REFLEXIÓN FINAL.

Si algo resulta cierto y notorio es que los Territorios Históricos han reaccionado de forma rápida e intensa frente a esta crisis sanitaria, con el esfuerzo que esto ha supuesto, teniendo en cuenta las anormales circunstancias fruto de la pandemia, y con el sacrificio que para sus presupuestos públicos ha provocado dicha reacción. Las medidas adoptadas han tenido como objetivo fundamental proteger a los y las contribuyentes más vulnerables, como son las personas físicas y las micro y pequeñas empresas, y están alineadas con las medidas que están adoptando otros países de nuestro entorno. El G-20, reunido el 15 de abril de 2020, acordó un Plan de Acción para coordinar las políticas y medidas económicas de los miembros y señaló la necesidad de utilizar todos los instrumentos existentes de política económica para apoyar la economía, mantener la confianza y la estabilidad financiera, y evitar efectos negativos profundos en las economías. Así, como se ha analizado, la hoja de ruta de los gobiernos forales frente a la Covid-19 se ha configurado siguiendo muchas de las recomendaciones de la OCDE y en ella no solamente se han incluido medidas de carácter normativo, sino también medidas de gestión en apoyo a la liquidez y de mejores prácticas de las administraciones tributarias, ampliando los

servicios digitales y telefónicos, ofreciendo una mayor orientación técnica en el uso de canales digitales, incrementando la transparencia y, en definitiva, reforzando la seguridad jurídica de los y las contribuyentes.

Debido a la celeridad con que las medidas tributarias han tenido que ser adoptadas, los tres gobiernos forales han hecho uso de instrumentos normativos excepcionales y han seguido calendarios de actuación muy similares. En cuanto al grado de coordinación de las medidas adoptadas, se observan objetivos comunes de política fiscal que se articulan en un gran número de medidas de idéntico contenido y redacción. También se observan medidas que, aunque den respuesta a esos objetivos comunes, se articulan técnicamente de manera dispar. En la mayor parte de los casos, particularmente en relación con las medidas adoptadas en la fase 1 y muchas de las de la fase 2, esto se debe a la ausencia de obligatoriedad de armonización en el diseño de los procedimientos tributarios, en virtud del marco legal vigente en el País Vasco, tal y como ponen de manifiesto las diferencias existentes entre las tres Normas Forales Generales Tributarias, desde su aprobación en 2005, y entre los respectivos desarrollos reglamentarios. En otros casos, poco numerosos, la razón de la diferenciación reside en que se están regulando cuestiones sobre tratamientos tributarios ya vigentes cuya configuración no es coincidente en la normativa de los tres Territorios Históricos, como ocurre con la deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras en el IRPF, que ha sido objeto de comentario. También nos encontramos con algún supuesto muy puntual, como son las medidas de *carry back*, en el que hubiera sido deseable una mayor coordinación técnica por parte de los gobiernos forales a fin de garantizar una mejor alineación con el objetivo de política fiscal perseguido, así como una mayor efectividad de las medidas adoptadas.

Probablemente pasarán varios meses hasta que pasemos a la identificada por la OCDE como fase de recuperación o fase 4, en la que la política fiscal deberá convertirse en un instrumento de apoyo para ayudar a restablecer las finanzas

públicas. A la vista de las medidas que se están adoptando y de las estimaciones de las fuertes bajadas de la recaudación tributaria ofrecidas por los propios gobiernos, no cabe duda de que la presión financiera que recae sobre los presupuestos públicos puede llegar a ser considerable. Una vez que las economías se hayan recuperado, la OCDE considera que los países deberán estudiar la manera de recaudar suficientes ingresos para restablecer la sostenibilidad fiscal a largo plazo y financiar las necesarias inversiones públicas. Sin embargo, la recaudación tributaria tendrá que programarse y llevarse a cabo cuidadosamente para que sea compatible con los objetivos de crecimiento, inclusión y sostenibilidad. Es por ello por lo que unos tiempos adecuados, la prudencia y el equilibrio en la adopción de medidas de política fiscal en esta fase debería ser la repuesta ante las voces que, en el estado español y en Euskadi, propugnan reformas urgentes y de calado con la finalidad de incrementar en el corto plazo los ingresos públicos que proporcionan los sistemas tributarios. .

