

Fedea Policy Papers - 2020/14

Informes del Grupo de Trabajo Mixto Covid-19

**Informe sobre medidas tributarias ante la crisis  
de la COVID-19: es tiempo de reformas**

Julio López Laborda (coordinador), Jorge Onrubia (coordinador), María del Carmen  
Alonso Peña, José E. Bosca, José Ignacio Conde Ruiz, Alicia Coronil Jonsson,  
Javier Ferri y Ricardo Martínez Rico

Julio de 2020

**fedea**

*Este documento es fruto del trabajo del conjunto de la Comisión. Aunque se ha buscado el consenso siempre que ha sido posible, sus miembros no comparten necesariamente todas y cada una de sus conclusiones o propuestas.*

# **Informe sobre medidas tributarias ante la crisis de la COVID-19: es tiempo de reformas**

*Comisión de medidas tributarias del Grupo de Trabajo Mixto COVID-19\**  
22 de junio de 2020

Julio López Laborda (Universidad de Zaragoza y FEDEA), coordinador  
Jorge Onrubia (Universidad Complutense de Madrid y FEDEA), coordinador  
María del Carmen Alonso Peña (Banco Santander)  
José E. Boscá (Universidad de Valencia y FEDEA)  
José Ignacio Conde Ruiz (FEDEA y Universidad Complutense de Madrid)  
Alicia Coronil Jonsson (Economista jefe de Singular Bank)  
Javier Ferri (Universidad de Valencia y FEDEA)  
Ricardo Martínez Rico (Presidente, Equipo Económico)

\* Este documento es fruto del trabajo del conjunto de la Comisión. Aunque se ha buscado el consenso siempre que ha sido posible, sus miembros no comparten necesariamente todas y cada una de sus conclusiones o propuestas.

## 1. Introducción

El propósito del informe de esta Comisión es plantear y debatir qué medidas pensamos que deben adoptarse en el ámbito tributario, diferenciando entre las de carácter temporal o transitorio, orientadas fundamentalmente a **distribuir el coste social de la crisis y financiar las medidas orientadas a relanzar la recuperación económica**, y aquellas otras de carácter estructural o permanente, dirigidas a **conseguir un saneamiento estable y duradero de nuestras finanzas públicas y sentar las bases para un crecimiento sólido e integrador**. Aunque quedan fuera de la atención temática de este capítulo, las iniciativas de racionalización del gasto público que deban adoptarse son un complemento necesario respecto de las medidas tributarias planteadas. Algún miembro de la Comisión sostiene que la racionalización del gasto debe tener un carácter prioritario.

Cabe añadir que, desde el inicio de la pandemia, el Gobierno ha ido aprobando una serie de medidas destinadas, principalmente, a facilitar la liquidez de particulares y empresas. Aquí entrarían medidas de gestión como la modificación de plazos de liquidación e ingreso de cuotas devengadas y otros plazos vinculados a los procedimientos tributarios, los aplazamientos de liquidaciones, la modificación de los sistemas de pagos a cuenta en IRPF, IVA e IS para ajustarlos a la capacidad real de pago, o la facilidad para pasar del régimen de estimación objetiva -módulos y coeficientes- al de estimación directa en el IRPF y en el régimen simplificado del IVA. Además, los Reales Decretos-ley aprobados han incluido medidas sustantivas, no directamente relacionadas con los problemas de liquidez apuntados, para reducir la carga fiscal por IVA en las compras de material sanitario vinculado al tratamiento de la pandemia, la igualación del tipo de gravamen de los libros, revistas y periódicos electrónicos a los editados en papel, la exoneración de las cuotas variables del impuesto de actos jurídicos documentados exigido en las operaciones de financiación y reestructuración de deudas, así como otras medidas como el aumento de los incentivos fiscales por donativos y al mecenazgo, y otros incentivos vinculados al fomento de la producción cinematográfica. Algunas empresas han echado en falta medidas más contundentes de adecuación del Impuesto sobre Sociedades al principio de capacidad económica, como, por ejemplo, en lo que respecta al límite de deducción de gastos financieros, que se establece sobre unos beneficios que van a resultar muy afectados por los efectos de la pandemia.

No obstante, para no dispersar demasiado nuestro análisis, estas medidas ya aprobadas quedan fuera de este informe.<sup>1</sup> En todo caso, **a medida que vaya avanzando el calendario, cabría analizar el desempeño de las medidas de gestión adoptadas, por si fuera aconsejable extenderlas, modificar su alcance o, incluso, retirarlas.**

También debemos precisar que las medidas tributarias contempladas en este capítulo, junto con sus implicaciones macroeconómicas, deben satisfacer las restricciones presupuestarias intertemporales que se abordan en el informe de otra Comisión de este Grupo de Trabajo (véase Doménech et al., 2020), con la delimitación que se expondrá en el informe general del Grupo de Trabajo.

---

<sup>1</sup> Véase el Anexo con un resumen de las medidas adoptadas por el Estado desde marzo de 2020.

## 2. Medidas tributarias: objetivos y calendario

En el informe se proponen dos tipos de medidas de política tributaria: de carácter temporal y estructural. A continuación, las examinamos de manera sucesiva.

### *Bloque I: medidas de carácter temporal*

Las medidas integradas en este primer bloque tienen un carácter transitorio, y están destinadas a financiar los gastos públicos generados como consecuencia directa de los programas de cobertura social y ayudas públicas generales y sectoriales a empresas durante la fase de pandemia, el aumento del gasto sanitario y de otras partidas afectadas por las normas de distanciamiento social, así como los programas generales y sectoriales dirigidos a la reactivación de la economía.

Respecto a la elección y diseño de estas medidas, es importante tener en cuenta que las necesidades de ingresos fiscales van a tener un doble componente, uno de carácter coyuntural y otro con una dimensión más estructural. El componente coyuntural se debe al cese súbito de una gran parte de la actividad económica, que está generando una caída intensa de la recaudación (tanto impositiva como de cotizaciones sociales). La recuperación de la recaudación, a medida que la actividad retorne paulatinamente, es, sin embargo, incierta en intensidad y duración, pues dependerá de los daños permanentes que el parón económico termine infligiendo a empresas y familias. Por otra parte, las medidas expansivas de política fiscal que se adopten con el fin de activar la economía generarán un importante stock de pasivos financieros, también difícil de estimar en volumen y plazos de amortización, pero que en el largo plazo muy probablemente exigirá ingresos adicionales para su devolución parcial o total.

En ambos casos, aunque especialmente en el segundo, el volumen de recursos a obtener con estas medidas transitorias y su extensión en el tiempo, dependerán en buena medida de cuál sea el modelo final de ayudas aprobado por la Unión Europea. Esencialmente, resultará fundamental conocer si estas ayudas terminan siendo o no reintegrables, en qué proporción, y si se opta por establecer impuestos europeos para financiarlas, lo que reduciría las necesidades de exigir ingresos tributarios a nivel nacional.

En este bloque de medidas transitorias se incluyen los aumentos de impuestos que puedan ser necesarios, a los que denominamos “coronatributos”, para dejar constancia expresa de su vínculo con los gastos originados por la crisis de la COVID-19; además de los incentivos fiscales, de carácter general o sectorial, que, con una duración muy acotada en el tiempo, pudieran introducirse para incentivar la generación de actividad económica (consúltense, al respecto, los correspondientes capítulos de este Grupo de Trabajo). **En ambos casos, deben concebirse como medidas expresamente temporales para evitar su consolidación en el sistema fiscal.** Además, por sus objetivos, parece razonable que estas medidas tengan un carácter temporal, vinculado a un periodo de transición para nivelar el coste social de la crisis.

En todo caso, es bastante evidente que los ingresos impositivos a obtener a corto y medio plazo no podrán ser más que un complemento que alivie las enormes necesidades financieras que se van a plantear para que la economía retorne a una senda de crecimiento vigoroso y estable, con una fuerte recuperación del empleo.

## *Bloque II: medidas de carácter permanente*

Las medidas contempladas en este bloque se conciben con un carácter permanente y están destinadas a equilibrar, del modo más eficiente posible, la brecha estructural entre ingresos y gastos públicos a que se viene enfrentando España desde hace décadas. En concreto, España parte (en el momento anterior al estallido de la pandemia de la COVID-19) de una situación con unos déficits estructurales persistentes, incumpliendo los compromisos de reducción acordados con la Comisión Europea y establecidos en la legislación española de estabilidad presupuestaria: en 2019, aproximadamente un 3,1% del PIB, unos 35.000 millones de euros. Estos déficits estructurales de nuestra economía muestran una inconsistencia entre las preferencias reveladas de los ciudadanos sobre el gasto público y la forma de financiarlo (inconsistencia que tiene tanto una vertiente intrageneracional como intergeneracional). Estas medidas deberían articularse a través de una **reforma integral de las figuras del sistema tributario, incluidos los tributos cedidos actualmente a las comunidades autónomas y los tributos locales**.

La reforma fiscal integral que se plantea debe concebirse como un elemento fundamental de consolidación fiscal. Desde esta perspectiva estructural, los procesos de consolidación fiscal bien diseñados son importantes por diversos motivos: a) para aumentar el margen fiscal necesario para hacer frente a la materialización de otros riesgos que puedan surgir en el futuro, incluido un posible rebrote de la Covid-19; b) para aumentar la competitividad de nuestro país y favorecer un crecimiento inclusivo y sostenible; c) para reducir la incertidumbre en la toma de decisiones de los agentes económicos; y d) para incrementar la credibilidad de nuestras instituciones en Europa y mejorar las condiciones de financiación de nuestra economía en los mercados internacionales.

Como ya se ha dicho, **las medidas tributarias de los bloques I y II son compatibles con las que se puedan adoptar en materia de racionalización del gasto público**. Tenemos que mejorar la eficiencia de nuestro sistema fiscal, pero debe ir acompañada de una mejor gestión y racionalidad del gasto público, basadas en criterios de eficiencia, equidad y efectividad respecto de las metas formuladas. Entre las muchas iniciativas a adoptar en este terreno, destaca la necesidad de potenciar la evaluación para orientar la mejor dirección de la consolidación fiscal, de forma que se mejore la eficiencia en el uso de los recursos públicos, tratando de evitar recortes lineales no discriminatorios, que puedan afectar por igual a programas de gasto con diferente rentabilidad social efectiva. Cabe añadir aquí la urgencia que seguramente va a imponer, en materia de evaluación ex ante y ex post, la asignación de los recursos del futuro fondo de reconstrucción de la Unión Europea a proyectos de inversión presentados por los Estados miembros, teniendo en cuenta las importantes carencias de España en este terreno.

## *Calendario*

Del acierto en la selección de las medidas tributarias propuestas, de su combinación y de la intensidad en su aplicación dependerá, en buena parte, el éxito de las mismas para coadyuvar a la recuperación, conseguir la estabilidad de las finanzas públicas a largo plazo y contribuir al crecimiento económico. Una cuestión esencial para ello va a

ser el calendario que se contemple para su implantación, sobre el que debe establecerse su gradualidad.

Por lo que respecta a la reforma integral del sistema tributario contemplada en el bloque II, cuya necesidad viene reclamándose por muchos expertos desde hace tiempo, parece evidente que debe empezar a diseñarse cuanto antes. Además, hay que tener en cuenta que la aceptación de una reforma de este calado requiere alcanzar un pacto fiscal por parte de las fuerzas políticas y de los agentes sociales que necesitará tiempo para que fructifique.

La reforma estructural tiene que estar diseñada para que, al menos en los elementos que influyen en la elasticidad recaudatoria, pueda entrar en vigor con rapidez en cuanto la economía empiece a crecer con fuerza. Podría haber un desaprovechamiento (en términos de baja recaudación) si se mantiene la reducida elasticidad recaudatoria pre-pandemia. La brecha estructural de ingresos es más un problema de agujeros de bases que de tipos (que también lo es en algunos casos, como en los impuestos especiales).

En lo que concierne a su aplicación, si es preciso, puede concebirse su entrada en vigor de forma gradual, según las exigencias que puedan derivarse del desempeño de las variables macroeconómicas. En todo caso, esta gradualidad debe establecerse atendiendo a un plan de implantación, consistente con el cumplimiento del oportuno Plan de reequilibrio, establecido por la legislación vigente, y respetando el principio de seguridad jurídica, de tal manera que los contribuyentes puedan adecuar con certidumbre sus decisiones al nuevo marco que se provea.

En el caso de las medidas temporales incluidas en el bloque I, el momento de su implantación estará asociado a la necesidad derivada de su carácter complementario con otros instrumentos diseñados para la reactivación económica y, en el corto plazo, condicionado por el control sanitario de la pandemia, ante la posibilidad de repuntes y de un posible nuevo brote.

En cuanto al ritmo, debería tenerse en cuenta la importancia de la gradualidad en la introducción de las medidas y su intensidad, según vayan apareciendo los indicadores adelantados del comportamiento macro (consumo, PIB, empleo, inflación, y los sectoriales relevantes), para evitar frenar cualquier recuperación de la economía. El inicio del ejercicio impositivo 2021, presumiblemente con menor incertidumbre sanitaria y económica, puede ser un escenario adecuado para la entrada en vigor de las medidas extraordinarias transitorias del bloque I recomendadas en la siguiente sección.

En relación con la adopción de las medidas que se plantean a continuación, consideramos perentoria la iniciación del proceso presupuestario en todas las administraciones, con el fin de disponer lo antes posible de unos escenarios presupuestarios que fijen los objetivos de la política fiscal en materia de déficit, regla de gasto, límites de gasto y previsiones de ingresos públicos.

### **3. Medidas de carácter temporal: los coronatributos**

En los últimos tres meses se han hecho públicas numerosas propuestas académicas dirigidas a redistribuir las consecuencias económicas de la pandemia de la COVID-19

en la Unión Europea, y también se han formulado algunas ideas para compartir, mediante impuestos, la financiación de las medidas que se pudieran adoptar. La figura tributaria más analizada, aunque por el momento fuera del debate en las instituciones europeas, es un impuesto sobre el patrimonio de ámbito europeo, de carácter temporal (en algún caso, con un único devengo), y exigido sobre el patrimonio neto o, en algunas propuestas, solo sobre los activos financieros. La propia Unión Europea está debatiendo la aplicación de un fondo de reconstrucción (*Next Generation EU*), financiado con la creación de algunos impuestos propios de la UE (como la “tasa Google”, un recargo sobre las multinacionales o un impuesto sobre las emisiones de carbono). Como ya hemos señalado en la sección anterior, en la medida en que ese fondo se concrete, al menos en parte, en ayudas no reembolsables a los países, y que se creen los tributos europeos mencionados, menor será la necesidad de intervenir en el ámbito nacional con medidas de carácter temporal. Aunque, por supuesto, no disminuirá la necesidad y urgencia de la reforma tributaria de carácter estructural.

Otras iniciativas se centran en el ámbito nacional, y proponen la creación de tributos temporales sobre el patrimonio (como un impuesto sobre las grandes fortunas), recargos en el IRPF, aumentos de tipos en IVA, etc. Nosotros nos vamos a centrar aquí en estos instrumentos domésticos, a los que denominamos “coronatributos”, en los que englobamos aquellas medidas tributarias transitorias destinadas a financiar los gastos públicos que se van a generar como consecuencia de los programas de cobertura social y ayudas generales y sectoriales a empresas durante la fase de pandemia, así como los programas dirigidos a la reactivación de la economía. Como ha quedado dicho, estos ingresos no pueden ser más que un complemento que alivie las enormes necesidades financieras que se van a plantear y contribuya a frenar el debate sobre el nivel de sostenibilidad de nuestra deuda pública, para que la economía retorne a una senda de crecimiento vigoroso y estable. En consecuencia, **deben poder retirarse, con la gradualidad que aconseje el desempeño macroeconómico, una vez deje de ser necesaria su aportación complementaria respecto del sistema tributario “convencional”.**

Con respecto a estas propuestas de alcance nacional, nuestro planteamiento es el siguiente. Creemos que no se puede atribuir culpabilidades por la crisis derivada de la pandemia. Todos vamos a resultar beneficiados por las medidas que se tomen para superarla, aunque es cierto que no todos hemos soportado en la misma medida los costes que aquella ha implicado. Esto nos lleva a rechazar las propuestas que pretenden hacer recaer la carga tributaria en un colectivo concreto y a optar, como se explica más abajo, por las fórmulas que reparten la carga con generalidad y de acuerdo con el principio de capacidad económica. En este sentido, la heterogeneidad del impacto entre empresas, trabajadores tanto públicos como del sector privado, incluso dentro de un mismo sector, está siendo muy alta, por lo que resultaría poco justificable acudir a gravámenes que no discriminaran suficientemente los cambios experimentados en la capacidad de pago.

Por los motivos anteriores, la fórmula del impuesto sobre el patrimonio no nos parece adecuada. La actuación sobre este tributo tiene, además, otras debilidades. En primer lugar, como no parece previsible que vaya a existir un liderazgo de la Unión Europea en esta materia, las medidas que se adoptaran tendrían que ser unilaterales, lo que

podría producir distorsiones muy elevadas, en especial, relacionadas con la movilidad de los sujetos afectados por este impuesto. En segundo lugar, las estrategias de planificación fiscal ante este tributo son habituales y presumiblemente se incrementarían (de hecho, algunos datos parecen reflejar que ya se estarían desarrollando con cierta intensidad) ante el anuncio de un cambio fiscal importante. En tercer lugar, y derivado de todo lo anterior, no está clara la recaudación que podría obtenerse con este impuesto, que cabe recordar, no puede comportarse de forma confiscatoria, por mandato constitucional.

Creemos que la reforma del Impuesto sobre el Patrimonio español es imprescindible, pero encaja más en la política tributaria estructural (en el bloque II), del que nos ocupamos en la siguiente sección) que en la coyuntural. Debe haber una reforma integral del IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio (que, a lo mejor, lleva a la conclusión de que este impuesto es innecesario), que asegure una tributación justa y neutral de las rentas del capital, y, en su caso, un replanteamiento del alcance de la cesión del impuesto a las comunidades autónomas.

Por las mismas razones, así como por la complejidad de sus efectos sobre las decisiones de inversión, remuneración del factor trabajo y financiación empresarial, entendemos que el Impuesto sobre Sociedades no es un buen candidato para sujetarse a un gravamen extraordinario. Con más motivo si, como se ha comentado, la Unión Europea llega a intervenir sobre este impuesto. Los cambios en el Impuesto sobre Sociedades deben contemplarse en la reforma estructural del sistema fiscal planteada en el bloque II de medidas.

Se ha sugerido, aunque sin más precisiones, la introducción de un impuesto sobre el mantenimiento o incremento de la renta entre ejercicios, con la intención de hacer tributar más a quienes menos perjudicados se han visto por las consecuencias económicas de la pandemia. Dado el carácter interanual de su hecho imponible, es previsible que el mero anuncio de la introducción de este impuesto estimulara la planificación de la obtención de renta a lo largo del tiempo. Además, si tuviera carácter extraordinario (*one-off*), o bien su recaudación no podría ser muy grande o habría que fijar tipos de gravamen muy elevados, con los consecuentes costes de eficiencia.

**Consideramos que la medida tributaria más justa y sencilla** (y que conseguiría el mismo objetivo de la propuesta anterior) **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.

Es cierto que los costes de eficiencia del IVA pueden ser más reducidos que los del IRPF (aunque la evidencia empírica aún no ha fijado con claridad los efectos de ambos impuestos sobre el crecimiento, a largo y corto plazo), pero, a cambio, articular la medida a través del IRPF permite ajustar mejor el reparto de la carga tributaria y asegurar que el sistema fiscal no sigue perdiendo su modesto poder redistributivo,



como consecuencia de la desigualación introducida por el IVA. En consecuencia, este debería ser el instrumento preferente de intervención. Algunos miembros de esta Comisión sostienen que la actuación con el IRPF podría complementarse con la elevación, también temporal, del IVA.

El “*coronarecarga*” en el IRPF tiene las siguientes características adicionales:

- 1.<sup>a</sup> La suerte que cada uno corra a consecuencia de la pandemia se reflejará en su renta y, por tanto, en el recarga a pagar.
- 2.<sup>a</sup> El tramo exento de este recarga podría estar relacionado con la situación de los colectivos más perjudicados por la crisis (por ejemplo, el umbral de ingresos máximos a percibir por prestación de desempleo o por cese de actividad). En principio, todas las rentas gravadas en el IRPF tributarían también en el recarga.
- 3.<sup>a</sup> Dado el número de contribuyentes a los que se aplicaría, el recarga podría tener una importante capacidad recaudatoria. Recordemos que las tarifas complementarias que se introdujeron en 2011, y que responden a la misma filosofía que el recarga que aquí se propone, generaron unos ingresos adicionales en el entorno de los 5.000 millones de euros anuales.
- 4.<sup>a</sup> Hay muchas fórmulas para diseñar el “*coronarecarga*”, con diferentes consecuencias en términos de progresividad y redistribución: el recarga puede ser fijo o creciente, sobre la base, la cuota o la diferencia entre ambas. Una fórmula sencilla, progresiva y ya conocida por los contribuyentes es la de los incrementos crecientes en los tipos marginales de las tarifas general y del ahorro (las mencionadas tarifas complementarias).
- 5.<sup>a</sup> Los costes de su gestión serían prácticamente nulos, al articularse dentro del proceso de liquidación del IRPF, incluido el sistema de retenciones y pagos fraccionados, lo que permitiría obtener su recaudación de forma cuasiinmediata a su entrada en vigor.
- 6.<sup>a</sup> Para favorecer su aceptación social, debería formularse explícitamente el vínculo de este recarga con los gastos originados por la crisis de la COVID-19. De ahí que insistamos en las denominaciones de “*coronatributo*” y “*coronarecarga*”.

#### **4. Medidas de carácter estructural**

Como hemos señalado en la sección segunda, el déficit estructural permanente de nuestra economía muestra una clara inconsistencia entre las preferencias reveladas de los ciudadanos sobre el gasto público y la forma de financiarlo. Aunque no es el momento para entrar a fondo en los cambios estructurales imprescindibles en un rediseño del sistema fiscal, sí que podemos recordar algunas medidas de política tributaria que ayudarían a cerrar la brecha entre ingresos y gastos públicos, minimizando los costes de eficiencia para la economía, promoviendo el crecimiento económico y contribuyendo a la mejora de la equidad:

- La aplicación de “impuestos de base amplia” (esto es, con beneficios fiscales muy limitados) goza de amplio consenso entre los especialistas y también en esta Comisión. La segunda parte habitual de la proposición anterior: “... y tipos reducidos”, ya no suscita tanto acuerdo, ni en la literatura ni entre los miembros de la Comisión; como tampoco hay consenso en determinar cuál sea la mejor combinación de impuestos directos e indirectos (el *tax-mix*) ni, relacionado con lo anterior, en el peso que deberían tener los impuestos y los gastos en la actividad redistributiva del sector público.
- **La recomendación de ensanchamiento de las bases es aplicable tanto al IRPF como al IVA y el Impuesto sobre Sociedades**, cuyos beneficios fiscales están siendo objeto de evaluación por la AIREF. El rediseño del sistema fiscal debería contemplar un escrutinio exhaustivo, basado estrictamente en criterios de efectividad, eficiencia y equidad, de todos los elementos de la estructura de cada figura que supongan una diferenciación en el gravamen efectivo (exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones, tipos reducidos, etc.). La eliminación de algunos de estos beneficios podría generar un volumen importante de ingresos, además de contribuir a reducir las ineficiencias asociadas a esos impuestos. Cuando concluya el proceso de evaluación de los beneficios fiscales, cabe exigir que el gobierno se pronuncie públicamente sobre la aceptación o no de las recomendaciones y, en su caso, exponga las actuaciones concretas a llevar a cabo para su ejecución.
- En relación con la ampliación de las bases gravadas en el IRPF y el IVA, es una buena oportunidad para eliminar el régimen de estimación objetiva (por módulos) de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF, y en paralelo, el régimen simplificado del IVA. Por una parte, no parece que en la actualidad, con el nivel de informatización de la sociedad, sea ya necesario simplificar, con la utilización de estos regímenes, el cumplimiento tributario a todos los contribuyentes que ahora se benefician de los mismos. Por otro lado, estos regímenes favorecen el fraude, introducen distorsiones, desincentivan el crecimiento del tamaño de las empresas y atentan contra el principio de equidad.
- **El objetivo fundamental de la reforma del Impuesto sobre Sociedades** no debe ser aumentar la presión fiscal efectiva sobre las sociedades, sino **aproximar el impuesto lo más posible a un impuesto neutral, correctamente integrado con el IRPF y con una atribución equitativa de su recaudación entre países**. La introducción de una tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades nos parece una respuesta arbitraria al problema de la dispersión en la tributación efectiva de las sociedades, que es una simple consecuencia de la aplicación de la ley del Impuesto. La solución debe venir, como se ha dicho, de la revisión de los beneficios fiscales.
- Seguramente, España resultará un país beneficiado si se aplican las necesarias normas de tributación de las multinacionales (no solo en el ámbito de la economía digital) que se están negociando en la OCDE (los “Pilares” 1 y 2 del Marco Inclusivo BEPS), y que se retrasan, al menos, hasta 2021. Si no se alcanza un acuerdo, España debería apoyar la implantación del sistema de Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICIS/CCCTB). La opción

de aplicar medidas unilaterales, como el impuesto sobre determinados servicios digitales, está sometida a condicionantes de política comercial internacional (a la vista de lo sucedido con la “taxe GAFA” francesa y con el reciente expediente abierto por la administración federal estadounidense a varios países, entre ellos, España), si bien la introducción de este gravamen puede contribuir a impulsar la adopción de soluciones coordinadas multilaterales, en el ámbito europeo o, mejor aún, de la OCDE.

- Como ya se ha señalado más arriba, **es imprescindible abordar una reforma integral de la tributación del capital, que contemple conjuntamente su gravamen en el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio, para asegurar su neutralidad, evitar que pueda ser confiscatoria y situarla en línea con la tributación del capital en los países de nuestro entorno.** Resulta igualmente ineludible la reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuya normativa ha permanecido prácticamente inalterada desde finales de los ochenta del pasado siglo. En ambos casos, hay que replantear la participación de las haciendas autonómicas en estos impuestos, que recaen sobre bases muy móviles.
- En el terreno de los impuestos sobre consumos específicos, **la reforma del sistema fiscal que se propone debe aproximar los tipos de gravamen sobre bebidas alcohólicas, labores del tabaco y combustibles fósiles a los establecidos en los principales países de la Unión Europea.**
- Los impuestos medioambientales (en sentido estricto, pero también los que la OCDE denomina “impuestos relacionados con el medioambiente”, con finalidad predominante recaudatoria) tienen aún bastante recorrido en España. Deben considerar el marco de revisión de la Directiva Europea de Fiscalidad Energética, ahora en proceso, y coordinarse con las comunidades autónomas, que han ocupado este campo fiscal, aunque de manera un tanto desordenada. El informe de la Comisión de Expertos de Reforma de la Financiación Autonómica de 2017 expone los condicionantes para una reforma en este ámbito. La introducción de figuras encaminadas a dotar a la fiscalidad de un componente ambiental más robusto podría cumplir de forma simultánea los objetivos de incremento de recaudación y fortalecimiento de la señal adecuada para la inversión y el consumo que internalice costes tanto climáticos como ambientales en lo relativo a calidad del aire.
- España obtiene menos financiación directamente cubierta por los usuarios de bienes y servicios públicos que otros países. La extensión de los ingresos públicos basados en el principio de beneficio (tasas, precios públicos, copagos, etc.) constituye una medida a explorar en una reforma estructural del sistema fiscal.
- Aunque no vaya a ser la panacea para cerrar, especialmente, en el corto y medio plazo, la brecha existente entre ingresos y gastos, el **reforzamiento continuo de los instrumentos en la lucha contra la economía sumergida, la elusión y la evasión fiscal** (y, muy especialmente, contra los paraísos fiscales efectivos, con independencia de que se clasifiquen o no como tales) es exigible por muchos otros motivos relacionados con la equidad, la eficiencia y la moralidad pública. Es necesaria una revisión en profundidad de las medidas legales necesarias para reducir el fraude, tanto disuasorias como incentivadoras de la regularización

voluntaria; la mejora de la eficiencia de la administración tributaria y una mayor dotación de recursos; una utilización más intensiva de los datos a disposición de la AEAT para luchar contra la economía sumergida mediante el uso de la inteligencia artificial; una mayor colaboración y una menor presión fiscal indirecta para contribuyentes cumplidores, etc.

- La mejora de la coordinación entre administraciones tributarias, internacional y doméstica (estatal y autonómicas) es un elemento importante a tener en cuenta para asegurar que las reformas que se adopten se concreten en un aumento sostenido de la recaudación.
- No puede perderse de vista que España es un país descentralizado y que las comunidades autónomas participan de manera significativa en todos los impuestos del sistema fiscal. **Las reformas tributarias deben llevarse a cabo en coordinación con las comunidades autónomas, lo que no se ha hecho hasta ahora.** La futura reforma del sistema de financiación autonómica deberá determinar la participación de las comunidades en los resultados de la reforma del sistema fiscal. Asimismo, la reforma también debería contemplar la revisión de las figuras que integran la tributación local, en coordinación con los entes locales y en línea con las propuestas de reforma recientemente realizadas.
- Dentro de la recomendación de una reforma integral del sistema fiscal para cubrir la brecha estructural de ingresos, indudablemente **habrá de tenerse en cuenta los problemas estructurales que afectan desde hace años a la financiación del sistema de pensiones** y que acaban influyendo en los desequilibrios globales de nuestras finanzas públicas.

## Referencia

Doménech, R. (coordinador) y otros (2020): “Por la Estabilidad Macroeconómica y Presupuestaria tras el COVID-19”, *FEDEA Policy Papers* no. 2020-07, Madrid.

## Anexo

### Medidas adoptadas por el Estado, desde el 12 de marzo de 2020, con transcendencia en el ámbito tributario

1) *Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.*

Art. 14 Aplazamiento de deudas tributarias

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

Art. 24 Exoneración de cotizaciones sociales empresariales (75%) ERTes.

Art. 29 Avales sobre préstamos que cubran, entre otros, vencimientos de obligaciones tributarias.

Art. 33 Suspensión temporal en el ámbito tributario de plazos de ingreso, embargo, recursos, ejecución de garantías y otras actuaciones de gestión.

D.F. 1ª Exención en el ITPAJD de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de AJD en escrituras de novación de préstamos y créditos hipotecarios.

3) *Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, de medidas urgentes complementarias en el ámbito económico y social para hacer frente al COVID-19.*

Art. 34 Moratoria de las cotizaciones sociales a la Seguridad Social (ingresos de empresas y de trabajadores por cuenta propia o autónomos).

Art. 44 Posibilidad para las empresas comercializadores de gas y electricidad de retrasar las liquidaciones del IVA, el Impuesto Especial sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Hidrocarburos, correspondientes a las facturas cuyo pago por los consumidores se hubiere retrasado.

Art. 52 Aplazamiento de deudas derivadas de declaraciones aduaneras.

Art. 53 Suspensión de plazos en el ámbito tributario de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

D.A.8ª Ampliación del plazo para interponer recursos de reposición o reclamaciones económico-administrativas, y de la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad recogidos en la LGT.

D.A.9ª Aplicación y efectos de las medidas de ampliación de plazos en relación con el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo.

D.A. 20ª Disponibilidad de los planes de pensiones en caso de desempleo o cese de actividad derivados de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19: Regulación del rescate y tributación.

D.F.1ª Exención en el ITPAJD, de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de AJD, para escrituras relacionadas con la moratoria de deuda hipotecaria para la adquisición de vivienda habitual.

4) *Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias.*

Art. Único Ampliación de los plazos de presentación e ingreso de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias a presentar en la AEAT.

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

Art. 8 Aplicación del tipo impositivo cero en el IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19.

Art. 9 Opción extraordinaria por la modalidad de pagos fraccionados prevista en el art. 40.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Art. 10 Limitación de los efectos temporales al ejercicio 2020 de la renuncia tácita al método de estimación objetiva para actividades económicas en IRPF realizada en el primer trimestre de 2020.

Art. 11 No consideración de los días del Estado de Alarma en el cálculo de los pagos fraccionados en el método de estimación objetiva del IRPF y de la cuota trimestral del régimen simplificado del IVA.

Art. 12 No inicio del período ejecutivo para determinadas deudas tributarias en el caso de concesión de financiación vinculada al Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo.

D.F.2ª Aplicación del tipo impositivo del 4% del IVA a los libros, revistas y periódicos electrónicos.

6) *Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia.*

Medidas de derecho societario y concursal (provisiones por insolvencias, deterioros de créditos, disolución por pérdidas, concursos de acreedores, liquidación de empresas), vinculadas a la crisis de la Covid-19, con implicaciones para la aplicación del Impuesto de Sociedades y en el IVA.

7) *Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019*

D.A. 2ª/6ª Se declaran una serie de acontecimientos como de “excepcional interés público” a efectos de los incentivos fiscales recogidos en el art. 27 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

D.F.1ª Aumento de los incentivos fiscales a la producción cinematográfica en el Impuesto de Sociedades

D.F.2ª Aumento de los porcentajes de deducción por donativos en IRPF y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

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

Reanudación de los plazos administrativos el 1 de junio, mientras que los plazos procesales y sustantivos lo harán el 4 de junio

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

Se reduce a dos meses el plazo para aprobar las cuentas anuales desde que finaliza el plazo para su formulación. En consonancia, se permite que se presente una segunda autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades hasta el 30 de noviembre de 2020. Además, se introducen modificaciones en el régimen de aplazamientos tributarios para Pymes y autónomos y un nuevo supuesto de exención en el ITPyAJD; y se retrasa la publicación de la 'listas de morosos' tributarios.

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

D.F.1ª Modificación de la Ley 58/2003, General Tributaria, con el propósito de favorecer el ejercicio de derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes: a) se añade un apartado 9 al artículo 99 de la Ley General Tributaria, para establecer que las actuaciones de la Administración y de los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos se podrán realizar mediante sistemas digitales que permitan la comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido y la interacción visual, auditiva y verbal entre los obligados tributarios y el órgano actuante; y que garanticen la transmisión y recepción seguras de los documentos que recojan el resultado de las actuaciones (en general, las diligencias), asegurando su autoría, autenticidad e integridad. La utilización de estos sistemas requerirá que así lo determine la Administración y que el obligado tributario preste su conformidad; b) se añade en el artículo 151 de la Ley General Tributaria ("lugar de las actuaciones inspectoras") que las actuaciones se podrán desarrollar mediante los sistemas digitales antes mencionados, siempre con la conformidad del obligado tributario.

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

Art.7 Se amplía la deducción fiscal por actividades de innovación tecnológica de procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción en el Impuesto de Sociedades, del 12% actual hasta el 25%. Se trata de una medida temporal, aplicable a los períodos impositivos que se inicien en los años 2020 y 2021.

D.F.4ª Se introduce una D. A. 16ª en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que posibilita la libertad de amortización en las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, realizadas en el año 2020, afectas a la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada.