

CONDICIONES QUE SE DEBEN CUMPLIR PARA SUBIR EL IVA Y QUE AHORA NO SE DAN

Jesús Gascón Catalán

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

La Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español y los organismos internacionales han propuesto subir el IVA en España para reequilibrar el sistema tributario y, especialmente, para afrontar una devaluación fiscal.

Sin embargo, el Gobierno español ha descartado subir el IVA. La decisión es correcta porque la economía española, aunque mejora, todavía no está creciendo lo suficiente.

En el futuro, si la economía y los ingresos tributarios crecen de manera sostenida, se puede analizar una nueva subida del IVA para mejorar la eficiencia del sistema tributario español.

En cualquier caso, habría que establecer compensaciones en el IRPF y en determinados programas de gasto para evitar que la nueva reforma fuera regresiva. Por otra parte, la situación de la Seguridad Social y la importancia de sectores como el turismo desaconsejan una devaluación fiscal.

Palabras claves: IVA, subida de impuestos y devaluación fiscal.

Fecha de entrada: 09-10-2014 / Fecha de aceptación: 21-10-2014

CONDITIONS TO BE MET TO RAISE VAT, BUT NOW THEY DO NOT EXIST IN SPAIN

Jesús Gascón Catalán

ABSTRACT

The Spanish Experts Committee for tax reform and some international agencies have recommended that Spanish VAT rates should be increased to rebalance the tax system and especially to face a fiscal devaluation.

However, the Spanish government has ruled out a VAT increase. The decision is correct because the Spanish economy, although improved, still is not growing as much as would be desirable.

In the future, if the economy and tax revenues grow steadily, again we can study a new VAT rise to improve the efficiency of the Spanish tax system.

In any case, we should establish some compensation in the personal income tax and certain spending programs to prevent the new reform becomes regressive. Moreover, the financial status of Social Security and the importance of sectors such as tourism in Spain discourage fiscal devaluation.

Keywords: VAT, tax increase and fiscal consolidation.

Sumario

1. Introducción
2. Justificación de la propuesta de la Comisión Lagares
3. Estado de situación
 - 3.1. Los tipos de IVA en España
 - 3.2. Las cotizaciones sociales en España
4. El debate en los organismos internacionales
 - 4.1. Sobre los tipos de IVA
 - 4.2. Sobre las devaluaciones fiscales
5. El debate en la doctrina
 - 5.1. Sobre los tipos de IVA
 - 5.2. Sobre las devaluaciones fiscales
6. Perspectivas para España
 - 6.1. Sobre los tipos de IVA
 - 6.2. Sobre las devaluaciones fiscales
7. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

En el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español (LAGARES et ál. 2014) se proponía limitar la aplicación del tipo reducido de IVA, junto con un incremento de la tributación medioambiental, para conseguir un aumento recaudatorio equivalente a un punto del PIB (unos 10.000 millones de euros) con el objetivo de financiar una reducción del mismo importe de la imposición personal y societaria.

De igual forma, aunque en este caso advirtiendo que debía hacerse en condiciones ideales de suficiencia fiscal y de solvencia actuarial de la Seguridad Social, se proponía una reducción de 3 puntos porcentuales de las cotizaciones sociales, también equivalente al 1 % del PIB, a financiar con un incremento del tipo general del IVA que incrementase la recaudación en idéntico importe.

La Comisión estimaba que la primera medida podía favorecer un crecimiento del 0,3 % del PIB. Con la segunda, el crecimiento del PIB se estimaba en el 0,7 %.

Sin embargo, estas propuestas han sido desestimadas por el Gobierno. Así, el proyecto de Ley de modificación de la Ley del IVA¹ presentado en el contexto de la reforma fiscal, cuya entrada en vigor se producirá, según los casos, en 2015 y 2016, no modifica los tipos del impuesto². Por tanto, las reducciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades³ previstas en la citada reforma no serán financiadas con una reclasificación de los bienes y servicios que tributan al tipo reducido. De igual forma, se ha descartado la reducción de las cotizaciones sociales⁴ propuesta por la Comisión.

La evolución favorable en 2014 del PIB y de la recaudación tributaria ha sido el argumento esgrimido por el Gobierno para avalar la reducción de impuestos directos sin necesidad de subir el IVA.

¹ Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 6 de agosto de 2014.

² No obstante, se modifica el tipo impositivo aplicable a determinados productos y equipos sanitarios por motivos de armonización del impuesto [Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11 (NFJ049511)].

³ Estos proyectos del Ley también fueron publicados en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 6 de agosto de 2014.

⁴ En este ámbito, el Real Decreto-Ley 3/2014, de 28 de febrero (convalidado por Resolución de 13 de marzo de 2014), aprobó la llamada «tarifa plana» en virtud de la cual la cuota empresarial a ingresar por contingencias comunes será de 100 euros mensuales en los supuestos de contratos celebrados a tiempo completo, siendo de 75 o 50 euros mensuales en los contratos a tiempo parcial en función de la jornada de trabajo que se realice, siempre que se trate de contratos celebrados entre el 25 de febrero de 2014 y el 31 de diciembre de 2014 y se cree empleo neto. Con carácter general, estas reducciones se aplicarán durante un periodo de 24 meses, si bien, durante los 12 meses siguientes, las empresas con menos de 10 trabajadores también tendrán derecho a obtener una reducción del 50 % de la cotización por contingencias comunes correspondientes al trabajador que sea contratado de manera indefinida.

Tanto la propuesta de la Comisión como la decisión del Gobierno merecen un análisis detenido, y a este propósito se dedica el presente artículo.

2. JUSTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA DE LA COMISIÓN LAGARES

La Comisión Lagares es consciente de la pérdida de neutralidad y del coste recaudatorio que suponen las exenciones y tipos reducidos en el IVA. En especial, toma en consideración que la recaudación del impuesto en nuestro país representaba en 2012 tan solo un 5,5% del PIB, claramente por debajo de la media de la Unión Europea, más adelante profundizaremos en estas cifras que explican por qué la Unión Europea y los organismos internacionales⁵ nos plantean la necesidad de incrementar el peso de la imposición indirecta en nuestro sistema fiscal y, en particular, de limitar el alcance de los tipos reducidos en el IVA español. En muchos casos se propone, además, financiar con la subida del IVA una disminución de las cotizaciones sociales para reducir los costes laborales e incrementar el empleo en España.

En cualquier caso, la Comisión Lagares proponía actuar selectivamente sobre los tipos reducidos, de manera que no se vieran afectados por la reclasificación los productos que tributan al tipo superreducido por razones de equidad (este tipo de bienes tienen un mayor peso en la cesta de la compra de los contribuyentes de rentas más bajas). De igual forma, para preservar la competitividad del sector turístico y por razones medioambientales y de favorecimiento de la movilidad, consideraba que debería mantenerse la aplicación del tipo reducido a los servicios de hostelería, restauración y al transporte público.

Por lo que se refiere a la devaluación fiscal, es decir, a la reducción de las cotizaciones sociales a financiar con una subida de la imposición sobre el consumo, la Comisión Lagares condicionaba la aplicación de la medida a que quedase plenamente garantizada la suficiencia y solvencia de la Seguridad Social. Ello exige replantearse el sistema de fuentes de financiación de la Seguridad Social (reforzando el mismo con subidas impositivas) o reducir las prestaciones sociales a su cargo (financiando las pensiones de orfandad o viudedad –que son las que tienen un componente contributivo menor– con cargo al Presupuesto General del Estado).

⁵ Las recomendaciones del Consejo de la Unión Europea de junio de 2013 con motivo del rescate de parte de nuestro sector financiero instan a España a limitar el ámbito de aplicación de los tipos reducidos y a mejorar la eficiencia del sistema impositivo aumentando el peso de la imposición indirecta (con corrección, en su caso, del posible impacto negativo de esta medida en la equidad con medidas compensatorias en los impuestos directos). De igual forma, el informe de la Comisión Europea sobre el Programa de Estabilidad 2013 advierte de la excesiva dependencia de la recaudación tributaria en España de la imposición directa y sobre el empleo, lo que lastra la competitividad de nuestra economía. Por su parte, el FMI en julio de 2013 recomendaba aumentar los ingresos públicos a través de la imposición indirecta incrementando el número de productos que tributan al tipo general. Además, proponía reconsiderar el coste fiscal de contratar empleados jóvenes y trabajadores poco cualificados. La OCDE en 2012 también sugería someter un mayor número de productos al tipo general y utilizar el remanente para reducir las cotizaciones sociales, focalizando el esfuerzo en los trabajadores con menores salarios.

También advertía la Comisión que la mejora de la competitividad derivada de la devaluación fiscal solo sería posible si no se tradujese en incrementos salariales (a causa de la posible subida de la inflación que se derivase de la subida del IVA) ni en un aumento de los márgenes empresariales⁶.

En cuanto a los efectos negativos sobre la demanda interna de una subida del IVA, la Comisión entendía que estos se verían más que compensados por los efectos positivos sobre la demanda de trabajo y sobre el nivel de empleo que se derivarían de la reducción de los costes laborales gracias al descenso de las cotizaciones sociales, lo que redundaría en un incremento de la demanda de bienes y servicios debido a las mayores rentas salariales⁷.

Además, la Comisión subrayaba que el aumento de la competitividad del factor trabajo vía reducción de las cotizaciones sociales produciría efectos macroeconómicos similares a una devaluación del tipo de cambio nominal, ya que la subida del IVA no afectaría a las exportaciones puesto que están exentas de este impuesto.

A propósito del efecto favorable sobre las exportaciones de las devaluaciones fiscales, la Comisión Lagares se hace eco del estudio de KEEN et ál. (2012)⁸ que estima que una devaluación fiscal equivalente a un 1% del PIB –lo que en la media de la OCDE supondría reducir las cotizaciones 2,6 puntos porcentuales y subir el tipo general del IVA en 2,7 puntos– incrementaría las exportaciones netas entre un 0,9 y un 4%.

Respecto de nuestro país, otros estudios (BOSCA et ál., 2013; Comisión Europea, 2013a) consideran que la devaluación fiscal podría favorecer un incremento del PIB entre el 0,17% y el 0,46%, del empleo entre un 0,26% y 0,6% y de las exportaciones entre el 0,25% y el 0,54%.

Por otro lado, la Comisión Lagares recordaba que en 1995 se produjo una reducción de cotizaciones sociales en paralelo a la subida de un punto porcentual de los tres tipos de IVA, lo que para algunos autores (BAJO et ál., 1999) redujo la tasa de desempleo en 3 puntos porcentuales y provocó un aumento del PIB de 0,2 puntos porcentuales (y una caída de la recaudación del 2,9%)⁹.

Por otra parte, la Comisión, aunque reconocía que los efectos positivos a largo plazo de las devaluaciones fiscales son más debatibles, confiaba en que la reducción de las distorsiones de la economía derivadas de la reducción de las cotizaciones terminaría produciendo efectos positivos también en el largo plazo.

⁶ O para recuperarse de pérdidas o reducir endeudamiento de la empresa.

⁷ En este punto se observa cierta contradicción, porque por una parte se advierte que la devaluación fiscal no debería traducirse en incrementos salariales, mientras que, por otra, se minimiza el impacto contractivo de la subida del IVA a causa de las subidas salariales que fomentarían el consumo.

⁸ Analizando un panel de países de la OCDE en un periodo de 30 años.

⁹ Los mismos autores (BAJO et ál., 2004) simularon un descenso de las cotizaciones sociales a trabajadores no cualificados, obteniendo un impacto cuantitativo importante para este colectivo, compensado en el agregado por una cierta sustitución de trabajadores cualificados por no cualificados. No obstante, la Comisión Lagares planteaba la reducción de cotizaciones en términos generales, no focalizada a un colectivo específico.

Obviamente, la Comisión advertía, por último, que los efectos de la devaluación fiscal serían menores, incluso nulos, si una medida similar se implementase simultáneamente por todos los países con los que España compite.

3. ESTADO DE SITUACIÓN

3.1. LOS TIPOS DE IVA EN ESPAÑA

En España se aplican tres tipos impositivos en el IVA¹⁰: el tipo general (21 %), el reducido (10%) y el superreducido (4%).

Resumidamente, tributan al tipo superreducido el pan común, las harinas panificables, la leche, los quesos, los huevos y las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales. También los libros, periódicos y revistas, los medicamentos, las sillas de ruedas, las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con minusvalía, las viviendas calificadas como de protección oficial en régimen especial o de promoción pública, y los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial en ciertas condiciones.

Tributan al tipo reducido, también de forma muy resumida, los alimentos a los que no se aplica el tipo superreducido, los bienes para la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas, el agua, determinados productos sanitarios, las viviendas, y las semillas, bulbos y esquejes. También los transportes de viajeros, la hostelería, los restaurantes, los servicios para agricultores y ganaderos, la limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos, la recogida y tratamiento de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y tratamiento de aguas residuales, las entradas a bibliotecas y museos, los espectáculos deportivos de carácter aficionado, las exposiciones y ferias de carácter comercial, las ejecuciones de obra que se realicen en viviendas de más de dos años para particulares o comunidades de propietarios y que tengan una gran aportación de mano de obra por parte del albañil (al menos el 80% del precio de la operación), los arrendamientos con opción de compra de viviendas y las ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas principalmente a viviendas.

Los párrafos anteriores muestran con claridad la enorme amplitud del ámbito de aplicación de los tipos reducidos en nuestro país puesto que, prácticamente, alcanzan a todos los ámbitos permitidos por la normativa europea¹¹.

¹⁰ Artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹¹ Según el Anexo 3 de la Directiva 2006/112/CE, pueden aplicarse tipos reducidos –si así lo decide cada Estado miembro– en relación con los siguientes bienes y servicios: productos alimenticios; agua; productos farmacéuticos; equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, transporte de personas y de sus equipajes; libros, incluidos álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos, periódicos y revistas; derecho de acceso

Como explica BEATO (2014), en 1986, cuando se implantó el IVA en España, se decidió no elevar sustancialmente la presión fiscal indirecta existente hasta entonces y, por ello, la determinación de las operaciones que debían ser gravadas al tipo reducido del 6% (en aquel momento no existía un tipo superreducido) se efectuó teniendo en cuenta que en el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE) estaban exentas las entregas de productos alimenticios de primera necesidad. Ante la imposibilidad de declarar estas operaciones exentas en el IVA debido a las exigencias de la armonización comunitaria, se optó por aplicarles el tipo reducido, lo que llevó, a su vez, para evitar un gran número de devoluciones, a aplicar también el tipo reducido a las entregas de las materias primas utilizadas para producir alimentos, a los piensos y a los demás productos de origen animal o vegetal susceptibles de dedicarse a la producción de alimentos.

Igualmente estaban exentas en el IGTE, siguiendo con la explicación de BEATO, las entregas de libros, revistas o periódicos, así como el transporte terrestre de viajeros y sus equipajes, lo que llevó también a la aplicación del tipo reducido del IVA a estas operaciones, aplicación que posteriormente se extendió a todo tipo de transportes de viajeros, no solo al efectuado por vía terrestre. En el caso de las viviendas se estableció el tipo reducido del 6% para todas las viviendas con independencia o no de su carácter social (para incentivar el aumento del parque de viviendas entonces existente), tipo igual al aplicado entonces en el Impuesto sobre Transmisiones. Además, se decidió gravar la hostelería y la restauración al tipo reducido dada su incidencia sobre el turismo.

El tipo general, que se aplica por defecto cuando no procede la aplicación del tipo reducido o superreducido, inicialmente se fijó en el 12% y desde entonces se ha incrementado en 5 ocasiones: en enero de 1992¹² (del 12% al 13%), agosto de 1992 (del 13% al 15%), en enero de 1995 (del 15% al 16%), en julio de 2010 (del 16% al 18%) y en septiembre de 2012 (del 18% al 21%). Solo en 2012¹³ la subida del tipo incluyó también una reclasificación para aplicar el tipo general a

a espectáculos, teatros, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas, exposiciones y otras manifestaciones y locales semejantes de carácter cultural; servicios de radiodifusión y televisión; servicios prestados por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor adeudados a los mismos; viviendas proporcionadas, incluidos los servicios de renovación y reparación de viviendas particulares y los de limpieza de cristales y de limpieza de viviendas; bienes y servicios de los utilizados normalmente para la producción agraria; alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas; servicios de restauración y catering; derecho de acceso a manifestaciones deportivas y de utilizar instalaciones deportivas; asistencia social y de seguridad social por organizaciones caritativas; servicios prestados por funerarias y servicios de cremación; asistencia sanitaria y dental, así como de tratamiento termal; limpieza de las vías públicas, recogida de basuras y tratamiento de residuos; servicios de reparación de bicicletas, calzado y artículos de cuero, prendas de vestir y ropa blanca; asistencia a domicilio, como la ayuda doméstica o el cuidado de niños, ancianos, enfermos o discapacitados; y peluquería.

¹² El IVA comenzó a aplicarse en España en 1986 con un tipo general del 12%, un tipo reducido del 6% y un tipo incrementado del 33% (que en agosto de 1992 bajó al 28% y fue definitivamente suprimido en 1993).

¹³ Con independencia de algunos pequeños ajustes efectuados en los tipos en años anteriores, obligados por la jurisprudencia comunitaria, como sucede ahora con determinados productos y equipos sanitarios.

consumos que antes tributaban a tipos reducidos (como sucedió, con gran polémica, con determinados servicios culturales)¹⁴.

El tipo reducido empezó siendo del 6% y se elevó al 7% en enero de 1995, para 15 años después, en julio de 2010, subir al 8% y, finalmente, en septiembre de 2012, al 10%.

El tipo superreducido se creó en enero de 1993, en un principio al 3%, pero en enero de 1995 se situó en el 4%, sin que haya sido modificado desde entonces.

Con esta estructura de tipos, la recaudación por el IVA en España, como ya vimos, suponía tan solo un 5,5% del PIB en 2012, lo que nos situaba en el último puesto en la Unión Europea y muy lejos tanto de la media ponderada (7,1%) como de la media aritmética (7,9%) de la Unión, todo ello según la publicación *Taxation Trends in EU Member States*, 2014 (Comisión Europea, 2014a).

Cabe destacar que nuestro país constituye claramente una anomalía porque los siguientes países con porcentajes más bajos después de España son Eslovaquia e Italia con un 6,1% e Irlanda con un 6,2% y ningún otro Estado miembro baja del 7%.

Incluso en los años de la fase más expansiva de la burbuja, la recaudación por IVA en España fue de las más bajas de la Unión Europea, alcanzando su techo en 2005 y 2006 con un 6,5% (la media ponderada en aquellos años fue, respectivamente, del 6,9% y el 7% y la media aritmética del 7,9% y del 8%). Solo 3 países en 2005 y 4 en 2006 presentaban porcentajes más bajos que España. La crisis y la consiguiente caída de la recaudación han venido a agravar el problema, pero vemos que el IVA español ya presentaba esta debilidad en los años de fuerte crecimiento económico.

También llama la atención que desde 2000 el IVA haya incrementado su peso recaudatorio respecto del PIB en 17 países, mientras que en España ha retrocedido del 6,2% de 2000 al 5,5% de 2012, y solo Eslovaquia, con un retroceso de 0,9 puntos porcentuales, presenta una evolución más negativa.

Como más adelante veremos, las recientes subidas del impuesto, aunque mejorarán el porcentaje, no conseguirán sacarnos de los últimos puestos del ranking europeo, lo que es importante tener presente puesto que explica por qué nuestro país sigue y va a seguir en el punto de mira de la Unión Europea y de los organismos internacionales, que seguirán insistiendo en que se corrija esta clara anomalía de nuestro sistema tributario.

El estudio quedaría incompleto si no nos refiriésemos también al peso de la recaudación del IVA sobre la recaudación total proporcionada por el sistema tributario, puesto que nuestra pre-

¹⁴ En concreto, desde el 1 de septiembre de 2012 determinados bienes y servicios pasaron de tributar al tipo superreducido (material de uso escolar) a tributar al tipo general. También pasaron a tributar al tipo general las siguientes operaciones que hasta entonces tributaban al tipo reducido: los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos; la entrada a teatros, circos y demás espectáculos; los servicios prestados por artistas personas físicas; los servicios funerarios; la asistencia sanitaria que no goce de exención, los servicios de peluquería; los servicios de televisión digital y la adquisición de obras de arte.

sión fiscal (expresada como el cociente entre la recaudación total y el PIB) está muy por debajo de la media europea¹⁵. Pues bien, el IVA aporta el 17% del total de la recaudación en España, por debajo tanto de la media aritmética (22,3%) como de la media ponderada (18,1%) de la Unión Europea. En este indicador, nuestro puesto en el ranking europeo es el 26, ya que Francia e Italia se sitúan por detrás, con el 15,6% y el 13,9%, respectivamente¹⁶.

El comportamiento del indicador en España ha sido relativamente estable en el tiempo, ya que en 10 de los últimos 13 años la recaudación por IVA ha supuesto entre el 17% y el 18,1% del total recaudado y solo cayó por debajo del 17% en el periodo 2007-2009. En cualquier caso, desde 2000 a 2012 la caída ha sido de 1,1 punto porcentual (del 18,1% al 17%), descenso que solo es igualado o superado por 4 países de la Unión: Irlanda con 1,1 puntos, Francia y Eslovenia con 1,3 puntos e Italia con 1,7 puntos. Hay que destacar que en 19 Estados miembros el porcentaje ha subido, y el incremento de la media aritmética en la Unión Europea ha sido de 1,8 puntos porcentuales y el de la media ponderada de 0,8 puntos porcentuales.

Por tanto, la conclusión es evidente: el IVA español contribuye en mucha menor medida que en el resto de los países de la Unión Europea a la recaudación tributaria y, además, su peso en el conjunto del sistema tributario español es reducido en términos europeos.

Dos son los principales factores que están detrás de esta realidad: los tipos reducidos se aplican en un gran número de casos y nuestro tipo general tradicionalmente ha sido inferior a la media europea.

Respecto del tipo general, la situación se ha corregido en buena medida con las últimas subidas, como puede verse en el cuadro siguiente de la Comisión Europea (Comisión Europea, 2014b), ya que solo 12 países aplican en 2014 un tipo general superior al 21%, 5 aplican el 21% como España y 10 aplican un tipo general inferior al nuestro. Por tanto, en este momento nuestro tipo general está en línea con la media de la Unión Europea (ligeramente por debajo, ya que la media aritmética se sitúa en el 21,6%).

En cuanto a los tipos reducidos, el problema no es tanto que estos sean bajos (aunque el 4% lo es, indudablemente) como de amplitud de la lista de bienes y servicios a los que se aplican. Según la Comisión Lagares, en 2011 solo el 47% del gasto total gravado por el IVA tributaba al tipo general, mientras que el 43% era gravado al tipo reducido y el 10% restante al tipo superreducido. A pesar de la reclasificación de determinados bienes y servicios en septiembre de 2012, esta característica del IVA español sigue siendo una realidad.

¹⁵ La presión fiscal, incluyendo Seguridad Social, se situó en España en 2012 en el 32,5% frente al 39,4% de media ponderada en la UE y el 36,3% de media aritmética entre los 28 Estados miembros. En este indicador nuestro puesto en el ranking europeo es el 19.

¹⁶ No se puede olvidar, por otra parte, que estos países tienen presiones fiscales claramente más altas que nosotros: un 45% Francia y un 44% Italia. También en estos países la recaudación por IVA respecto del PIB es baja, un 6,1% en Italia (puesto 26 del ranking) y un 7% en Francia (puesto 23 del ranking), por tanto, pueden tener un problema de desequilibrio de sus sistemas fiscales debido al escaso peso del IVA en el conjunto, pero no tienen el problema añadido de la falta de suficiencia recaudatoria que tenemos nosotros.

List of vat applied in the member states

Member States	Code	Super Reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	-	6/12	21	12
Bulgaria	BG	-	9	20	-
Czech Republic	CZ	-	15	21	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	9	20	-
Greece	EL	-	6,5/13	23	-
Spain	ES	4	10	21	-
France	FR	2,1	5,5/10	20	-
Croatia	HR	-	5/13	25	-
Ireland	IE	4,8	9/13,5	23	13,5
Italy	IT	4	10	22	-
Cyprus	CY	-	5/9	19	-
Latvia	LV	-	12	21	-
Lithuania	LT	-	5/9	21	-
Luxembourg	LU	3	6/12	15	12
Hungary	HU	-	5/18	27	-
Malta	MT	-	5/7	18	-
Netherlands	NL	-	6	21	-
Austria	AT	-	10	20	12
Poland	PL	-	5/8	23	-
Portugal	PT	-	6/13	23	13
Romania	RO	-	5/9	24	-
					.../...

Member States	Code	Super Reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
.../...					
Slovenia	SI	-	9,5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10/14	24	-
Sweden	SE	-	6/12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

3.2. LAS COTIZACIONES SOCIALES EN ESPAÑA

Según *Taxation Trends 2014*, la recaudación proporcionada en 2012 por las cotizaciones sociales en España suponía un 12% de nuestro PIB, lo que nos situaba en el puesto 13 del ranking europeo, por encima de la media aritmética de los Estados miembros (11,1%), aunque por debajo de la media ponderada (12,9%).

Es destacable la estabilidad en el tiempo de la aportación recaudatoria de las cotizaciones, puesto que su peso sobre el PIB español se ha situado en los últimos 13 años siempre entre el 12% y el 12,4%, y en 2012 el porcentaje es el mismo que en 2000 (el 12%). Esta estabilidad no es una especialidad española, ya que también se observa en la evolución de las medias europeas, que experimentan en el periodo analizado mínimas variaciones de 0,1 puntos porcentuales.

El peso de la recaudación proporcionada por las cotizaciones sociales en la recaudación tributaria total española era el 36,8% en 2012, el noveno porcentaje más alto en el ranking europeo y claramente por encima de la media aritmética (30,9%) y ponderada (32,4%) de la Unión Europea. Este peso llegó a ser en 2000 del 35,3%, pero fue disminuyendo en los años siguientes a causa del impacto de la burbuja inmobiliaria en el crecimiento de los restantes ingresos fiscales hasta situarse en 2007 en el 32,8%. A partir de entonces, debido al derrumbe de la recaudación de los principales impuestos, el porcentaje ascendió de forma drástica llegando a alcanzar el 40,5% en 2009. La posterior recuperación, aunque débil, de la recaudación impositiva ha permitido que el peso de las cotizaciones sociales se vuelva a reducir hasta el 36,8% de 2012. Estas variaciones tan llamativas del porcentaje de hasta 8 puntos porcentuales en el periodo observado no se han producido a nivel europeo, moviéndose las medias acumuladas de los Estados miembros en un abanico porcentual muy inferior (de 2,5 puntos porcentuales).

Por este motivo, es poco significativo que desde 2000 a 2012 se haya reducido la aportación de las cotizaciones a los ingresos tributarios totales en España, mientras que en la media europea se ha

producido un ligero repunte, porque en el caso español, como hemos visto, las variaciones porcentuales se explican más por la caída de otros ingresos fiscales que por la propia evolución de las cotizaciones.

En cualquier caso, las cotizaciones sociales se pueden analizar separadamente en función de la persona a cargo del pago de las mismas: empleadores, empleados y autónomos. Por tanto, es imprescindible analizar la información de desglose para extraer conclusiones.

En este sentido, es revelador que las cotizaciones a cargo de los empleadores supongan en 2012 el 8,4% del PIB español (porcentaje superior al que representa el IRPF: un 7,7% del PIB), lo que nos sitúa en el puesto 7 del ranking europeo y por encima de las medias ponderada y aritmética europea: 7,3% y 6,4%, respectivamente. En el conjunto de la recaudación tributaria, las cotizaciones a cargo del empleador suponen el 25,8% de los ingresos, más de 7 puntos porcentuales por encima de la media europea, lo que nos sitúa en el cuarto puesto del ranking entre los Estados miembros.

Las cotizaciones a cargo de los empleados representaban en 2012 un 1,7% del PIB español, lo que nos situaba en el puesto 24 del ranking europeo y en torno a dos puntos porcentuales por debajo de la media.

Las cotizaciones a cargo de los autónomos suponían en 2012 un 1,8% del PIB español, el octavo porcentaje más alto en el ranking europeo y por encima de la media ponderada y aritmética: 1,5% y 1,2%. Estos resultados están, evidentemente, muy condicionados por el gran número de autónomos, tanto en términos absolutos como relativos, que existen en nuestro país.

Las cifras anteriores ponen de manifiesto que los costes salariales derivados del empleo para las empresas en España son elevados en el contexto europeo, lo que también explica por qué la Comisión Europea y los organismos internacionales proponen sistemáticamente su reducción, muy especialmente a la vista de nuestra elevadísima tasa de desempleo.

4. EL DEBATE EN LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES

4.1. SOBRE LOS TIPOS DE IVA

El Libro Verde sobre el futuro del IVA¹⁷ de la Comisión Europea (Comisión Europea, 2010a) fue el documento estratégico con el que la Comisión pretendió relanzar el debate sobre el impuesto, en los últimos años demasiado constreñido a las discusiones de detalle al hilo de sucesivas propuestas de Directivas sobre aspectos muy parciales y con escasos avances en los temas de mayor calado a causa del principio de unanimidad.

Aunque la Comisión se hacía eco en el Libro Verde de la opinión doctrinal que defiende que la aplicación de un tipo único de IVA a todos los bienes o servicios sería una solución ideal

¹⁷ *Green Paper on the future of VAT– Towards a simpler, more robust and efficient VAT system.*

con el fin de maximizar la eficiencia económica, también reconocía que la utilización habitual por los Estados miembros de los tipos reducidos como instrumentos de política fiscal en ámbitos como el sanitario, educativo, cultural o medioambiental es un claro condicionante a considerar en cualquier propuesta de reforma.

Por otra parte, la heterogeneidad de tipos dentro de la Unión Europea, en opinión de la Comisión, no parece perturbar el mercado único, aunque no pueda negarse que complica la aplicación del impuesto, genera costes de cumplimiento e incrementa la inseguridad jurídica para las empresas, especialmente en el comercio intra-UE¹⁸.

Además, existen incoherencias en los tipos de IVA aplicados a productos o servicios comparables, por ejemplo los periódicos o libros electrónicos tributan al tipo general mientras que los mismos productos en papel se pueden beneficiar de tipos reducidos.

Como explica el documento de acompañamiento del Libro Verde¹⁹ (Comisión Europea, 2010b), la situación actual es de total dispersión²⁰. En cuanto al tipo general, la única previsión en la normativa armonizada es que no puede ser inferior al 15%, lo que permite que Luxemburgo mantenga su tipo general en dicho umbral mínimo mientras que Hungría aplica un tipo general del 27%. Por otra parte, los Estados miembros pueden optar por aplicar uno o dos tipos reducidos, no

¹⁸ Precisamente la dispersión de tipos entre Estados miembros y las dificultades para su armonización es uno de los motivos que han impedido avanzar en el ideal de tributación en origen de las operaciones intra-UE, hasta el punto de que la Comisión ha descartado el IVA en origen como solución de futuro (Comisión Europea, 2011a). Un estudio sistemático de la problemática de las operaciones intra-UE y posibles vías para modificar su régimen de tributación en el IVA se efectúa en el artículo «¿Existe alternativa para la tributación de las operaciones intracomunitarias en el IVA?» (GASCÓN, 2014a), de próxima publicación por el Instituto de Estudios Fiscales.

¹⁹ *Commission staff working document. Accompanying document to the Green paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system.*

²⁰ Los tipos se regulan en los artículos 93 a 129 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ilustrar las diferencias entre Estados en la aplicación de los tipos reducidos, un estudio (SANZ et ál., 2013a) analiza la tributación en el IVA de los bienes y servicios más representativos de la cesta de consumo de los hogares en los países UE-15. Sus conclusiones son las siguientes: con la excepción de la entrada a servicios culturales (cine, teatro, etc.), todos los productos analizados están sujetos en España a los tipos superreducido o reducido. Por lo demás, se observa un elevado grado de heterogeneidad. Las medicinas, por ejemplo, están sujetas a tipo cero en Reino Unido, a tipo superreducido en España y a tipo normal en Alemania. Otro ejemplo son los libros, con tipo cero en Reino Unido e Irlanda, y tipo normal en Dinamarca. O el agua, con tipo cero en Reino Unido y normal en Suecia. Dinamarca es un caso extremo puesto que en todos los casos se aplica el tipo normal del 25%. Por el contrario, la mayoría de bienes analizados soportan un tipo superreducido del 3% en Luxemburgo, e Irlanda y Reino Unido aplican el tipo cero a una amplia variedad de bienes y servicios como alimentos, medicinas, equipos médicos para discapacitados o vivienda. Por otra parte, los libros, periódicos, medicinas y alimentos soportan tipos ligeramente inferiores en España que otros países al estar gravados a tipo superreducido. Por el contrario, la tributación de la entrada a servicios culturales es claramente superior en España tras la reforma del IVA de 2012. Por último, los tipos aplicables a restauración y hostelería, con un elevado peso en la economía española dado el papel del turismo, son muy similares a los aplicados en el resto de países analizados. De hecho, la hostelería está sujeta a un tipo reducido en doce países de la UE-15. Asimismo, la restauración está sometida a tipo reducido en nueve países –solo en Alemania, Dinamarca y Reino Unido aplican el tipo normal–.

inferiores al 5 %, a una lista cerrada de bienes y servicios. Sin embargo, existen multitud de autorizaciones expresas a los Estados para aplicar tipos cero, tipos superreducidos y otras especialidades. Nuestro país es un buen ejemplo, puesto que en España se aplica un tipo superreducido del 4 %.

La aplicación de los tipos reducidos y sus efectos ha sido objeto de controversia a lo largo del tiempo en la Unión Europea. Así, en el Consejo Europeo de diciembre de 1998 la Comisión presentó una propuesta²¹ para la aplicación de tipos reducidos a los servicios intensivos en la utilización de mano de obra sin impacto transfronterizo con el objetivo de reducir el desempleo, lo que posibilitó ampliar el ámbito de aplicación de los tipos reducidos en los Estados miembros²². Esta medida comenzó a aplicarse en 2000 y, aunque su periodo de vigencia en principio era de tres años, vencido el plazo, se prorrogó su aplicación.

Sin embargo, no fue hasta febrero 2006 cuando el Consejo solicitó a la Comisión que analizase el impacto de los tipos reducidos en términos de empleo, crecimiento económico y funcionamiento del mercado interior. El estudio²³ (Comisión Europea, 2007) concluyó que, aunque desde el punto de vista económico, las ventajas de un tipo único son incontestables, puesto que reduce las distorsiones de funcionamiento del mercado interno, simplifica las reglas de aplicación y disminuye los costes de cumplimiento, los tipos reducidos pueden producir efectos positivos en sectores que prestan servicios con utilización intensiva de trabajadores poco cualificados profesionalmente porque favorecen precios más bajos, los cuales pueden inducir a los consumidores a adquirir dichos servicios en lugar de procurárselos por sí mismos²⁴ o acceder a ellos en la economía sumergida.

En cualquier caso, el estudio considera que se trata de un razonamiento más lógico que empírico, ya que no es posible aportar evidencias de que los tipos reducidos aumenten la demanda de servicios intensivos en mano de obra, como la hostelería y restauración. Incluso a nivel teórico parece claro que los posibles beneficios, de existir, solo se producirían en los países con mercados laborales rígidos, pero no en aquellos con regulaciones más flexibles para los trabajadores de baja cualificación profesional. Por otra parte, y esta es una conclusión relevante para el caso español, el estudio subraya que las diferencias de tributación de los servicios turísticos –en definitiva, la hostelería y la restauración son aspectos clave de la oferta turística– sí que tienen impacto en el funcionamiento del mercado interior en cuanto que influyen en las decisiones de los ciudadanos al decidir sus viajes de ocio y vacaciones.

Además, el estudio reconoce que los tipos reducidos en el sector de la alimentación pueden suponer un alivio para los contribuyentes con menores rentas, si bien el impacto en términos de

²¹ COM(1999) 62 final (OJ C 102, 13.4.1999).

²² En España pasaron a tributar por el tipo reducido los servicios de peluquería y determinadas ejecuciones de obra domésticas.

²³ *Study by Copenhagen Economics ApS, Nyropsgade 13/1, DK-1602 Copenhagen (2007) on the reduced rates of VAT applied to goods and services in the EU Member States.*

²⁴ *Do-it-yourself or underground work.*

equidad dependerá de las desigualdades entre niveles de renta que se produzcan en cada país. A pesar de ello, los tipos reducidos en la alimentación también plantean problemas porque pueden generar complejidad y, por supuesto, hay que reafirmar que el IVA no es el instrumento más idóneo para desarrollar políticas de equidad o redistributivas (un tipo reducido también beneficia a los contribuyentes de rentas altas).

Siguiendo con el análisis sectorial, los tipos reducidos también pueden ayudar a incrementar el consumo de servicios culturales por los contribuyentes de menores ingresos, aunque el estudio admite que es una afirmación difícil de constatar.

También es complicado medir los efectos incentivadores que puedan tener los tipos reducidos para favorecer la eficiencia energética o el consumo de bienes más respetuosos con el medioambiente.

Otro aspecto clave, según el estudio, es el presupuestario, puesto que si una reducción de tipos en el IVA debe ser financiada con incrementos en los impuestos directos, sus efectos positivos se anulan o invierten.

En cualquier caso, puesto que los tipos reducidos incrementan los costes de administración y de cumplimiento del impuesto, el estudio concluye que otras alternativas de política fiscal, como las ayudas directas, pueden ser más eficientes para lograr los fines perseguidos (no solo de empleo, también medioambientales, sociales, culturales, etc.) y más transparentes²⁵.

Por otra parte, el estudio afirma que la aplicación de tipos reducidos no genera distorsiones en el mercado interior, porque su impacto en el comercio transfronterizo es muy reducido, especialmente para bienes de escaso valor. El ejemplo es contundente, la diferencia de tipos entre Alemania y Dinamarca en los productos alimenticios es de 18 puntos (se aplica el 25% en Dinamarca y el 7% en Alemania), no obstante, solo el 0,6% de las compras danesas de estos productos se realizaron en el exterior, sin embargo, en el caso de los equipamientos deportivos, gravados en ambos países al tipo general, aunque el tipo alemán sea inferior, el porcentaje de compras danesas en el exterior subió al 25%. Por tanto, hay productos en los que no se producen distorsiones, puesto que la pensión del consumidor a adquirirlos en el exterior es mínima.

Sea como fuere, en la Unión Europea se alcanzó un acuerdo político²⁶ en 2009 para mantener la posibilidad de aplicar tipos reducidos a los servicios intensivos en mano de obra, entre los que se incluyeron, además, los de hostelería y restauración.

²⁵ Las subvenciones y ayudas públicas se conceden nominativamente, mientras que los incentivos fiscales, en su gran mayoría, son aplicados por los propios contribuyentes, sin que la identidad de los beneficiarios sea pública. Por otra parte, en los procedimientos administrativos de concesión de ayudas y subvenciones el objetivo finalista perseguido es un aspecto determinante y susceptible de control, mientras que en el caso de los incentivos fiscales, las comprobaciones se limitan al cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en las normas tributarias, pero sin evaluación del grado de cumplimiento del objetivo finalista que motivó la creación del incentivo (GASCÓN, 2013).

²⁶ En el ECOFIN de 10 de marzo de 2009, acuerdo que motivó la aprobación de la Directiva 2009/47/CE.

Volviendo a las reflexiones contenidas en el Libro Verde, en los últimos años, a causa de la crisis, se ha producido un incremento del tipo general en bastantes países, lo que hace plantearse si no debería incrementarse el límite mínimo del 15 % establecido en la Directiva para dicho tipo general. Por otra parte, los tipos reducidos podrían estar justificados por motivos de salud (alimentación), culturales (en particular para preservar las singularidades culturales de los Estados) y medioambientales, sin embargo, su mera existencia incentiva las peticiones sectoriales para extender su ámbito de aplicación a nuevos bienes y servicios con las justificaciones más variadas.

Una lista más limitada que la actual y vinculante para los Estados miembros, según la Comisión Europea, podría ser un paso adelante para simplificar el impuesto, reducir distorsiones, y minimizar costes administrativos y de cumplimiento. Por otra parte, habría que eliminar la discriminación que sufren determinados suministros por vía electrónica respecto de los mismos bienes cuando son proporcionados en soporte físico²⁷.

En este contexto, en el procedimiento de consulta pública derivado del Libro Verde se preguntaba a los operadores económicos, tanto por el posible efecto distorsionador de la competencia causado por la actual estructura de tipos y el tratamiento desigual de productos comparables, como sobre su opinión respecto de la propia existencia de tipos reducidos, cuya supresión o limitación a un número muy reducido de casos podría permitir a los Estados la aplicación de un tipo general más bajo. Incluso, como ya vimos, podría plantearse una lista única y obligatoria de tipos reducidos para todos los Estados.

Entre las observaciones recibidas de los operadores en dicho procedimiento de consulta pública (Comisión Europea, 2011b), muchas de ellas claramente sectoriales y dirigidas a defender la aplicación de tipos reducidos en ámbitos concretos, destacaban aquellas que relativizaban el problema de la dispersión de tipos si se abandonaba el propósito de establecer un sistema de tributación en origen para las operaciones intra-UE entre empresarios y profesionales. Es cierto, un régimen de tributación en origen para el comercio intra-UE solo es imaginable con una fuerte convergencia de tipos, puesto que de otra forma las distorsiones de competencia serían inevitables. En un régimen de tributación en destino, que es la alternativa por la que se apuesta en estos momentos en la Unión Europea, el problema de los tipos se minimiza.

No obstante, algunos operadores reconocen expresamente que las diferencias de tipos producen ciertas distorsiones en las regiones fronterizas.

Por supuesto, muchos de ellos denuncian la discriminación negativa que sufren determinados productos electrónicos que no pueden beneficiarse de tipos reducidos a diferencia de lo que sucede cuando esos mismos productos se entregan en soporte físico.

²⁷ Discriminación inconsistente con la Agenda Digital Europea (*The Digital Agenda for Europe*. Bruselas, 19.5.2010. COM(2010)245 final.

La complejidad y costes de cumplimiento, especialmente para las pymes, es otro aspecto destacado en las observaciones, y, en algunos casos, los operadores defienden un papel más activo de la Comisión para evitar dudas interpretativas y favorecer mayor transparencia para conocer qué tipo se debe aplicar en cada caso puesto que, en ocasiones, la regulación de los tipos está relacionada con normas sectoriales nacionales, lo que dificulta su conocimiento por los operadores extranjeros.

Respecto de una mayor armonización, las respuestas son muy diversas. Algunos operadores defienden que cierto grado de divergencia de tipos es plenamente compatible con el mercado interior y favorece la competencia entre Estados, además, recuerdan la soberanía fiscal de los Estados y la vigencia de la regla de unanimidad. La cultura, la educación, la salud, los servicios de carácter local son ámbitos a proteger por razones sociales y que no afectan negativamente a la competencia. Las diferencias económicas y sociales entre Estados, para algunos operadores, justifican la existencia de tipos reducidos y el distinto uso de ellos por los Estados. Por otra parte, hay quienes subrayan que el incremento de tipos puede producir un efecto inflacionista no deseado.

Otros operadores, por el contrario, son partidarios de una lista limitada de bienes y servicios que deberían tributar obligatoriamente en todos los Estados a tipos reducidos (el 22% de los que participaron en el procedimiento de consulta). Incluso en algunos casos (el 16%) se prefiere su supresión o limitación al máximo.

Por otra parte, hay respuestas que reconocen que otros instrumentos de política fiscal (programas de gasto, impuestos directos) son más efectivos para este tipo de políticas finalistas, aunque también existen defensores de los tipos reducidos con ese propósito. Incluso en algunos casos se proponen tipos incrementados para los bienes de lujo y aquellos que tienen un impacto medioambiental negativo.

El debate público no se agotó ahí porque la Comisión decidió realizar una consulta específica sobre los tipos reducidos en octubre de 2012 (Comisión Europea, 2012a)²⁸ a la vista de que el Consejo ECOFIN de 15 de mayo de ese mismo año invitó a los Estados Miembros a revisar sus sistemas tributarios para lograr más eficacia y eficiencia, eliminando exenciones injustificadas y ampliando las bases gravadas. El llamamiento incidía especialmente en el IVA por su importancia recaudatoria²⁹.

La consulta de 2010 se centró en tres aspectos: el posible impacto negativo de los tipos reducidos en el mercado interior, la posible supresión de los tipos reducidos inconsistentes con otras políticas de la UE (por ejemplo, en el ámbito medioambiental, el agua, la energía, los residuos o los inmuebles) y la discriminación entre productos equivalentes (libros y periódicos electrónicos y en papel).

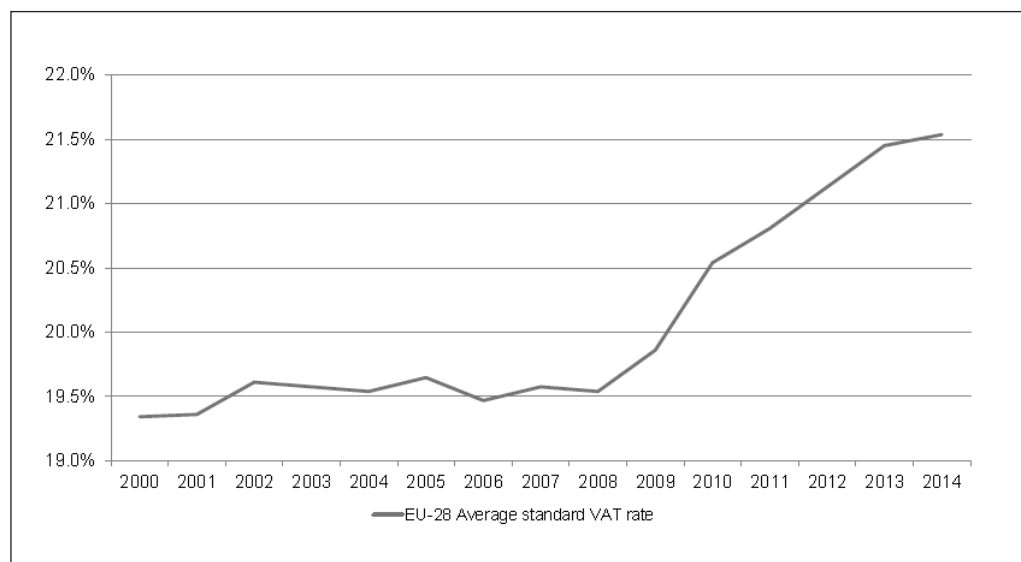
²⁸ Previamente en 2008 se había celebrado una consulta pública con el mismo objeto (TAXUD/D1 D/24232. 06/03/2008). Esta consulta no evidenció la existencia de problemas en el mercado interior que pudieran achacarse a la aplicación de tipos reducidos, aunque algunos operadores subrayaron los problemas de complejidad y costes de cumplimiento que se derivan de su aplicación.

²⁹ También se instaba a reducir la tributación del trabajo y mejorar la eficiencia en la gestión de los tributos y la lucha contra el fraude.

El resultado de la consulta (Comisión Europea, 2013b) fue muy previsible (y desalentador), puesto que la mayoría de las respuestas se orientaron a defender la aplicación de los tipos reducidos por los sectores que podían verse afectados por su supresión o limitación, por lo que no aportó nuevos argumentos al debate. Por tanto, la Comisión no consiguió apoyos suficientes para limitar la aplicación de los tipos reducidos. Por lo que se refiere a la discriminación entre productos idénticos o similares por razón de su formato, las respuestas, como era previsible, proponían la igualdad de trato.

Mientras tanto, el tipo general no ha dejado de subir en muchos Estados miembros. Este cuadro de la Comisión es muy expresivo sobre la evolución del tipo general medio en la Unión Europea:

VAT standard rates continue to rise



En particular, llama la atención que nada menos que 20 Estados miembros hayan subido el IVA desde 2008 (Comisión Europea, 2014a).

Por lo que se refiere a España, el documento *Tax Reforms in EU Member States* (Comisión Europea, 2013c) considera que en nuestro país existe margen para subidas impositivas para lograr la consolidación fiscal, aun reconociendo que se han producido en el pasado reciente incrementos de tributación que matizan esta afirmación. Además, el documento constata que la tributación sobre el consumo sigue siendo reducida en nuestro país, por lo que se nos presenta como posibles candidatos a realizar una devaluación fiscal.

Por otra parte, dicho documento considera que España tiene un reto en la lucha contra la economía sumergida. En este sentido, la Comisión ha mostrado su preocupación por el tamaño del llamado *tax gap*, que se define como la diferencia entre la recaudación teórica que debería obte-

nerse por el impuesto y lo realmente recaudado por el mismo, diferencia que, según algún estudio no oficial (Comisión Europea, 2013d), puede representar un 1,5 % del PIB europeo. En el caso español, los datos que presenta el estudio son erráticos puesto que se estima el *tax gap* en un 1,4 % del PIB en 2011, en línea con la media europea, pero en los años anteriores las desviaciones son notables: un 2,1 % en 2009 y unos llamativos y difíciles de creer 0,0 % y 0,1 % en 2005 y 2006.

En *Tax Reforms*, la Comisión presenta también un ratio de eficiencia del IVA (los ingresos por IVA divididos por el producto resultante de multiplicar el tipo general del impuesto por el gasto final sujeto al mismo menos la recaudación realmente obtenida). Este indicador sitúa a España entre los países con menor eficiencia, lo que supone un reto para mejorar la estructura del impuesto y el cumplimiento voluntario.

También la OCDE (2012) utiliza un ratio (*VAT revenue ratio* o *VRR*) para medir el impacto negativo provocado en la recaudación potencial del IVA por las exenciones, tipos reducidos, regímenes especiales, reglas de localización, evasión y elusión. Este ratio muestra con claridad la escasa eficiencia recaudatoria de nuestro impuesto, ya que España logra un 0,34 –como Turquía– y solo México presenta un ratio más bajo: el 0,31. La media de la OCDE se sitúa en el 0,55 y únicamente otros dos países no alcanzan el 0,4 (Grecia con el 0,39 e Italia con el 0,37).

Respecto de los tipos reducidos, la OCDE (2014) considera que España debería extender la aplicación del tipo general, si bien con medidas paliativas para los contribuyentes con menores ingresos. La OCDE es consciente que la aplicación del tipo general a servicios como la hostelería y restauración podría perjudicar al sector turístico³⁰, pero piensa que la combinación de la medida con una reducción de las cotizaciones sociales a cargo del empleador para los trabajadores de menor cualificación profesional podría actuar como factor compensatorio.

Por otra parte, como advierte el FMI, el riesgo de fraude se puede incrementar si los tipos son altos en el IVA, en especial si lo es el tipo general; es un motivo adicional para actuar preferentemente sobre los tipos reducidos limitando su alcance.

La preocupación por la ampliación de la base sujeta al tipo general no solo es una preocupación europea o propia de los países desarrollados, también en el ámbito latinoamericano se preocupan los impuestos sencillos de base amplia (BID, 2013).

4.2. SOBRE LAS DEVALUACIONES FISCALES

El memorando de entendimiento de 20 de julio de 2012 sobre condiciones de política sectorial firmado como consecuencia del rescate de parte del sistema financiero español (Comisión

³⁰ La OCDE cita un estudio (ÁLVAREZ et ál., 2007) que evidencia la existencia de elasticidad-precio en el turismo no residente, aunque considera que la tendencia es descendente, debido fundamentalmente a la importancia creciente del turismo residencial en cuanto que las segundas residencias fidelizan al turista al lugar en el que su segunda residencia se ubica.

Europea, 2012b) propugna la introducción en nuestro país de un sistema tributario acorde con los esfuerzos asumidos por España para la consolidación fiscal y más propicio para el crecimiento.

De forma mucho más concreta, el Consejo de la Unión Europea (Comisión Europea, 2014c) planteó a España la necesidad de realizar una reforma fiscal completa para, entre otros objetivos, trasladar la imposición hacia tributos menos distorsionadores como los que gravan el consumo o el deterioro del medio ambiente. El Consejo también pone encima de la mesa la posibilidad de reducir las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, en particular en el caso de los empleos con salarios bajos.

Un estudio publicado por la Comisión (Comisión Europea, 2013a) estimaba que el impacto de una devaluación fiscal de un 1 % del PIB permitiría una reducción de costes laborales del 0,59 %, reduciría el desempleo un 0,65 % e incrementaría el PIB en un 0,32 %, además de favorecer la actividad exportadora. Sus efectos serían mayores en el corto plazo. Este estudio también resalta que focalizar la reducción de cotizaciones en los trabajadores con menores retribuciones permite una mejor conciliación de los objetivos de eficiencia y equidad.

En el documento *Tax Reforms*, antes citado, la Comisión recomienda nada menos que a 12 Estados miembros reequilibrar sus sistemas tributarios reduciendo la carga fiscal sobre el trabajo y compensando su coste recaudatorio con el incremento de otras figuras impositivas menos distorsionadoras, como el IVA.

La Comisión Europea distingue esta propuesta, cuyo objetivo es conseguir en el largo plazo mejoras en el crecimiento económico y el empleo, de las devaluaciones fiscales, cuyo objetivo inmediato es mejorar la competitividad y fomentar las exportaciones. Las devaluaciones fiscales se recomiendan a países con desequilibrios y constituyen un juego de suma cero en el ámbito de la Unión, puesto que la competitividad que ganan unos la pierden otros. Es un matiz importante, puesto que la devaluación fiscal presenta importantes inconvenientes en nuestro país, luego hablaremos de ello, mientras que el reequilibrio del sistema tributario para reducir los tributos más perjudiciales para la competitividad y el crecimiento económico a compensar con el incremento de los impuestos menos distorsionadores no presenta tantos problemas.

En cualquier caso, el FMI (FMI, 2014) propugna abiertamente reducir en nuestro país las cotizaciones sociales a cargo del empleador, que como ya vimos son altas en términos europeos, pero poniendo el énfasis en los trabajos de menor cualificación profesional, de forma que se reduzcan los costes laborales para este perfil de empleos. Para proteger al sistema de Seguridad Social de la pérdida de ingresos que esta medida le ocasionaría se propone que se efectúen en su favor transferencias desde el Presupuesto del Estado, lo que, evidentemente, supondría incrementar impuestos, señalándose de forma directa al IVA como candidato, en particular, sus tipos reducidos. Reconoce el FMI los posibles efectos perjudiciales de la limitación o supresión de los tipos reducidos en los colectivos más vulnerables, por lo que sugiere que se les podría compensar mediante reducciones de impuestos o vía ayudas públicas en cuya concesión podrían tener protagonismo las Comunidades Autónomas (CC. AA.) en cuanto que son los principales agentes del gasto público en nuestro país.

No obstante, el Gobierno español ha descartado la reducción de las cotizaciones sociales propuesta³¹, entendiendo suficiente la reducción operada con el establecimiento de la llamada «tarifa plana» de la Seguridad Social. Respecto de la limitación del ámbito de aplicación de los tipos reducidos en el IVA para financiar la rebaja de las cotizaciones, el Gobierno también ha mostrado su disconformidad, ya que entiende que el alza del IVA podría perjudicar la recuperación económica, sin que ello signifique desconocer que existe margen en el medio plazo para incrementos en la imposición indirecta³².

Por otra parte, recientemente la OCDE (2014) ha subrayado algunas características del desempleo en España: es muy elevado, en especial el de larga duración y entre los jóvenes (55% de desempleados, 30 puntos por encima de la media) y muchos desempleados no están adecuadamente preparados y son candidatos al desempleo permanente. Frente a este último problema, la OCDE propone reducir las cotizaciones sociales a cargo del empleador con carácter permanente para los trabajadores de baja cualificación –que son los peor retribuidos– puesto que en este segmento la reducción de costes laborales puede presentar mejores resultados en términos de empleo al ser el más sensible a las variaciones del coste laboral.

5. EL DEBATE EN LA DOCTRINA

5.1. SOBRE LOS TIPOS DE IVA

Las últimas subidas del IVA en España han sido recibidas con un gran escepticismo por los expertos (por ejemplo, SANZ et ál., 2012a) en cuanto a su resultado recaudatorio. Frente a una previsión de incremento de los ingresos de la subida producida en septiembre de 2012 de 2.300 millones en ese mismo año, 10.134 millones en 2013 y 9.670 millones en 2013, SANZ et ál. rebajaban el impacto recaudatorio positivo anual en 2013 y 2014 a 6.680,7 millones de euros, por lo que la previsión oficial podía estar inflada en unos 3.000 millones. Las estadísticas de la Agencia Tributaria cuantifican en 2.263 millones el impacto en 2012 y en 7.438 el impacto en 2013. No obstante, si se toman también en consideración las variaciones en los tipos de las entregas de viviendas (que desde agosto de 2011 hasta diciembre de 2012 se beneficiaron del tipo superreducido y no del reducido como hasta entonces), la aportación recaudatoria total de las modificaciones de tipos en el IVA es en 1.505 millones en 2012 y 8.050 millones en 2013³³, por encima de las estimaciones de los expertos, pero por debajo de las previsiones del Gobierno.

³¹ Cabe recordar que la subida del IVA en septiembre de 2012 fue acompañada del anuncio de la reducción de las cotizaciones sociales en 2013, pero esta última no llegó a aprobarse debido a la situación general de las finanzas públicas en aquel momento.

³² Literalmente, *while agreeing in principle that there may be scope for increasing reliance on indirect taxes in the medium term, they did not see merit in increasing preferential VAT rates, especially as it could stifle the recovery.*

³³ Lógicamente, esta misma cifra de 8.050 millones de euros es la que aparece en el documento de actualización del Programa de Estabilidad 2014-2017 (MEC, 2014).

Estas diferencias se deben al llamado «efecto comportamiento», puesto que las subidas y bajadas de impuestos afectan a las decisiones de los operadores económicos y, en consecuencia, las bases sujetas a tributación pueden variar respecto de lo que sucedería si no se alterase la tributación. Sin embargo, las estimaciones de los Gobiernos sobre los efectos recaudatorios de sus medidas, en general, se realizan *ex ante*, es decir, sin considerar dicho efecto comportamiento. La conclusión es evidente: no tener en cuenta la respuesta del consumo de los hogares a los cambios de precios relativos inducidos por el aumento del IVA genera sobreestimaciones recaudatorias (SANZ et ál., 2012b).

En cualquier caso, en los últimos años, en España los sucesivos Gobiernos han asumido el efecto contractivo en la economía provocado por las subidas del IVA ante la necesidad imperiosa de incrementar la recaudación del impuesto con el objetivo de reducir el déficit.

Por otra parte, los incrementos de tipos en el IVA siempre originan una gran polémica por considerarse este impuesto como regresivo, razón por la cual las subidas de tipos han sido fuertemente criticadas. Sin embargo, la doctrina matiza esta idea generalizada.

Aunque existan distintas formas de medir la progresividad de un impuesto, como exponen SANZ et ál. (2013b), la forma de medición más popular se basa en el análisis de la evolución de los tipos medios (cociente entre la cuota y renta) cuando va aumentando el gasto —o la renta— de la unidad contribuyente. Cuando el tipo medio es creciente con el gasto, de acuerdo con los autores citados, se puede afirmar que el impuesto analizado es progresivo, siendo regresivo cuando los tipos medios decrecen a medida que aumenta el gasto del contribuyente. Un impuesto que exige de los contribuyentes tipos medios iguales —o similares— con independencia de su capacidad económica se denomina «impuesto proporcional». Otra interesante medida de progresividad global, siguiendo con la explicación de SANZ et ál., la proporciona el índice de KAKWANI (KAKWANI, 1977a, KAKWANI, 1977b) que compara la desigualdad con que se distribuyen el gasto del hogar y el de sus impuestos. A mayor desigualdad en la distribución de las cuotas del impuesto, mayor progresividad. Es decir, la progresividad se define como alejamiento de la proporcionalidad (índice positivo si ello sucede, negativo en caso contrario).

Tomando como base la evolución de los tipos medios cuando aumenta el gasto, el índice de KAKWANI y también el de REYNOLDS-SMOLENSKI³⁴ (REYNOLDS et ál., 1997), un reciente estudio de FUNCAS (ROMERO et ál., 2013a) analiza la progresividad y la capacidad redistributiva del IVA y, en general, de los impuestos indirectos españoles mediante una herramienta de simulación³⁵ que utiliza información proporcionada por las estadísticas del INE sobre consumo de los hogares.

³⁴ Como explican ROMERO et ál., en su concepción tradicional, la progresividad es una medida de la desviación de la proporcionalidad, por lo que un impuesto es más progresivo que otro si sus cuotas se distribuyen más desigualmente. La medida empleada tradicionalmente para computar el poder redistributivo de los impuestos es el conocido Índice de Reynolds-Smolensky. Cuanto más cercano a cero sea este índice, menor será la capacidad redistributiva del impuesto.

³⁵ En este estudio se utiliza *FUNCASindi*, el simulador de impuestos indirectos de la Fundación de las Cajas de Ahorros. Siguiendo a Romero et ál. (2013b), el uso de este tipo de herramientas permite efectuar un análisis completo de

Para el total de impuestos indirectos (siendo el IVA, con diferencia, el principal tributo de esta naturaleza en nuestro país), el tipo medio efectivo de las tres primeras decilas de gasto –los contribuyentes con menor gasto– presenta un perfil ligeramente creciente. En las restantes decilas, el tipo medio efectivo permanece aproximadamente constante. Por tanto, se observa una ligera progresividad³⁶ de la imposición indirecta para el 30% de los hogares con menor nivel de gasto, mientras que para el resto de hogares la situación es de proporcionalidad.

Siguiendo con el estudio citado, el Índice de Kakwani para el conjunto de los impuestos indirectos es muy reducido (0,026 en 2009 y 0,024 en 2012), lo que confirma que los impuestos indirectos no son regresivos en su conjunto y tienden a la proporcionalidad. El IVA, aisla-

los efectos económicos (recaudación, distribución, eficiencia y equidad) generados por las figuras tributarias, puesto que se consideran en el análisis los cambios en el comportamiento de los agentes económicos que provocan los cambios impositivos. Conceptualmente se trata de un ejercicio de microsimulación impositiva porque en la evaluación de los efectos de las modificaciones normativas fiscales se emplean microdatos de hogares, en este caso con origen en la Encuesta de Presupuestos Familiares que anualmente elabora el Instituto Nacional de Estadística. Desde el punto de vista técnico, ROMERO et ál. (2012) explican así su funcionamiento: en los algoritmos de cálculo se incorporan los efectos que los cambios impositivos tienen en las decisiones de consumo de los hogares al producir modificaciones en los precios relativos de los bienes y servicios consumidos que, a su vez, alteran la composición de la cesta de consumo. Para capturar esos cambios de comportamiento, *FUNCA Sindi* estima una matriz de elasticidades precio y renta utilizando los microdatos de la Encuesta de Presupuestos Familiares.

³⁶ Como exponen SANZ et ál. (2013b), a menudo se escucha en el debate social y mediático que el IVA es un impuesto regresivo, es decir, que las rentas más bajas soportan en mayor medida que las altas las subidas de los tipos de gravamen. La realidad es muy distinta. El IVA es en estos momentos un impuesto ligeramente progresivo en España: los individuos que más ganan soportan en mayor medida la subida de tipos de gravamen. La teoría de la imposición explica que si el tipo medio efectivo, o relación entre la cuota líquida (los euros pagados) y la renta antes de abonar estos impuestos, crece a medida que aumenta la renta, existe progresividad, es decir, los individuos que tienen mayor capacidad económica (identificada normalmente por la renta aunque también por la riqueza o el gasto) soportan mayor carga tributaria. Si sucede lo contrario, existe regresividad y si el tipo medio efectivo se mantiene constante para los diferentes niveles de renta, el impuesto es proporcional.

Para estos autores identificar el grado de progresividad de un impuesto tomando como elemento de comparación las cuotas pagadas, en vez de los tipos medios efectivos, es un error de bulto que, con frecuencia, se comete en el debate social. Así, dos individuos, A y B, con rentas brutas de 100 y 200 euros, respectivamente, que abonan A 10 euros y B 15 euros, tendrán unos tipos medios efectivos del 15% para A y del 7,5% para B, lo que muestra que estamos ante un impuesto regresivo. En cambio, si comparamos la cuota o los euros pagados (10 del pobre frente a 15 del rico) podríamos pensar erróneamente que la figura impositiva es progresiva.

Utilizando los microdatos de la Encuesta de Presupuestos Familiares que anualmente publica el Instituto Nacional de Estadística y viendo la distribución por decilas de gasto para 2012, Sanz et ál. observan que el tipo medio efectivo del IVA crece suavemente a medida en que va creciendo el nivel de gasto y, por tanto, al contrario de lo que se cree, el IVA es ligeramente progresivo. Las razones que explican que la estructura del IVA no sea, en la práctica, regresiva son fáciles de entender. Los hogares con menor capacidad económica consumen un mayor porcentaje de bienes, como los alimentos no preparados, que soportan un tipo del 4%, mientras los de mayor capacidad económica, por el contrario, adquieren una mayor proporción de bienes y servicios, por ejemplo los relacionados con el ocio, que están sometidos al tipo normal del 21%.

En el mismo sentido, ROMERO et ál. (2013b) consideran que el IVA español es ligeramente progresivo, aunque tiende hacia la proporcionalidad.

damente considerado, presenta unos valores algo superiores de 0,042 en 2009 y 0,039 en 2012, por tanto, tampoco puede considerarse regresivo.

Por otra parte, los valores del Índice de Reynolds-Smolensky (0,0026 en 2009 y 0,00297 en 2012) ponen de manifiesto que los impuestos indirectos en su conjunto tienen una escasa capacidad redistributiva.

En definitiva, en términos técnicos, no se puede decir que el IVA español sea regresivo.

No obstante, es interesante conocer no solo la progresividad o regresividad del impuesto en estático, sino también analizar el impacto en términos de progresividad o regresividad de posibles subidas del impuesto.

Respecto de la subida del IVA aprobada en 2012, según las estimaciones de SANZ et ál. (2012b), el aumento total de impuestos indirectos a pagar por hogar y año es de 356,8 euros, siendo el incremento porcentual del 10,13%. Si atendemos a la capacidad económica, el impacto de la reforma para los hogares situados en la primera decila es de 94,9 euros por hogar y año. Según estos autores, a medida que se sube en la distribución de renta/gasto, el incremento de impuestos a pagar crece hasta situarse en una media de 866,4 euros por hogar y año en la decila décima. En esta última, en el percentil 91 el aumento de impuestos es de 672,6 euros, mientras que en el percentil 100 es prácticamente el doble, 1.370,9 euros. Una cuestión que subrayan es que, en términos porcentuales, la carga impositiva aumenta entre el 9,77% de la tercera decila y el 10,60 de la décima decila. Se puede decir, por tanto, que la subida aprobada, combinada con la forma concreta en que se distribuye el gasto en España, hace que el incremento impositivo se pueda calificar de proporcional. Por tanto, su conclusión es que, contrariamente a la percepción generalizada, la última subida aprobada en el IVA no es especialmente regresiva en términos distributivos.

De cara al futuro, es especialmente destacable el estudio de ROMERO (2013). Este autor, utilizando el simulador de FUNCAS, estima el impacto de una subida de los 3 tipos del impuesto. Según sus conclusiones, el incremento de un punto del tipo general incrementaría la recaudación un 2,64% (1.800 millones), el reducido un 1,63% (1.100 millones) y el superreducido un 0,48% (300 millones). El incremento del tipo general aumentaría la progresividad, puesto que los gastos sometidos a dicho tipo son una función creciente de la renta. Con el tipo superreducido sucede lo contrario, porque el tipo del 4% se aplica al 20-30% del gasto de las dos decilas más bajas de renta, mientras que solo representa el 10% de la decila superior. El tipo reducido, frente a lo que pudiera pensarse, sigue un comportamiento mucho más parecido al tipo general que al tipo superreducido, y únicamente representa el 20% del gasto de la decila inferior para ir creciendo hasta el 32% del gasto en el caso de la decila superior. Por tanto, excluyendo el tipo superreducido, el impacto de la subida es progresivo, no regresivo.

Dentro del tipo reducido llaman la atención las variaciones en la restauración (este gasto supone el 3,2% para la decila inferior y el 9,5% para la superior), la hostelería (del 0,02% al 0,7%) y el tren de larga distancia (del 0,05% al 0,15%). En consecuencia, el incremento de tributación de estos servicios tendría efectos progresivos.

Por tanto, la conclusión es que las subidas del IVA no tienen por qué ser regresivas, ya que el patrón de consumo en función del nivel de renta de los productos sometidos al tipo superreducido es distinto del de los productos que tributan al tipo general o reducido, e incluso dentro del propio tipo reducido hay notables diferencias entre productos. Todo ello da pie a reconsiderar la aplicación de los tipos reducidos a determinados productos.

Este es un punto crucial porque existe amplio consenso sobre los efectos negativos producidos por las exenciones, los tipos reducidos y los regímenes especiales en el IVA: tienen un elevado coste recaudatorio, generan distorsiones, producen complejidad gestora y para el control del impuesto, y no son el instrumento más adecuado para conseguir la progresividad del sistema tributario o lograr efectos redistributivos³⁷ (DURÁN, 2013). Aunque este autor reconoce que la aplicación de tipos reducidos sobre ciertos productos puede limitar el supuesto efecto regresivo del tributo y, al menos teóricamente, fomentar el consumo de bienes preferentes, concluye que, en términos absolutos, el mayor ahorro fiscal siempre lo conseguirán los hogares con mayores rentas y, además, no es fácil comprobar si los tipos reducidos logran incentivar el consumo de los productos a los que benefician o si simplemente son un subsidio no pretendido para los hogares de mayores ingresos.

Ante esta realidad, algunos autores (SANZ et ál., 2013a) defienden como opción posible la revisión de los bienes y servicios que tributan a tipo reducido o superreducido. En cualquier caso, consideran que en la decisión hay que ser conscientes de que modificar la tributación en el IVA de determinados productos no solucionará por sí solo el problema de la baja efectividad recaudatoria del impuesto español, que obedece, como ya vimos, a causas diversas. También hay que tener presente, como veíamos, que la existencia actual de un tipo superreducido para los alimentos más básicos y las medicinas y un tipo reducido para el resto de alimentos, el agua, y servicios como el transporte, asegura que el impuesto no sea regresivo. Modificar la estructura de tipos podría cambiar ese equilibrio a favor de la regresividad.

Consecuentemente con lo anterior, de cara al futuro, según SANZ et ál. (2013c), aunque por razones de equidad vertical no parece apropiado aumentar el nivel del tipo superreducido, sin embargo, reformas donde se aumente el tipo general son factibles desde el punto de vista de la equidad vertical al ser mucho menos lesivas de lo que realmente aparentan³⁸.

³⁷ Adicionalmente, los tipos reducidos fomentan un claro efecto llamada para que otros sectores económicos reivindicquen su extensión a nuevos productos.

³⁸ En cualquier caso, la controversia que acompaña a las subidas de tipos es grande. Hace unos años, CONESA et ál. (2010) afirmaban lo siguiente: cuando el gobierno sube los tipos del impuesto sobre el consumo, por cada punto porcentual que consigue aumentar la recaudación, la producción medida a coste de los factores se reduce en 0,52 puntos porcentuales y las horas trabajadas en 0,75. Sin embargo, la producción medida a precios de mercado (que incluyen la subida del IVA) prácticamente no cambia. Según sus resultados, la mayor parte del aumento de la carga fiscal recaerá sobre los pobres, los mayores, y los pensionistas. Basándonos en estos resultados concluimos que aumentar el Impuesto del Valor Añadido en España contraerá la actividad y el empleo, que será regresivo y que muy probablemente llegue demasiado pronto. En cuanto a la recaudación, según estos autores, la obtenida del impuesto sobre el consumo aumentará aproximadamente un 10,5% a partir del 2010. Sin embargo, la recaudación fiscal total solo aumentará en un 1,7%. El motivo del

Por otra parte, como explican BEVERINOTTI et ál. (2013), con un tipo general único y sin necesidad de tipos reducidos se podría evitar la regresividad mediante compensaciones a los contribuyentes con ingresos más bajos, en lugar de aplicar en el IVA exenciones o tipos reducidos que terminan beneficiando más a quienes más consumen, es decir, a los ricos³⁹.

En la misma línea, CONDE (2014) considera que no tiene sentido que la mayor parte de los bienes y servicios no tributen al tipo general, por lo que propone tender hacia un tipo uniforme que podría ser del 18 % –o mantener el 21 % y así recaudar 20.000 millones más–. En cualquier caso, considera que habría que compensar a las familias con rentas bajas, bien en el IRPF (aumentando el mínimo exento), bien mediante *means test* para seleccionar qué ciudadanos son elegibles para percibir ayudas públicas compensatorias. Estas medidas tienen la ventaja de que no habría compensaciones para quienes se mueven en la economía sumergida y producirían un efecto positivo sobre la oferta de trabajo.

Además, como explican BARREIX et ál. (2013), la progresividad se debe conseguir mediante el sistema tributario en su conjunto. En España es tan evidente que es la propia Constitución la que lo establece. Para los autores citados, las ventajas que ofrece el IVA en términos de suficiencia, neutralidad (igualdad de tratamiento a los distintos sectores) y facilidad de gestión (simplicidad de control y cumplimiento) se debilitan si se establecen excepciones (tipos reducidos, exenciones, regímenes especiales), en general, contraproducentes y de dudosa eficacia. Por tanto, cada figura tributaria debe ser utilizada de la manera que permita explotar mejor sus ventajas (en el caso del IVA su poder recaudatorio, neutralidad y sencillez), en lugar de utilizarlo de forma impropia como instrumento para la realización de políticas de equidad o redistributivas que pueden llevarse a cabo de forma mucho más eficaz mediante programas de gastos u otros impuestos. BARREIX et ál. lo explican muy gráficamente: si queremos cortar la carne, no tiene sentido ponerse a afilar la cuchara, es mejor utilizar directamente el cuchillo.

bajo impacto sobre los ingresos fiscales totales del aumento de los tipos del IVA es que, como reduce la producción, los ingresos de las demás figuras impositivas disminuyen.

En cuanto a la redistribución de las cargas fiscales, siguiendo con CONESA et ál., los aumentos de los tipos del IVA tendrán un impacto relativamente mayor sobre la población más pobre y de mayor edad. Estos resultados confirman el carácter regresivo de los impuestos sobre el consumo. La distribución del consumo es menos desigual que las distribuciones de la renta o de la riqueza. Por lo tanto, los impuestos sobre el consumo suponen una mayor proporción de la tributación total de los hogares pobres, y el aumento del tipo del impuesto sobre el consumo supone un aumento relativamente mayor de su carga fiscal. En nuestro modelo, el aumento de la carga fiscal afecta especialmente a los jubilados. Esto se debe a que para los jubilados el impuesto sobre el consumo es una parte mucho mayor de su carga fiscal total que para los hogares que trabajan y que tienen que pagar también impuestos sobre el trabajo.

No obstante, también advertían que sus estimaciones debían ser interpretadas con cautela al analizarse un solo bien de consumo y un solo tipo impositivo.

³⁹ BARREIX et ál. (2013) ponen en evidencia que el intento de lograr progresividad mediante tipos reducidos para algunos productos genera sustanciales «errores de inclusión». Por ejemplo, en Uruguay, el 40% más pobre de la población solo consume el 13,9% de los bienes exentos del IVA, mientras que el 20% más rico consume más de la mitad de esos bienes exentos. En otras palabras, la exención es aprovechada principalmente por los deciles de más altos ingresos. Mediante tasas reducidas y exenciones siempre se desemboca en el callejón sin salida de los errores de inclusión.

El reto se encuentra en conciliar la llamada «trinidad imposible» (equidad, neutralidad y simplicidad) en la imposición indirecta mediante un impuesto al consumo de base amplia, tipo único y medidas compensatorias para los más desfavorecidos (AINSWORTH, 2006a).

Para lograrlo, se han planteado las siguientes alternativas, como resumen BARREIX et ál. (2011):

- En Japón se combinan beneficios fiscales generales en el impuesto con otros incentivos dirigidos a colectivos específicos que quedan exentos del impuesto acreditando su condición ante sus proveedores.
- En Canadá la aplicación del tipo general se ve compensada con transferencias trimestrales⁴⁰ a los contribuyentes con menos recursos, cuyo importe se determina en función del estado civil, número de integrantes del grupo familiar y nivel de ingresos.
- A nivel teórico, AINSWORTH (2006b y 2006c) ha propuesto el sistema *Digital VAT (D-VAT)*, que se basa en el uso por los contribuyentes de una tarjeta de identidad con información biométrica para permitir a los proveedores, en tiempo real⁴¹, conocer si les deben repercutir el tipo general del IVA o si, por el contrario, pueden beneficiarse de un tipo cero.

BARREIX et ál. (2010) formulan su propia propuesta, llamada IVA Personalizado o IVA-P, que consiste en suprimir las exenciones y tipos reducidos (excepto que se justifiquen por razones técnicas o de gestión)⁴² y, en paralelo, establecer un sistema de compensación a los colectivos más desfavorecidos. Para ello, se debe estimar la incidencia del IVA en la cesta de la compra, clasificando los hogares por deciles. A continuación, se elige la decila de corte y se fija la compensación⁴³, cuyo importe se propone que sea puesto a disposición de los beneficiarios en una tarjeta electrónica que les permita bien efectuar compras en comercios, bien retirar los fondos a través de la red bancaria. Alternativamente, cabe un sistema que denominan *pro-pensión*, que consistiría en la transferencia del importe a una cuenta individual de ahorro previsión. Otra alternativa es devolver a los beneficiarios, no un importe a tanto alzado calculado estadísticamente, sino un porcentaje de sus compras mensuales realizadas mediante medios electrónicos. En este caso, habría que asumir cierta regresividad (a más consumo, más devolución) a cambio de reforzar el control del impuesto gracias al impulso que supondría esta medida a los pagos por medios electrónicos.

⁴⁰ Las transferencias las gestiona la Administración Tributaria Federal (*Canada Revenue Agency*) que también efectúa los pagos de los programas sociales del Gobierno federal.

⁴¹ Esta propuesta está condicionada al uso de sistemas informáticos desarrollados por empresas proveedoras de Tecnología de Transacciones Certificadas y solo quedarían al margen del mismo los establecimientos con facturación inferior a un umbral a determinar. Por otra parte, como advierten BARREIX et ál., la tarjeta IVA-Digital presenta problemas de invasión de privacidad de dimensión orwelliana.

⁴² Según la propuesta seguirían aplicándose las exenciones vigentes para la sanidad, la educación o los servicios financieros.

⁴³ Cabe señalar que la propuesta se basa en el uso de información estadística por tramos sobre consumo de los hogares, no en información individualizada (a pesar de denominarse IVA Personalizado). De igual forma, la compensación se determina en un importe fijo para cada decila a compensar, no siendo, por tanto, una compensación individualizada a cada contribuyente u hogar que tenga en cuenta su consumo real.

Todo ello permitiría incrementar la recaudación del IVA (con margen para financiar las compensaciones), reducir los costes de cumplimiento y de gestión del impuesto, reforzar su neutralidad y mejorar la progresividad del sistema al evitar que se beneficien de tipos reducidos de aplicación indiscriminada todo tipo de contribuyentes.

El IVA-P es una propuesta pensada por sus promotores para Latinoamérica, pero es perfectamente válida para otros ámbitos geográficos.

El Informe Mirrlees (MIRRLEES, 2011) propone algo muy parecido. Por ejemplo, en el Reino Unido las razones para la aplicación de un tipo cero a determinados alimentos y ropa para niños⁴⁴ son muy débiles y el mantenimiento de la medida simplemente es fruto de las dudas políticas sobre la oportunidad de afrontar su supresión articulando en paralelo compensaciones que neutralicen su impacto en términos de equidad (CRAWFORD et ál., 2011). En cualquier caso, el IVA no es un instrumento adecuado para fines redistributivos.

En el Informe Mirrless, como se explica en BEATO (2014), los argumentos a favor de un tipo uniforme son muy sólidos: evitar distorsiones en las decisiones de consumo, evitar complejidades en la determinación de los tipos y presiones políticas de los grupos de presión para conseguir ampliar el listado de bienes y servicios a tipos reducidos y reducir las cargas administrativas y de cumplimiento que ello conlleva. Pero también en el Informe se reconoce que existen importantes argumentos en contra, tanto por razones de eficiencia (deberían ser mayores los tipos aplicables a los bienes y servicios con baja elasticidad respecto del precio), como de equidad⁴⁵ (mayor consumo relativo de bienes y servicios por los contribuyentes con menores rentas, existencia de bienes y servicios esenciales, e información básica sobre las necesidades de las personas que proporciona la estructura de gasto de cada cual). Pero el IVA no es el instrumento adecuado para alcanzar objetivos de equidad, redistribución y progresividad, que deberían lograrse con el sistema fiscal en su conjunto en combinación con las políticas de gasto.

Por tanto, el Informe propugna la aplicación de un tipo único⁴⁶, pero reconoce que esta medida no puede adoptarse aisladamente porque no es neutra desde el punto de vista redistributivo,

⁴⁴ Reino Unido cuenta con una autorización específica para aplicar un tipo cero a determinados productos, circunstancia que no está permitida con carácter general por la normativa armonizada europea.

⁴⁵ Aunque si hablamos de equidad horizontal, como explica el Informe siguiendo la exposición que sobre él hace BEATO (2014), habría que defender la aplicación de un tipo general, ya que la equidad horizontal exige gravar igual a las personas que están en igual situación. Individuos con la misma renta o riqueza pueden diferir en la forma en que les gusta gastar su dinero. Cuando se usan tipos diferenciados, algunos individuos se ven premiados y otros penalizados de una manera que puede parecer bastante arbitraria. Se grava a tipo general a los que les gusta la música, pero no a los que les gustan las revistas. Se debe evitar la diferenciación de tipos entre personas que solo se distinguen en características de poca trascendencia, tales como las aficiones.

⁴⁶ Esta idea, no obstante, aparece matizada en el Informe puesto que no se plantea una tributación plana y uniforme para todos los bienes y servicios. El Informe es claramente favorable a imponer gravámenes más elevados al tabaco, al alcohol y los carburantes, como consumos indeseados o que es necesario moderar por razones medioambientales y de eficiencia energética. Estos gravámenes adicionales, lógicamente, pueden establecerse mediante impuestos especiales,

lo que exige que adopten medidas compensatorias en otros impuestos y en programas de gasto. Respecto de las primeras, se propone la actualización de algunas variables tributarias significativas en el IRPF⁴⁷ (umbral para declarar el impuesto, mínimo personal y familiar, tarifa, etc.) en función del incremento de la tasa de inflación que se prevea que pueda originar la subida de IVA. En cualquier caso, el Informe reconoce que las implicaciones redistributivas de eliminar los tipos impositivos reducidos no son fáciles de evaluar, ya que siempre, a nivel individual, habrá ganadores y perdedores⁴⁸, por lo que se trata de una decisión políticamente difícil de adoptar.

En el caso español, como advierte BEATO, el sector del turismo y el sector de la construcción de viviendas serían claros perdedores a causa del incremento del IVA, sin compensaciones posibles⁴⁹.

De todo ello, BEATO concluye que la uniformidad de los tipos de gravamen en el IVA debe ser un «ideal» para las autoridades fiscales, por lo que la existencia de tipos reducidos debe ser evaluada periódicamente a la luz de los condicionamientos de cada caso concreto, y ese «ideal» debe servir para rechazar las presiones políticas periódicas de los grupos de presión tendentes a ampliar los bienes y servicios sometidos a tipos reducidos.

5.2. SOBRE LAS DEVALUACIONES FISCALES

Como explican BOSCA et ál. (2013), ante la imposibilidad del Gobierno de alterar el tipo de cambio, la llamada devaluación fiscal se presenta como una alternativa a la devaluación competitiva tradicional. La idea de la devaluación fiscal, en la explicación de estos autores, es la utilización de los distintos tipos impositivos con la finalidad de deteriorar la relación real de intercambio (el cociente entre el precio de las exportaciones y el precio de las importaciones) para obtener efectos similares a los de una devaluación nominal. Un modo obvio de conseguirlo es

mejor que dentro del propio IVA. También, en sentido contrario, se propone tratar favorablemente a las guarderías, como elemento favorecedor del factor trabajo.

⁴⁷ Además, con este planteamiento no se desincentivaría el factor trabajo. Por otra parte, en el Reino Unido determinados parámetros fiscales y mínimos de tributación se actualizan automáticamente con el IPC, con lo que se resolverían parte de los problemas enunciados sin necesidad de medidas adicionales.

⁴⁸ Los pensionistas y las Administraciones públicas e instituciones sin derecho a deducir el IVA serían colectivos claramente perjudicados. El Informe considera que, más que la renta obtenida en un ejercicio, lo gastado en el año es, en general, el mejor indicador del nivel de vida de una persona. No obstante, hay que matizar. En el caso de los pensionistas, por ejemplo, lo normal es que para sostener su gasto actual utilicen ahorros acumulados en el pasado. Además, es necesario definir con claridad qué se entiende por progresividad y redistribución. Al incrementarse la tributación indirecta (aunque se compense en parte con una reducción de los impuestos directos) se verán perjudicados los hogares con gastos elevados en relación a su renta. Aunque a lo largo de la vida de las personas, en términos globales, renta y gasto se equilibran, en el año de implantación de la reforma el efecto pérdida es inevitable en estos casos.

⁴⁹ Aunque se establezcan compensaciones en el IRPF y ayudas públicas a quienes, por nivel de renta, no estén sometidos a dicho impuesto, ninguna de las medidas alcanzaría a los turistas no residentes.

mediante un impuesto a las importaciones y un subsidio a las exportaciones. Otro modo equivalente, viable para un país que pertenece a una unión monetaria, es a través de un aumento en el IVA y una reducción en las cotizaciones a la Seguridad Social, que, como hemos dicho antes, tienen un valor elevado en España. En términos de equilibrio parcial, según dichos autores, los efectos serían fáciles de adivinar: el aumento en el IVA aumentaría el precio de las importaciones, sin modificar al precio de las exportaciones, dado que los exportadores están exentos de facturar el IVA y tienen derecho a la devolución de lo soportado; por otra parte, la reducción en las cotizaciones a la Seguridad Social aligeraría el coste de producción de las empresas, reduciendo el precio de producción doméstico y compensando el efecto del aumento del IVA; como consecuencia de todo ello, se abaratarían las exportaciones y se encarecerían las importaciones, igual que en una devaluación competitiva.

Pero también recuerdan estos autores el carácter finalista de las cotizaciones sociales (financiar el sistema público de pensiones), lo que obliga a asegurar la sostenibilidad de la Seguridad Social, para lo cual se debería revisar su sistema de fuentes, de ahí que la devaluación fiscal implique la subida del IVA.

En cualquier caso, BAJO et ál. (2014) reconocen que no puede afirmarse inequívocamente que los países con elevados niveles de cotizaciones sociales sobre el PIB tengan también unas tasas elevadas de desempleo. No obstante, en España, ante la magnitud del problema del desempleo, la idea de reducir las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios para disminuir los costes laborales y así lograr un aumento de la demanda de trabajo merece una especial atención.

Con este propósito, BAJO et ál. realizan un estudio⁵⁰ que concluye que la reducción de un punto porcentual de las cotizaciones sociales incrementaría en un 0,33 % los salarios reales (como quiera que un punto de cotizaciones supone una disminución porcentual del 3,42 %, la traslación a salarios se quedaría en el 10 %). Por tanto, las ganancias en empleo serían modestas: un 0,64 %, es decir, 106.000 empleos, lo que reduciría la tasa de desempleo un 0,45 %. Con esta hipótesis, el PIB subiría un 0,28 % y el déficit 0,2 puntos sobre el PIB.

Para compensar la pérdida recaudatoria derivada del descenso de las cotizaciones, habría que incrementar el IVA 0,37 en puntos porcentuales (un 2,81 % en porcentaje). Con esta hipótesis el empleo crecería un 0,77 % (128.000 puestos de trabajo) y la tasa de desempleo caería un 0,5 %, pero el efecto en el PIB sería casi inapreciable⁵¹.

Para lograr un impacto mucho mayor, BAJO et ál. analizan el resultado de reducir las cotizaciones 5 puntos. En tal caso, el empleo crece un 3,27 % (unos 550.000 empleos) y la tasa de

⁵⁰ Utilizando el modelo de GÓMEZ et ál. (2013): modelo estático para una economía abierta, desagregado en 18 sectores productivos.

⁵¹ Un 0,1 %. Hay que recordar que el PIB al coste de los factores (no a precios de adquisición) incluye IVA, lo que hace que se compense el efecto contractivo de la subida del IVA.

desempleo se reduce 2,33 puntos. Con esta hipótesis el PIB crece un 1,46% y el déficit sube un punto. Si se compensan las pérdidas recaudatorias con el incremento del IVA (un 14,67%, es decir, 1,9 puntos porcentuales), el empleo crece un 4% (662.000), la tasa de desempleo baja 2,5 puntos y el PIB al coste de los factores se reduce ligeramente (0,32 puntos). En cualquier caso, el impacto sectorial⁵² es desigual, en especial en la hipótesis sin modificación del IVA.

A la vista de lo resultados anteriores, BAJO et ál. concluyen que la reducción de las cotizaciones tiene que ser significativa si se quiere que tenga efectos apreciables en el empleo.

Por su parte, según BOSCA et ál. (2013), una disminución de 3,5 puntos porcentuales en el tipo efectivo de las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios, acompañada de un aumento de 2 puntos porcentuales en el tipo impositivo de la imposición sobre el consumo, incrementaría el empleo, en promedio para los dos primeros años, un 1,3% (200.000 puestos de trabajo) y el PIB un 0,74%.

En cualquier caso, estos autores explican con claridad que un aspecto clave para que una devaluación fiscal provoque efectos similares a una devaluación nominal es cómo se transmiten los cambios impositivos a los precios de los bienes que se exportan e importan. Así, por ejemplo, advierten que si el precio de los bienes que se exportan solo recogiera una parte pequeña de la bajada en las cotizaciones (bien porque las empresas intenten mejorar sus márgenes, bien porque atiendan demandas de subidas salariales para compensar la subida del IVA), el cambio en la relación real de intercambio podría ser más modesto de lo esperado. Y también advierten que algo parecido sucedería si las empresas de las que importamos redujeran sus márgenes para mantener la cuota de mercado ante la subida del IVA. Por supuesto, recuerdan que si los países de nuestro entorno llevaran a cabo devaluaciones fiscales al mismo tiempo, las ganancias de competitividad y los efectos económicos positivos se verían afectados negativamente.

GÓMEZ et ál. (2011) vinculan la devaluación fiscal a la reducción del fraude en el IVA: por cada 1,4 puntos porcentuales que aumentasen los tipos efectivos del IVA vía reducción del fraude, la reducción de cotizaciones sociales que podría financiarse con ello haría crecer el PIB un 1,33% y el empleo un 1,55%.

Por su parte, KEEN et ál. (2012) plantean focalizar la reducción de las cotizaciones sociales en los trabajadores con menores retribuciones para lograr un mayor impacto en la demanda de empleo. También entienden que la reducción debería efectuarse de tal forma que no se rompa la relación actuarial entre cotizaciones y prestaciones, puesto que constituye la base del contrato social en muchos países. En cuanto al IVA, consideran que no solo es posible incrementar el tipo general sino también actuar sobre los tipos reducidos. En cualquier caso, deben tenerse en cuenta las implicaciones en términos de equidad, puesto que, aunque la reducción de las cotizaciones para los empleos

⁵² Como advierten BARREIX et ál. (2013), los países con un peso significativo del sector turístico pueden perder competitividad con una devaluación fiscal, puesto que el posible impacto de la subida del IVA en los precios puede perjudicarles frente a los países competidores.

menos remunerados tiene efectos positivos globales, hay colectivos, como los pensionistas, que no obtendrían ninguna ganancia con ello y sí se verían perjudicados por la subida del IVA. Por otra parte, identifican otras vías distintas del IVA para compensar la pérdida recaudatoria derivada de la reducción de las cotizaciones sociales, como los impuestos sobre las propiedades inmobiliarias.

6. PERSPECTIVAS PARA ESPAÑA

6.1. SOBRE LOS TIPOS DE IVA

La recaudación del IVA sigue representando un porcentaje muy bajo del PIB español (un 5,5%), como ya vimos, claramente por debajo de la media de la Unión Europea (7,1% en media ponderada y 7,9% en media aritmética). Los datos son de 2012, por lo que podría pensarse que la última subida del impuesto va a cambiar la situación. En 2013 la recaudación creció un 2,9% y en 2014 las previsiones más optimistas apuntan a un crecimiento del 10%. Si ello fuera así, la recaudación por IVA podría llegar a representar en torno a un 6,2% del PIB español, todavía muy por debajo de la media europea, y continuaríamos en los últimos lugares de la Unión (en 2012 Eslovaquia e Italia se situaban en el 6,1% e Irlanda en el 6,2% y ningún otro Estado miembro bajaba del 7%).

Por tanto, cualquier análisis de nuestro sistema tributario pasa por analizar si existe margen para incrementar la capacidad recaudatoria del impuesto. El posible incremento de los tipos impositivos, la eliminación o limitación de los tipos reducidos, y la mejora del cumplimiento en el impuesto son aspectos a considerar.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que el tipo impositivo general ha subido 5 puntos porcentuales entre julio de 2008 y septiembre de 2012. Además, nuestro tipo general del 21% está muy próximo a la media aritmética de la Unión Europea (el 21,6%). El tipo reducido en el mismo periodo ha pasado del 7% al 10%. Tan solo el tipo superreducido sigue en el 4%. Por otra parte, determinados bienes y servicios, como los culturales, antes gravados por el tipo reducido, pasaron a tributar al 21% en septiembre de 2012, con gran polémica. A la vista de todo ello, es lógico que el Gobierno haya decidido no incrementar el IVA en la reforma fiscal en curso.

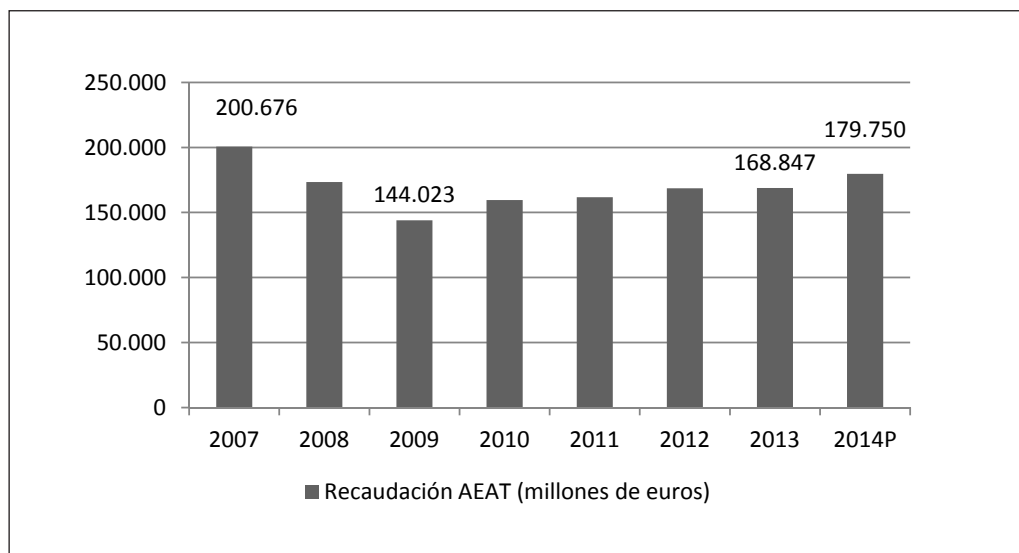
En cualquier caso, profundicemos en las razones que desaconsejan la subida del impuesto en estos momentos y veamos qué margen hay en el medio y largo plazo para nuevas subidas y cuáles serían los condicionantes a considerar.

Como puede verse en el cuadro siguiente, en 2013 la recaudación total gestionada por la Agencia Tributaria se estancó respecto de 2012, y el salto que se ha de producir en los ingresos para alcanzar la cifra presupuestada⁵³ para 2014 es de casi 10.000 millones de euros. Para lo-

⁵³ Como se indica en las notas explicativas de los Informes de Recaudación de la Agencia Tributaria, para calcular los ingresos tributarios gestionados por la Agencia, sin descontar las participaciones territoriales, se consideran el IRPF, el IS, el IRNR

grarlo, la recaudación debe crecer en 2014 un 6,5%. Las previsiones al superar el ecuador del ejercicio son positivas⁵⁴.

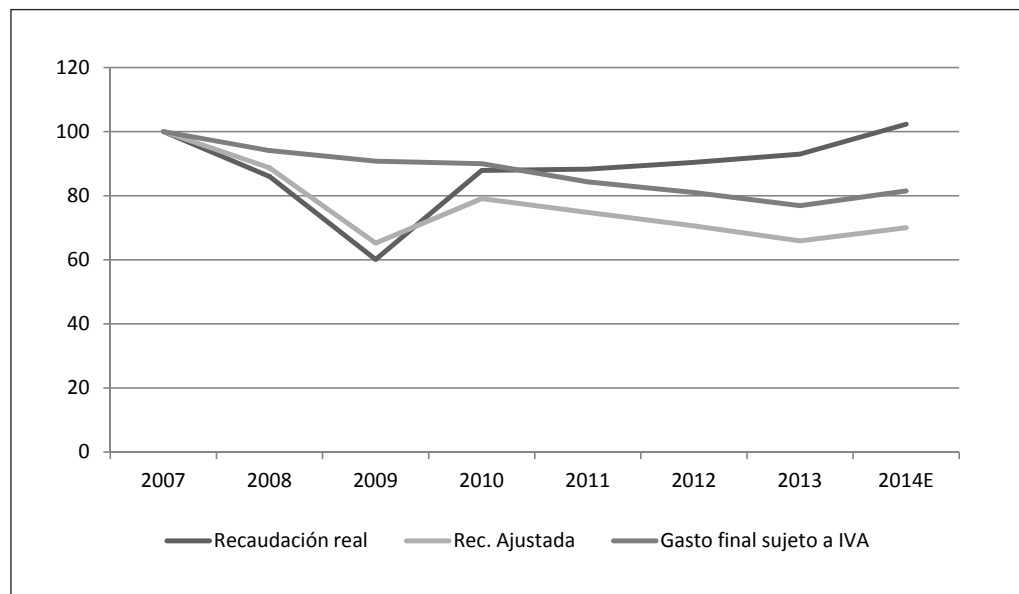
En cualquier caso, aunque las previsiones se cumplan, los ingresos tributarios seguirán claramente por debajo de los logrados en 2007, lo que explica a las claras las dificultades que estamos teniendo para incrementar significativamente la recaudación y la fragilidad de la situación hasta que entremos en un periodo prologando de crecimiento económico.



A mi juicio, cualquier subida del IVA en un contexto como el actual podría ser contraproducente, porque la clave está en la recuperación económica, y una nueva subida de este impuesto, cuyo impacto en el consumo es innegable y directo, podría perjudicar la consolidación del crecimiento económico. Veamos la evolución de la recaudación del impuesto en los últimos años del propio impuesto para profundizar en esta idea.

y los restantes impuestos directos –excepto las cuotas por derechos pasivos– incluidos en el Capítulo I del Presupuesto; el IVA, los IIEE y los demás impuestos indirectos incluidos en el Capítulo II del Presupuesto; y las tasas y otros ingresos tributarios del Capítulo III del Presupuesto gestionados por la AEAT, incluyendo los recargos, intereses y sanciones.

⁵⁴ Según el informe mensual de recaudación de la Agencia Tributaria de julio, vencidos los 7 primeros meses del año, los ingresos tributarios crecían un 3,8% respecto del mismo periodo del año anterior. Si se analizan las cifras en términos de ingresos homogéneos, el porcentaje se eleva al 5,3%. Este último indicador puede ser el más fiable puesto que la comparación homogénea elimina, entre otras distorsiones, las producidas por diferentes ritmos de devolución en unos y otros ejercicios respecto de lo que se considera como campaña tipo. Todo ello de acuerdo con las notas explicativas incluidas en los informes de recaudación. Cabe advertir que, frente a lo que erróneamente a veces se afirma, en el paso de los ingresos reales a los ingresos homogéneos no se efectúa ningún ajuste por cambios normativos salvo que se trate de medidas que solo hayan surtido efectos en un solo ejercicio, lo que es excepcional.



En el cuadro anterior se observa que el gasto final sujeto a IVA ha descendido de forma continuada desde 2007. Solo en 2014 ha vuelto a crecer. En cualquier caso, el descenso acumulado respecto de 2007 es de casi un 20%.

También podemos ver la evolución en el periodo 2007-2014 de lo que he llamado recaudación ajustada, que es la recaudación teórica que se hubiera obtenido en el IVA si no se hubieran adoptado medidas normativas y si el ritmo de devolución del impuesto en los distintos años hubiera sido homogéneo. Evidentemente, sin medidas normativas la recaudación hubiera caído de forma muy acusada. En una primera aproximación debería haber descendido en la misma medida que el gasto sujeto a IVA, pero, según el gráfico, lo ha hecho en mayor medida. No es sorprendente la diferencia. No todos los consumos están gravados al mismo tipo y los porcentajes de caída han sido muy diferentes en unos casos y otros; también puede haber cierta sobrevaloración estadística del impacto recaudatorio de las medidas normativas (en especial en 2008 y 2009). Por otra parte, aunque desde 2009 la evolución de la recaudación ajustada siga la pauta de la evolución del gasto final sujeto a IVA, en este periodo convulso tampoco se puede descartar que se haya podido producir un empeoramiento del cumplimiento voluntario.

Lo que es innegable es que las subidas del impuesto han propiciado el aumento de la recaudación real de tal forma que a finales de 2014, como podemos ver en el cuadro, si se cumplen las previsiones, se podrá alcanzar la cifra lograda en 2007.

Insisto en la idea de prudencia: antes de que se consolide con claridad la recuperación del gasto final sujeto a IVA, es decir, del consumo, lo cual de por sí aumentará la recaudación del tributo, es muy arriesgado plantear nuevas subidas.

De cara al futuro, a mi juicio, en un escenario de crecimiento sostenido de la economía y de la recaudación tributaria, siempre que se cumplan las condiciones que luego veremos, se podría volver a plantear una nueva subida, en especial si la tendencia en la Unión Europea sigue siendo al alza. Cabe recordar que nuestro tipo general, aunque se ha aproximado a la media europea, sigue por debajo de esta (el 21,6% en media aritmética), por lo que nuevas subidas en otros países volverían a ampliar la brecha. No obstante, entiendo que, más que la media europea, lo realmente relevante para nosotros son los tipos que se aplican en los grandes países de la Unión Europea y en los países más próximos a nosotros. En este sentido, el tipo general en Portugal es el 23%, pero en Francia es el 20%, lo mismo que en el Reino Unido, mientras que en Italia es el 22% y en Alemania el 19%.

Si estamos más o menos en la media, entonces ¿cuál es el problema? Creo que está claro: el potencial recaudatorio del impuesto español, como veíamos antes, apenas va a superar el 6% del PIB a pesar de las últimas subidas de tipos, lo que nos continúa situando en el furgón de cola de la Unión Europea. El principal motivo para ello es el gran alcance de la aplicación del tipo reducido y superreducido en nuestro país. El lastre recaudatorio que ello implica va a suponer *siempre* un factor de presión muy grande para subir el IVA en España (y/o para no bajar otros impuestos todo lo que sería deseable).

Por otra parte, una subida del tipo general que no fuese acompañada de una subida de, al menos, el tipo reducido, produciría un impacto recaudatorio limitado al afectar tan solo a la mitad del gasto sometido al impuesto. Es decir, sufriríamos todos los efectos contractivos propios del incremento impositivo (muchos de ellos derivados del impacto psicológico de volver a subir de nuevo el IVA, puesto que la economía es, como se suele decir, un estado de ánimo) sin conseguir aumentar demasiado la recaudación. Salvo que la subida del tipo general fuera de varios puntos porcentuales, con el consiguiente efecto contractivo directo sin necesidad de acudir a la psicología para explicarlo.

Y, claro, si la subida afectara también al tipo reducido, el efecto negativo sobre la actividad económica se multiplicaría. Respecto del tipo superreducido las dudas son todavía mayores y probablemente habría que dejarlo como está, por razones de equidad, puesto que ya hemos visto que los consumos gravados por él representan un porcentaje significativo del gasto de los hogares con menos recursos.

Pero decía antes que para plantear nuevas subidas se deberían cumplir necesariamente algunas condiciones. Veamos cuáles.

La primera, ya lo he dicho, que entremos en una fase de crecimiento económico e incremento de la recaudación tributaria sostenido. Las subidas de tipos en el IVA pueden producir efectos contractivos sobre el consumo y, además, generar inflación (ahora no es un problema, pero dentro de algún tiempo puede volver a serlo). Además, en un contexto de incertidumbre económica, los empresarios y profesionales pueden verse obligados a asumir la subida del IVA reduciendo sus márgenes empresariales para no incrementar precios o hacerlo en pequeña medida para no perjudicar su volumen de ventas. También existe un riesgo mayor de que se incremente la propensión al fraude. De ahí mi cautela.

La segunda, que el propósito no sea exclusivamente recaudatorio sino que la finalidad principal sea reestructurar nuestro sistema tributario para racionalizarlo o bien para efectuar una devaluación fiscal. En el segundo caso, con condiciones adicionales que luego veremos.

La tercera, que se establezcan compensaciones que impidan que la medida produzca efectos regresivos o redistributivos negativos, tal y como proponen BARREIX et ál. y el Informe Mirrlees. Esta condición está directamente relacionada con la anterior, puesto que una subida del IVA que permitiese reducir otros tributos (o mejorar determinados programas de gasto) haría más eficiente nuestro sistema tributario e incluso podría ser positiva en términos de equidad.

A mi juicio, estas condiciones mínimas deberían cumplirse cualquiera que sea la fórmula que se adopte para la subida del impuesto: aumento del tipo general únicamente, incremento del tipo general y el reducido, subida de los tres tipos, eliminación total o parcial del tipo reducido o, conjuntamente, de los tipos reducido y superreducido. Lo que cambiaría serían las condiciones adicionales a cumplir en cada caso, esencialmente por razones de equidad. Así, con cualquier hipótesis que implicase subir el tipo superreducido o suprimir o limitar su ámbito de aplicación las compensaciones a los contribuyentes de menores rentas deberían ser significativamente más elevadas que con otras hipótesis.

A efectos prácticos, en primer lugar, cualquiera que sea la hipótesis por la que se opte, se deberían establecer medidas para compensar a todos los contribuyentes del IRPF por la subida del IVA, para lo cual habría que deflactar la tarifa del impuesto y actualizar sus mínimos personales y familiares, en línea con lo que propone el Informe Mirrlees. Pero no podemos cometer el error de quedarnos solo en el IRPF, puesto que los contribuyentes con menores rentas son los más perjudicados por cualquier subida del IVA, y ellos precisamente están fuera de la aplicación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (o pagan este impuesto en muy escasa medida, lo que haría que las compensaciones no surtieran efecto real). En consecuencia, habría que establecer también una compensación específica por el incremento del IPC en los principales programas de gasto para los contribuyentes de escasos recursos: pensiones más bajas, prestaciones por desempleo más reducidas, ayudas a parados sin prestación. Todas estas medidas compensatorias se consolidarían de cara al futuro, por tanto, los nuevos importes de los mínimos, tarifas, ayudas públicas continuarían aplicándose en los años siguientes (salvo que se volviesen a actualizar por cualquier otra razón).

El importe de las compensaciones se definiría estadísticamente por segmentos de renta/percepciones para neutralizar el impacto de la subida del IVA. Ello no excluye, evidentemente, que haya ganadores y perdedores individualmente considerados en función de su pensión al consumo.

Por tanto, sigue siendo insuficiente. La compensación definida en función de la evolución del IPC puede bastar para las rentas medias y altas, pero para las rentas bajas considero necesario articular compensaciones adicionales, ya que se trataría de minimizar el riesgo de que hubiera perdedores con la reforma en este segmento de contribuyentes y, en este punto, es preciso reconocer que la información estadística disponible es insuficiente.

Así, llama poderosamente la atención que solo muy recientemente se haya acordado por el Ministerio de Empleo y Seguridad Social con los principales sindicatos la elaboración de un mapa

completo de las prestaciones sociales para identificar a los colectivos con mayores problemas. A mi juicio, esta información debería integrarse con la información fiscal, puesto que el mapa debería ser un mapa no solo de las prestaciones sociales sino también de la totalidad de fuentes de renta para identificar las situaciones de exclusión, pobreza y desigualdad⁵⁵ en España, lo que permitiría aplicar políticas efectivas de manera integral y no dispersa como sucede ahora con el Estado, las CC. AA. y las corporaciones locales actuando cada uno por su cuenta.

A nuestros efectos, para establecer las compensaciones adicionales por la subida del IVA, habría que determinar qué ayudas y prestaciones deberían incrementarse y en qué medida (no solo en el IPC) para evitar la regresividad de la medida. De igual forma, para determinados niveles de renta, como ya adelanté, la compensación vía IRPF no debería limitarse a paliar el impacto de la subida del IPC derivada del aumento del IVA y tendría que ser más elevada. No se trataría de hacer cálculos individualizados para cada contribuyente, sino de definir correctamente las distintas situaciones y no limitarnos tan solo a clasificar a los contribuyentes por tramos de renta declarada. Así, nos encontraríamos con declarantes con ayudas públicas, declarantes sin ayudas, perceptores de una única ayuda, perceptores de varias ayudas, pensionistas sin ayudas, etc. En función de las distintas situaciones se establecerían las compensaciones revisando los parámetros de IRPF, las pensiones y las restantes prestaciones y ayudas.

Por supuesto, el incremento recaudatorio previsto derivado de la subida del IVA sería el límite máximo disponible a la hora de establecer las compensaciones. Si fuese necesario incrementar la recaudación neta, se podrían modular las compensaciones reduciéndolas para las rentas más altas. El objetivo siempre sería el mismo: reequilibrar nuestro sistema tributario haciéndolo más eficiente y sin perder progresividad (incluso ganando progresividad y equidad).

En cualquier caso, ya lo hemos visto, para establecer un sistema de compensaciones efectivo, aunque no se definan individualizadamente, sino por perfiles de contribuyentes, es necesario un conocimiento profundo de la realidad económica y social de los ciudadanos y familias y, en mi opinión, estamos lejos de lograrlo. Es una condición instrumental, pero muy importante.

Por otra parte, las compensaciones se deberían efectuar por el nivel de gobierno en cada caso competente: el Estado, la Seguridad Social, las CC. AA. Por tanto, no se vincula esta propuesta con una recentralización de competencias; si hubiera que incrementar una ayuda pública gestionada por las CC. AA. serían estas las que tendrían que incrementar su importe para compensar a los ciudadanos afectados. Obviamente, en estos casos el Estado tendría que asumir el coste de la medida en última instancia por razones de lealtad institucional.

Obviamente, como ya adelanté, si el tipo superreducido no se viese afectado por la subida del IVA, los problemas de equidad serían menos acuciantes, pero, en cualquier caso, habría que compensar de manera especial a los contribuyentes con menos recursos.

⁵⁵ Las estadísticas del INE nos indican que hay familias sin rentas de ningún tipo, pero, de momento, no somos capaces de saber cuáles son exactamente estas familias. Es un claro ejemplo.

Por otra parte, no actuar sobre el tipo superreducido y sí subir el tipo reducido y el general contribuiría a incrementar la brecha entre los tipos, lo que haría todavía más difícil cualquier intento de racionalización de la estructura de tipos del IVA en el futuro. Lo mismo cabría decir si se incrementase tan solo el tipo general. Es un argumento para actuar, al menos, sobre el tipo general y el reducido conjuntamente.

Ideas como el IVA Digital, el IVA Personalizado (en alguna de sus variantes) o los sistemas basados en *means test* que, como veíamos antes, implican aplicar directamente el incentivo al consumidor según su situación real o conceder una compensación personal e individualizada a cada ciudadano en función de su consumo real, creo que implican una gran complejidad gestora, por lo que es preferible el uso de los instrumentos tributarios y programas de ayuda ya existentes para articular las compensaciones y fijar su importe, a partir de la información estadística disponible, de manera general, sin perjuicio de su modulación por niveles de renta, incluyendo las ayudas públicas.

Como alternativa teórica, en línea con una de las propuestas de BARREIX et ál., podría sustituirse el sistema anterior por una compensación *pro-pensión*, con ingreso de los importes correspondientes en un plan de pensiones a nombre del beneficiario, pero entiendo que para los colectivos más desfavorecidos la necesidad de liquidez es más acuciante.

Con este conjunto de medidas conseguiríamos reestructurar el sistema tributario mejorando su eficiencia, ya que incrementaríamos la imposición indirecta en cuanto que es menos lesiva para el crecimiento económico y la competitividad para reducir, en paralelo, la imposición directa. Además, reforzaríamos la equidad y la redistribución, puesto que se dedicaría especial atención a los ciudadanos con menos recursos no solo en el IRPF sino también en los programas sociales de gasto.

Como puede verse, no soy demasiado beligerante con la eliminación de los tipos reducidos, aunque contemple como hipótesis su eliminación o limitación. A nivel teórico estoy totalmente en contra de su aplicación, es decir, si empezáramos a construir nuestro sistema tributario de cero, me opondría frontalmente a establecer unos incentivos como estos con un disparatado coste recaudatorio anual total (incluyendo tanto el Estado como las CC. AA.) para 2014 de 19.613,74 millones de euros (5.551,88 por el tipo del 4% y 14.061,86 por el del 10%), según el Presupuesto de Beneficios Fiscales⁵⁶.

La explicación es evidente: la progresividad del sistema y las políticas redistributivas hay que llevarlas a cabo mediante los instrumentos más idóneos para ello, y el IVA no lo es en absoluto. El uso de los incentivos en el IVA tampoco es eficiente para conseguir estimular determinados consumos.

⁵⁶ Como explica OPIHE (2014), los beneficios fiscales tienden a aumentar la complejidad del sistema tributario y, por tanto, los costes de cumplimiento con el mismo. Por otra parte, los beneficios fiscales tienden a ser particularmente difíciles de derogar, bien sea por razones de política económica o como consecuencia de las presiones ejercidas por determinados grupos de presión, por lo que estos tienden a crecer en el tiempo. Además, determinados beneficios fiscales pueden provocar la aparición de pérdidas de bienestar económico en los casos en que estos llegan a producir distorsiones en las decisiones de consumo e inversión de los contribuyentes. Yo añadiría, además, un serio problema de control tributario: los incentivos fiscales detraen recursos de la lucha contra el fraude complejo porque las administraciones tributarias tienen que dedicar valiosos recursos a comprobar la correcta aplicación de todo tipo de incentivos.

Para ilustrar la falta de eficiencia de los tipos reducidos, en GASCÓN (2014b) analizo un incentivo que estuvo en vigor desde agosto de 2011 a 31 de diciembre de 2012, a caballo entre dos legislaturas: la reducción temporal al 4% del tipo del IVA aplicable a las entregas de vivienda. El objetivo que se perseguía era ayudar a la venta del *stock* acumulado de vivienda nueva.

En realidad, la medida solo favoreció a los que ya tenían decidido comprar una vivienda nueva en todo caso, por tanto, el beneficio fiscal no incentivó absolutamente nada en un entorno de fuerte restricción del crédito, eso sí, con un coste recaudatorio solo en 2012 de 758 millones. Las estadísticas del INE sobre transmisiones de viviendas ofrecieron una visión desoladora de los efectos de este presunto incentivo: la media mensual de ventas de viviendas nuevas cayó de 17.348 antes de la medida a 12.838 después de su aprobación, no se consiguió ni siquiera alterar la proporción que suponían las ventas de viviendas nuevas (las únicas incentivadas) respecto del total de viviendas vendidas porque el porcentaje que suponían las primeras respecto del total bajó del 49,5% al 49,2% y, además, los precios de las viviendas nuevas cayeron en menor medida que los de las viviendas usadas cuya venta no se incentivó, un 16,3% las primeras y un 21,7% las segundas. La conclusión es obvia: el incentivo fue contraproducente.

Además, en España, como explico en GASCÓN (2013), los precios que se ofrecen a los consumidores, por tradición, se presentan siempre con todos los impuestos incluidos, y ello hace que la inmensa mayoría de los consumidores no sepa si el bien o servicio que está adquiriendo tributa al tipo general, al reducido, al superreducido o si está exento. En este contexto, cualquier medida relativa a los tipos se diluye inexorablemente.

Pero la realidad es la que es y veo muy difícil eliminar total o parcialmente los tipos reducidos vigentes. Como veíamos antes, la Comisión Lagares proponía eliminar parcialmente el tipo reducido de IVA para ganar margen para reducir el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades. El punto de partida es claro: el coste recaudatorio del tipo del 10% es de más de 14.000 millones de euros. Si en estos casos se aplicase el tipo general, este podría ser el incremento recaudatorio.

Sin embargo, la Comisión no planteó actuar sobre todos los bienes y servicios a los que resulta de aplicación el tipo del 10%, puesto que consideró que la vivienda, el transporte de viajeros y la hostelería y restauración deberían seguir tributando al tipo reducido, bien por la situación del sector (vivienda), bien por sus connotaciones medioambientales (transporte de viajeros), bien por su impacto en el turismo (hostelería, restauración y, de nuevo, transporte de viajeros).

Pues bien, si excluimos de la reclasificación de tipos al turismo (transporte de viajeros, hostelería y restauración) y a la vivienda, solo un 35% del tipo reducido –según mis cálculos– se vería afectado y, muy especialmente, los alimentos a los que se aplica el tipo del 10% como la carne o el pescado. Por tanto, de los 14.000 millones que nos cuesta el tipo reducido, solo recuperaríamos unos 5.000 (y la mitad de la recaudación del impuesto corresponde a las CC. AA.). Llegar a 10.000 millones, para reducir sustancialmente el IRPF y el IS, es imposible subiendo el resto de impuestos indirectos, pues ahora recaudan unos 13.000 millones en total.

Además, la medida me parece políticamente poco realista, ¿cómo va a tributar el pollo al 21 %, el queso al 4 % y los restaurantes al 10 %? Por no hablar de la regresividad de una medida que afectaría en mayor medida a los alimentos que a la restauración, hostelería y ocio, rubros estos últimos en los que el consumo en términos absolutos y relativos es progresivamente mayor conforme aumenta de nivel de renta.

Por otra parte, en el caso del turismo no es posible solucionar el problema con compensaciones, puesto que en el caso de los turistas no residentes no hay forma de compensarles.

A la vista de lo anterior, aun reconociendo que el IVA no es el instrumento idóneo para realizar políticas sociales, creo que la decisión del Gobierno de no seguir el Informe de la Comisión en este punto y en un contexto como el actual es acertada.

6.2. SOBRE LAS DEVALUACIONES FISCALES

Con el planteamiento anterior, en la medida en que las subidas del IVA irían acompañadas de compensaciones en la imposición personal y en programas de gasto, el margen para efectuar una devaluación fiscal sería mínimo.

En este sentido, considero preferible reequilibrar el sistema tributario para hacerlo más eficiente, preservando o potenciando su progresividad, que afrontar una devaluación fiscal generalizada.

Respecto de las bondades de estas, tengo más dudas que certezas. La propia Comisión Lagares planteaba su propuesta de devaluación fiscal de manera muy condicionada: si las cuentas de la Seguridad Social lo permiten; si se revisa el sistema de fuentes o se traspasa la financiación de determinadas prestaciones, como las de viudedad u orfandad, al Presupuesto General del Estado; si el consumo se recupera para que una subida del IVA no sea contraproducente en términos de consumo interno; si el ahorro fiscal derivado de la reducción de cotizaciones no se utiliza simplemente para incrementar los salarios o los beneficios empresariales.

A los problemas ya apuntados, añado los siguientes (GASCÓN, 2013). En el corto plazo, la subida del IVA, en la medida en que genere inflación, puede obligar a revalorizar las pensiones, desbaratando las previsiones recaudatorias neutras de la devaluación fiscal. A medio y largo plazo también se pueden plantear problemas porque los ingresos por IVA deberían crecer al menos en la misma medida que las cotizaciones, lo que no está, ni mucho menos, garantizado.

Por otra parte, el IVA es un tributo que financia no solo al Estado sino también a los entes territoriales y muy especialmente a las CC. AA., que reciben un 50 % de su recaudación. Además, el País Vasco y Navarra recaudan su propio IVA, por lo que habría que ver cómo encajarían las especialidades forales en un nuevo diseño de las fuentes de financiación de la Seguridad Social y la aplicación del principio de caja única.

En un escenario de crecimiento económico prolongado las perspectivas podrían ser favorables: si se redujesen los costes empresariales y creciese la economía, se podrían ampliar las bases de cotización gracias al incremento del empleo. Además, el crecimiento económico podría incrementar, a su vez, la recaudación por IVA.

Pero incluso si la devaluación fiscal fuese positiva en términos macro para el conjunto de la economía, e indudablemente para los sectores más exportadores, para otros sectores de actividad como el turismo, el ocio o el comercio minorista no sería así debido al impacto negativo que las subidas directas del IVA producen en ellos.

Tal vez la solución de futuro pase por la propuesta de los organismos internacionales de reducir las cotizaciones sociales a cargo del empleador con carácter permanente para los trabajadores de menores retribuciones, buscando el mayor impacto posible en la creación de empleo. Además, con ello se dotaría de cierta progresividad a las cotizaciones.

Es evidente que la medida habría que financiarla con una subida del IVA, pero el margen recaudatorio no sería demasiado alto porque ya hemos visto que cualquier subida de este impuesto debería ir acompañada de compensaciones para los ciudadanos, muy especialmente para los de rentas más bajas. Por este motivo probablemente la subida impositiva debería afectar también a otros tributos como los impuestos especiales, los tributos medioambientales o la imposición patrimonial, aunque su capacidad recaudatoria sea muy inferior a la del IVA.

Por otra parte, habría que evaluar cuidadosamente el impacto de la subida del IVA en el sector turístico en el que, en el mejor de los casos, al tratarse de un sector intensivo en el uso de mano de obra de baja cualificación profesional, se podría aspirar a que, en la parte del sector que se relaciona básicamente con turistas no residentes, la bajada de cotizaciones sirviese para compensar la subida del IVA manteniendo precios, aunque ello no significase la creación de nuevos puestos de trabajo. Por tanto, en al menos uno de los sectores más importantes en nuestro país, el efecto en términos de reducción del desempleo sería nulo.

Todos estos condicionantes explican mi escepticismo y creo que avalan que se haya descartado, por el momento, afrontar una devaluación fiscal en España.

7. CONCLUSIONES

La Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español y los organismos internacionales han propuesto, con algunos matices, elevar el IVA para reequilibrar el sistema tributario español y, especialmente, para afrontar una devaluación fiscal.

Sin embargo, el Gobierno ha descartado subir el IVA en la reforma fiscal en curso, cuyo principal objetivo es reducir la tributación en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades, sin que la reforma alcance a las cotizaciones sociales. La mejora de la situación económica y de la recau-

dación tributaria explica en buena medida que los tipos de IVA no se vean afectados. Además, las últimas subidas del impuesto están todavía muy recientes.

En cualquier caso, la recaudación por el IVA representa un porcentaje sobre el PIB español muy inferior a la media europea, sin que las últimas subidas vayan a modificar la situación de manera significativa. Ello es debido no solo al fraude fiscal, que hay que combatir con esfuerzos redoblados, sino también muy especialmente al gran peso que tienen en España el tipo reducido y el superreducido puesto que prácticamente la mitad de la base imponible sujeta a IVA tributa con aplicación de estos tipos.

Ante esta realidad, la presión para volver a subir el IVA será permanente sobre nuestro país, en particular si los tipos del impuesto se siguen incrementando en los países de nuestro entorno.

Coincido en la inoportunidad de una subida del IVA en estos momentos. De cara al futuro, para plantear nuevas subidas, deberían cumplirse necesariamente los siguientes condicionantes: nuestra economía debería encontrarse en una fase consolidada de crecimiento con evolución favorable y sostenida de los ingresos tributarios para minimizar el posible efecto contractivo, problemas con el déficit público o el incremento de la propensión al fraude; el objetivo de la subida sería el reequilibrio de nuestro sistema tributario para hacerlo más eficiente y competitivo (no un mero incremento recaudatorio); y deberían establecerse compensaciones en el IRPF y en determinados programas de gasto para que la subida impositiva no tuviese carácter regresivo.

El importe de las compensaciones variaría en función de cómo se articulase la subida. Por ejemplo, si también afectase al tipo superreducido, las compensaciones a los contribuyentes con menores recursos deberían ser mayores. El IVA español, en términos técnicos, no es regresivo, pero sus subidas pueden serlo según cómo se articulen, y es un efecto que habría que compensar. Un condicionante instrumental importante es la dispersión de la información sobre ayudas públicas y situaciones de exclusión en España, puesto que la compensación de la regresividad de una posible subida del IVA (como cualquier otra política social que se articule) no puede hacerse exclusivamente con medidas en el IRPF.

Aunque las devaluaciones fiscales presentan indudables ventajas, también tienen importantes inconvenientes, en especial en un país como el nuestro con problemas para la financiación de la Seguridad Social. Por otra parte, hay sectores en los cuales un descenso de las cotizaciones sociales no compensaría la subida del IVA, por ejemplo, el turismo orientado a no residentes. La propuesta de los organismos internacionales de reducir las cotizaciones en relación con los empleos de más baja retribución o cualificación, como fórmula para combatir el desempleo, aunque podría ser positiva en términos generales, ya que se reducirían los costes laborales de los trabajadores menos cualificados profesionalmente, sería poco efectiva en sectores como el del turismo ante la necesidad de mantener precios para no perder competitividad frente a otros destinos turísticos alternativos.

Por todo ello, considero preferible reequilibrar el sistema tributario a una devaluación fiscal, pero, en cualquier caso, cualquier subida futura del IVA estaría supeditada a que se cumplan las condiciones antes señaladas, condiciones que, a mi juicio, ahora no se dan.

Bibliografía

- AINSWORTH, R. T. [2006a]: *The Digital VAT [D-VAT]*: «Working Paper Series. Law and Economics», n.º 06-22, Boston University School of Law.
- [2006b]: *Digital Consumption Tax [D-CT]*: «Working Paper Series. Law and Economics», n.º 06-26, Boston University School of Law.
 - [2006c]: «Biometrics, Certified Software Solutions, and the Japanese Consumption Tax: a Proposal for the Tax Commission», *Working Paper Series. Law and Economics*, n.º 06-45, Boston University School of Law.
- ÁLVAREZ, J.; GARCÍA, C. y GORDO, E. [2007]: «Un análisis de los determinantes del turismo no residente en España», *Boletín Económico del Banco de España*, junio.
- BAJO, O. y GÓMEZ, A. [1999]: «Efectos de cambios impositivos en un modelo de equilibrio general aplicado: un análisis de la reforma de 1995», *Revista Asturiana de Economía*, 15, págs. 23-42.
- [2004]: *Reducing social contributions for unskilled labor as a way of fighting unemployment: an empirical evaluation for the case of Spain*, *Finanz Archiv*, 60, págs. 160-185.
 - [2014]: «Cotizaciones sociales y nivel de empleo. La fiscalidad en España: problemas, retos y propuestas», *Papeles de Economía Española*, 139, 2014, FUNCAS, págs. 86-96.
- BARREIX, A.; BÈS, M. y ROCA, J. A. [2010]: *El IVA personalizado: aumentando la recaudación y compensando a los más pobres*, Madrid, Eurosócial.
- [2011]: *Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo: el IVA personalizado. La reforma de la fiscalidad en América Latina*, Barcelona, Fundación Centro de Estudios y Documentación Internacionales de Barcelona (CIDOB), Secretaría General Iberoamericana (SEGIB) y Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- BARREIX, A.; BÈS, M.; DÍAZ DE SARRALDE, S. y VELAYOS, F. [2013]: «El impuesto al valor añadido que sea lo que es», capítulo 8 del libro *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Editores, Ana CORBACHO, Vicente FRETES CIVILS y Eduardo LORA.
- BEATO BLANCO, M.^a D. [2014]: *El IVA en el Informe Mirrlees. Opciones para una reforma del sistema tributario español* (coordinado por Julio VIÑUELA). Fundación Ramón Areces, 2014.
- BEVERINOTTI, J.; LORA, E. y VILLELA, L. [2013]: *Mito y realidad de la falta de progresividad de los impuestos indirectos*.
- BID [2013]: *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo*, Banco Interamericano de Desarrollo, Editores: Ana CORBACHO, Vicente FRETES CIVILS y Eduardo LORA.
- BOSCA, J. E.; DOMENECH, R. y FERRI, J. [2013]: *Fiscal devaluation in EMU*. Working Papers. BBVA Research. 11/12. Versión 9 de septiembre de 2013.
- COMISIÓN EUROPEA [2007]: *Study by Copenhagen Economics ApS, Nyropsgade 13/1, DK-1602 Copenhagen (2007) on the reduced rates of VAT applied to goods and services in the EU Member*.
- [2010a]: *Libro verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*, COM(2010) 695 final.
 - [2010b]: *Commission staff working document. Accompanying document to the Green paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system*.

- [2011a]: *Summary report of the outcome of the public consultation on the green paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system.*
- [2011b]: *Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*, COM(2011) 851 final.
- [2012a]: *Consultation paper. Review of existing legislation on VAT reduced rates*. TAXUD C1.
- [2012b]: *Memorando de entendimiento sobre condiciones de política sectorial. España. Rescate de parte del sistema financiero*, 20 de julio.
- [2013a]: «Study on the impact of fiscal devaluation», *Taxation papers*, n.º 36.
- [2013b]: *Summary Report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates* (8 de octubre 2012-enero 2013) TAXUD C.1.
- [2013c]: *Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*. 2013 Report. European Commission. Directorate-General for Economic and Financial Affairs Directorate General for Taxation and Customs Union.
- [2013d]: *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*. CASE-Center for Social and Economic Research, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, Warsaw, July 2013.
- [2014a]: *Taxation trends in EU Member States*.
- [2014b]: *VAT rates applied in the Member States of the European Union (Situation at a 1st July)*, Taxud.c.1 (2014)2276174
- [2014c]: *Recomendación del Consejo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2014 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de 2014 de España*. Bruselas. 2.6.2014. COM(2014) 410 final.

CONDE RUIZ, J. I. [2013]: *La reforma fiscal como solución a la crisis fiscal*, XXIII Congreso de la Asociación Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, Málaga.

CONESA, J. C.; DÍAZ-GIMÉNEZ, J.; DÍAZ-SAAVEDRA, J y PIJOÁN MAS, J. [2010]: *La Subida del Impuesto Sobre el Valor Añadido en España: demasiado cara y demasiado pronto*, Documento de Trabajo 2010-06. FEDEA, febrero 2010.

CRAWFORD, I.; KEEN, M. y SMITH, S. [2010]: *Value-Added Tax and Excises. Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review*, Institute of Fiscal Studies, Oxford University Press.

DURÁN, J. M. [2013]: *Los impuestos sobre el consumo en el sistema fiscal español: revisión y propuestas de reforma. Por una verdadera reforma fiscal*, Ariel e-book. ESTELLER, A; DURÁN, J. M.

FMI [2011]: «Fiscal devaluation: what is it and does it work?» Apéndice 1 en *Fiscal Monitor. Addressing fiscal challenges to reduce economic risks*, septiembre, págs. 37-42.

- [2014]: *Spain. IMF Country Report. 14/192. Article IV Consultation Staff Report*. July 2014.

GASCÓN J. [2013]: *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Civitas.

- [2014a]: *¿Existe alternativa para la tributación de las operaciones intracomunitarias en el IVA?*, Instituto de Estudios Fiscales, Pendiente de publicación.
- [2014b]: *Propuestas para la reforma del sistema tributario*, Tribunal Fiscal (CISS), número 271/2014, págs. 72-80.

GÓMEZ, A. y PASCUAL, P. [2011]: «Fraude fiscal e IVA en España. Incidencia en un modelo de equilibrio general», *Hacienda Pública Española*, 4, págs. 9-52.

- KEEN, M. y DE MOOIJ, R. A. [2012]: «Fiscal devaluation and fiscal consolidation: the VAT in troubled times», *IMF Working Paper*, n.º 12/85.
- KAKWANI, N. C. [1977a]: «Measurement of tax progressivity: an international comparison», *Economic Journal*, 87, págs. 71-80.
- [1977b]: «Application of Lorenz curves in economic analysis», *Econometrica*, 45, págs. 719-727.
- LAGARES [2014]: *Informe Lagares. Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, págs. 271-306, 361-387.
- MEC [2014]: *Actualización del programa de estabilidad del Reino de España 2014-2017*.
- MIRRLEES et ál. [2011]: *Reforming the Tax System for the 21st Century: The Mirrlees Review*. Institute of Fiscal Studies. Traducción al español: Informe Mirrlees. Diseño de un sistema tributario óptimo. Julio Viñuela. Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.
- OCDE [2012]: *Consumption Tax Trends 2012: VAT / GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. OCDE. Measuring performance of VAT: the VAT revenue ratio.
- [2014]: *Economic surveys: Spain*. Estudios económicos: España. Septiembre 2014.
- OPIHE [2014]: *Reforma fiscal española y agujeros negros del fraude. Propuestas y recomendaciones*.
- REYNOLDS, M. y SMOLENSKY, S. [1977]: *Public Expenditures, Taxes, and the Distribution of Income: The United States, 1950, 1961, 1970*. New York. Academic Press.
- ROMERO, D. [2013]: «Los impuestos indirectos en España: diagnóstico y discusión de propuestas factibles de reforma. La fiscalidad en España: problemas, retos y propuestas», *Papeles de Economía Española*, 139, FUNCAS, págs. 39-55.
- ROMERO, D. y SANZ, D. [2012]: «Efectos recaudatorios y distributivos en 2012 de algunas opciones de reforma del IVA. Impacto sobre el sector de los hogares», *Cuadernos de Información Económica*. 228, 2012, mayo-junio, págs. 1-4.
- ROMERO, D.; SANZ, J. F. y CASTAÑER, J. M. [2013a]: «Sobre la regresividad de la imposición indirecta en España en tiempos de crisis: un análisis con microdatos de hogares», *Papeles de Economía Española*, 135, págs. 172-183.
- [2013b]: «FUNCASindi: el simulador de impuestos indirectos de la Fundación de las Cajas de Ahorros», *Cuadernos de Información Económica*, 233, marzo-abril, págs. 83-89.
- SANZ, J.F. y ROMERO, D. [2012a]: «Evaluación del impacto recaudatorio de las reformas del IRPF e IVA de 2012 en un contexto de crisis económica», *Papeles de Economía Española*, 133, págs. 39-48.
- [2012b]: «Efectos recaudatorios de la reforma del IVA de 2012», *Cuadernos de Información Económica*, 229, julio-agosto, págs. 1-4.
- [2013a]: «Evolución de los tipos de IVA aplicados en España durante la crisis económica: análisis comparado», *Cuadernos de Información Económica*, 235, págs. 69-79.
- SANZ, J. F.; ROMERO, D. y CASTAÑER, J. M. [2013b]: «El análisis de los impuestos indirectos a partir de la Encuesta de Presupuestos Familiares. El Simulador de Impuestos Indirectos de la Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCASindi) Fundación de las Cajas de Ahorros», *Estudios de la Fundación*, n.º 62, mayo.
- [2013c]: *La imposición indirecta en España: situación y perspectivas de reforma. Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo*, director: Miguel MARTÍN. Coordinadores: Gabriel ELORRIAGA y José Félix SANZ, FAES, págs. 159-181.