

¿POR QUÉ CRECIÓ TANTO LA RECAUDACIÓN POR IVA ENTRE 1995 Y 2003?

Luis González Calbet
Rafael Frutos Vivar (*)

1. INTRODUCCIÓN

En España, en 1995, la recaudación total por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) supuso el 5,3 por 100 del PIB. En sólo cinco años, este porcentaje subió al 6,3 por 100, que se mantiene tres años más tarde. Este punto porcentual de subida en aquel lustro explica en gran parte la evolución agregada de la presión fiscal. Según la Intervención General de la Administración del Estado, la presión fiscal agregada, también medida en porcentaje del PIB, subió 1,7 puntos porcentuales desde 1995, situándose en el 35 por 100 en el año 2000; tres años después creció otras siete décimas, pero en dicho período el IVA no contribuye a dicha subida.

El fuerte aumento de la recaudación por IVA ha sido una de las causas fundamentales del saneamiento de las cuentas del sector público. Como se deduce de las cifras anteriores, extraídas de la Contabilidad Nacional, este incremento fue muy superior al del PIB. En el período que se analiza en este trabajo (1995-2003), la recaudación por IVA creció a un ritmo medio del 9,1 por 100 anual, muy superior al 6,8 por 100 que como media creció el PIB.

Los tipos impositivos legales del impuesto son actualmente los mismos que se fijaron al inicio del período de análisis, en 1995. Los productos que se gravan a cada tipo son básicamente los mismos ahora y entonces; en todo caso, algunos cambios, de escaso calado, se han hecho para reducir el gravamen de algunos productos. Parece claro que los cambios en la normativa tributaria no explican el fuerte incremento en la recaudación.

Este crecimiento diferencial de la recaudación por IVA no ha sido suficientemente explicado en la literatura económica. Este trabajo intenta aportar

alguna luz, al tiempo que facilitar un método de análisis de la recaudación generalizable a otras figuras tributarias. El apartado dos se consagra a explicar sucintamente dicho método. En el tercero se mencionan los resultados numéricos del análisis efectuado, identificando las causas que explican el fuerte diferencial positivo de crecimiento de la recaudación de IVA con respecto al PIB. A partir de estas causas, en el último apartado se extraen algunas conclusiones tanto para el período analizado como para el futuro.

2. EL MÉTODO DE ANÁLISIS

En la introducción se ha aludido al término presión fiscal, utilizando como indicador de la misma el más extendido, consistente en el cociente entre la Recaudación, medida en términos de Contabilidad Nacional (en adelante, RC) y el Producto Interior Bruto (PIB).

Este cociente tiene la virtud de las medidas sencillas y transparentes. El uso del PIB como denominador le confiere el valor de su utilidad como elemento conceptual unificador para las comparaciones internacionales; además es una medida de síntesis del flujo de bienes y servicios que, de diferentes formas (cuando se consume, cuando se reciben rentas, ...), son gravados por el sistema tributario. Sin embargo, como indicador del tipo efectivo, deja mucho que desear, sobre todo porque el denominador, el PIB, es una figura conceptualmente muy diferente del objeto de gravamen o hecho imponible de cualquier impuesto; en el caso que nos ocupa, difiere bastante del concepto de base imponible del IVA.

El propósito es utilizar un método para analizar la presión fiscal que proporcione información sobre las razones de su evolución. No obstante, también

se pretende que el método utilizado siga siendo muy sencillo y, lo que es más importante, que se pueda aplicar con información accesible y disponible en plazos razonables para el análisis. Cuando se habla de IVA, estos propósitos son especialmente relevantes dado que la complejidad técnica de la liquidación del impuesto y la información extraída de dicho proceso hace muy difícil la obtención de señales relevantes para un buen análisis económico.

La base del método propuesto radica en la descomposición de la medida estándar de la presión fiscal en tres componentes, a partir de la siguiente identidad (1):

$$RC/PIB = RC/RD \times RD/BI \times BI/PIB \quad [1]$$

Siendo RD la recaudación devengada por un determinado impuesto y BI la base imponible del tributo. El término central, RD/BI, corresponde al tipo efectivo medio; podría denominarse la *auténtica* presión fiscal, referida a cada tributo, puesto que, ahora sí, indica los céntimos que el Estado detrae, por un impuesto, por cada euro gastado en una operación económica sujeta a gravamen.

Los otros dos términos de la derecha de la identidad tienen menos importancia económica. El cociente RC/RD es la relación entre dos medidas distintas de un mismo concepto. Sin entrar en detalles contables (2), la medida RC, utilizada en Contabilidad Nacional, contabiliza el ingreso de forma muy próxima al momento en el que entra en las arcas del Estado. La medida RD, en cambio, imputa la recaudación al momento en que se genera la corriente real de bienes y servicios sujeta a gravamen (genéricamente, al momento del consumo). Por eso, dicha medida está temporalmente en *fase* con la base imponible, y el cociente RD/BI sitúa correctamente en el tiempo la medida del tipo efectivo.

En la práctica, el cociente RC/RD refleja aspectos de la gestión de un impuesto. En períodos amplios, la diferencia entre ambos conceptos debe tender a una constante que se interpreta como un desfase temporal medio entre los dos momentos en los que se mide el ingreso (cuando se devenga o cuando se reconoce el derecho). En el caso concreto del IVA, las oscilaciones del cociente en el corto plazo tienen que ver principalmente con las variaciones en el período medio de ejecución de las devoluciones solicitadas por los contribuyentes y en el volumen de las mismas. Cuando la cuantía

analizada es anual, como en nuestro caso, la mayor o menor diligencia en la tramitación de las devoluciones al final del ejercicio tiene una influencia significativa en el cociente RC/RD.

El tercer y último término de la identidad de referencia es BI/PIB. Como se deduce de la expresión [1], una parte del comportamiento de la presión fiscal encuentra su explicación en el crecimiento relativo de la BI respecto del PIB. A priori, en períodos amplios y de estabilidad normativa como el analizado aquí, los cambios en la presión fiscal se explicarían fundamentalmente por la evolución diferencial entre ambos agregados.

En consecuencia, el método de análisis propuesto descansa en gran medida en un buen cálculo de la BI. Una buena aproximación a la BI garantiza, por una parte, que el tipo efectivo (RD/BI) resultante refleje adecuadamente las decisiones respecto a los tipos legales y, por otra, que se puedan identificar las razones por las cuales la BI se ha podido distanciar en su evolución del PIB, la variable de referencia.

Sin embargo, en el caso del IVA, al cálculo de la BI no se le suele conceder importancia. Es lo que se observa en los análisis más simplificados del impuesto. La razón radica en que el IVA es un impuesto que recae fundamentalmente sobre el consumo. El gasto en consumo final, como agregado de la Contabilidad Nacional, supone las tres cuartas partes del PIB observado desde el punto de vista de la demanda. Debido a este gran peso, una idea intuitiva de la evolución relativa de este impuesto tiende a identificar PIB con consumo, y éste con BI. De ahí la sorpresa que se trasluce de los datos reflejados en la introducción: ¿cómo puede crecer la recaudación a un ritmo sostenido muy superior al del PIB?

La simplificación que se comete con esta forma de proceder es excesiva. La BI del impuesto es conceptualmente bastante diferente del PIB. De ahí que no haya que despreciar este término, pues a priori son factibles crecimientos diferenciados, incluso prolongados, de ambos agregados. Para precisar esta idea, detengámonos en el concepto de base imponible del IVA.

Hay básicamente tres elementos que explican las diferencias entre el gasto en consumo final y la BI del IVA: la normativa del IVA, la mecánica recaudatoria del impuesto y la propia definición de consumo.

Por lo que se refiere al primero de estos factores, la normativa del IVA delimita qué operaciones están sujetas al impuesto y cuáles no, y, dentro de las primeras, cuáles están exentas del pago del impuesto. Este hecho establece ya una primera diferencia entre la base imponible del impuesto y el consumo final de bienes y servicios. Algunos de estos bienes y servicios están, en virtud de la normativa vigente, exonerados de tributar bien por no estar sujetos (como el servicio doméstico), bien por resultar exentos (entre otros, los alquileres o los servicios de sanidad y enseñanza).

Por otra parte, la forma en que se liquida el impuesto tiene consecuencias también sobre la definición de la base imponible. En el IVA los obligados al pago del impuesto ante la Hacienda Pública son las empresas que venden los productos. El impuesto lo liquidan las empresas en cada una de las fases de la producción del bien o del servicio hasta que alcanza el destinatario final. La forma de hacerlo consiste en cada empresa repercutir el IVA al comprador por los bienes y servicios que vende y se deduce el IVA que ha soportado en las compras que ha realizado a sus proveedores. La diferencia es la cantidad que se debe ingresar (o solicitar su devolución si el saldo es negativo). Este proceso se prolonga hasta alcanzar al consumidor final que es aquel que debe soportar el impuesto, pero no puede repercutirlo.

Para la mayor parte de los bienes y servicios que van al consumo final, el proceso es claro: los consumidores acaban pagando el impuesto por el consumo realizado, aunque el ingreso real de esas cantidades que se han devengado se haya ido produciendo a lo largo de la cadena de producción y comercialización. En tal caso la base imponible del IVA es igual al consumo final de bienes y servicios sujetos y no exentos.

Sin embargo, la mecánica recaudatoria del impuesto supone que éste no sea el único elemento de la BI. La razón es que los productores de bienes y servicios que no deben tributar por el impuesto soportan el IVA en sus compras (tanto corrientes como de capital), pero no pueden repercutir el IVA sobre sus clientes. En esta situación se encuentran, por ejemplo, las Administraciones Públicas (cuyos servicios no están sujetos) o las entidades que prestan servicios de sanidad y educación (que están exentos). Así, la BI del IVA no sólo comprende el consumo final, sino también los consumos intermedios y las compras de capital de las Administraciones Públicas (AA.PP.), de las ins-

tituciones privadas sin fines de lucro al servicio de los hogares (IPSFLSH) y de los sectores cuyos bienes y servicios están exentos del pago del impuesto.

El último elemento de discrepancia entre el consumo y la BI del IVA tiene que ver con la propia definición de consumo en los términos que se utiliza habitualmente en la Contabilidad Nacional. Este consumo contable incluye operaciones que no son reales, sino imputadas, y que no forman parte de la base imponible del IVA. Es el caso de los alquileres imputados de la vivienda. Y, por el contrario, hay operaciones económicas que deben ser incluidas en el cálculo del impuesto, pero que no son consumo para la Contabilidad Nacional. El ejemplo más significativo es la compra de la vivienda nueva por parte de los hogares que es un bien sujeto al impuesto que en la Contabilidad Nacional figura, con algunas matizaciones metodológicas, dentro de la formación bruta de capital.

Así pues, si se quiere calcular una base imponible del IVA desde un enfoque macroeconómico, habría que sumar, como mínimo, los siguientes agregados:

- Gasto en consumo final interior de los hogares en bienes y servicios sujetos y no exentos;
- Formación bruta de capital en vivienda de los hogares (incluyendo los terrenos);
- Consumos intermedios de las AA.PP., de las IPSFLSH y de los sectores cuya producción está exenta del pago del impuesto;
- Formación bruta de capital de las AA.PP., de las IPSFLSH y de los sectores exentos (3).

Como uno de los objetivos del método es que sea accesible, en el análisis numérico que se verá en el apartado siguiente la BI se ha reducido a tres componentes, los más importantes desde el punto de vista cuantitativo: el gasto en consumo final interior de los hogares, el gasto en compra de vivienda nueva y el gasto realizado por las AA.PP. (4).

Una vez que se ha llegado a la BI como suma de estos tres agregados se tienen todos los elementos para realizar una descomposición detallada de la evolución de la presión fiscal en el IVA que permita responder a la pregunta inicial de por qué la recaudación por IVA había crecido a una velocidad media significativamente superior a la del PIB.

Ahora bien, en este análisis también interesa saber si la divergencia entre uno y otro crecimiento tiene un fundamento real o nominal. Por ello, para cada uno de los componentes de la BI se ha calculado su evolución en precios corrientes y constantes. De esta forma, el análisis se extiende y se está en condiciones de medir el crecimiento relativo de los precios de cada componente de la BI, respecto al deflactor del PIB, y el de las variables a precios constantes (volumen) respecto al incremento del PIB en términos reales.

3. RESULTADOS

La recaudación por IVA, en términos de Contabilidad Nacional, creció de 1995 a 2003 a un ritmo medio del 9,1 por 100 (ver cuadro 1). La recaudación devengada tuvo un comportamiento similar, con un incremento medio una décima superior. En períodos amplios, como el analizado, el crecimiento tiende a ser igual, como es lógico. Sin embargo, las variaciones de año en año pueden ser bastante diferentes entre ambas medidas del mismo fenómeno. Así se produjeron discrepancias en las tasas de crecimiento en el entorno de los tres puntos (1998, 1999 y 2001).

El crecimiento de la recaudación fue muy superior al del PIB nominal. El incremento medio del PIB fue del 6,8 por 100, con un recorrido muy estrecho en el período (diferencia de 1,8 puntos entre el crecimiento máximo en 2000 y el mínimo en 1996). Así pues, la recaudación creció como media 2,3 puntos más que el PIB. Sin duda, este resultado es sorprendente en un período tan largo. Además, en siete de los ocho años considerados (la excepción fue 2001), la recaudación creció por encima del PIB.

El cuadro 1 refleja, por último, el crecimiento de la BI construida al efecto, con los criterios que se detallan en el anexo. La BI creció, como media en el período, significativamente por encima del PIB, aunque también bastante por debajo de la recaudación. El mayor componente de dicha base, el gasto en consumo final interior de los hogares, creció sin embargo por debajo del PIB. Ello se debe a que los precios de consumo crecieron sistemáticamente menos que el deflactor del PIB, en un contexto de fuerte moderación de los precios de los productos importados. Hay que recordar que las importaciones no forman parte del PIB, pero que el consumo que los hogares hacen en el interior del territorio nacional incluye tanto el consumo

CUADRO 1
RECAUDACIÓN POR IVA, BASE IMPONIBLE Y PIB. 1995-2003

	VALOR 2003 (MILL. DE €)	TASAS DE VARIACIÓN ANUAL								VAR. MEDIA 1995-2003
		1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	
Impuesto sobre el valor añadido (IVA):										
Total recaudado (RC).....	46.731	8,7	9,2	9,4	16,5	8,9	3,9	6,7	9,9	9,1
Recaudación devengada (RD).....	48.386	9,4	8,0	12,6	13,4	8,0	6,3	6,4	9,5	9,2
Base imponible total:										
Precios corrientes (BI).....	469.017	4,7	6,0	8,1	9,2	8,9	7,7	8,5	7,9	7,6
Precios constantes 1995 (BIQ).....	351.267	1,8	3,8	5,7	6,0	4,2	2,9	3,2	3,0	3,8
Deflactor (BIP).....	—	2,9	2,1	2,3	3,0	4,5	4,7	5,2	4,7	3,7
Consumo privado interior:										
Precios corrientes.....	330.794	5,4	6,1	6,9	8,0	7,6	6,0	5,4	6,0	6,4
Precios constantes de 1995.....	264.392	2,3	3,9	5,0	5,5	4,3	2,5	1,7	2,7	3,5
Deflactor.....	—	3,0	2,1	1,8	2,3	3,2	3,5	3,6	3,3	2,8
Gasto en vivienda nueva:										
Precios corrientes.....	67.304	11,4	3,6	16,6	19,4	23,9	17,4	24,0	18,7	16,7
Precios constantes de 1995.....	30.998	10,1	0,3	8,6	8,6	8,6	1,7	6,2	3,7	5,9
Deflactor.....	—	1,2	3,3	7,4	9,9	14,1	15,4	16,7	14,5	10,2
Gasto de las AA.PP.:										
Precios corrientes.....	70.919	-2,0	7,2	9,6	9,9	6,4	9,4	12,2	7,4	7,4
Precios constantes de 1995.....	55.877	-5,2	5,5	7,4	7,1	1,6	5,8	8,6	4,2	4,3
Deflactor.....	—	3,3	1,7	2,1	2,7	4,7	3,4	3,3	3,1	3,0
Producto interior bruto:										
Precios corrientes (PIB).....	743.046	6,0	6,4	6,8	7,1	7,8	7,1	6,6	6,7	6,8
Precios constantes 1995 (PIBQ).....	568.311	2,4	4,0	4,3	4,2	4,2	2,8	2,0	2,4	3,3
Deflactor (PIBP).....	—	3,5	2,3	2,4	2,8	3,5	4,2	4,4	4,2	3,4

Fuentes: INE, Agencia Tributaria, M. Fomento.

CUADRO 2
IVA. DESCOMPOSICIÓN DEL CRECIMIENTO DE LA PRESIÓN FISCAL. 1995-2003

	ÍNDICES BASE 1995 = 100									VAR. MEDIA 1995-2003	CONTRIB. (PORCENTAJE) AL AUMENTO DE LA PRESIÓN FISCAL
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003		
Presión fiscal (RC/PIB)	100,0	102,5	105,2	107,7	117,2	118,4	114,8	114,9	118,3	2,1	100,0
Base imponible relativa (BI/PIB).....	100,0	98,8	98,4	99,5	101,5	102,6	103,1	105,0	106,1	0,7	35,3
Volumen relativo (BIQ/PIBQ).....	100,0	99,3	99,2	100,4	102,1	102,2	102,2	103,3	103,9	0,5	22,8
Consumo privado interior.....	100,0	99,9	99,8	100,5	101,7	101,8	101,4	101,1	101,4	0,2	6,3
Gasto en vivienda nueva.....	100,0	107,4	103,5	107,8	112,3	117,0	115,7	120,5	122,0	2,5	9,6
Gasto de las AA.PP.	100,0	92,6	93,9	96,6	99,2	96,8	99,6	106,0	107,8	0,9	7,0
Precios relativos (BIP/PIBP).....	100,0	99,4	99,2	99,1	99,4	100,4	100,9	101,6	102,1	0,3	12,5
Consumo privado interior.....	100,0	99,5	99,3	98,7	98,3	98,1	97,4	96,6	95,7	-0,5	-19,4
Gasto en vivienda nueva.....	100,0	97,7	98,7	103,5	110,7	122,1	135,2	151,1	166,1	6,5	34,7
Gasto de las AA.PP.	100,0	99,8	99,2	98,9	98,8	100,0	99,2	98,1	97,1	-0,4	-2,8
Tipo efectivo (RD/BI).....	100,0	104,4	106,4	110,9	115,1	114,1	112,7	110,5	112,1	1,4	67,8
Ajuste recaudatorio (RC/RD).....	100,0	99,4	100,5	97,6	100,3	101,1	98,8	99,1	99,4	-0,1	-3,5

Fuente: Elaboración propia a partir de datos utilizados para el cuadro 1.

de bienes producidos aquí como procedentes del exterior (que han tenido precios más reducidos).

Así pues, los componentes que impulsaron el crecimiento de la BI hasta hacerla crecer por encima del PIB fueron el gasto de las AA.PP. y, sobre todo, el gasto en vivienda nueva. Para este último se ha estimado un aumento medio del 16,7 por 100, con un fuerte crecimiento de los precios, especialmente en el segundo cuatrienio del período.

Los precios asociados a la base imponible crecieron como media en el período analizado un 3,7 por 100, tres décimas más que el deflactor del PIB. Los precios de vivienda nueva son los que explican el diferencial positivo (5). En cuanto a las series deflactadas (a precios constantes), indican que el conjunto de productos englobados en la base imponible del IVA creció a un ritmo medio del 3,8 por 100, medio punto superior al del PIB.

Otra forma de leer los datos es la que se presenta en el cuadro 2. Se ofrecen los cuatro términos que componen la ecuación [1], la presión fiscal y cada uno de los tres componentes que explican su evolución. Se ofrecen en forma de índices de base 100 en 1995. Como en 2003, el índice de presión fiscal es del 118,3, cifra que debe interpretarse como un crecimiento de un 18,3 por 100 en la presión fiscal del IVA, esto es, un incremento medio anual del 2,1 por 100 de dicha ratio (ver penúltima columna).

El elemento denominado de ajuste recaudatorio apenas juega un papel a la hora de explicar el incremento de la presión fiscal en el conjunto del período, aunque sí, como se deducía de lo comentado respecto al cuadro anterior, en algunos años específicos.

El cociente entre BI y PIB crece un 0,7 por 100 medio anual, lo que viene a explicar el 35,3 por 100 del incremento de la presión fiscal. Dada la descomposición en tres elementos que se ha hecho de la BI, en el cuadro 2 se ofrecen también las ratios relativas de cada uno de estos componentes. Para cada uno de ellos se ofrece la ratio entre el volumen (serie deflactada) y el PIB a precios constantes y entre sus precios y los del PIB.

Lo más significativo de los datos aportados es que la contribución de la BI relativa al incremento de la presión fiscal proviene en su totalidad de los precios relativos de la vivienda. El cociente de precios crece a razón de un 6,5 por 100 anual y explica el 34,7 por 100 del incremento de la presión fiscal. También el volumen de lo construido en vivienda nueva creció muy por encima del PIB real. En conjunto, el gasto en vivienda es responsable de más del 44 por 100 del incremento de la presión fiscal en el período.

Las AA.PP. tuvieron un crecimiento del gasto, en términos reales, superior al del PIB. La magnitud del crecimiento relativo es de casi un punto de media anual, lo que explica un 7 por 100 del aumento de la presión fiscal. Pero los precios

medios de ese gasto aumentaron menos que los del conjunto del PIB, por lo que sobre el total, el gasto final de las AA.PP. apenas influye en la explicación del crecimiento de la presión fiscal.

Por último, la evolución del gasto en consumo de los hogares fue más pausada que la del PIB. Pese a que se consumió más en términos relativos (0,2 puntos más de media), los precios de consumo tuvieron menos empuje que los del PIB (medio punto menos cada año). En consecuencia, la evolución del gasto en consumo contribuyó a rebajar la presión fiscal en el período.

La mayor parte del crecimiento de la presión fiscal se adjudica, según esta aproximación, al tipo efectivo calculado de acuerdo a la relación RD/BI. Dos terceras partes del crecimiento son explicadas por este componente. Sin embargo, en el período analizado los tipos legales del IVA no han variado, y los movimientos en el tipo de gravamen asociado a cada bien o servicio han sido de poca importancia y, en general, han servido para reducir el tipo aplicado. ¿Cómo se puede explicar entonces este resultado?

La clasificación del gasto en consumo final de los hogares por finalidad proporciona una explicación. En los primeros años analizados, cuando se produce el incremento del tipo efectivo, el análisis de los datos de consumo por productos que ofrece la Contabilidad Nacional revela un crecimiento superior a la media de los bienes y servicios gravados al tipo más alto. Esto es, se produce un cambio estructural en el consumo: la cesta de la compra sustituye productos a tipos reducidos del 4 ó 7 por 100 (en particular alimentos) por otros gravados al 16 por 100, en especial automóviles y servicios telefónicos. Este cambio en la estructura de consumo de los hogares habría impulsado al alza el tipo medio de gravamen, sobre todo en los primeros años del período estudiado.

Ahora bien, ¿es suficiente este cambio en la estructura de consumo como para tener un efecto tan determinante en el comportamiento del tipo medio? Se dispone de datos que hacen dudar que ésta sea la explicación.

Por un lado, se ha dicho que se ha producido un cambio en la estructura de consumo a favor de productos de mayor tipo. Así, si a partir de los datos de gasto en consumo final por finalidades se estima un tipo medio teórico, independiente

de las cantidades recaudadas, ese cambio en la estructura de consumo se traduce en un aumento del tipo en el gasto en consumo final de los hogares. Este aumento del tipo teórico para el consumo no se observa, sin embargo, si se calcula un tipo teórico más completo incluyendo la vivienda. La razón estriba en que la vivienda tiene un tipo del 7 por 100 (6), inferior al del consumo, y al haber crecido el gasto en vivienda a una velocidad mucho mayor en el período considerado, *tira hacia abajo* del tipo teórico calculado para el gasto final sujeto a IVA. El resultado final es una ligera reducción del tipo medio.

Por otro lado, la Agencia Estatal de Administración Tributaria publicó recientemente en su página web una estadística referida al IVA con la información que proporcionan las declaraciones anuales del impuesto. Pues bien, los datos disponibles de 1997 a 2002 indican que el tipo efectivo medio ponderado calculado a partir de las declaraciones tributarias desciende desde el 11,4 por 100 en 1997 hasta el 10,7 por 100 en 2002. En ese período sólo en un año se produce una subida del tipo medio; el resto son reiteradas bajadas. Entre 1997 y 2002 la reducción media anual en el tipo efectivo se cifra en el 1,3 por 100.

Asimismo, esta fuente administrativa indica que en esos años la BI del IVA creció como media un 9,5 por 100, frente al 8,5 que se obtiene de las cifras del cuadro 1 para igual período. De la comparación entre esta evolución de la BI y los crecimientos registrados en la RD entre 1997 y 2002 resulta también una ligera caída del tipo medio.

Todos estos hechos podrían servir de argumento para pensar que la BI estimada es incorrecta, que le falta algún elemento. Sin embargo, aun siendo una aproximación que obvia la existencia de algunas partidas de gasto, éstas no tienen tanta relevancia y, sobre todo, no pueden tener un efecto diferenciador tal que supongan un cambio de la magnitud que indica el tipo calculado.

Sólo queda entonces conjeturar acerca de una posible infravaloración del crecimiento de las variables de la propia Contabilidad Nacional que han sido utilizadas en la elaboración de la BI o una significativa reducción del volumen del fraude. Algunos analistas se han referido a la hipótesis de infravaloración del crecimiento al constatar la dificultad para explicar conjuntamente los fuertes crecimientos del empleo, en un marco de grandes

avances tecnológicos, y los del PIB. El mayor incremento de la BI del IVA cuando se utilizan las propias declaraciones tributarias para aproximar la estaría respaldando esta idea. Sobre la hipótesis de una significativa reducción del fraude, no se dispone de evidencias que permitan apoyar ninguna conclusión al respecto.

4. CONCLUSIONES

El artículo intenta explicar por qué la recaudación por IVA ha crecido en los últimos años a un ritmo significativamente superior al del PIB, contribuyendo decisivamente al incremento de la presión fiscal. Se intenta para ello usar cifras del sistema de Cuentas Nacionales con el fin de subrayar la coherencia del conjunto de informaciones a manejar. La única excepción la constituye el gasto en vivienda, cuya incidencia en la recaudación del IVA es muy difícil de aproximar a partir de los conceptos usados en la Contabilidad Nacional.

El método propuesto para el análisis no cierra todas las explicaciones del fenómeno, aunque sí permite reducir algunas incertidumbres. En primer lugar, destaca la importancia del bien vivienda a la hora de explicar el crecimiento de la recaudación. En los ocho años considerados, el gasto en vivienda nueva se ha multiplicado por 3,4, mientras que el gasto en consumo interior lo ha hecho por 1,6. En esta divergencia ha influido decisivamente la evolución del precio de la vivienda. Así, un 35 por 100 del crecimiento de la presión fiscal aparente del IVA vendría explicado por el incremento relativo de los precios de la vivienda respecto a los del PIB. De acuerdo al análisis efectuado, si el gasto en vivienda hubiera crecido al mismo ritmo que los otros componentes de la base, la recaudación por IVA hubiera crecido a un ritmo medio casi un punto inferior, moderando el crecimiento de la presión fiscal.

La parte de la explicación que el análisis no permite cerrar es la referida a la elevación del tipo efectivo del IVA que resulta de los datos utilizados: ¿por qué se observa un crecimiento del tipo efectivo del IVA, hasta un promedio del 1,4 por 100 anual, si no hubo en el período ninguna modificación significativa de los tipos legales?

Aquí se ha manejado una posible explicación de carácter *contable*, que pasaría por conjeturar sobre una posible infravaloración de las estimaciones de la Contabilidad Nacional. Pero de esta

conjetura sólo se puede concluir que sería aconsejable una mayor utilización de la riqueza informativa que contienen las declaraciones tributarias en la elaboración de la Contabilidad Nacional.

Más interesante parece, sin embargo, intentar ofrecer una interpretación económica de índole más general que pudiera relacionar el ciclo económico con la recaudación del IVA y que permitiera entender por qué eventualmente se pueden producir las desviaciones entre las evoluciones de la recaudación y del PIB que se reflejan en la presión fiscal. En este sentido, conviene subrayar, como se ha hecho en este texto, dos aspectos. Por un lado, el hecho de que la recaudación de IVA está relacionada con el ciclo nominal, no con el real. Y, por otro, la existencia de razones para suponer que la base imponible y la recaudación del IVA tienen un comportamiento procíclico.

En cuanto al primer aspecto, basta con recordar el papel jugado por los precios de la vivienda nueva en el último tramo del período analizado. Después del año 2000, cuando la actividad general y la base imponible del impuesto se desaceleran en términos reales, la fuerte subida de los precios de la vivienda nueva permite que la desaceleración se transmita con menos intensidad a la recaudación.

Por lo que se refiere al carácter procíclico de base y recaudación, la existencia de un efecto-consumo de desplazamiento desde bienes de primera necesidad (generalmente gravados a tipos reducidos) a bienes gravados al tipo normal se intensifica en las fases de elevado crecimiento económico. Este es el caso del período analizado en el que el crecimiento medio fue del 3,3 por 100, superior a las medidas habituales de crecimiento tendencial de la economía española. Los datos de consumo por productos de la Contabilidad Nacional confirman esta circunstancia, con significativos desplazamientos, en el último lustro del pasado siglo, desde el consumo de alimentos hacia otros bienes y servicios como automóviles o servicios telefónicos.

Por otro lado, el modo vigente de liquidación del IVA (recaudación en destino) implica una relación positiva entre déficit comercial y recaudación por IVA. Tradicionalmente el déficit comercial de la economía española ha mostrado un carácter procíclico, también en el período considerado, por lo que la recaudación por IVA recoge parte de este efecto.

Por último, las conclusiones sobre el aumento de la presión fiscal del IVA cobran sentido si permiten extraer consecuencias para el futuro.

En primer lugar, el análisis aquí efectuado debe servir para evitar la tentación de realizar una asociación muy estrecha entre crecimientos del PIB, o del consumo privado, y la recaudación por IVA, al menos en el corto plazo. En el largo plazo, en ausencia de cambios en los tipos legales y de lo que aquí se ha denominado efecto contable, sí debe producirse esa aproximación, y de hecho es lo que parece lógico que se produzca en los próximos años.

En segundo lugar, por lo analizado aquí, en la medida en que se cumplan los pronósticos generalizados (¿o deseos?) de desaceleración de los precios del suelo, se eliminará un importante factor de crecimiento de la presión fiscal.

Por otro lado, los pronósticos más extendidos para los próximos años son de bonanza económica, pero moderada por algunos importantes factores: ya no habrá una política monetaria tan expansiva para la economía española, el *shock* migratorio será menos acusado y la fuerte acumulación de deuda por los agentes privados limitará el crecimiento futuro del gasto. En este contexto, tampoco cabe esperar subidas tan significativas de la recaudación por el mencionado carácter procíclico de la base imponible.

En resumen, todos estos factores hacen pensar que lo razonable para los próximos años es que la recaudación por IVA se modere y se acomode al crecimiento nominal del gasto final en consumo de los hogares.

NOTAS

(*) Economistas y estadísticos, Agencia Estatal de Administración Tributaria. Ángel LABORDA, Carmen MARCOS y M. Paz SALIDO leyeron y mejoraron el texto, si bien los errores se deben atribuir exclusivamente a los autores. Las opiniones expresadas corresponden también en exclusiva a éstos y no tienen por qué ser compartidas por la Agencia Tributaria.

(1) Una aplicación de este enfoque se puede encontrar en Instituto de Estudios Fiscales (2001): *Evaluación de los efectos de la reforma del IRPF en la Ley 40/1998*, Secretaría de Estado de Hacienda, Ministerio de Hacienda.

(2) En el anexo se ofrece una explicación más pormenorizada de las diferencias conceptuales entre ambas medidas.

(3) Existen otras partidas de menor cuantía que deberían incluirse también, como los consumos intermedios o la formación bruta de capital de empresas cuya producción está sujeta pero que no pueden deducirse el IVA soportado por estar acogidos a algún régimen especial del impuesto, o la venta de terrenos en operaciones de formación bruta de capital de las AA.PP., de las IPSFLSH y de los sectores exentos. Por simplicidad, se prescinde de cualquier explicación sobre estos casos.

(4) En el anexo se detallan las fuentes utilizadas para medir cada una de las variables utilizadas en el análisis. Persiguiendo la idea de sencillez y accesibilidad, el criterio general ha sido el de utilizar, siempre que ha sido posible, la información incluida en la Contabilidad Nacional de España (CNE). Sólo en algún caso en que la naturaleza de las operaciones gravadas por el impuesto se aleja notablemente de los conceptos utilizados por la CNE (como en el caso de la compra de viviendas nuevas) se ha acudido a fuentes complementarias.

(5) Los precios que se han utilizado se refieren al valor total de una vivienda nueva, pues esta es la variable adecuada a efectos de determinación de la recaudación por IVA. Sin embargo, los precios implícitos al PIB incluirían sólo la parte relativa al valor de lo construido, que es la parte que se incluye en el cálculo del PIB. El suelo transmitido no constituye producción en el año. Así, la mera revalorización del suelo no forma parte directamente del PIB (aunque, lógicamente, genera plusvalías que en algún momento pueden materializarse en operaciones corrientes contempladas en el PIB), pero sí provoca directamente un incremento de la recaudación por IVA.

(6) La venta de viviendas de protección oficial se grava al tipo inferior, del 4 por 100, aunque en estos años recientes tuvieron un volumen muy reducido con relación al de la vivienda libre.

ANEXO
DETALLE DE FUENTES ESTADÍSTICAS UTILIZADAS

TOTAL RECAUDADO (RC)

Se trata del concepto de *total recaudado por las Administraciones Públicas por Impuestos del tipo valor añadido*. La fuente es la Contabilidad Nacional de España (CNE), base 1995.

La utilización del *total recaudado*, es decir, de la recaudación antes de realizar los ajustes por recursos propios de la Unión Europea, se justifica porque es la cifra que realmente mide el rendimiento del impuesto, independientemente de qué sector institucional sea el beneficiario de los ingresos.

Los impuestos en la Contabilidad Nacional son derechos reconocidos. Esto significa que la recaudación se registra en el momento en el que surge la obligación, entendiéndose que ésta lo hace cuando se dicta el acto administrativo correspondiente según los procedimientos establecidos en cada caso. A diferencia de las medidas de caja habituales, los derechos reconocidos no incluyen los ingresos correspondientes a presupuestos cerrados, pero sí los derechos que están pendientes de cobro.

RECAUDACIÓN DEVENGADA (RD)

El criterio contable utilizado para situar temporalmente los derechos reconocidos implica que el período al que se asigna la recaudación puede no coincidir con el momento en el que se han producido los flujos de bienes y servicios que dan lugar al pago del impuesto. Esta diferencia es lo que determina la distinción entre el devengo contable y el devengo económico (1).

En el caso de la recaudación del IVA esta diferencia afecta de dos maneras. Por un lado, de acuerdo a los criterios que rigen en el devengo contable, las devoluciones sólo se contabilizan en el momento en que se producen, sea cual sea el año en el que se hayan realizado las operaciones que han dado derecho a la solicitud.

Así, por ejemplo, todas aquellas empresas que presentan declaración trimestral deben esperar a la última declaración del año para solicitar, si procede, la devolución de la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado. La solicitud se presenta ya en el año T+1 y el contribuyente la recibe a lo largo del mismo. Ese año, T+1, es el que cuenta a efectos de derechos reconocidos si bien el flujo de bienes y servicios por el cual se ha solicitado la devolución se produjo en el año T, momento del devengo económico.

Por otro lado, existe un problema de desfase temporal. Las empresas están obligadas a la presentación de sus correspondientes modelos de declaración, en general, en los veinte días posteriores al final del período al que se refiere la declaración. El período que cuenta para los derechos reconocidos es el de la presentación, no aquél en el que se ha devengado económicamente el impuesto. Al ser así, los derechos reconocidos mezclan ingresos procedentes de operaciones devengadas en dos ejercicios diferentes: la recaudación del ejercicio T+1 será la suma de impuestos devengados en el último período del año T y de los devengados todos los períodos (menos el último) del ejercicio T+1.

Ambos problemas obligan a corregir los derechos reconocidos tal como se recogen en la Contabilidad Nacional con el fin de que puedan relacionarse con las bases que dan lugar a la obligación tributaria. Este es el objetivo que tiene el cálculo de lo que aquí se ha denominado recaudación devengada (RD). La forma de hacerlo consiste en:

1. Trasladar las devoluciones de IVA desde el ejercicio en que han sido realizadas hasta el ejercicio en que han sido devengadas económicamente, lo que implica que, para un año cualquiera, hay que restar las devoluciones de IVA que están aplicadas en el presupuesto de ese año y sumar las devoluciones que corresponden realmente a ese ejercicio, y
2. Desplazar a su año la recaudación devengada en los últimos meses del año pero ingresada al siguiente.

Los problemas de información impiden que la corrección que se puede hacer de las cifras contables sea completa. En lo que se refiere al primer punto, se dispone de información de devoluciones aplicadas y del ejercicio tan sólo para la Administración Central. En cuanto al segundo, la información con la que se cuenta es insuficiente incluso para ésta.

Teniendo esto en cuenta, la RD se ha calculado a partir de RC restando las devoluciones aplicadas y sumando las devoluciones del ejercicio correspondientes a la Administración Central. Las cifras que hacen posible el cálculo figuran en las distintas ediciones del *Informe Anual de Recaudación Tributaria* de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2). Los datos de devoluciones correspondientes a los ejercicios de 2002 y 2003 son estimaciones propias.

BASE IMPONIBLE DEL IVA

El criterio general para la construcción de la base imponible ha sido el de utilizar siempre que ha sido posible la información incluida en la CNE. Sólo en algún caso en que la naturaleza de las operaciones gravadas por el impuesto se aleja notablemente de los conceptos utilizados por ésta se ha acudido a fuentes complementarias.

Esta base imponible se construye a partir de sus componentes y de los tipos medios estimados para el cálculo de la base uniforme del IVA a efectos de presupuesto comunitario (3).

ANEXO (Continuación)
DETALLE DE FUENTES ESTADÍSTICAS UTILIZADAS

Como se ha explicado en el epígrafe 2, la base imponible agregada del IVA está formada, básicamente, por:

- Gasto en consumo final interior de los hogares en bienes y servicios sujetos y no exentos;
- Formación bruta de capital en vivienda de los hogares (incluyendo los terrenos);
- Consumos intermedios de las AA.PP., de las IPSFLSH y de los sectores cuya producción está exenta del pago del impuesto;
- Formación bruta de capital de las AA.PP., de las IPSFLSH y de los sectores exentos.

En este documento se ha simplificado el cálculo, de manera que la base imponible se aproxima por la suma de tres componentes:

1) Gasto en consumo final interior de los hogares en bienes y servicios sujetos y no exentos:

Es el gasto en consumo final de los hogares (interior) de la CNE del que se han eliminado aquellos grupos de gasto que contienen mayoritariamente bienes y servicios no sujetos o exentos. En concreto se han restado los códigos COICOP 4.1, 4.2, 5.6, 6.2, 6.3, 10, 12.4, 12.5 y 12.6. La cifra de 2003 se estima suponiendo una tasa de crecimiento similar a la del gasto en consumo final interior de los hogares estimada por la CNE Trimestral.

Como la valoración de este gasto incluye el propio IVA, las cifras resultantes se dividen por el tipo medio calculado en los trabajos de la base uniforme del IVA. Dada la variabilidad que muestra el tipo en las distintas estimaciones de la base uniforme, se ha preferido tomar un único tipo para todo el período de manera que las tasas de variación no queden alteradas por esta circunstancia.

2) Gasto de los hogares en vivienda:

Este componente se construye con la formación bruta de capital en vivienda de la CNE en términos constantes y el precio medio de la vivienda de menos de un año de antigüedad que publica el Ministerio de Fomento. El dato de 2003 es una previsión de elaboración propia.

La razón de por qué no se utiliza directamente la información de inversión en vivienda que estima la Contabilidad Nacional estriba en las diferencias conceptuales entre esa variable y el gasto que realmente está sujeto al IVA; principalmente en lo que se refiere a la consideración del suelo. Metodológicamente la formación bruta en vivienda de la Contabilidad Nacional no debe incluir el suelo al ser éste un activo no producido. Por el contrario, el gasto sujeto al impuesto debe incluir el valor total de la transacción.

Una alternativa a esta aproximación consiste en emplear la información ofrecida por la *Estadística del IVA* (4). Esta fuente proporciona los datos sobre bases, cuotas y tipos de la declaración anual informativa del IVA en el sector de construcción y servicios inmobiliarios para los años 2000-2002. A partir de ese tipo medio y conociendo el tipo medio de la vivienda que sale de la base uniforme del IVA, se puede calcular la parte de la base que corresponde a la venta de viviendas, con el ligero problema de la inclusión dentro de ésta de los pequeños trabajos de albañilería sometidos al 7 por 100 desde el año 2000.

Desgraciadamente esta aproximación no está exenta de problemas. En primer lugar, no se dispone de todos los años del período, por lo que habría que utilizar algún indicador para completar la muestra. En segundo lugar, las cifras que se obtienen se refieren exclusivamente al Territorio IVA (esto es, el Territorio de Régimen Fiscal Común excluyendo Canarias, Ceuta y Melilla), lo que obliga, igualmente, a realizar estimaciones para completar el ámbito que se tiene para la recaudación. Por estas razones y para ajustarse en la medida de lo posible al esquema integrado que proporciona la Contabilidad Nacional, no se ha seguido este camino.

3) Gasto de las AA.PP.:

Hay tres conceptos del gasto de las AA.PP. que están sujetos a IVA: los consumos intermedios, las adquisiciones directas para transferencias en especie y la formación bruta de capital. Todos ellos se toman de la CNE. Como están valorados a precios de mercado, las cifras se deben corregir para eliminar el IVA. Esta corrección se hace, para cada componente, de acuerdo al tipo calculado para la base uniforme.

Dentro de las adquisiciones directas para transferencias en especie hay operaciones que están exentas del pago del impuesto. Como ya se ha comentado antes, la variabilidad de las estimaciones elaboradas para el cálculo de la base uniforme hace imposible disponer de una serie con las debidas propiedades de homogeneidad temporal. Por esta razón, se ha preferido incluir todas estas transacciones dentro de la base imponible calculada. Otras opciones, como disminuir el nivel y aplicar las tasas de crecimiento del total de adquisiciones, no modifican sustancialmente el perfil de las series.

Para transformar a precios constantes los anteriores agregados se utilizan los siguientes deflatores:

1) Gasto en consumo final de los hogares interior en bienes y servicios sujetos y no exentos:

Se estima un gasto en consumo final interior a precios constantes con igual definición que el agregado en corrientes. El deflactor es el resultado de dividir ambos. En 2003 se toma el crecimiento del deflactor del gasto en consumo final interior total.

2) Gasto de los hogares en vivienda:

El deflactor es el precio de la vivienda de menos de un año de antigüedad que publica el Ministerio de Fomento.

ANEXO (Continuación)
DETALLE DE FUENTES ESTADÍSTICAS UTILIZADAS

3) Gasto de las AA.PP.:

Para cada componente se utiliza un indicador de precios distinto:

- Consumos intermedios: deflactor del gasto en consumo final de las AA.PP.
- Adquisiciones directas: la CNE ofrece un deflactor para este agregado; en 2003, se aplica una desaceleración similar a la del deflactor del gasto en consumo final de las AA.PP.
- Formación bruta de capital: hasta 2002 es el deflactor de la formación bruta de capital en otras construcciones de la CNE; en 2003, se supone una aceleración similar a la del deflactor de la formación bruta en construcción.

Notas:

(1) FRUTOS, R.; MELIS, F.; PÉREZ DE LA OSSA, M. J. y RAMOS, J. L. (2000): *La medida de los ingresos públicos en la Agencia Tributaria. Caja, derechos reconocidos y devengo económico*, Papeles de Trabajo 20/2003, Instituto de Estudios Fiscales (disponible en www.ief.es).

(2) Los últimos años están disponibles en www.aeat.es.

(3) *Determinación de la base imponible uniforme del impuesto sobre el valor añadido*. Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos. Dirección General de Presupuestos. Ministerio de Hacienda.

(4) En www.aeat.es.
