

## La presión fiscal por IVA en España tras la reciente crisis económica

*Desiderio Romero-Jordán\* y José Félix Sanz-Sanz\*\**

**Como resultado de la crisis, la recaudación del IVA cayó en España un 40% entre 2007 y 2009. Las reformas de 2010 y 2012 trataron de impulsar dicha recaudación incrementando 5 puntos el tipo normal y 3 el reducido. Estas subidas, que fueron las más intensas de la UE-15 durante la crisis, permitieron que en 2014 se superara el nivel de recaudación previo a 2008. En términos macro, las dos citadas reformas han conseguido aumentar la presión fiscal por IVA hasta el nivel de 2006 (6,2%), aunque ciertamente lejos del existente en países como Francia (6,9%), Alemania (7,0) o Portugal (8,5%). El efecto ciclo permitirá seguir elevando el nivel de recaudación, aunque el fuerte peso de las bases gravadas a tipo reducido y superreducido resulta un serio obstáculo para incrementar la presión fiscal del impuesto. En términos microeconómicos, la comparación de los años 2007 y 2015 revela que el tipo medio efectivo soportado por los hogares ha aumentado en promedio 1,5 puntos. Los resultados muestran también que el IVA es, en términos de renta permanente, progresivo, aunque dicha progresividad se redujo entre 2007 y 2013.**

En 2016, la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) fue de 62.845 millones de euros (Agencia Estatal de la Administración Tributaria, 2017). Esa cifra fue inferior a los 72.416 millones aportados por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Y se situó muy por encima de lo recaudado tanto por el impuesto de sociedades como por el conjunto de los impuestos especiales, que respectivamente generaron unos ingresos de 21.678 y 19.866 millones de euros. Puede afirmarse que el IVA es un pilar del sistema tributario español, aunque la reciente crisis económica hizo tambalear su fuerte capacidad recaudatoria.

Previamente a la crisis, la recaudación de IVA alcanzó su máximo histórico en 2007 aportando 55.851 millones de euros, equivalentes al 28% de los impuestos recaudados por el Estado. La crisis económica tuvo un impacto dramático sobre la recaudación del impuesto reduciéndose en 2009 hasta 33.567 millones de euros. Es decir, los dos primeros años de la crisis generaron una disminución acumulada en la recaudación de 22.284 millones de euros. En otras palabras, los ingresos por IVA cayeron un 40% entre 2007 y 2009. Este desplome en la recaudación jugó un papel importante en el déficit público de 2009, que alcanzó

\* Universidad Rey Juan Carlos.

\*\* Universidad Complutense de Madrid.

una cifra récord en la reciente historia española situándose en el -10,9%.

El hundimiento de la recaudación de IVA originó un intenso debate sobre las medidas que serían necesarias para mejorar de forma estructural la capacidad recaudatoria del impuesto. Desde la OCDE, el FMI y la Comisión Europea se sugirieron diferentes alternativas de reforma de la estructura de tipos de gravamen –entre 1995 y 2010 el IVA español contaba con un tipo superreducido del 4%, un tipo reducido del 7% y un tipo normal del 16%<sup>1</sup>. Dichas propuestas consistían, en primer lugar, en la elevación del tipo general, ya que el 16% existente en España en esas fechas era el segundo más bajo de toda la Unión Europea (el tipo en Luxemburgo era del 15%). En segundo lugar se proponía la reestructuración, e incluso eliminación, de las bases gravadas a tipos reducidos por su elevado coste recaudatorio<sup>2</sup>. A efectos ilustrativos, los Presupuestos Generales del Estado para 2017 estimaron que los tipos superreducido y reducido generarían un gasto fiscal de 11.093 millones de euros, equivalentes al 16,4% de la recaudación prevista para el impuesto (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2017)<sup>3 4</sup>.

En este contexto de fuerte desequilibrio de las finanzas públicas, los gobiernos de Rodríguez Zapatero y de Rajoy acometieron dos subidas consecutivas en los tipos reducido y normal de IVA en tanto que el tipo superreducido se mantuvo sin cambios<sup>5</sup>. La primera de las reformas señaladas entró en vigor en septiembre de 2010 mientras que la segunda, transcurridos menos de dos años, lo hizo en julio de 2012. La reforma de

2010 aumentó el tipo reducido del 7% al 8% y el normal del 16% al 18%. En la segunda, se elevó nuevamente el tipo reducido al 10% y el normal al 21%. En resumen, como resultado de esos cambios se produjo un fuerte aumento de los tipos: 3 puntos en el reducido y 5 en el normal. De hecho, entre 2008 y 2013, España fue el país de la UE-15 donde más crecieron los tipos reducido y normal (para un mayor detalle véase, Romero y Sanz, 2013). Así, el tipo general del 21% vigente actualmente en España está muy próximo del promedio de la UE-15 que se sitúa en el 21,6% –en diez de los quince países el tipo general oscila entre el 20% y el 23% (Comisión Europea, 2016).

---

*Entre 2008 y 2013 España fue el país de la UE-15 donde más crecieron los tipos reducido y normal del IVA. Así, el tipo general del 21% vigente actualmente en España está muy próximo del promedio de la UE-15 que se sitúa en el 21,6%.*

---

Las reformas del IVA de 2010 y 2012 contribuyeron a recuperar el nivel de recaudación existente antes de la crisis. Como muestra el gráfico 1, en 2014 se superó por primera vez el nivel de ingresos de 2007 alcanzando los 56.174 millones de euros, tras las tasas negativas de crecimiento de la recaudación de los años 2008 y 2009 que se situaron respectivamente en el -14,0% y -30,0% (gráfico 2). En 2016, los ingresos por IVA se situaron en 62.845 millones de euros; es decir, un 12,5% por encima

<sup>1</sup> El tipo superreducido somete a gravamen, entre otros, pan, leche, huevos, frutas y verduras frescas, medicinas para uso humano, libros y periódicos. Al tipo reducido se gravan, entre otros, la carne, el pescado, los alimentos procesados, la hostelería, el transporte o el agua. Y, por último el tipo normal somete a tributación al resto de bienes entre los que se encuentran los bienes energéticos, la ropa, el calzado, el alcohol o el tabaco.

<sup>2</sup> Compensándose, por ejemplo, con una reducción en las cotizaciones a la Seguridad Social.

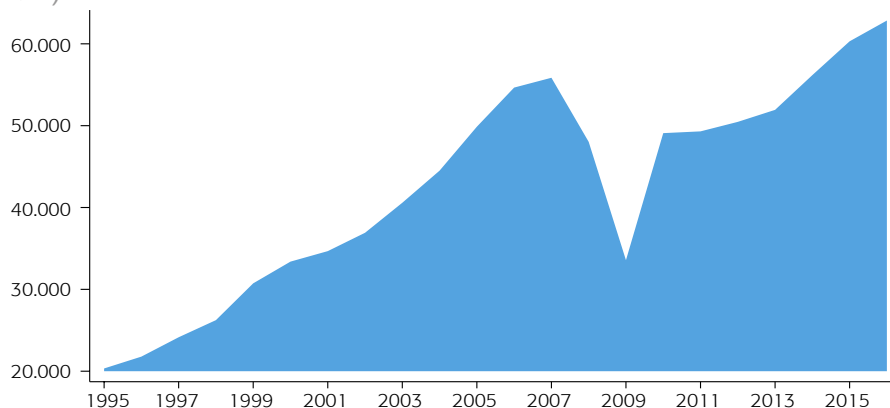
<sup>3</sup> A esa cantidad deben añadirse 7.851 millones del gasto fiscal generado por las exenciones contempladas en la normativa del impuesto.

<sup>4</sup> Por ejemplo, la Comisión Europea estimó para el año 2011 que la eliminación del tipo reducido y superreducido permitiría bajar el tipo general del 18% al 12,7% (Comisión Europea, 2011).

<sup>5</sup> Adicionalmente, la reforma de 2012 modificó la tributación de algunos servicios que pasaron de ser gravados a tipo reducido a serlo a tipo normal, como la asistencia a eventos culturales –cine, teatro, conciertos o danza–, atención veterinaria, servicios funerarios y de peluquería así como la compra de flores. En 2017, los espectáculos relacionados con las artes escénicas, conciertos y toros han pasado nuevamente a ser gravados a tipo reducido.

Gráfico 1

### Recaudación de IVA, 1995–2016 (Millones de euros)



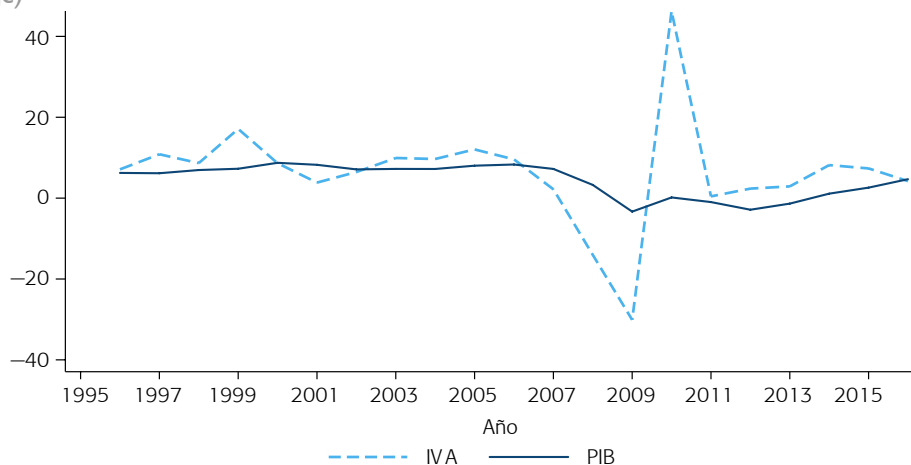
Fuente: Agencia Estatal de la Administración Tributaria (2017).

del máximo histórico de 2007<sup>6</sup>. En este contexto, este artículo centra su atención en las dos cuestiones siguientes. Primero, desde un punto de vista macro, se analiza el estado actual de la presión fiscal por IVA tras las reformas de 2010 y 2012. Tratamos de ver en términos comparativos cuánto ha aumentado la presión fiscal del impuesto. Esta cuestión es objeto

de atención en la siguiente sección. Segundo, con un enfoque micro, se analiza el modo en que se distribuye la carga fiscal efectiva por IVA en los hogares españoles antes y después de las reformas. Para este propósito comparamos la situación existente en los años 2007 y 2015. A esta cuestión nos referiremos en la sección tercera.

Gráfico 2

### Tasas de variación del IVA y del PIB, 1995–2016 (En porcentaje)



Fuentes: Agencia Estatal de la Administración Tributaria (2017) e Instituto Nacional de Estadística (*Contabilidad Nacional de España*).

<sup>6</sup> Desde el punto de vista presupuestario, el aumento en la recaudación es una noticia positiva para un país como España que lleva desde 2008 haciendo importantes esfuerzos para cumplir con los requisitos del 3% de déficit. En este sentido, el consenso entre los principales servicios de análisis de coyuntura de España sitúa la previsión de déficit de las administraciones públicas en el -2,4% en 2018 (Funcas, 2018).

## Evolución de la presión fiscal por IVA: análisis comparado

La presión fiscal por IVA es una medida sintética que relaciona los ingresos efectivamente recaudados por dicho impuesto respecto al Producto Interior Bruto (PIB). Esta ratio nos informa de la capacidad recaudatoria del impuesto en términos de la producción generada por un país en un año. De lo alto o bajo que sea dicha ratio no pueden extraerse conclusiones sobre el grado de progresividad o regresividad del impuesto –para esta tarea se necesitan microdatos que permitan identificar la distribución de tipos medios efectivos por niveles de renta. La recaudación del IVA, numerador de la ratio de presión fiscal, depende del nivel de los tipos de gravamen así como del peso que las diferentes bases tienen en el total del consumo final sujeto al impuesto. Así, cuanto mayor sea el peso de las bases gravadas a tipos reducidos (y exentos) mayor será el gasto fiscal que generan y menor la recaudación del impuesto<sup>7</sup>.

El cuadro 1 compara la presión fiscal por IVA de España con la media de la UE-15 –utilizamos los últimos datos disponibles que comprenden el período 2002 a 2014. Los países recogidos en dicho cuadro han sido clasificados en tres grupos: (i) los de menor presión fiscal, entre los que se encuentra España, (ii) los nórdicos, que son los que cuentan con la mayor presión fiscal y (iii) los países con un nivel intermedio de presión fiscal –en este caso hemos separado a Reino Unido e Irlanda del resto debido a que como rasgo especial aplican un tipo cero sobre un elevado número de bienes y servicios. El cuadro 2 sirve de apoyo en esta tarea mostrando los cambios en los tipos de IVA en los países de la UE-15. Coincidiendo con la crisis de 2008, la mayoría de países de la UE-15 acometieron aumentos en los tipos de IVA, general o reducidos, con el fin de mantener o recuperar sus niveles de recaudación. España ha

sido el país de la UE-15 junto a Grecia donde más se ha elevado el tipo general de IVA entre 2002 y 2016, con un incremento acumulado de 5 puntos. Le sigue en intensidad Portugal, que elevó su tipo general 4 puntos en dicho período. En el resto de países, el tipo aumentó 0,4 puntos en Francia; 2 puntos en Finlandia, Italia, Irlanda, Luxemburgo y Holanda; 2,5 puntos en Reino Unido y 3 puntos en Alemania.

El tipo general del 21% vigente en España coincide actualmente con el existente en Holanda y Bélgica, siendo ligeramente superior al 19% de Alemania o al 20% de Austria. Estos cuatro últimos países presentaron en 2014 niveles de presión fiscal superiores al 6,2% de España, especialmente Bélgica (6,9%), Alemania (7,0%) y Austria (7,7%). Como en el caso del tipo general, España lideró los aumentos del tipo reducido en la UE-15 acumulando un aumento de 3 puntos.

Como muestra el cuadro 1, la presión fiscal media de España en el período 2002 a 2014 ha sido del 5,6%. Dicha ratio está 1,7 puntos por debajo de la media de la UE-15, cuyo valor promedio del período es del 7,3%. Tras las dos reformas del impuesto, la diferencia en presión fiscal respecto al promedio de la UE-15 ha ido disminuyendo desde 3 puntos en 2009 hasta 1,2 puntos en 2014 –dicha diferencia coincide con la existente en los años 2004 a 2006. De acuerdo al citado cuadro, el grupo de países con menor presión fiscal media en el período 2002 a 2014 lo conforman España (5,6%), Italia (5,8%) y Luxemburgo (6,4%). En el extremo opuesto se encuentran los países nórdicos, que ostentan las ratios más altas de presión fiscal. Este *ranking* lo lidera Dinamarca con un promedio del 9,6%, seguido por Suecia y Finlandia con unas ratios situadas en el 8,7% y en el 8,5%, respectivamente. La información del cuadro 1 muestra que durante el período 2002 a 2014 la presión fiscal por IVA en los países nór-

<sup>7</sup> El tamaño de la economía sumergida y su incidencia sobre el volumen de fraude fiscal es un factor clave en la recaudación de IVA. En promedio, para los años 2002 a 2014, los países de la UE-15 con menor tamaño de economía sumergida fueron Austria (8,9%), Luxemburgo (8,9%), Holanda (10,5%) y Reino Unido (10,8%), mientras que los de mayor tamaño fueron España (19,8%), Portugal (19,9%), Italia (22,6%) y Grecia (25,4%) (Schneider *et al.*, 2015). Tampoco debe olvidarse el impacto recaudatorio originado por la elusión fiscal así como por las situaciones de insolvencia o quiebra de empresas.

Cuadro 1

**Presión fiscal por IVA en los países de la UE-15 en el período 2002-2014**

(En porcentaje)

Año	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Media 02-14	Δ 09-14	Δ 02-14
<b>1. Países con el menor promedio de presión fiscal</b>																
España	5,6	5,8	6,1	6,3	6,3	5,9	5,0	3,9	5,4	5,3	5,5	6,0	6,2	5,6	2,3	0,6
Italia	5,9	5,7	5,6	5,7	6,0	5,9	5,7	5,5	6,1	6,0	6,0	5,8	6,0	5,8	0,5	0,1
Luxemburgo	5,6	5,7	6,0	6,3	5,7	6,1	6,2	6,8	6,5	6,8	7,2	7,3	7,3	6,4	0,5	1,7
<b>2. Países con el mayor promedio de presión fiscal</b>																
Finlandia	7,9	8,2	8,2	8,4	8,4	8,2	8,1	8,4	8,3	8,8	9,0	9,3	9,2	8,5	0,8	1,3
Suecia	8,4	8,4	8,3	8,5	8,5	8,6	8,8	9,1	9,2	9,0	8,9	9,0	9,0	8,7	-0,1	0,6
Dinamarca	9,2	9,3	9,4	9,7	9,9	10,0	9,7	9,8	9,5	9,6	9,6	9,5	9,6	9,6	-0,2	0,4
<b>3. Resto de países</b>																
<b>3.1. Países que aplican un tipo cero<sup>(1)</sup></b>																
Reino Unido	6,3	6,5	6,5	6,3	6,2	6,2	6,1	5,4	6,2	6,9	6,8	6,8	6,8	6,4	1,4	0,5
Irlanda	6,7	6,7	7,0	7,3	7,4	7,3	7,0	6,1	6,1	5,6	5,8	5,8	6,1	6,5	0,0	-0,6
<b>3.2. Países sin tipo cero</b>																
Alemania	6,2	6,2	6,1	6,1	6,1	6,8	6,9	7,2	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	6,7	-0,2	0,8
Holanda	6,8	6,9	6,8	6,8	6,9	7,0	6,8	6,5	6,8	6,5	6,5	6,5	6,4	6,7	-0,1	-0,1
Bélgica	6,8	6,6	6,7	6,9	6,9	6,9	6,8	6,8	6,9	6,9	6,9	6,9	6,9	6,8	0,1	0,0
Francia	6,9	6,9	7,0	7,1	7,1	7,0	6,9	6,7	6,8	6,8	6,8	6,8	6,9	6,9	0,2	0,0
Grecia	7,3	6,7	6,5	6,7	6,8	7,1	7,0	6,3	7,1	7,3	7,2	7,0	7,1	6,9	0,8	-0,4
Austria	7,9	7,7	7,7	7,7	7,4	7,4	7,5	7,7	7,7	7,6	7,7	7,7	7,7	7,6	0,0	-0,3
Portugal	7,5	7,6	7,6	8,2	8,3	8,2	8,1	6,8	7,5	8,1	8,3	8,1	8,5	7,9	1,7	0,4
Media UE-15	7,2	7,2	7,3	7,5	7,5	7,5	7,2	6,9	7,1	7,2	7,3	7,3	7,4	7,3	0,4	0,1
Diferencia España - UE-15	-1,6	-1,4	-1,2	-1,2	-1,2	-1,6	-2,2	-3,0	-1,7	-1,9	-1,8	-1,3	-1,2	-1,7	--	--

*Nota:* (1) Existen otros países que también hacen un uso del tipo cero aunque de forma marginal. Este es el caso de Bélgica, Dinamarca, Malta, Finlandia y Suecia.

*Fuentes:* Comisión Europea (2016) y elaboración propia.

dicos ha estado en media 3 puntos por encima de la observada en el grupo de España, Italia y Luxemburgo. Los países incluidos en esos dos grupos comparten internamente ciertos rasgos en el diseño del impuesto que pueden ayudarnos a entender las fuertes diferencias existentes en sus niveles de presión fiscal.

Respecto a los rasgos del IVA existente en los países de la UE-15 con menor presión fiscal –España, Italia y Luxemburgo– resaltamos los tres siguientes aspectos. Primero, España, Italia y Luxemburgo se encuentran en la cola de países con menor peso de los bienes y servicios gravados a tipo normal –en España es del 46% frente al 69% de la media de

la UE-15 (Comisión Europea, 2004). Segundo, España y Luxemburgo son los países de la UE-15 con el tipo normal más bajo. En España fue del 16% hasta la reforma de 2010, tan solo un punto por encima del tipo mínimo del 15% establecido en la normativa comunitaria. Luxemburgo tuvo un tipo de gravamen del 15% hasta el año 2015 elevándose a partir de ese año al 17%. Tercero, Luxemburgo, Italia y España cuentan en su estructura con un tipo superreducido. El tipo es del 3% en Luxemburgo mientras que en Italia y España es del 4%. En Luxemburgo, las bases a tipo superreducido cubren una muy amplia variedad de bienes que incluye entre otros comida, bebidas sin alcohol, ropa y calzado de niño, agua, algunos productos farmacéuticos, algunos equipos médicos para personas discapacitadas, transporte interno de pasajeros, libros y periódicos, eventos culturales, hoteles y restaurantes (excluidas bebidas alcohólicas), servicios telefónicos o servicios culturales. La lista de bienes gravados a tipo superreducido es mucho más reducida en España e Italia que gravan al 4%, entre otros, algunos alimentos, algunos equipos médicos para discapacitados, libros y periódicos.

En cuanto a los rasgos identificativos de los países de la UE-15 con mayor presión fiscal –Dinamarca, Suecia y Finlandia– destacamos los dos siguientes aspectos. Primero, tales Estados se encuentran a la cabeza de países de la UE-15 con mayor peso de las bases gravadas a tipo general –100% en Dinamarca y muy próximos al 80% en Suecia y Finlandia (Comisión Europea, 2004). Segundo, estos países cuentan con los tipos generales de IVA más elevados de la UE-15. Desde 2016, el tipo general de Dinamarca y Suecia es del 25%, en tanto que en Finlandia es del 24%. Dinamarca es un caso excepcional en la UE-15 puesto que aplica un tipo uniforme de IVA del 25% al consumo de todo tipo de bienes y servicios<sup>8</sup>.

Finlandia y Suecia disponen, por el contrario, de dos tipos reducidos en la estructura del impuesto (10/14 y 6/12 respectivamente). En estos dos países, las bases gravadas a tipos reducidos incluyen servicios culturales, hoteles, restaurantes, transporte de viajeros, libros, agua, comida<sup>9</sup> –en el caso de Finlandia también incluye las medicinas.

---

*Los países de la UE-15 con mayor presión fiscal por IVA cuentan con un mayor peso de las bases gravadas a tipo general (100% en Dinamarca y muy próximo al 80% en Suecia y Finlandia) y con los tipos generales más elevados (25% en Dinamarca y Suecia, y 24% en Finlandia).*

---

En resumen, la combinación de un tipo normal bajo junto a la existencia de uno o varios tipos reducidos con un peso elevado en la estructura de consumo son una barrera infranqueable para alcanzar ratios de presión fiscal próximas al 7%<sup>10</sup>. Dicho nivel es precisamente el valor medio del período 2002 a 2014 correspondiente al grupo de países que en el cuadro 2 hemos denominado “Resto de países sin tipo cero”. En este grupo encontramos países centro-europeos, como por ejemplo Alemania, Holanda o Austria, cuyas ratios de presión fiscal oscilan entre el 6,7% de Alemania y Holanda y el 7,6% de Austria. Estos tres países disponen de un tipo general que oscila entre el 19% y el 21% –próximo por tanto al de España– pero con un único tipo reducido que oscila entre el 6% y el 10%. Uno de los factores que ayuda a explicar las diferencias de presión fiscal de España con Alemania, Austria u Holanda es que los bienes gravados en España a tipo superreducido –como es el caso de alimentos, medicinas, libros o periódicos– lo están en esos tres países a tipo reducido o normal (para un mayor detalle ver Romero y Sanz, 2013).

<sup>8</sup> Con la excepción de periódicos, revistas y transporte de viajeros, a los que se aplica un tipo cero.

<sup>9</sup> Algunos alimentos en el caso de Suecia.

<sup>10</sup> El efecto que un bajo nivel de economía sumergida tiene en la presión fiscal por IVA es claro si por ejemplo comparamos España y Reino Unido –el peso de la economía sumergida en estos países es del 22,5% y del 12,5% respectivamente (Schneider *et al.*, 2015). Reino Unido cuenta con un elevado número de bienes y servicios gravados a tipo cero entre los que se encuentran la mayoría de la comida, medicinas, equipos para discapacitados, agua, vivienda nueva, transporte de pasajeros, libros, periódicos y ropa y calzado de niños. Asimismo, un elevado número de bienes están gravados al tipo reducido del 5% como la electricidad, gas o el gasoil para uso doméstico. Pese a ello, la presión fiscal promedio del Reino Unido en el período 2002 a 2014 fue incluso 0,8 puntos superior a la española.



Cuadro 2

**Reforma en los tipos de IVA en los países de la UE-15**

	Estructura de tipos en 2016		Cambios en los tipos reducidos 2002-2016	Cambios en el tipo normal 2002-2016
	Reducidos <sup>(1)</sup>	Normal		
Alemania	7	19	No	+3 puntos (en 2007)
Austria	10	20	No	No
Bélgica	6/12	21	No	No
Dinamarca	--	25	--	No
España	(4) 10	21	+ 3 puntos (+1,0 en 2010 y +2,0 en 2012)	+5 puntos (+2,0 en 2010 y +3,0 en 2012)
Finlandia	10/14	24	+ 2 puntos en el tipo reducido inferior (+1,0 en 2010 y +1,0 en 2013) -3 puntos en el tipo reducido superior (-4,0 en 2010 y +1,0 en 2013)	+2 puntos (+1,0 en 2010 y +1,0 en 2013)
Francia	(2,1) 5,5/10	20	En 2012 creó un tipo reducido del 7% que elevó al 10% en 2014	+0,4 puntos (en 2014)
Grecia	6/13	23	En 2010 se eliminó el tipo superreducido del 4,5%. El tipo reducido del 9% se desdobló en un tipo del 5,5% y otro del 11%. En 2001, tales tipos pasaron a ser del 6,5% y del 13%	+5 puntos (+1,0 en 2005 y +4,0 en 2010)
Irlanda	(4,8) 9/12,5	23	En 2003, el tipo reducido pasó del 12,5% al 13,5%. Desde 2011 existen un tipo reducido del 9% y otro del 13,5%	+2 puntos (+0,5 en 2009 y +1,5 en 2012)
Italia	(4) 10	22	No	+2 puntos (1,0 en 2012 y 1,0 en 2014)
Luxemburgo	(3) 8/14	17	+2 puntos en ambos tipos reducidos (en 2015)	+2 puntos (en 2015)
Holanda	6	21	No	+ 2 puntos (en 2013)
Portugal	6/13	23	+ 1 punto en ambos tipos (en 2010)	+ 4 puntos <sup>(2)</sup> (+2,0 en 2005 y +2,0 en 2011)
Suecia	6/12	25	No	No
Reino Unido	5	20	No	+2,5 puntos <sup>(3)</sup> (en 2013)

Notas: (1) Tipos superreducidos en paréntesis. (2) Experimentó subidas y bajadas a lo largo del período analizado. El 23% se fijó en 2011. (3) El tipo fue del 17,5% en los años 2002 a 2010 excepto en 2009 que fue del 15%. El 20% se fijó en 2011.

Fuente: Comisión Europea (2016) y elaboración propia.

## Cambios en el tipo medio efectivo del IVA en los hogares españoles

Las reformas del IVA de 2010 y 2012 tuvieron lugar en un contexto de profunda crisis económica. Baste señalar al respecto que la tasa de paro en

2007 fue del 8,2% alcanzando una cota del 26,1% en 2013 —en los últimos años ha ido reduciéndose hasta situarse en el 17,2% en el promedio del año 2017. La mayor crisis vivida en España durante la democracia ha coincidido en el tiempo con la mayor subida de tipos de IVA desde que dicho tri-

buto fuera introducido en el sistema fiscal español en 1986. En esta sección empleamos los microdatos de la *Encuesta de Presupuestos Familiares (EPF)* para analizar los cambios en la distribución de los tipos medios efectivos soportados por los hogares españoles en los años 2007 a 2015. De este modo, mostraremos resultados tanto de los cambios en la carga fiscal efectiva a la que se han enfrentado los hogares durante ese periodo, como de los efectos sobre la progresividad del impuesto computando el conocido índice de Kakwani.

La *EPF* es una muestra representativa de los hogares españoles que contiene información desagregada de su cesta de consumo –gasto corriente en bienes y servicios, así como la compra de ciertos bienes duraderos como por ejemplo electrodomésticos. Se ha asignado el tipo de IVA (así como de accisas), a cada uno de esos bienes de acuerdo a la normativa vigente en cada año. Con esta información computamos el tipo medio efectivo de cada hogar como cociente entre la carga fiscal por IVA y el gasto total del hogar que recogen dichas encuestas. Utilizamos el gasto total como *proxy* de la renta permanente (para una discusión ver, por ejemplo, Poterba, 1991). Se asume que la carga fiscal de IVA así calculada es la efectivamente pagada por los hogares en ausencia de fraude o elusión fiscal –asumimos también el supuesto de traslación completa del impuesto.

El cuadro 3 presenta la distribución del tipo medio efectivo de IVA por niveles de renta. El cuadro 4 complementa esta información ofre-

ciendo resultados sobre progresividad y capacidad redistributiva del impuesto empleando los conocidos índices de Kakwani y Reynolds-Smolensky. El tipo efectivo de IVA fue en 2007 del 7,57% elevándose al 9,05% en 2015. Es decir, en esos ocho años, la presión fiscal media de IVA soportada por los hogares ha aumentado 1,5 puntos (19,6%). La estructura de tipos efectivos muestra un perfil creciente con la renta tanto en el año 2007 como en 2015. Estos resultados son indicativos de que el IVA es, en términos de la renta permanente, un impuesto progresivo tanto en 2007 como en 2015. En 2007 el tipo medio efectivo osciló entre el 5,95% para los hogares de renta baja y el 8,84%

---

*El IVA es, en términos de renta permanente (tomando como proxy el gasto total), un impuesto progresivo. En 2015 el tipo medio efectivo fue del 7,68% para los hogares más pobres y el 10,19% para los más ricos. No obstante, los hogares de menor nivel de renta han sido los más perjudicados por el aumento de la presión fiscal entre 2007 y 2015, reduciéndose por tanto su progresividad y también su capacidad redistributiva, que es muy limitada.*

---

para los de renta alta. En 2015 el tipo medio fue del 7,68% para los hogares más pobres y el 10,19% para los más ricos. Consecuentemente, el tipo medio efectivo aumentó 1,7 puntos para

Cuadro 3

### Tipos efectivos de IVA en los años 2007 y 2015 por quintilas de gasto

Quintilas de gasto	2007	2015	Diferencia	Variación (%)
1. Baja	5,95	7,68	1,7	29,1
2. Media-baja	7,21	8,78	1,6	21,8
3. Media	7,76	9,29	1,5	19,7
4. Media-alta	8,20	9,73	1,5	18,7
5. Alta	8,84	10,19	1,4	15,3
Promedio total	7,57	9,05	1,5	19,6

Fuente: Elaboración propia con datos de las Encuestas de Presupuestos Familiares. Valores poblacionales.



Cuadro 4

**Índices de progresividad y capacidad redistributiva del IVA en 2007 y 2015**

	2007	2015	Diferencia	Variación (%)
Kakwani	0,0549	0,0432	-0,0117	-21,3
Reynolds-Smolensky	0,0047	0,0043	-0,0004	-8,5

Fuente: Elaboración propia con datos de las Encuestas de Presupuestos Familiares. Valores poblacionales.

los hogares de la primera quintila mientras que dicho aumento fue de 1,4 puntos en los hogares más ricos. En términos relativos, el tipo efectivo aumentó un 29,1% en la primera quintila mientras que en la última fue del 15,3%. Tanto en términos absolutos como relativos, los hogares de menor nivel de renta han sido los más perjudicados por el aumento de la presión fiscal por IVA. Los resultados del índice de Kakwani muestran que el IVA es progresivo. No obstante, dicha progresividad se reduce entre 2007 y 2015 al pasar el índice del 0,0549 al 0,0432. Los resultados muestran también que la capacidad redistributiva del IVA es muy limitada como reflejan los valores computados del índice de Reynolds-Smolensky. Además, dicha capacidad redistributiva se ha reducido en el periodo 2007 a 2015.

## Conclusiones

Tras las reformas de 2010 y 2012, los tipos reducido y normal aumentaron en España 3 y 5 puntos, respectivamente. Esas reformas elevaron la presión fiscal de IVA alcanzando en 2014 un nivel del 6,2%. En términos micro, tales reformas impositivas elevaron el tipo medio efectivo de los hogares en 1,5 puntos. La evidencia empírica disponible muestra que la elasticidad de la recaudación de IVA respecto a la renta de los hogares es aproximadamente la unidad (Sanz *et al.*, 2016). Por este motivo, es de esperar que la recaudación aumente con cierta intensidad en los próximos años si la economía española sigue creciendo a ritmos como el previsto para 2018 (2,6%) pero no así la presión fiscal. Alcanzar niveles de presión fiscal superiores a los actuales exigiría reducir el peso de las bases gravadas a tipos superreducido

y reducido. Para concluir, los resultados de este trabajo muestran que el IVA es progresivo en términos de renta permanente.

## Referencias

- AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2017), Series históricas de ingresos tributarios, disponible en: ([http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe\\_mensual\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe_mensual_de_Recaudacion_Tributaria.shtml)).
- COMISIÓN EUROPEA (2004), *VAT indicator. Working paper 2*, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea.
- (2011), *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea.
- (2016), *Taxation trends in the European Union*, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea.
- EBRILL, L.; BODIN, J. P.; KEEN, M., y V. SUMMERS (2001), *The Modern VAT*, Washington, Fondo Monetario Internacional.
- FUNCAS (2018), *Panel de Previsiones de la Economía Española, enero 2018*, disponible en: (<http://www.funcas.es/Indicadores/Indicadores.aspx?ld=1>).
- MINISTERIO DE HACIENDA y FUNCIÓN PÚBLICA (2017), *Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2017*, Madrid.
- POTERBA, J. M. (1991), "Is the gasoline tax regressive?", en BRADFORD D. (ed.), *Tax policy and the economy*, vol. 5, MIT Press: 145-164.

ROMERO, D., y SANZ, J. F. (2013), "Evolución de los tipos de IVA aplicados en España durante la crisis económica: análisis comparado", *Cuadernos de Información Económica*, 235, julio-agosto: 69-79.

SANZ, J. F.; CASTAÑER, J. M., y D. ROMERO (2016), "Consumption tax revenue and personal income

tax: analytical elasticities under non-standard tax structures", *Applied Economics*, 48: 4042-4050.

SCHNEIDER, F.; RACZKOWSKI, K., y B. MRÓZ (2015), "Shadow economy and tax evasion in the EU", *Journal of Money Laundering Control*, 18: 34 - 51