

LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN ESPAÑA: DIAGNOSIS Y DISCUSIÓN DE PROPUESTAS FACTIBLES DE REFORMA

Desiderio ROMERO JORDÁN

Universidad Rey Juan Carlos y Funcas

Resumen

Este trabajo ofrece una discusión de las líneas de reforma futura en el IVA y en los impuestos especiales. En el caso del IVA se presta una especial atención a la elevación en los actuales tipos de gravamen, la modificación de las bases y la eliminación de los regímenes especiales. En el caso de los impuestos especiales, la principal reforma a acometer en el corto plazo es la revisión de los tipos de gravamen a efectos de minimizar los efectos generados por la falta de corrección de la inflación. Asimismo, también se discute una posible elevación de los tipos aplicables en las *accisas* de tabaco, hidrocarburos y alcohol.

Palabras clave: IVA, *accisas*, reforma.

Abstract

This paper provides a discussion of future lines of reform in VAT and Excise Duties. In the case of VAT we pay attention to the rise in tax rates, changes in tax bases and the elimination of special schemes. In the case of Excise Duties, the main reform to be undertaken in the short term is the revision of tax rates in order to minimize the effects generated by the lack of inflation correction. It is also discussed a possible rise in tax rates for tobacco, oil and alcohol.

Key words: VAT, Excise Duties, reform.

JEL classification: H21, H23, H25, H26.

I. INTRODUCCIÓN

LOS dos primeros años de la reciente crisis económica fueron dramáticos en términos de recaudación impositiva. Entre 2007 y 2009 la recaudación total se redujo en 56.647 millones de euros (equivalentes al 5,4 por 100 del PIB de 2009). De ellos, 24.635 millones (43,4 por 100) correspondieron al impuesto de sociedades (IS), 22.278 millones (39,3 por 100) al impuesto sobre el valor añadido (IVA), y 8.757 millones (14,9 por 100) al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). En este contexto, para minimizar el impacto de la crisis sobre la recaudación impositiva, desde 2010 se han acometido numerosas reformas parciales del sistema tributario que han afectado de modo especial a las estructuras del impuesto de sociedades, del IVA, del IRPF y a la *accisa* sobre labores del tabaco (véase, por ejemplo, Sanz y Romero, 2012a y 2012b).

Por lo que respecta al IVA, los tipos de gravamen del impuesto se elevaron dos veces en menos de dos años: julio de 2010 y septiembre de 2012. Esas dos reformas produjeron una fuerte sacudida en la estructura de tipos de gravamen elevando el tipo normal en 5 puntos y el reducido en 3 puntos; una de las reformas más intensas en toda la Unión Europea durante la actual crisis (Romero y Sanz, 2013). Las fuertes presiones ejercidas desde la Comisión Europea, la OCDE y el FMI ejercieron una im-

portante presión sobre las dos citadas reformas. El argumento esgrimido insistentemente por tales organismos internacionales ha sido la reducida efectividad recaudatoria del impuesto; en realidad, como prueba el análisis comparado, la más baja de la Unión Europea. De este modo se abandonó el vagón de cola en la estructura de tipos (junto a Luxemburgo, contábamos con el tipo normal más bajo hasta ese momento) y se consiguió elevar la recaudación de IVA hasta cotas próximas a los 50.000 millones de euros. En otras palabras, con un gran esfuerzo, especialmente de los hogares, se han alcanzado niveles absolutos de recaudación similares a los existentes en 2005.

A pesar de ese enorme esfuerzo, la efectividad recaudatoria sigue siendo, como veremos más adelante, muy baja. Por ello, al margen de las prisas que impone una rápida corrección del déficit, resulta necesario afrontar de forma urgente una revisión seria y sosegada de los impuestos indirectos. Es importante destacar que la urgencia de estas reformas sería mucho menor (e incluso no sería) si en el corto plazo se consiguiera reducir el grave problema del fraude en IVA —del fraude en impuestos especiales se sabe muy poco, a excepción del contrabando de tabaco (1)—. Las estimaciones de la Comisión Europea (2013) indican que el *tax gap* de IVA —diferencia entre el impuesto recaudado y el que debería obtenerse en ausencia de fraude (y otras situaciones como la insolvencia financiera de las empresas)—

está próximo a los 11.000 millones de euros (1,1 por 100 del PIB). Ciertamente es que la eficacia de los programas de lucha contra el fraude ha mejorado ostensiblemente en los últimos años (la deuda de IVA liquidada se cuadruplicó entre 2006 y 2012). Sin embargo, desafortunadamente, resultan insuficientes y contribuyen a aumentar la presión sobre futuros incrementos en los tipos de gravamen.

Aunque no resultan socialmente deseables, hay tres importantes elementos a favor de potenciales subidas de los impuestos indirectos. Primero, es bien conocido que todos los impuestos son lesivos para el crecimiento. Sin embargo, existe una amplia evidencia empírica que establece que las cotizaciones sociales y los impuestos directos, especialmente el de sociedades, son más lesivos para el crecimiento que los indirectos (una discusión detallada puede encontrarse en Sanz, 2013). Segundo, existe una creencia bastante generalizada de que los impuestos indirectos son en su conjunto fuertemente regresivos, y muy especialmente el IVA. Sin embargo, la evidencia empírica avala que los impuestos indirectos son en su conjunto ligeramente progresivos (para una discusión detallada véase Romero *et al.*, 2013). Por último, la capacidad distorsionante de los impuestos indirectos es inferior a la de otros impuestos, como por ejemplo el IRPF.

En este contexto, el propósito de este trabajo es ofrecer, en primer lugar, una diagnosis del IVA y de los impuestos especiales. Seguidamente se discutirán alternativas factibles de reforma. Siguiendo este esquema, las cuestiones relativas al IVA se presentan en la sección II, en tanto que las correspondientes a los impuestos especiales se muestran en la sección III. Deliberadamente, el artículo dedica una mayor atención al IVA, al ser este impuesto el que plantea mayores necesidades de reforma. La sección IV resume los aspectos clave a los que se deberán enfrentar futuras reformas de la imposición indirecta.

II. DIAGNOSIS Y PROPUESTAS DE REFORMA DEL IVA

1. Bases y tipos: de dónde venimos y hacia dónde vamos

En enero de 1986, el IVA contaba en su estructura con bases gravadas a tipos reducido, normal e incrementado (inicialmente 6, 12 y 33 por 100, respectivamente) (cuadro n.º 1). Fruto del proceso armonizador, en enero de 1993 se implantó la actual estructura de bases gravadas a tipos superreducido, reducido y normal (inicialmente 3, 6 y 15 por 100, respectivamente). Esta reforma afectó de manera especial a la composición de los bienes sujetos a tipo reducido. El motivo es que una buena parte de esos bienes (como alimentos frescos, medicinas, libros de texto o coches y prótesis para discapacitados) vieron reducida su fiscalidad a la mitad al pasar a estar sujetos al tipo superreducido desde 1993 (pasando del 6 al 3 por 100).

Visto en perspectiva, los aumentos en los tipos de IVA han tenido dos rasgos en común. Primero, se han producido en fases recesivas: 1992, 1995, 2010 y 2012. Y segundo, han sido instrumentos de lucha para compensar situaciones de elevados déficits públicos (4,33 por 100 en 1991; 6,13 por 100 en 1994; 11,1 por 100 en 2009 y 9,6 por 100 en 2012). Precisamente, en este contexto de extrema debilidad de las finanzas públicas se acometieron las subidas en los tipos de gravamen de julio de 2010 y septiembre de 2012. Como resultado, en tan solo dos años el tipo reducido se ha visto incrementado en 3 puntos (del 7 al 10 por 100) y el normal en 5 puntos (del 16 al 21 por 100). Estos cambios están en línea con la tendencia observada en los países de la UE-27 desde el inicio de la crisis (Eurostat, 2013). No obstante, el rasgo distintivo de las reformas acometidas en España es su intensidad, comparable tan solo a las recientes experiencias de Hungría y Rumanía (Romero y Sanz, 2013).

CUADRO N.º 1

EVOLUCIÓN EN LOS TIPOS DE GRAVAMEN DE IVA

TIPOS	ANTES DE ARMONIZACIÓN			DESPUÉS DE ARMONIZACIÓN			
	1986 a 1991	1992 a 31/7/1992	1/8/1992 a 31/12/1992	1993 a 1994	1995 a 30/6/2010	1/07/2010 a 31/8/2012	Desde 1/9/2012
Superreducido	–	–	–	3	4	4	4
Reducido	6	6	6	6	7	8	10
General	12	13	15	15	16	18	21
Incrementado	33	28	–	–	–	–	–

El cuadro n.º 2 ilustra la situación actual de los tipos de gravamen en la Unión Europea. Aunque se trata de un impuesto armonizado, llama la atención la enorme disparidad tanto de bases como de tipos de gravamen. Primero, el tipo normal oscila entre el 15 por 100 de Luxemburgo (el mínimo establecido en la normativa comunitaria) y el 27 por 100 de Hungría. El tipo vigente en España se encuentra actualmente muy próximo a la media de la UE-27 (21,4 por 100). Segundo, la dispersión es aún mayor en el tipo reducido, donde conviven el tipo único y el doble tipo. Entre los países con tipo único, el tipo del 10 por 100 vigente en España es el más común en la UE (Italia, Austria y Eslovaquia también aplican el mismo tipo). Tercero, fruto del proceso

armonizador, un reducido número de estados tienen tipos superreducido y «parking» para compensar a los países, como España, donde el tipo normal aumentó más de 2 puntos o en aquellos otros que antes de 1991 contaban con tipos reducidos o cero. Cuarto, un reducido número de países cuenta con un tipo cero sobre ciertos bienes. En el caso de Reino Unido e Irlanda, la cesta de bienes gravados a tipo cero es muy amplia e incluye, por ejemplo, alimentos, bebidas no alcohólicas o medicinas. En resumen, como ilustra el cuadro n.º 3 para una selección de bienes de consumo frecuente en los hogares, la dispersión en los tipos de gravamen es verdaderamente elevada dentro de los países de la Unión Europea.

CUADRO N.º 2

TIPOS IMPOSITIVOS APLICADOS EN EL IVA EN ENERO DE 2013

Estados miembros	Tipo normal	Tipos reducido	Tipo super-reducido	Tipo parking (1)	Tipo cero
UE-15					
Dinamarca	25	–			Sí
España	21	10	4		
Holanda	21	6			
Italia	21	10	4		Sí
Austria	20	10		12	
Reino Unido	20	5			Sí
Alemania	19	7			
Suecia	25	6/12			Sí
Finlandia	24	10/14			Sí
Grecia	23	6,5/13			
Irlanda	23	9/13,5	4,8	13,5	Sí
Portugal	23	6/13		13	
Bélgica	21	6/12		12	Sí
Francia	19,6	5,5/7	2,1		
Luxemburgo	15	6/12	3	12	
UE-12					
República Checa	21	15			
Letonia	21	12			
Eslovaquia	20	10			
Bulgaria	20	9			
Estonia	20	9			
Eslovenia	20	8,5			
Hungría	27	5/18			
Rumanía	24	5/9			
Polonia	23	5/8			
Lituania	21	5/9			
Malta	18	5/7			
Chipre	18	5/8			
Rango tipos UE-15	15-25	5-14	2,1-4,8	12-13,5	
Rango tipos UE-12	18-27	5-18			
Media aritmética UE-27 .	21,2				
Media aritmética UE-15 .	21,4				
Media aritmética UE-12 .	20,8				

Fuente: European Commission (2013).

2. La recaudación de IVA en nuestros días: hechos estilizados

Durante los veintiocho años de vigencia del impuesto, la recaudación de IVA ha supuesto entre el 27 y el 30 por 100 de los ingresos tributarios en España. En media, el IVA ha aportado al presupuesto del Estado un volumen de recursos equivalente anualmente al 4,6 por 100 del PIB. No obstante, tal como ilustra el gráfico 1a, es posible distinguir, al menos, dos grandes periodos en cuanto a la evolución de la presión fiscal por IVA:

1) *1986-2007*. En el primer año de vigencia del impuesto, la presión fiscal por IVA alcanzó el 3,4 por 100. Desde 1992, el peso del IVA en el PIB creció hasta alcanzar una cota máxima del 5,5 por 100 en 2006. Esta tendencia ha estado marcada, en primer lugar, por el fuerte crecimiento de las bases sujetas a IVA, que aumentaron a un promedio trimestral del 8,8 por 100 entre 1996 y 2006 (gráfico 2b). Adicionalmente, porque, como vimos en la sección anterior, los tipos de gravamen se incrementaron en 1993 y 1995. Asimismo, el año 2007 constituyó un hito al alcanzarse un volumen de recaudación de 55.850 millones de euros (gráfico 2a). Tal recaudación fue 2,6 veces superior a la existente al inicio del último periodo expansivo (1,9 veces si lo medimos en euros constantes de 2000).

2) *2008 en adelante*. El fin de ciclo trajo consigo tasas de crecimiento negativo en las bases trimestrales del gasto sujeto al impuesto. Entre el primer trimestre de 2008 y el segundo de 2013, el valor promedio ha sido –4,4 por 100 (a pesar de las tasas positivas de los dos primeros trimestres de 2010 y del tercero de 2011 ante el efecto provocado por el anuncio de la subida de tipos) (gráfico 2b). El

CUADRO N.º 3

TIPOS DE GRAVAMEN SOPORTADOS EN UNA SELECCIÓN DE BIENES EN LA EU-15

Ítem	Bienes	España	Alemania	Austria	Bélgica	Dinamarca	Finlandia	Francia	Grecia	Holanda	Irlanda	Italia	Luxemburgo	Portugal	Reino Unido	Suecia
1	Alimentos	SR/R	R/N	R	R/N	N	R	SR/R/N	R	R	Z/SR/R	SR/R	SR	R/N	Z/N	R/N
2	Agua	R	R	R	R	N	N	R	EX/R	R	EX/N	R	SR	R	Z	N
3	Productos farmacéuticos	SR	N	R	R	N	R	SR/R/N	R/N	R	Z/N	R	SR	R/N	Z	N
4	Equipos médicos para discapacitados ..	SR	R	N	R/N	N	EX/N	R	R	R/N	Z/N	SR/N	SR/N	R	Z	EX/N
5	Transporte de viajeros	R	R/N	R	Z/R	Z/N	R	R	R	EX/R	EX	EX/R	EX/SR	R	Z	Z/R
6	Libros	SR	R	R	R/N	N	R	R/N	R	R	Z	SR/N	SR	R	Z	R
7	Periódicos	SR	R	R	Z/R/N	N	R/N	SR/N	R	R	R	SR/N	SR	R	Z	EX/R
8	Servicios culturales (cine, teatro, etc.)	N	EX/R	EX/R	EX/R	N	R	R/N	R	R	EX/R	R	SR	EX/R	N	R
9	Hostelería	R	R	R	R	N	R	R	R	R	R	R	SR	R	N	R
10	Restauración	R	N	R	R	N	R	R	N	R	R	R	SR	N	N	R

Nota: EX: exento. Z: tipo cero. SR: tipo superreducido. R: tipo reducido. N: tipo normal.
Fuente: European Commission (2013).

GRÁFICO 1

A) Serie IVA / PIB



B) Serie IVA / Ingresos Tributarios



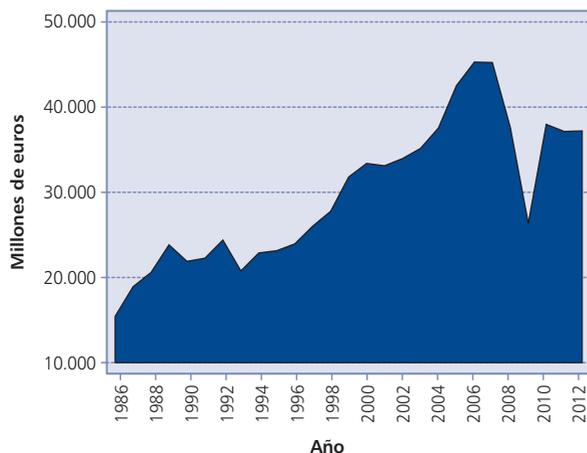
Fuente: Elaboración propia con información de la Agencia Tributaria.

valor de la ratio IVA/PIB se desplomó en 2009 a la cota mínima histórica del 3,20 por 100 (por debajo incluso del 3,4 por 100 correspondiente al primer año de aplicación del impuesto). Tras dos años de fuerte retroceso, la recaudación de 2009 se situó en 33.566 millones de euros. Es decir, en tan solo dos años dejaron de ingresarse 22.278 millones de euros con el consabido impacto sobre el déficit público (-4,5 por 100 en 2008 y -11,2 por 100 en 2009).

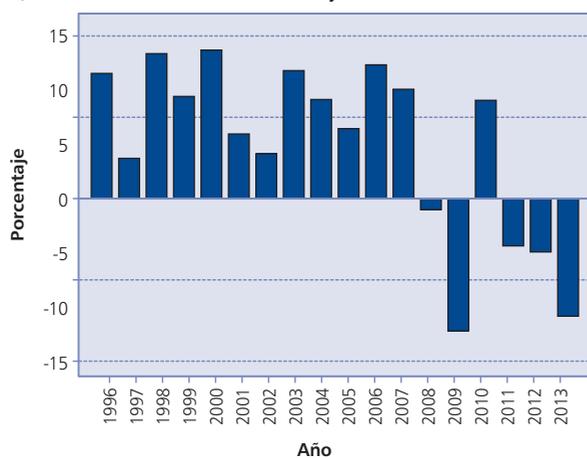
Este escenario tan desfavorable impulsó la reforma de 2010 a fin de recuperar parte del terreno perdido. Sin embargo, esta era una empresa difícil si tenemos en cuenta que las bases sujetas a IVA disminuyeron entre el tercer trimestre de 2010 y el cuarto de 2011 a un ritmo medio del 7,8 por 100. La drástica reducción de la venta de vivienda nueva (tanto libre como protegida) ha contribuido intensamente a la debacle recaudatoria del impuesto. Como ilustra el gráfico 3a, la recaudación de IVA generada por la venta de tales activos ascendió en 2007, según nuestros cálculos, a 5.208 millones de euros. Tal cifra supuso el 9,3 por 100 de la recaudación del impuesto en dicho año. Sin embargo, cinco años más tarde, en 2012, la recaudación por dicho concepto se redujo hasta unos exiguos 711 millones de euros, equivalentes al 1,4 por 100 de la recaudación del impuesto. El gráfico 3b ilustra el impacto directo del fin de la burbuja inmobiliaria sobre la recaudación, que en términos acumulados ascendió entre 2008 y 2012 a 14.374 millones de euros. Tras las reformas de 2010 y 2012, el peso del IVA en el PIB se ha situado entre el 4,6 y el

GRÁFICO 2

A) Recaudación de IVA (Euros constantes de 2000)



B) Variación trimestral en las bases sujetas a IVA



Fuente: Elaboración propia con información de la Agencia Tributaria.

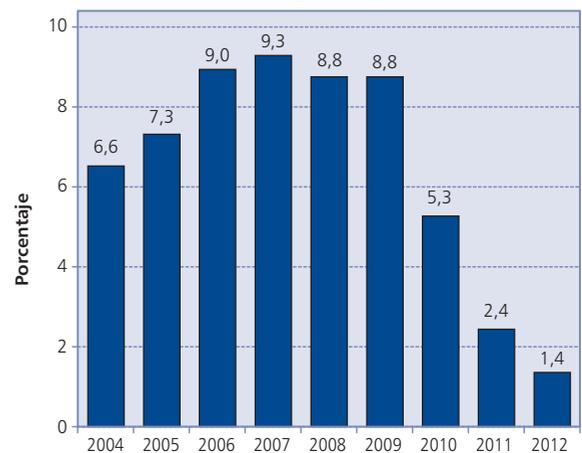
4,8 por 100. Fruto de esas reformas, la recaudación aumentó entre 2009 y 2012 en 16.897 millones de euros; el 80 por 100 de dicha cifra ha permitido compensar la «irrecuperable» pérdida de recaudación originada por el pinchazo de la burbuja inmobiliaria.

3. Efectividad recaudatoria del IVA: análisis comparado

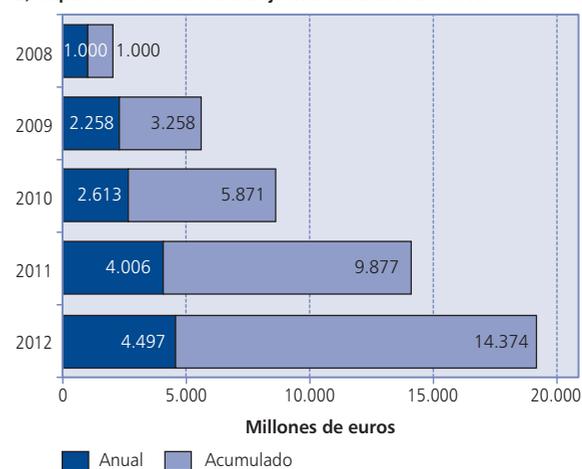
Seguidamente se ofrece una breve revisión de las propuestas metodológicas empleadas para medir la efectividad recaudatoria del impuesto, así como un análisis comparado para la UE-15.

GRÁFICO 3

A) Peso de la recaudación de IVA generada por la renta de vivienda



B) Impacto del fin de la burbuja inmobiliaria sobre el IVA



Fuente: Elaboración propia con información de la Agencia Tributaria.

3.1. Metodología para el cálculo de la Eficiencia-c y de la ratio Tax-Gap

Uno de los procedimientos más extendidos para medir el Tax-Gap recaudatorio es la conocida ratio de Eficiencia-c (también llamado VAT revenue ratio, VRR) propuesto por Ebrill *et al.* (2001) y calculado a partir de la siguiente expresión:

$$\frac{RIVA}{PIB} = t_g E^c \frac{C}{PIB} \quad [1]$$

donde *RIVA* es la recaudación efectiva de IVA; t_g es el tipo general de IVA; E^c es la ratio de Eficiencia-c y

C es el consumo sujeto al impuesto (y no deducible). De este modo, el peso de la recaudación en el IVA está determinada por tres factores: el tipo general, la eficiencia recaudatoria y la propensión media al consumo. La eficiencia recaudatoria se computa como:

$$E^c = \frac{RIVA}{T_g (C - RIVA)} \quad [2]$$

E^c compara las recaudaciones efectivas (numerador) y potencial del impuesto (denominador). Esta última se alcanzaría con una estructura de «IVA puro», en ausencia tanto de tipos reducidos como de exenciones, y bajo el supuesto de cumplimiento perfecto. De este modo, el grado de ineficiencia, $(1 - E^c)$, viene determinado esencialmente por la amplitud de las bases sometidas a tipos reducidos, por la estructura de tipos reducidos, por las exenciones y por el grado de cumplimiento del impuesto.

Una medida más refinada que permite analizar específicamente el grado de cumplimiento es la conocida ratio *VAT-gap* (en adelante, *VG*):

$$VG = 1 - \frac{RIVA}{RPIVA} \quad [3]$$

VG compara la recaudación efectiva con la que se obtendría como resultado de aplicar la normativa vigente. *VG* ofrece por tanto una medida del no-cumplimiento, debido en esencia a fraude fiscal. Para computar *RPIVA* se parte de los datos de contabilidad nacional asignando a cada partida de gasto sujeto a IVA su correspondiente tipo de gravamen (enfoque *top-down*). Este proceso, que ha de hacerse con la máxima desagregación posible en cada una de las partidas de gasto, ha de recurrir con frecuencia al uso de algún supuesto para poder imputar los tipos de gravamen. Esto sucede cuando una determinada partida de gastos incluye un concepto de bienes que, aunque homogéneos en cuanto a la función que cumplen, están sometidos a diferentes tipos. Como resultado, las estimaciones de *VG* pueden resultar imprecisas, al tiempo que los resultados obtenidos por diferentes autores no son en rigor estrictamente comparables (2). Por este motivo, Keen y Smith (2007) consideran que el verdadero interés de *VG* es la información que ofrece en cuanto a tendencia en los niveles de no-cumplimiento más que a los valores puntuales que puedan tomar en un determinado año.

3.2. Evidencia disponible sobre Eficiencia-c y la ratio Tax-Gap

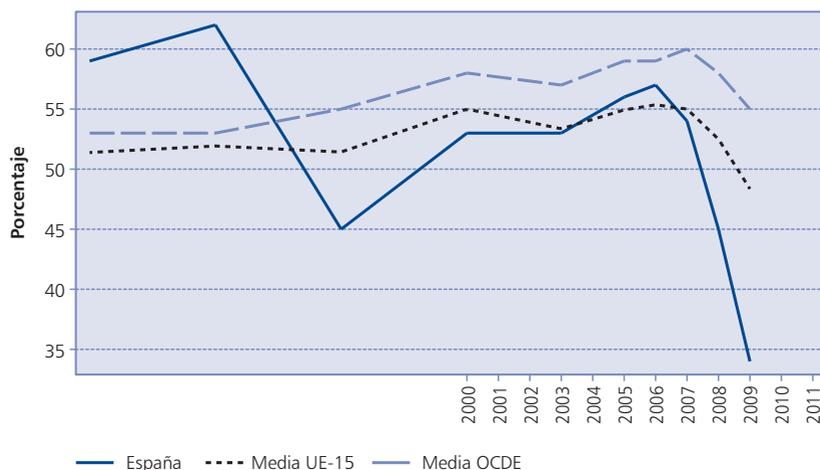
Los gráficos 4a y 4b ofrecen un análisis comparado de la ratio de *Eficiencia-c* a partir de los resul-

tados ofrecidos en OCDE (2012). El gráfico 4a compara el valor computado para España con la media tanto de la UE-15 como de la OCDE en el periodo 1998 a 2009. Como se puede ver, hay tres rasgos destacables en dicho gráfico: 1) la evolución observada para UE-15 y OCDE es mucho más suave que la correspondiente a España; 2) los valores de la ratio para España en los años 1988 y 1992 son claramente superiores a la medias de UE-15 y OCDE, y 3) en 2009, España quedó situada en el último lugar del *ranking* de *Eficiencia-c* (el valor de la ratio fue en ese año del 34 por 100, frente a una media del 51,3 por 100 en la UE-15 y del 55 por 100 de la OCDE). En otras palabras, la recaudación de IVA obtenida por España en 2009 se situó 66 puntos por debajo de su valor potencial. Como se puede ver en el gráfico 4c, la ratio cayó en todos los países durante los dos primeros años de la crisis, con las excepciones de Luxemburgo, Suecia y Austria. Sin embargo, los más afectados han sido España (con una caída de 20 puntos), Irlanda (16), Grecia (9) y Portugal (9). Desafortunadamente, no existen cálculos recientes de la OCDE sobre el impacto que habrán tenido las reformas de IVA de 2010 y 2012 en España en los *rankings* internacionales. No obstante, nuestras estimaciones apuntan a que en 2012 se alcanzó un nivel de eficiencia recaudatoria próximo al existente en 2007.

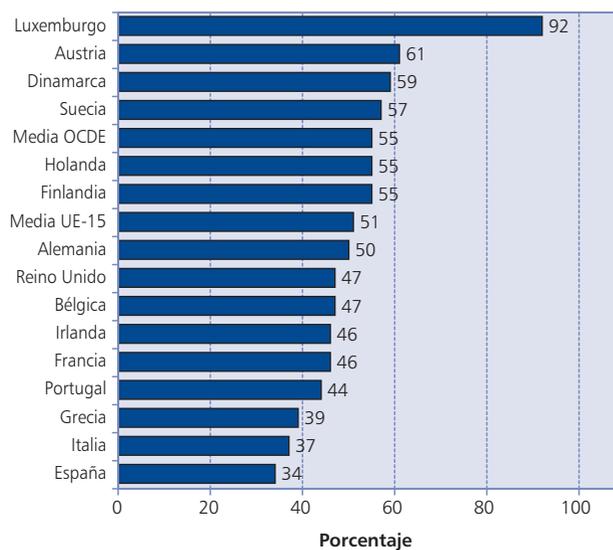
Los gráficos 5a y 5b ofrecen una revisión de los cálculos disponibles para España de la ratio *VG*. Los resultados mostrados en esos dos gráficos no son estrictamente comparables debido a las más que probables diferencias en las hipótesis empleadas para estimar la recaudación teórica. Con estas cautelas, la información disponible permite extraer las siguientes conclusiones. El fraude en el IVA tuvo un marcado carácter estructural entre 1986 y 1996. En ese periodo, la evolución de la ratio ha estado estrechamente ligada al ciclo (el nivel de *VG* se redujo en los periodos expansivos de 1990 a 1992 y aumentó fuertemente durante los años de recesión de 1993 a 1996). Este patrón también se observa durante la etapa final de la última fase expansiva, en la que probablemente, si atendemos a los resultados de Reckon (2009) y Comisión Europea (2013), se alcanzaron las cotas más bajas de incumplimiento (3). Como contrapartida, los trabajos de Rodríguez y Adiego (2010) y Comisión Europea (2013) apuntan a que en los primeros años de la crisis se produjo el crecimiento más rápido en los niveles de fraude en IVA. De hecho, los resultados de Comisión Europea (2013) indican que este salto en los nive-

GRÁFICO 4

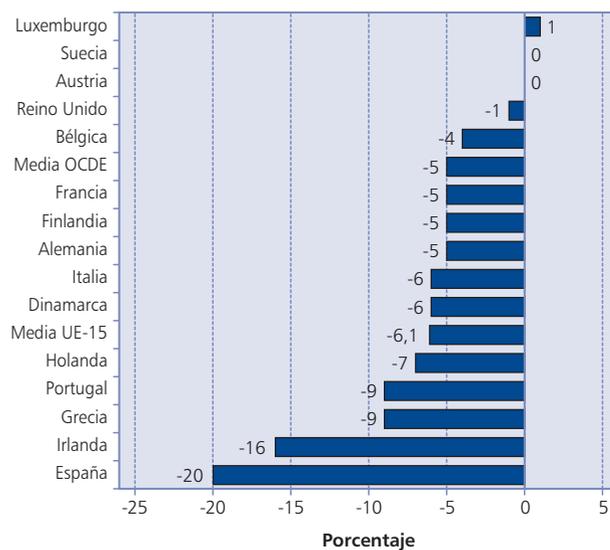
A) Evolución de la efectividad recaudatoria del IVA



B) Ranking de efectividad recaudatoria en IVA en 2009



C) Ranking de efectividad recaudatoria en IVA entre 2007 y 2009



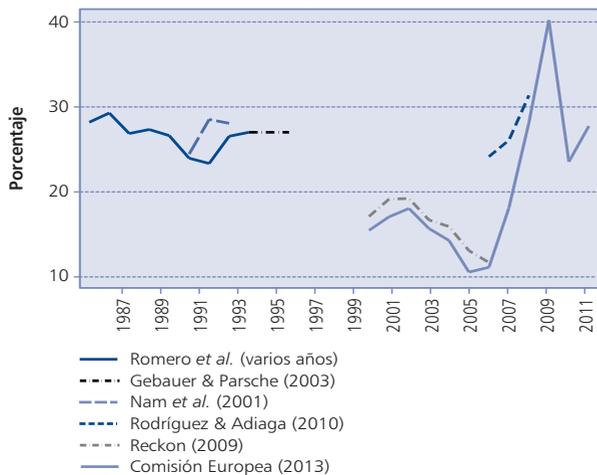
Fuente: OCDE (2012).

les de fraude observado para España la situaría en niveles ligeramente superiores a la media de la UE-27. En términos de su peso en el PIB, el *Tax-Gap* de España en 2011 es del 1,4 por 100. Dicha cifra es ligeramente inferior a la del resto de países del sur de la UE-15 —Francia (1,6 por 100), Portugal (1,6 por 100), Italia (2,3 por 100) y Grecia (4,7 por 100)— y muy por encima, por ejemplo, del 0,2 por 100 de Suecia, el 0,7 por 100 de Irlanda, el 1 por 100 de Alemania o el 1,1 por 100 de Reino Unido.

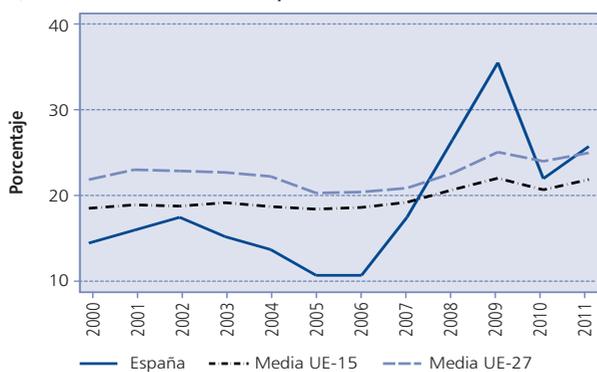
En las dos últimas décadas ha aumentado el interés de los economistas por identificar y cuantificar los factores que explican la evolución en dichos niveles de fraude. La evidencia internacional señala el nivel del tipo general del impuesto, la tasa de desempleo y la percepción de los contribuyentes sobre el nivel de corrupción como algunos de los factores más relevantes (4). Por lo que respecta al papel de los tipos de IVA, Agha y Haughton (1996) han encontrado una elasticidad de la ratio *Tax-Gap* al tipo general del impuesto del 2,7 por 100,

GRÁFICO 5

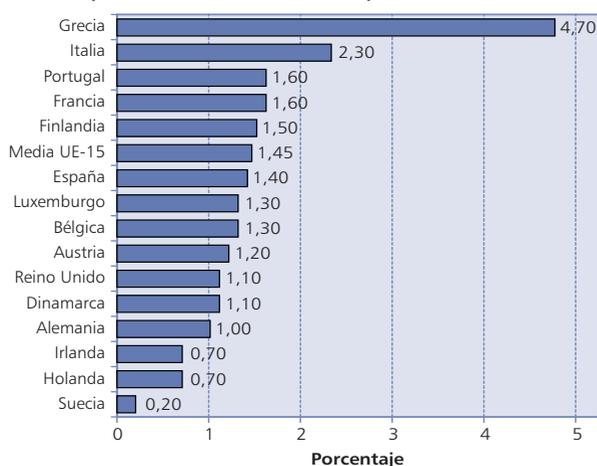
A) Estimaciones de la ratio *Tax-Gap* en IVA para España (%)



B) Evolución de la ratio *Tax-Gap* en IVA en la UE



C) *Tax-Gap* del IVA en la UE-15 en 2011 (peso sobre PIB)



Fuentes: Díaz y Romero (1993 y 1994); Gómez de Enterría, Melis y Romero (1998); Nam et al. (2001); Gebauer y Parsche (2003); Reckon (2009); Rodríguez y Adiaga (2010) y Comisión Europea (2013) para el gráfico 5a. Comisión Europea (2013) para los gráficos 5b y 5c.

empleando en las estimaciones una muestra de datos de sección cruzada de 17 países de la OCDE referida a 1987. Tal elasticidad es muy superior a los valores obtenidos por Christie y Holzner (2006) y Comisión Europea (2013). En el primero de esos trabajos se obtuvo una elasticidad de 0,3 empleando en los cálculos un panel para 29 países europeos para los años 2000 a 2003. En el segundo, en el que se utilizó un panel para los 27 países de la UE referido al periodo 2000 a 2011, se computó una elasticidad de 0,7. Tales resultados son una señal inequívoca de que los contribuyentes responden vía fraude, en mayor o menor grado, a los incrementos en la presión fiscal ejercida por el impuesto. Existe además evidencia de que este efecto negativo sobre la recaudación podría estar potenciado por los aumentos en la tasa de desempleo. En este sentido, las recientes estimaciones de la Comisión Europea (2013) apuntan a que la elasticidad del nivel de fraude respecto de dicha tasa de desempleo es de 0,91. La conocida evolución de ambos factores, tipos de gravamen y nivel de desempleo, durante la actual recesión económica puede arrojar algo de luz del porqué del fuerte crecimiento del nivel de fraude observado para España durante la presente fase recesiva. El tercero de los factores señalados es la corrupción pues, como muy acertadamente ha señalado la Comisión Europea, mina la confianza de los ciudadanos en las instituciones democráticas privándoles de unos ingresos fiscales muy necesarios (5). Desafortunadamente, las encuestas de opinión muestran que el fraude y la corrupción son dos de los problemas más importantes de la sociedad española (Instituto de Estudios Fiscales, 2012; Centro de Investigaciones Sociológicas, 2013). De hecho, el 95 por 100 de los ciudadanos españoles, frente al 75 por 100 de la media europea, está de acuerdo con que la corrupción está muy extendida en España (Comisión Europea, 2014).

Además de los factores señalados en el párrafo anterior, en las dos últimas décadas han surgido nuevos e importantes retos en la reducción del fraude. Primero, la eliminación en 1993 de los controles en aduana para las importaciones efectuadas desde países comunitarios (las denominadas adquisiciones intracomunitarias). Una de las modalidades de fraude resultantes de este cambio en la operativa del IVA ha sido el llamado «fraude carrusel» (asociado a exportaciones ficticias entre empresas situadas en dos o más países comunitarios), que tan solo en 2006 pudo haber generado una pérdida recaudatoria de 2.600 millones de euros (Camarero, 2010).

El segundo de esos retos es la complejidad en la lucha contra el fraude en un mundo cada vez más globalizado en lo económico. El control exhaustivo de las importaciones (y de los IVA asociados) resulta extremadamente complejo si tenemos en cuenta que el comercio de España con el resto del mundo supone el 11,5 por 100 del PIB.

4. Discusión de reformas factibles en IVA (6)

En 2014 se prevé que el coste recaudatorio por la existencia de exenciones y tipos reducidos en IVA será de 16.828 millones de euros. Esa cifra supone una tercera parte (30,6 por 100) de la recaudación esperada del impuesto (54.849 millones de euros). Sin embargo, la definición y el alcance de tales exenciones se regula en la normativa comunitaria al ser el IVA un impuesto armonizado. Por tanto, cualquier reforma de la estructura del impuesto que persiga potenciar su recaudación ha de hacerse —políticas de lucha contra el fraude aparte— actuando sobre tipos y/o bases. Las reformas del impuesto introducidas en los años 1992, 1993, 1995, 2010 y 2012 han optado básicamente por la elevación de los tipos de gravamen. De hecho, la experiencia de la modificación de bases se reduce, aunque de forma marginal, a la reforma de 2012.

4.1. Aumento de los tipos de gravamen

Utilizando el Simulador de Impuestos Indirectos de Funcas (*FUNCASindi*) desarrollado por Sanz, Romero y Castañer (2013), el cuadro n.º 4 ofrece una panorámica de los efectos que generaría la subida en 1 punto de los tipos de IVA vigentes en enero de 2014. Los resultados muestran que el impacto recaudatorio más elevado se conseguiría

incrementando el tipo normal (2,64 por 100 de incremento), mientras que el impacto más pequeño resultaría de elevar el tipo superreducido (0,48 por 100). En términos absolutos, el aumento del tipo normal desde el 21 hasta el 22 por 100 generaría, aproximadamente, 1.800 millones de euros adicionales. Para obtener un efecto recaudatorio de una magnitud similar a dicha cifra sería necesario elevar en cerca de 2 puntos el tipo reducido (del 10 al 12 por 100) y 6 puntos el superreducido (del 4 al 10 por 100). En otras palabras, la simulación muestra de forma clara que la subida del tipo normal es la que ofrece un mayor rendimiento recaudatorio de entre las tres analizadas. Este es un resultado esperado puesto que, como se puede ver en el gráfico 6a, los gastos sujetos al tipo normal suponen entre el 40 y el 50 por 100 del gasto total de los hogares (7).

Los resultados de la simulación muestran que las tres reformas analizadas no alteran la ligera progresividad del impuesto referida anteriormente, aunque la incidencia de cada una de ellas sobre equidad vertical y capacidad redistributiva presenta ciertas diferencias. Concretamente, la elevación del tipo normal potencia la progresividad y el efecto redistributivo del impuesto, mientras que el aumento del tipo superreducido genera el efecto contrario. Este resultado es una consecuencia directa de la estructura de consumo de los hogares españoles. El gráfico 6a muestra claramente que los gastos, tanto a tipo normal como a tipo reducido, son una función creciente de la renta. Al contrario de lo que sucede con la distribución del gasto de los hogares, sujeto a tipo superreducido. Asimismo, como se puede ver en el gráfico 6b, el peso de las exenciones en el gasto de los hogares decrece con la renta; fundamentalmente por el peso del alquiler. Estas estructuras de consumo justifican los resultados tanto recaudatorios como distributivos expuestos en el cuadro n.º 4.

CUADRO N.º 4

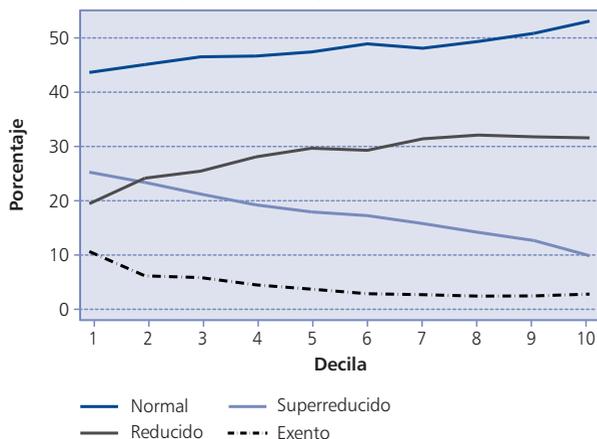
EFFECTOS ESPERADOS DE LA ELEVACIÓN EN LOS TIPOS DE IVA

Medidas aplicadas	Aumento 1 punto tipo SR	Aumento 1 punto tipo R	Aumento 1 punto tipo N
Δ recaudación en porcentaje	0,48%	1,63%	2,64%
Δ recaudación en euros	300 mill.	1.100 mill.	1.800 mill.
Efecto sobre el índice de Kakwani	∇	∇	Δ
Efecto sobre el índice de Reynolds-Smolensky	∇	Δ	Δ
¿Resulta progresiva la nueva estructura del impuesto?	Sí	Sí	Sí

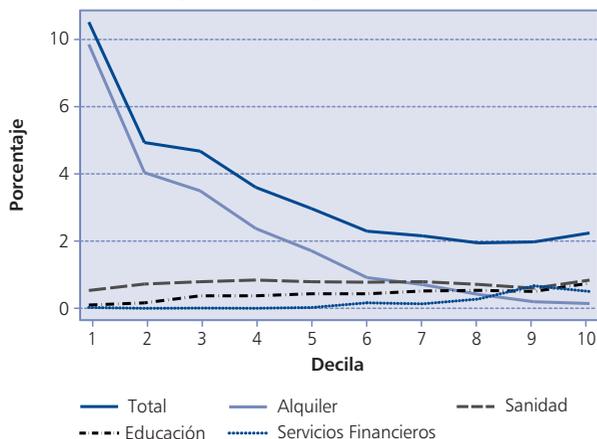
Fuente: Elaboración propia empleando *FUNCASindi*.

GRÁFICO 6

A) Distribución del gasto de los hogares por tipos de IVA en 2009



B) Distribución del gasto de los hogares exento de IVA en 2009



Fuente: Elaboración propia a partir de la Encuesta de Presupuestos Familiares.

como se puede ver en el gráfico 6a, esos bienes, que podemos considerar básicos, suponen entre el 20 y el 30 por 100 del gasto de los hogares situados en las dos primeras decilas de renta, reduciéndose hasta el 10 por 100 para los hogares de la última decila. El mantenimiento de la cesta de bienes gravados a tipo superreducido está justificado si se desea mantener la ligera progresividad del IVA. Tal grado de equidad vertical puede mantenerse, no obstante, con un tipo superreducido ligeramente superior al 4 por 100 vigente en la actualidad.

El listado de bienes sujetos a tipo reducido presenta un elevado grado de heterogeneidad, incluyendo, entre otros, el resto de alimentos, agua, transporte público, hostelería y restauración o medicamentos para animales. En media, los gastos sujetos a tipo reducido son una función creciente de la renta representando el 20 por 100 en la primera decila y el 32 por 100 en la última (gráfico 6a). Desde el punto de vista de la justicia distributiva, el mantenimiento del actual tipo reducido no está justificado para aquellos bienes o servicios donde el gasto sea, de forma efectiva, una función creciente de la renta. Elevar el tipo de gravamen a los bienes que cumplan ese criterio será, además, una buena opción recaudatoria en los casos en que la demanda muestre una baja elasticidad precio.

Tal como ilustra el cuadro n.º 5, esas dos características (alta elasticidad renta y baja elasticidad precio) se cumplen, entre otros, en el caso de la restauración, la hostelería y algunos tipos de transporte público. Una atención especial merecen los servicios de restauración, cuyo peso en el gasto de los hogares oscila entre el 3,2 por 100 en la primera decila y el 9,5 por 100 de la última. No es de extrañar por ello que la elevación del tipo de gravamen en esos dos bienes, desde el 10 al 21 por 100, aportaría 3.200 millones de euros adicionales en el caso de la

4.2. Modificación de las bases del impuesto

La reforma del impuesto utilizando esta segunda alternativa (complementaria o sustitutiva del aumento en los tipos) exige como punto de partida una profunda revisión de las bases. La discusión que se ofrece en esta sección considera una opción adecuada mantener la segmentación actual con los tres tipos de gravamen existentes en la actualidad. En este contexto, el listado de bienes y servicios sometidos al tipo superreducido parece «razonable» al incluir en su estructura bienes como pan, leche, huevos y en general alimentos frescos y no preparados, así como medicinas, prótesis para minusválidos, coches para minusválidos y libros. En media,

CUADRO N.º 5

RASGOS DE RESTAURACIÓN, HOSTELERÍA Y TRANSPORTE PÚBLICO

ÍTEM	ELASTICIDAD PRECIO	PESO EN LA CESTA DE CONSUMO DE LOS HOGARES	
		Primera decila	Última decila
Restauración	-0,75	3,20%	9,50%
Hostelería	-0,75	0,02%	0,70%
Tren de larga distancia ...	-0,28	0,05%	0,15%

Fuente: Elaboración propia empleando FUNCASíndi.

restauración y 1.100 millones en el caso de la hostelería, mejorando además la progresividad y capacidad redistributiva del IVA. No queremos decir con ello que las futuras reformas del impuesto deban acometer específicamente estos cambios. Este sencillo ejercicio de simulación permite vislumbrar que aumentos sustanciales en recaudación exigen actuar sobre partidas con un peso elevado en el presupuesto de los hogares o afectar a un elevado número de bienes y servicios de menor peso.

4.3. *Sobre la necesaria reforma de los regímenes especiales del IVA*

Existe evidencia de que las empresas soportan costes de cumplimiento crecientes con el tamaño empresarial (Comisión Europea, 2004). En el caso del IVA, tales costes se derivan de la obligatoriedad de repercutir el impuesto y presentar declaraciones-liquidaciones periódicas. Para reducir estos costes, inherentes al propio diseño del impuesto, la normativa comunitaria permite diferentes alternativas. La más utilizada en los países de la Unión Europea es la exención o franquicia, cuyos destinatarios son aquellos empresarios cuya facturación se encuentra por debajo de un umbral mínimo. Existe también la posibilidad de emplear regímenes de estimación objetiva; como así sucede en el caso español, donde los más utilizados son, por este orden, el régimen simplificado, el recargo de equivalencia y el régimen especial de agricultura (una excelente discusión puede verse en Durán, 2013). Ninguno de los dos modelos, franquicia o estimación objetiva, resulta un *first best* para la recaudación tributaria, aunque han sido tradicionalmente vistos como un mal menor que asegura una «visible» recaudación mínima. La principal crítica a estos sistemas es que generan daños tanto a la recaudación como a la economía formal (Martínez-Vázquez y Bird, 2010: 251). Como sucede en España con el IVA y el IRPF, tales problemas se agravan cuando son varios los impuestos involucrados e interconectados en este tipo de regímenes simplificados (evidencias sobre esta afirmación pueden consultarse en De Paula y Scheinkman, 2010).

Dado que el régimen simplificado es el más extendido, consideramos oportuno pasar revista a dos importantes argumentos a favor de su eliminación (8). Primero, en el régimen simplificado, el empresario se deduce todo el IVA soportado. Sin embargo, para calcular el IVA repercutido se utiliza un conjunto de indicadores que son específicos para cada sector de actividad (utilizados también

para calcular el rendimiento en IRPF). Paradójicamente, cualquiera que se aventure a ver cómo funcionan estos regímenes puede darse cuenta de su falta de sencillez (no deben quedar tampoco en el olvido los problemas de equidad horizontal). Por ejemplo, en la restauración se emplea como uno de esos indicadores el número de mesas, con independencia de que el negocio esté situado en una zona rural semidespoblada o en una de las avenidas más transitadas de una gran urbe (9). Este tratamiento «igualitario» para todos los obligados tributarios solo es posible con módulos sesgados a la baja que afectan negativamente tanto a la recaudación de IVA como del IRPF (Durán, 2013). Segundo, como consecuencia del procedimiento referido anteriormente, la emisión de facturas no tiene efecto fiscal alguno para quien las emite, pero constituirá, sin embargo, un IVA deducible para otros sujetos del impuesto —independientemente de que la entrega de bienes o la prestación de servicios haya existido en realidad—. En resumen, la «infradeclaración legal» de ventas y los incentivos a operar en la economía informal a las que hacen referencia Martínez-Vázquez y Bird (2010) son dos argumentos suficientes para que los sistemas objetivos sean eliminados, al menos en su configuración actual, de nuestro sistema tributario.

III. DIAGNOSIS Y PROPUESTAS DE REFORMA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

La estructura de los impuestos especiales, tal como los conocemos hoy día, tienen su origen en 1986. Desde esa fecha disponemos del impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas, el impuesto sobre la cerveza, el impuesto sobre hidrocarburos y el impuesto sobre las labores del tabaco. No obstante, en 1993 se introdujo el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, en 1997 el impuesto sobre primas de seguros y en 1998 el impuesto sobre la electricidad. La estructura de impuestos especiales vigente en la actualidad quedó en esencia configurada en 1998. La justificación de estos impuestos es la de internalizar los efectos externos que su consumo genera a la sociedad resarciéndola a través del pago de un sobrepeso. Estos impuestos se insertan en la filosofía pigouviana de someter a gravamen aquellos bienes cuya demanda es de naturaleza esencialmente inelástica (véase, por ejemplo, Cnossen, 2010). Esta sección analiza, en primer lugar, el impacto que la inflación tiene en la recaudación (erosión recaudatoria). Seguidamente, se discute la posible reforma de las *accisas* que gravan los hidrocarburos, el tabaco y las bebidas alcohólicas (10).

1. La erosión en la recaudación generada por la inflación

Como se puede ver en los gráficos 7a y 7b, la efectividad recaudatoria de los impuestos especiales presenta tres fases claramente diferenciadas: 1) una etapa de crecimiento especialmente intensa entre 1989 y 1994, 2) seguida de un ciclo de estancamiento que termina a finales de los noventa y, por último, 3) un proceso de caída en la recaudación que perdura hasta el momento (menos abrupto si lo analizamos en términos de IVA/PIB). No obstante, el comportamiento de la recaudación de los impuestos especiales durante la crisis dista mucho de lo sucedido con el IVA. Como vimos en la sección anterior, la recaudación de IVA se redujo entre 2007 y 2009 un 39,90 por 100, mientras que

GRÁFICO 7

A) Serie impuestos especiales / PIB



B) Serie impuestos especiales / ingresos tributarios

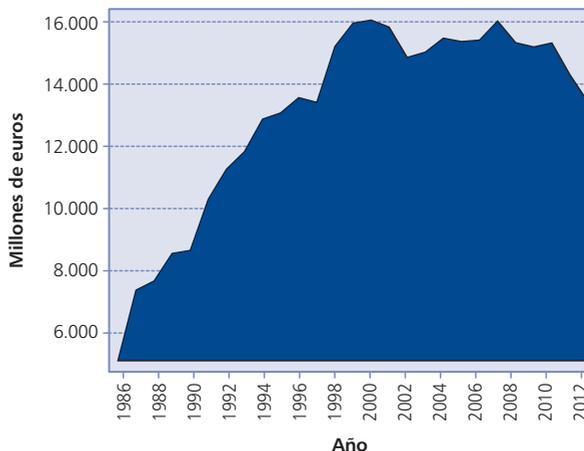


Fuentes: Elaboración con datos de AEAT y microdatos de la Encuesta de Presupuestos Familiares.

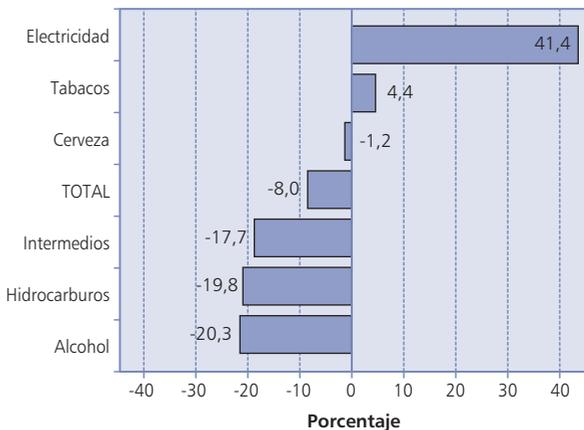
la caída del conjunto de las *accisas* fue tan solo del 2,21 por 100. Como se puede ver en el gráfico 8a, la recaudación de *accisas* medida en euros constantes de 2000 ha estado prácticamente estancada entre 1998 y 2010, presentando una ligera caída en estos últimos tres años. Entre 2007 y 2012, la crisis ha generado una merma recaudatoria acumulada que alcanza el 19,8 por 100 en hidrocarburos y el 20,3 por 100 en alcohol (gráfico 8b). Contrariamente, en ese mismo periodo la recaudación por electricidad ha aumentado un 41,4 por 100 (la tarifa de la electricidad acumula una subida superior al 70 por 100 desde 2006) y del 4,4 por 100 en tabaco (debido al fuerte aumento de la fiscalidad de los cigarrillos).

GRÁFICO 8

A) Recaudación de impuestos especiales (Euros constantes 2000)



B) Variación de recaudación en impuestos especiales entre 2007 y 2012



Fuentes: Elaboración con datos de AEAT y microdatos de la Encuesta de Presupuestos Familiares.

Uno de los factores clave en la erosión que desde hace años sufre la recaudación de los impuestos especiales es la no corrección de los tipos de gravamen. Concretamente, nos referimos a aquellos impuestos cuyo tipo de gravamen está expresado en euros, como es el caso de los hidrocarburos, el alcohol, la cerveza o el tipo específico de los cigarrillos (11). Para comprender el impacto de este efecto, el cuadro n.º 6 muestra la fuerte erosión sufrida

por tales bienes entre 1998 y 2012. Por ejemplo, el litro del alcohol soportaba en 1998 una *accisa* de 6,8515 euros por litro. De haberse corregido el efecto de la inflación, su valor ascendería en 2012 a 9,97 euros por litro, frente al valor vigente en dicho año que fue de 8,3025 euros por litro. La magnitud de la erosión oscila entre el 20 y el 25 por 100 en el caso de cerveza, la gasolina sin plomo y el gasóleo para calefacción, mientras que en el gasóleo de

CUADRO N.º 6

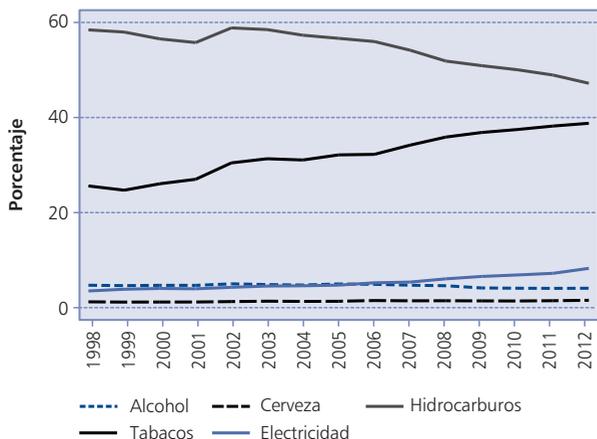
EROSIÓN DE LOS GRAVÁMENES APLICABLES A LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Bienes sujetos a accisas	1998	2012	Valor de la accisa monetaria en 2012 corregida por inflación (98-12) (13)	Desviación respecto al valor corregido en 2012
1. Espirituosos y licores	6,8515	8,3025	9,97	-20,1%
Accisa por litro de alcohol puro (1)				
Euros/litro				
2. Cerveza	0,0838	0,0996	0,1220	-22,5%
Grado Plato (de 11 a 15) (1)				
Euros/litro				
3. Cigarrillos	54	55 (9)	-	-
Accisa proporcional				
Accisa específica	3,01	19 (10)	4,38	76,9%
Euros/1.000 unidades		(116,9) (11)		
4. Cigarros puros	12,5	15,8	-	-
% sobre precio venta		(32)		
5. Picadura de tabaco	37,5	41,5	-	-
Accisa proporcional				
Accisa específica	-	8	-	-
Euros/kg				
(Accisa mínima Euros/kg)		(75) (12)		
6. Picadura para pipa	22,5	28,4	-	-
Accisa proporcional				
7. Electricidad	4,864	4,864	-	-
Tipo (%)				
8. Gasolina sin plomo (3)	0,395	0,457	0,575	-25,8
Euros/litro				
9. Gasóleo	0,265	0,331	0,385	-16,5
Euros/litro				
10. Gasóleo para calefacción	0,773	0,847	1,125	-32,8
Euros/litro				
11. Impuesto sobre determinados medios de transporte (4) ..	4,74	4,74	-	-
12. Impuesto especial sobre primas de seguro	6	6	-	-
% sobre precio				

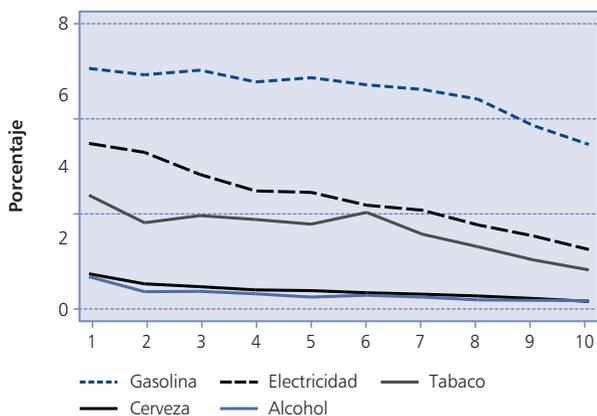
Fuente: Romero y Sanz (2013).

GRÁFICO 9

A) Peso de los principales impuestos especiales



B) Peso de los principales impuestos especiales



Fuentes: Elaboración con datos de AEAT y microdatos de la Encuesta de Presupuestos Familiares.

automoción es del 16,5 por 100. Aunque los hidrocarburos han sido los menos afectados, su peso en el consumo de los hogares sujeto a *accisas* es muy elevado (en 1998 representaba el 60 por 100, aunque en los últimos años se ha ido reduciendo hasta el 50 por 100) (gráfico 9a).

2. Discusión sobre potenciales reformas en hidrocarburos, tabaco y alcohol

Bajo el argumento de una mayor eficiencia de los motores de gasoil (y por tanto menores niveles de emisiones de CO₂), la *accisa* del gasóleo de automoción ha sido tradicionalmente inferior a la de la gasolina. Contra este argumento existe evidencia del

denominado «efecto rebote», consistente en que los propietarios de vehículos diésel terminan conduciendo más kilómetros que los que harían con un coche de gasolina (Greening *et al.*, 2000; Frondel *et al.*, 2012). Un segundo argumento a favor de incrementar la *accisa* del gasoil es que su combustión genera, además de las emisiones de CO₂ con efectos sobre el calentamiento global, la emisión de partículas en suspensión y óxido de nitrógeno cuyos efectos son especialmente nocivos para la salud humana (12). Un último argumento es que el valor de la *accisa* se encuentra entre los más bajos de la Unión Europea —aunque este razonamiento también resulta válido para las gasolinas de automoción—. Este tipo de reformas tienen como principal aliado su moderadamente baja elasticidad precio (-0,81 según Sanz *et al.*, 2013), aunque en un contexto económico como el actual ha de tenerse en cuenta que el consumo de estos bienes es muy sensible al ciclo (las elasticidades renta son superiores a la unidad, como recientemente han computado Sanz *et al.*, 2013). Por tanto, el aumento en la fiscalidad de estos bienes es el corto factible, aunque los incrementos deberían ser moderados.

En el caso del tabaco, sus efectos sobre la salud son bien conocidos (Peto, 1992; International Agency for Research on Cancer, 2004). Como en otros consumos generadores de externalidades, los impuestos especiales son una vía de internalización de tales costes que en los países desarrollados suponen entre el 6 y el 15 por 100 de la totalidad del gasto sanitario (Prabhat y Chaloupka, 1999). Desde 2006, los cigarrillos han experimentado un aumento en su fiscalidad elevando fuertemente el tipo específico, compensándolo aunque solo parcialmente con una disminución del tipo *ad-valorem*, y aumentando el tipo mínimo de gravamen. Este tipo de cambios ha tratado de frenar, acertadamente, la sustitución por las marcas más baratas elevando el precio medio de la cajetilla. En 2008, una cajetilla de cigarrillos soportaba en media 1,64 euros en concepto de *accisa*, elevándose hasta 2,57 en 2012. Como respuesta a este aumento en la tributación se ha producido un proceso de sustitución de cigarrillos por picadura de liar. Concretamente, los datos de la Encuesta de Presupuestos Familiares revelan que el peso de los cigarrillos en el gasto total en labores del tabaco ha caído 5 puntos entre 2006 y 2012. Al mismo tiempo, la picadura ha pasado de representar un exiguo 0,2 por 100 en 2006 al 6,3 por 100 en 2012. Por este motivo, en 2013 se aumentó fuertemente la tributación de la picadura hasta 22 euros (manteniendo el tipo *ad-valorem* en el 41,5 por 100). Dado que todas las labores del ta-

baco producen los mismos efectos nocivos sobre la salud, existen argumentos para incrementar la tributación de cigarros, picadura de liar y picadura de pipa en línea con lo sucedido en los últimos años con los cigarrillos.

Las accisas soportadas tanto por bebidas espirituosas como por la cerveza ocupan los últimos puestos dentro de la Unión Europea. Esta baja fiscalidad relativa contrasta con el consumo de alcohol existente en España, que se encuentra por encima de la media europea (9,99 frente 9,35 litros de alcohol puro). Sobre esta cuestión, la Comisión Europea ha apuntado que la mayoría de países, entre los que se encuentra España, no tienen en cuenta el impacto social y sanitario a la hora de fijar los tipos de gravamen de las bebidas con alcohol (las excepciones son Suecia, Finlandia, Dinamarca, Estonia e Irlanda). De hecho, en 2006 la Comisión Europea propuso incrementar la accisa mínima un 31 por 100 para forzar una subida en la fiscalidad de estos bienes. La evidencia internacional disponible refleja que los costes sociales —en sentido amplio— atribuibles al alcohol son elevados, con un rango de impacto superior al 1 por 100 del PIB. Algunos trabajos como el de Anderson y Baumberg (2006) lo han fijado para el caso europeo entre el 1,08 y el 3,2 por 100 del PIB. Sin embargo, la recaudación por *accisas* de alcohol y cerveza apenas superó en 2012 los 1.000 millones de euros, equivalentes a una cantidad inferior al 0,1 por 100 del PIB. En otras palabras, las *accisas* solo recuperan una pequeña parte de los costes sociales que generan. Por tanto, como apunta la Comisión Europea, existen argumentos para elevar la fiscalidad de tales bienes. No obstante, en una situación económica como la actual, un posible aumento en la fiscalidad de estos bienes debe tener en cuenta que las bebidas alcohólicas en su conjunto son más sensibles al precio de lo que podría suponerse (-1,01 según Sanz *et al.*, 2013). Por otra parte, como ha demostrado la reciente experiencia española, los efectos de sustitución con bebidas como cerveza y espirituosas son ciertamente importantes. Por tanto, para evitar situaciones como las vividas con los cigarrillos y la picadura de tabaco, parece razonable que futuras reformas sobre este tipo de bienes eleven al mismo tiempo la fiscalidad de todos ellos.

IV. CONCLUSIONES FINALES

La drástica caída en la recaudación del IVA experimentada en los primeros años de la crisis económica dejó ver, en toda su crudeza, la baja

efectividad recaudatoria que tradicionalmente ha tenido este impuesto. Los fuertes aumentos en los tipos de gravamen de 2010 y 2012 consiguieron recuperar un 80 por 100 de la pérdida recaudatoria generada por el pinchazo de la burbuja inmobiliaria. Con esas dos reformas consecutivas la recaudación en valores absolutos se situó en niveles similares a los existentes en 2005. Sin embargo, el citado problema de efectividad recaudatoria apenas ha sufrido cambio alguno. Llegado a este punto resulta necesario revisar en profundidad el impuesto, prestando especial atención al fraude fiscal, las bases sometidas a tipo reducido y los regímenes especiales.

La recaudación de los impuestos especiales también se ha visto afectada por la crisis aunque en mucha menor medida que el IVA. El impuesto especial sobre las labores del tabaco, en particular la parte que se ocupa de los cigarrillos, ha sido la que más cambios ha sufrido estos últimos años. De hecho, la fiscalidad de los cigarrillos ha aumentado fuertemente mediante el incremento de los tipos específicos (a fin de evitar el consumo de las marcas más baratas). En el resto de impuestos apenas ha habido modificaciones, incluyendo la falta de actualización de los tipos de gravamen para corregirlos de los efectos de la inflación. Este es, a nuestro juicio, el problema de la erosión en cuotas por efecto de la inflación, una de las líneas de reforma prioritarias que debe acometerse en el corto plazo.

NOTAS

(1) La Agencia Tributaria ofrece información del contrabando de cigarrillos en sus memorias anuales. Asimismo, existen estudios sobre fraude en el sector del tabaco efectuadas por las propias tabaquerías y algunas consultoras. Por ejemplo, según KMPG (2013), el contrabando de tabaco supuso en 2012 el 7 por 100 de todo el consumo realizado en España.

(2) Por ejemplo, para los años 1991 a 1993 referidos a Reino Unido, GEBAUER y PARSCHE (2003) computaron una media del 3,8 por 100, mientras que las estimaciones oficiales eran del 10 por 100 (HMRC, varios años).

(3) Cuesta creer, no obstante, que el nivel de incumplimiento estuviera por debajo del 5 por 100 si, como se muestra en los trabajos de SCHNEIDER (2010) y SCHNEIDER *et al.* (2010), el nivel de la economía sumergida se ha mantenido muy estable durante la citada fase expansiva.

(4) Obviamente, también la economía sumergida, con la que mantiene una estrecha relación. El nivel de la economía sumergida muestra un perfil creciente desde los años ochenta que se ha intensificado con la crisis económica (ARRAZOLA *et al.*, 2011; SARDÁ y GESTHA, 2014).

(5) No obstante, como se discute en diferentes trabajos (MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y BIRD, 2010; COMISIÓN EUROPEA, 2013), capturar econométricamente la relación entre ambas variables no resulta una tarea fácil ante las dificultades que entraña utilizar una medida cuantitativa adecuada de la corrupción.

(6) Existen otras alternativas de carácter más teórico como la introducción de un tipo único de IVA. Con este planteamiento, debatido en el conocido *Informe Mirrless*, en España se conseguiría una reforma neutral en recaudación aplicando un tipo único de IVA de, aproximadamente, el 16 por 100. En una reforma de este tipo, alrededor del 70 por 100 de los hogares de la primera decila perdería con este cambio.

(7) Estos cálculos no contemplan el posible aumento en los niveles de fraude que una medida de esta naturaleza podría generar. Se ha elegido el año 2009 para analizar la estructura de gastos de los hogares por ser el último año disponible sobre el que no se han producido modificaciones en los tipos de gravamen.

(8) Dadas las «ventajas» que el sistema simplificado tiene frente a la estimación directa, existen claros incentivos a dividir la empresa en varias unidades para mantener cada una de ellas en los regímenes objetivos (por este motivo, en 2012 se redujo el umbral para permanecer en módulos).

(9) Por ejemplo, en el caso de la restauración, estos índices son la potencia instalada, el número de mesas, la longitud de la barra, número de empleados, etcétera. El IVA repercutido así calculado no puede ser inferior a una cuantía mínima establecida en la norma.

(10) Una discusión de la reforma de los impuestos ambientales puede verse en el artículo de A. GAGO y X. LABANDEIRA de este mismo número.

(11) Al contrario de lo que sucede en aquellos donde la cuota se computa aplicando un porcentaje, como sucede en la electricidad o en el tipo *ad-valorem* aplicado a cigarrillos, cigarras y picadura de tabaco.

(12) Concretamente, un motor diésel de un vehículo mediano emite entre 20 y 30 microgramos de partículas por kilómetro recorrido, frente a menos de 5 microgramos de un motor de gasolina. Como ejemplo de la creciente preocupación de los gobiernos por los efectos del diésel sobre la salud, en 1990 el Estado de California clasificó las emisiones generadas por el gasoil como sustancias potencialmente generadoras de cáncer.

BIBLIOGRAFÍA

- AGHA, A., y Haughton, J. (1996), «Designing VAT Systems: Some Efficiency Consideration», *The Review of Economics and Statistics*, 78(2): 303-308.
- ANDERSON, P., y BAUMBERG, G. (2006), *Alcohol in Europe*, Institute of Alcohol Studies, Londres.
- AIZENMAN, J., y JINJARAK, Y. (2008), «The collection efficiency of the Value Added Tax: Theory and international evidence», *Journal of International Trade and Development*, 17: 391-410.
- ARRAZOLA, M.; HEVIA, J.; MAULEÓN, I., y SÁNCHEZ, R. (2011). «La economía sumergida en España». En Dos ensayos de actualidad sobre la economía española. Madrid, Fundación de las Cajas de Ahorros.
- BIRD, R. (2010), «Sistemas fiscales e investigación fiscal: ¿hay pruebas de convergencia?», *Papeles de Economía Española*, 125-126: 34-61.
- CAMARERO, J. (2010), «El 'fraude carrusel' en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo», *Cuadernos de Formación*, 11, art. 27/10. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CASIN, I. (2012), «Modificaciones en el 'sistema de módulos'. La estimación objetiva en el IRPF», *Técnica Tributaria*, 38.
- CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS (2013), Barómetro de septiembre de 2013.
- CHRISTIE, E., y HOLZNER, M. (2006), «What Explains Tax Evasion? An Empirical Assessment based on European Data», Working Paper, número 40.
- CNOSSEN, S. (2010). «La economía de los impuestos especiales». *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, 125/126, pp. 270-285.

- COMISIÓN EUROPEA (2004), «European Tax Survey». Working Paper n.º 3. Directorate General Taxation and Customs Union.
- (2013), *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states*.
- (2014), *EU Anti-Corruption Report. Spain*.
- DE PAULA, A., y SCHENKMAN, J.A. (2010), «Value-Added taxes, chain effects and informality», *American Economic Journal: Macroeconomics*, 2: 195-221.
- DÍAZ, C., y ROMERO, D. (1993), «Evaluación del Fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Serie 1986-1991». Papeles de Trabajo número 8/93. Instituto de Estudios Fiscales.
- (1994), «Evaluación del Fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Serie 1986-1992». Papeles de Trabajo n.º 7/94. Instituto de Estudios Fiscales.
- DURÁN-CABRÉ, J.M. (2013), «Los impuestos sobre el consumo en el sistema fiscal español: revisión y propuestas de reforma», en A. ESTELLER-MORÉ y J.M. DURÁN-CABRÉ (Dir.), *Por una verdadera reforma fiscal*, Ariel, e-book.
- EBRILL, L.; KEEN, M.; BODIN, J.-P., y SUMMERS, V. (2001), «The Modern VAT», International Monetary Fund, Washington.
- EUROSTAT (2013). «Taxation trends in the European Union. Data for the EU-Member States, Iceland and Norway». Eurostat: Luxembourg.
- FRONDEL, M.; RITTER, N., y VANCE, C. (2012), «Heterogeneity in the rebound effect: Further evidence for Germany», *Energy Economics*, 34: 461-467.
- GEBAUER, A., y PARSCHE, R. (2003), «Evasion of Value-Added Taxes in Europe: IFO Approach to Estimating the Evasion of Value-Added Taxes on the Basis of National Accounts Data (NAD)», *CESifo DICE Report*, 2: 40-44.
- GÓMEZ DE ENTERRÍA, P.; MELIS, P., y ROMERO, D. (1998), «Evaluación del cumplimiento en el IVA: revisión de las estimaciones años 1990 a 1994». Papeles de Trabajo n.º 18/98. Instituto de Estudios Fiscales.
- GREENING, L.A.; GREENE, D.L., y DIFIGLIO, C. (2000), «Energy efficiency and consumption –the rebound effect– a survey», *Energy Policy*, 28: 119-132.
- HMRC (2010), *Measuring Tax Gap 2010*.
- (2011), *Provisional VAT Gap Estimates: Official Statistics Release*.
- (2012), *Additional Information about the Tax Gap*, Appendix 2. House of Commons Treasury Committee, Closing the Tax Gap: HMRC's Record at Ensuring Tax Compliance: Government Response to the Committee's Twenty-ninth Report of Session 2010-12, First Special Report of Session 2012-13, May 2012. The Stationery Office Limited, Londres.
- (2012a), *Measuring Tax Gap 2012*.
- (2004), *IARC Monographs on the Evaluation of Carcinogenic Risks to Humans Tobacco. Smoke and Involuntary Smoking*, World Health Organization, Lyon.
- IARC (2004). *IARC Monographs on the Evaluation of Carcinogenic Risks to Humans*, vol. 83, Tobacco Smoke and Involuntary Smoking, Lyon.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2012), «Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2011». Documento de Trabajo n.º 19.
- KEEN, M., y SMITH, S. (2007), «VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done?». Working Paper n.º 07/31. International Monetary Fund.

<p>KPMG (2013), «Project Star: Spain». Mimeo.</p> <p>MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y BIRD, R. (2010), «El impuesto sobre el Valor Añadido: ¿hacia delante y hacia arriba?», <i>PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA</i>, 125-126: 223-261.</p> <p>MATHEWS, K. (2003), «VAT Evasion and VAT Avoidance: Is there a European Laffer Curve for VAT?», <i>International Review of Applied Economics</i>, 17(1): 105-114.</p> <p>MIRRLIESS, J.; ADAM, S.; BESLEY, T.; BLUNDELL, R.; BOND, S.; CHOTE, R.; GAMMIE, M.; JOHNSON, P.; MYLES, G., y POTERBA, J. (2011), <i>Tax by design</i>, Institute for Fiscal Studies, Londres.</p> <p>NAM, CH.-W.; PARSCHE, R., y SCHADEN, B. (2001), «Measurement of Value Added Tax Evasion in Selected EU Countries on the Basis of National Accounts Data», <i>Ifo Studies</i>, 47(2): 135.</p> <p>OECD (2012), <i>Consumption tax trends 2012. VAT/GST and Excise rates, trends and administration issues</i>, OECD publishing.</p> <p>PETO, R.; LÓPEZ, A.D.; BOREHAM, J.; THUN, M.J., y HEATH, C.W. (1992), «Mortality from tobacco in developed countries: indirect estimation from national vital statistics», <i>Lancet</i>, 339: 1268-1278.</p> <p>PRABHAT, J., y CHALOUPIKA, F.J. (1999), <i>Curbing the epidemic governments and the economics of tobacco control</i>, The World Bank.</p> <p>RECKON (2009), <i>Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States</i>.</p> <p>RODRÍGUEZ, J.G., y ADIEGO, M. (2010), <i>Impuesto sobre el Valor Añadido en España: divergencia entre la recaudación teórica y la recaudación real (2006-2008)</i>, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.</p> <p>ROMERO, D., y SANZ, J.F. (2013), «Evolución de los tipos de IVA aplicados en España durante la crisis económica; análisis comparado», <i>Cuadernos de Información Económica</i>, 235: 1-11.</p>	<p>ROMERO, D.; SANZ, J.F., y CASTAÑER, J.M. (2013), «Sobre la regresividad de la imposición indirecta en España en tiempos de crisis: Un análisis con microdatos de hogares», <i>PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA</i>, 135: 172-184.</p> <p>SANZ, I. (2013), «La política fiscal y el crecimiento económico: ¿qué nos dice la evidencia macroeconómica?», en M. MARÍN, G. ELORRIAGA y J.F. SANZ-SANZ (Coords.), <i>Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo</i>, Fundación FAES, pp. 45-79.</p> <p>SANZ, J.F., y ROMERO, D. (2012a), «The budgetary measures introduced during the new government's 100 days: proactivity in the right direction», <i>Spanish Economic and Financial Outlook</i>, 1: 56-72.</p> <p>— (2012b), «2013 budget: impact on fiscal consolidation», <i>Spanish Economic and Financial Outlook</i>, 4: 35-49.</p> <p>SANZ, J.F.; ROMERO, D., y CASTAÑER, J.M. (2013), <i>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)</i>, Fundación de las Cajas de Ahorros, Madrid.</p> <p>SARDÁ, J., y GESTHA (2014), «La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis». Disponible en: http://www.gestha.es/archivos/actualidad/2014/2014-01-29_INFORME_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf.</p> <p>SCHNEIDER, F. (2010), «Size and Development of the Shadow Economy of 31 European Countries from 2003 to 2010». Mimeo.</p> <p>SCHNEIDER, F.; BUEHN, A., y MONTENEGRO, C.E. (2010), «Shadow Economies All Over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007». Policy Research Working Paper n.º 5356. World Bank.</p>
--	--