

UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: EFECTOS DEL CAMBIO EN LOS TIPOS IMPOSITIVOS

Alumno: Alba Blanca Losa

Junio, 2014

ÍNDICE

Resumen.....	5
Abstract.....	5
1. Introducción	7
2. Sistema impositivo español.....	11
2.1 Ingresos tributarios.....	11
2.2 Finalidad de los ingresos tributarios	11
2.3 Figuras tributarias	12
2.3.1 Tasa	12
2.3.2 Contribución Especial	13
2.3.3 Impuesto	14
2.3.4 Recaudación procedente de los ingresos tributarios	15
2.4 Impuestos.....	16
2.4.1 Impuesto sobre las rentas de las personas físicas (IRPF).....	19
2.4.2 Impuesto sobre Sociedades (IS).....	19
2.4.3 Impuesto sobre el Patrimonio (IP)	20
2.4.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).....	20
2.4.5 Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).....	20
2.4.6 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).....	21
2.4.7 Impuestos Especiales (IIEE).....	21
2.4.8 Recaudación procedente de los impuestos	21
2.5 Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).....	23
2.5.1 Ámbito espacial.....	24
2.5.2 Hecho imponible	24
2.5.3 Lugar de realización	25
2.5.4 Devengo	25
2.5.5 Sujeto pasivo	26
2.5.6 Tipo impositivo	26
3. Metodología	31
3.1 Objetivo del estudio	31
3.2 Horizonte temporal analizado	31

3.3 Fuentes de información	32
3.4 Método de análisis	33
4. Análisis y Resultados	35
4.1 Introducción	35
4.2 Evolución de la actividad económica.....	37
4.3 Evolución de los tipos impositivos	39
4.4 Evolución de la recaudación.....	41
4.5 Efectos en la recaudación del cambio en los tipos impositivos.....	42
5. Conclusiones	45
Bibliografía	49

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Ingresos no financieros totales	15
Tabla 2. Ingresos procedentes de los impuestos.....	22
Tabla 3. Modificaciones en los tipos impositivos de IVA	28
Tabla 4. Gasto final sujeto e ingresos totales por IVA	35
Tabla 5. Componentes del gasto final sujeto a IVA.....	38
Tabla 6. Tipo medio efectivo de IVA (2005-2013)	39
Tabla 7. Recaudación obtenida por IVA.....	41
Tabla 8. Tipo medio efectivo de IVA (2000-2009)	43
Tabla 9. Efectos en la recaudación del cambio en los tipos impositivos	43

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Evolución del tipo medio efectivo de IVA (2005-2013).....	41
Gráfico 2. Caída en la recaudación sin incremento de los tipos impositivos.....	44

RESUMEN

En el contexto actual de crisis que vive nuestra economía, como sucede en la mayoría de los países de nuestro entorno, se ha producido una caída de la actividad económica que ha supuesto una drástica reducción de los ingresos fiscales, lo que ha agravado el déficit público que tienen las administraciones públicas en nuestro país.

Ante esta situación, durante los últimos años, aparte de los recortes que han afectado al gasto público, se han producido diversas reformas tributarias centradas en los principales impuestos de nuestro sistema tributario con el objetivo de incrementar los ingresos públicos. En este sentido, se han producido dos reformas que han modificado los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, con el objetivo de compensar la caída de ingresos fiscales motivada por la reducción de la actividad económica.

En este contexto, el objetivo del presente trabajo consiste en analizar los efectos sobre la recaudación del cambio en los tipos impositivos que se han introducido en el Impuesto sobre el Valor Añadido con la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 y con el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

ABSTRACT

Within the current context of crisis in our economy, as in the vast majority of the near countries, there has been a fall in the economic activity that has led to significant reduction in tax revenues, which has made worse the Public Administration deficit.

In view of this situation, during the last years, there have been different tax reforms focus on the main taxes of our tax system, with the aim of increasing the public revenues. In this regard, it has been carried out two tax reforms that have changed the tax rates of the Spanish Value-Added Tax., in order to compensate for the tax revenues decrease which has been caused by the reduction in the economic activity.

In this context, the goal of this project is to analyze the effects on tax income of tax rates change that has been introduced in the Value-Added Tax by the Law 26/2009, 23rd of

December, on the State General Budgets for 2010 and by the Royal Decree-Law 20/2012, 13th of July, on measures to ensure budget stability and competitiveness.

1. INTRODUCCIÓN

Una vez superadas las distintas asignaturas que integran el Plan de Estudios del Grado en Administración y Dirección de Empresas, lo que ha permitido adquirir una serie de competencias relacionadas con la formación de directivos de organizaciones y empresas públicas y privadas, se completa la formación recibida con la elaboración y defensa de un Trabajo de Fin de Grado (en adelante TFG) que debe estar orientado a la evaluación de competencias asociadas al correspondiente título.

En este sentido, el presente TFG se centra en el estudio de la tributación y fiscalidad, dado que uno de los objetivos al cursar el Grado en Administración y Dirección de Empresa era obtener una formación diferenciada en el área de la fiscalidad empresarial, con aras a realizar actividades profesionales consistentes tanto en el control financiero como en la consultoría financiera y fiscal. De forma concreta, este TFG se centra en el análisis de los cambios impositivos que ha experimentado el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), a raíz de las reformas aprobadas por el gobierno español durante los últimos años.

En efecto, la crisis económica que ha afectado a nivel global a las principales economías, entre las que se encuentra la economía española, ha supuesto una caída de la actividad económica y, por tanto, una disminución de la base sometida a gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ante esta situación, la administración estatal ha apostado por un incremento generalizado de los tipos impositivos durante los últimos años, en consonancia con otras economías de su entorno, con el objetivo de compensar la caída de ingresos fiscales que se ha producido por la reducción de la actividad económica.

Este hecho ha sido comentado por expertos, periodistas y empresarios que se han visto afectados por estas modificaciones, además de ser el centro de muchas críticas por parte de los ciudadanos españoles. Estas circunstancias son las que han motivado la realización de este trabajo, ya que de los tres grandes impuestos que existen en el sistema impositivo español: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, éste último ha sido el que ha acaparado mayores modificaciones durante los últimos años.

Además, expertos de diferentes organismos internacionales, fundamentalmente de instituciones económicas europeas, recomiendan que se vuelvan a realizar modificaciones al alza de los tipos impositivos del IVA con el objetivo de aumentar la recaudación fiscal en España.

El objetivo de este TFG consiste, por tanto, en analizar la evolución que ha experimentado la recaudación procedente del Impuesto sobre el Valor Añadido, en base a las reformas introducidas en primer lugar, en julio de 2010, con la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 y, en segundo lugar, en septiembre de 2012, con el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. Para cumplir con este objetivo, se ha analizado la situación *ex-ante*, *durante* y *ex-post* tanto del gasto final sujeto a IVA, del tipo medio efectivo de IVA y de la recaudación obtenida, a partir de las bases de datos publicadas por la Agencia Tributaria, lo que permite concluir acerca del objetivo planteado.

Por tanto, la hipótesis que se establece en el presente trabajo de investigación es que la subida de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido introducidas a partir de la reformas de la Ley 26/2009 y del Real Decreto-Ley 20/2012 ha permitido compensar la caída de ingresos fiscales que se ha producido por la reducción de la actividad económica.

Por lo que respecta a la estructura del presente TFG, el trabajo comienza con una pequeña introducción sobre las figuras tributarias existentes en el sistema impositivo español, seguido de una explicación más extensa sobre los impuestos, su clasificación y sus tipos, centrándose, fundamentalmente, en las características básicas del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que permite establecerse una idea global del ámbito espacial en el que se aplica, su hecho imponible, el lugar de realización del impuesto, el devengo, el sujeto pasivo y la evolución que han experimentado los tipos impositivos a raíz de la Ley 26/2009 y del Real Decreto-Ley 20/2012.

En segundo lugar, se procede a detallar la metodología que se sigue en el presente TFG para alcanzar el objetivo planteado y contrastar la hipótesis de investigación que se plantea, lo que se traduce en justificar el objetivo del estudio, el horizonte temporal analizado así como las fuentes de información y los métodos de análisis utilizados.

A continuación, se realiza un análisis descriptivo-cuantitativo que permite analizar la evolución del gasto final sujeto a IVA, de los tipos medios efectivos de IVA y de la

recaudación final obtenida por este impuesto. Una vez realizado este análisis, se podrá obtener evidencia acerca de la recaudación que se hubiese obtenido en caso de no aplicar las citadas reformas con incidencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que permitirá dar respuesta a la pregunta de investigación establecida en este TFG. En este sentido, ha resultado fundamental los distintos informes que publica la Agencia Tributaria.

Finalmente, se establecen una serie de conclusiones a partir de los datos obtenidos en el apartado anterior, lo que permite concluir acerca de las reformas que se han introducido durante los últimos años en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL

2.1 Ingresos tributarios

Los ingresos tributarios son “*las cantidades de las que disponen el Estado y las Administraciones Públicas para financiar los gastos públicos*” (AEAT, 2014). Muchos libros y autores hacen referencia al tributo, según la Ley General Tributaria, como “*ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*” (Pérez, 2004: 33). Además, puede destacarse que “*se caracterizan por la coactividad y el carácter contributivo*” (Pérez, 2004: 33).

Que el impuesto es coactivo se refiere a la imposición del tributo de manera unilateral por el Ente público, es decir, el empuje coactivo a los obligados para el pago de los tributos, sin el concurso de la voluntad del sujeto que tiene que satisfacerla. Su carácter contributivo hace referencia al destino que tiene el tributo para financiar los gastos públicos o las necesidades colectivas. Esta finalidad contributiva se manifiesta en el propio régimen jurídico de la institución (Pérez, 2004).

2.2 Finalidad de los ingresos tributarios

Los ingresos tributarios deben existir porque hay gastos públicos, es decir, necesidades colectivas de la sociedad, que son necesarias financiar y que deben de ser cubiertas por el Estado mediante prestaciones coactivas. No obstante, este fin que persiguen los ingresos tributarios no se puede aplicar exclusivamente a los tributos, ya que, en general los ingresos públicos tienen también su razón de ser en esta misma finalidad recaudatoria.

Desde el punto de vista de su finalidad, los tributos se van a destinar a satisfacer las necesidades de los entes públicos, y son éstos los acreedores de los tributos. Son los entes públicos los que reciben los ingresos destinados para la cobertura de los gastos públicos que se van a necesitar para atender sus fines de naturaleza jurídico-pública. Por lo tanto, su fin primordial es “*el sostenimiento de los gastos públicos a que se refiere el artículo 31.1 de la*

Constitución” (Pérez, 2004: 93). Es decir, “El Estado percibe los tributos para el sostenimiento de sus gastos. De los gastos que efectúa para satisfacer las necesidades públicas, realizando un conjunto de actividades que benefician a toda la comunidad” (Ferreiro, 2006: 550).

2.3 Figuras tributarias

Los ciudadanos pagan los tributos con el fin de conseguir beneficios de las actividades que realiza el Estado. De esta idea surge la clasificación de los ingresos tributarios: impuestos, tasas y contribuciones especiales. En un principio, determinar la cantidad a pagar no debe de ser complicado respecto de las necesidades divisibles, aquellas que permiten saber la cantidad de servicio público que recibe cada persona. Sin embargo, sí existen dificultades en las partes y necesidades indivisibles, es decir, las que no se puede determinar cuál es la cantidad exacta de servicio público que recibe cada uno (Ferreiro, 2006).

La Ley General Tributaria (LGT) hace referencia a la definición de las diferentes especies del género tributo; éstas son la tasa, la contribución especial y el impuesto.

2.3.1 Tasa

La tasa es *“una obligación legal y pecuniaria, establecida a favor de un ente público, cuyo deudor manifiesta una capacidad económica consistente en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, o en la recepción de servicios o actividades administrativas que le beneficien de modo particular, cuando tal recepción sea obligatoria o cuando los servicios o actividades no se presten por el sector privado”* (Menéndez, 2011: 161).

Su hecho imponible consiste en la prestación de servicios o en la realización de actividades por parte de un ente público, que afecten de modo particular al sujeto. Se deben dar dos circunstancias (Menéndez, 2011):

- Los servicios o actividades no pueden ser de solicitud voluntaria, han de ser obligatorias, considerándose no voluntaria cuando venga impuesta por disposiciones legales. Por ejemplo, tener que realizar de manera obligatoria una inspección para comprobar la seguridad de un ascensor.
- Además, estos servicios no deben prestarse por el sector privado, es decir, que el servicio se preste sin concurrencia privada en el ámbito del ente público que presta el

servicio. Por ejemplo, la recogida de residuos urbanos o la retirada de vehículos en la vía pública, ambos servicios realizados solamente por las entidades públicas.

Así, se puede decir que cuando el Estado satisface una necesidad colectiva realizando una actividad o un servicio personalizado a sujetos determinados, hace pagar a los sujetos una tasa.

La clasificación de las tasas se basa en función del ente impositor de las mismas. Por lo tanto, se distingue entre tasas del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales. En el ámbito estatal, la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos; en el ámbito autonómico, el artículo 7.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas; y en el ámbito local, en los artículos del 20 al 27 del texto refundido de la Ley 2/2004, de 5 de marzo, de Haciendas Locales.

2.3.2 Contribución Especial

La contribución especial es *“una obligación legal y pecuniaria, establecida a favor de un ente público, cuyo deudor manifiesta una capacidad económica consistente en la obtención de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”* (Menéndez, 2011: 157). Un ejemplo clásico para las contribuciones especiales es el asfaltado y el alumbrado de las calles, donde no sólo los beneficiados son los ciudadanos, sino también los propietarios de los edificios situados en las calles donde se haya realizado el servicio o la obra.

Tras ver el concepto de las contribuciones especiales, se puede decir que es una modalidad de tributo que se encuentra conceptualmente entre los impuestos y las tasas. En los impuestos (los cuales veremos a continuación), la manifestación de la capacidad económica se caracteriza negativamente por la ausencia de actuación administrativa. Sin embargo, en las tasas sucede justo lo contrario, ya que la capacidad económica gravada proviene de una actividad administrativa, que benefician exclusivamente a los obligados al pago de la tasa. Mientras, en las contribuciones especiales la actividad administrativa beneficia no sólo a los obligados por ellas, sino a otros ciudadanos a los que beneficia también la realización de obras públicas o la ampliación de los servicios públicos.

La estructura del hecho imponible de las contribuciones especiales tiene que integrar dos elementos (Pérez, 2004):

- Una actividad de la Administración Pública consistente en una obra pública o en la ampliación de un servicio. Para hacer diferencia entre las contribuciones especiales y las tasas, se puede decir que los gastos de inversión o de capital relacionados con la prestación de servicios son financiados mediante las primeras, y los gastos corrientes, mediante las segundas.
- Este gasto o actividad debe dar un beneficio especial para una persona o un conjunto de personas, aparte del beneficio general que da a la sociedad. Normalmente, con esto se refiere al aumento del valor de los bienes inmuebles, generalmente, que se encuentra cerca de donde se produce la obra o la ampliación del servicio.

La clasificación de las contribuciones especiales se establece según el impositor de las mismas, por lo que se distinguen las del Estado, las de las CCAA y las de las Corporaciones Locales. En la actualidad, tiene una mayor implantación en el ámbito de las Corporaciones Locales, cuya regulación se establece en los artículos 28 al 37 de la LHL. No obstante, también el Estado y las CCAA pueden tener ingresos con esta modalidad de tributos. Respecto del Estado, según el artículo 2.º2.b de la LGT, y respecto de las CCAA, según el artículo 157.1.b de la Constitución Española, y en el artículo 8 de la LOFCA.

2.3.3 Impuesto

El impuesto es *“una obligación legal y pecuniaria establecida a favor de un ente público en régimen de derecho público, cuyo deudor manifiesta una capacidad económica caracterizada negativamente por la ausencia de actuación administrativa y positivamente por gravar su renta, patrimonio o consumo”* (Menéndez, 2011:150).

Para definir los tributos, este autor transforma y explica la definición que da la LGT en su artículo 2.2.c. Ésta define el impuesto diciendo que son *“tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*. El uso de la palabra contraprestación ha sido criticado por numerosos autores, ya que se puede caer en el error de pensar que las restantes clases de tributos se exigen con contraprestación, no siendo el caso para ninguno de los tributos, que son prestaciones unilateralmente impuestas o coactivas (Pérez, 2004).

En los tributos, desde el punto de vista jurídico, nunca se da algo a cambio, -que no quiere decir que los ciudadanos no esperen recibir algo por el pago que realiza-, ni quien paga el tributo puede exigir en términos jurídicos nada a cambio, y por ello el pago no es una

contraprestación. El fundamento legitimador de todos los tributos es la contribución de los ciudadanos para la financiación de los gastos públicos en función de su capacidad económica, y no la retribución de los beneficios obtenidos por los ciudadanos en la aplicación de los gastos públicos (Menéndez, 2011).

A diferencia de los demás tipos de tributos, el hecho imponible del impuesto no tiene ninguna referencia a una actividad del ente público. Esto es lo que se quiere demostrar en la definición del impuesto con el uso de “sin contraprestación”. El tributo es de naturaleza contributiva y no retributiva y es por ello que se habla de improcedencia en la utilización por la LGT del término contraprestación al definir los impuestos.

2.3.4 Recaudación procedente de los ingresos tributarios

Como ya se ha visto, los ingresos tributarios están formados por las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos. En la Tabla 1 se puede ver la cuantía que recauda cada uno de ellos y lo que aportan al conjunto de ingresos no financieros totales del Estado. Los datos que aparecen son recogidos del Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2012, publicado por la AEAT. Los datos corresponden a 2012 dado que son los últimos disponibles (el informe anual con las cifras correspondientes a 2013 será publicado a mediados de 2014). No obstante, sí se puede disponer de datos aproximados y estimaciones de los resultados del 2013, los cuales se estudiarán en el siguiente capítulo.

Tabla 1. Ingresos no financieros totales (millones de euros)

Ingresos	2008	2009	2010	2011	2012	Tasa de variación %				
						08	09	10	11	12
Imp. Directos y ctiz. sociales	102.024	87.521	86.931	89.641	96.139	-15,7	-14,2	-0,7	3,1	7,2
Impuestos Indirectos	70.677	55.655	71.893	71.250	71.594	-10,4	-21,3	29,2	-0,9	0,5
Tasas y otros ingresos	5.281	9.892	6.393	4.418	8.238	58,1	87,3	-35,4	-30,9	86,4
Transferencias corrientes	7.168	5.553	5.240	4.220	32.113	6,5	-22,5	-5,67	-19,5	661,0
Ingresos patrimoniales	3.109	3.293	3.618	7.001	6.653	7,4	5,9	9,9	93,5	-5,0
Enajenación invers. reales	157	124	132	165	137	-17,3	-21,1	6,4	24,7	-17,0
Transferencias de capital	521	480	705	482	671	-55,5	-7,9	47,0	-31,7	39,3
Ingr. no financieros totales	188.936	162.519	174.895	177.177	215.545	-11,8	-14,0	7,6	1,3	21,7

Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2013a)

El total de ingresos no financieros asciende a 215.545 millones de euros (AEAT, 2013a), el resultado de la suma de ingresos procedente de impuestos directos y cotizaciones a

la Seguridad Social, impuestos indirectos, tasas y otros ingresos, transferencias corrientes, ingresos patrimoniales, enajenación de inversiones reales y transferencias de capital.

Los impuestos de naturaleza directa y las cotizaciones sociales suman un total de 96.139 millones de euros, que respecto del total de ingresos no financieros suponen un 44,62%, mientras que los de naturaleza indirecta ascienden a un total de 71.594 millones de euros, un 33,22% del total de ingresos no financieros. Las tasas y otros ingresos suman un total de 8.238 millones de euros, un 3,82% del total; mientras que el resto de ingresos no financieros suman un total de 39.574 millones de euros, un 18,36% del total. Como puede comprobarse son los impuestos, tanto directos como indirectos, las figuras que más recaudan, siendo el pilar de los ingresos del Estado.

2.4 Impuestos

Para clasificar los impuestos se puede utilizar distintos criterios: su objeto, su hecho imponible, la forma de cuantificar la deuda, su configuración temporal y su clasificación presupuestaria (Menéndez, 2004):

- En función del objeto, se grava la renta, el patrimonio o el consumo.

La *renta* se puede definir como el conjunto de bienes y servicios de contenido económico que son incorporados al patrimonio de una persona. Los impuestos que gravan la renta recaen sobre los bienes y derechos económicos que adquieren los sujetos y que antes no tenían, de manera que esta mayor riqueza es lo que se grava. Los impuestos sobre la renta son, entre otros, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades.

El *patrimonio* está integrado por los bienes y derechos de contenido económico de los que es titular una persona en un momento determinado. La figura más representativa es el Impuesto sobre el Patrimonio, pretendiendo ser un instrumento de control de los demás impuestos y en especial del IRPF.

Los impuestos sobre el *consumo* gravan las adquisiciones de bienes, derechos o servicios, por el cual los adquirentes entregan una parte de su renta o patrimonio. Estos impuestos son los que más cuestionan la manifestación de la riqueza, principalmente los gastos de las familias en productos de primera necesidad, no siendo tan cuestionable cuando se refiere a productos de lujo. El ejemplo más conocido de impuestos sobre el consumo es el Impuesto sobre el Valor Añadido.

- En función del hecho imponible, existen impuestos personales y reales.

Los impuestos *personales* son aquellos en los que su hecho imponible se describe con referencia a las personas. Mientras, el hecho imponible de los impuestos reales hace referencia a los bienes, derechos o actividades. Los impuestos personales en el ordenamiento jurídico son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones. Estos cuatro impuestos ofrecen una visión más completa de la situación económica de los sujetos y se puede ver la capacidad económica que se quiere gravar.

Los restantes impuestos se pueden considerar *reales*, puesto que son exigibles sin considerarse la condición del sujeto, es decir, sólo se grava una manifestación concreta de capacidad económica, que aunque es parte de su riqueza, no se permite conocer su patrimonio total.

- En función de los criterios para cuantificar la deuda, se encuentran los impuestos subjetivos y objetivos.

El montante de la deuda en los impuestos *subjetivos* se hace por ley teniendo en cuenta ciertas circunstancias personales de los obligados, mientras que en los impuestos *objetivos* no se tienen en cuenta dichas circunstancias. Aunque parezca que existe parecido entre esta clasificación y la de los impuestos personales y reales, no es el caso, ya que ésta última clasificación atiende más a la configuración del hecho imponible, mientras que la clasificación de subjetivos y objetivos se hace atendiendo a los elementos del impuesto que regulan la cuantificación de la deuda impositiva. Ambas clasificaciones pueden compatibilizarse entre sí. El impuesto subjetivo por excelencia es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que la cantidad a pagar se modula en función de las características familiares del obligado al pago del impuesto. Por ello, los impuestos subjetivos tratan de adecuarse a la circunstancias que determinan la riqueza o capacidad económica de sus deudores.

- En función de la configuración temporal, hay impuestos periódicos o instantáneos.

La situación que se describe en los impuestos *periódicos* sobre el hecho imponible se mantiene en el tiempo, mientras que en los impuestos *instantáneos* dicha situación se manifiesta en un horizonte temporal más concreto. Un ejemplo de impuesto

instantáneo es el que grava las transmisiones hereditarias, que se produce en el momento del fallecimiento del causante. Un impuesto más periódico es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que la renta se produce de manera continuada en el tiempo. En estos impuestos se debe concretar el período de tiempo al que se refiere el gravamen, por ejemplo un año natural en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el tiempo en el que se entiende realizado el hecho imponible, como el 31 de diciembre de cada año en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, momento a partir del cual el impuesto puede ser exigido, lo que se conoce como devengo. Sin embargo, en los impuestos instantáneos, no existe período impositivo ya que se producirá el devengo en el momento en que se concrete por el legislador. En el caso del Impuesto sobre Sucesiones, será cuando se produzca el fallecimiento del causante, que será el día en que se consideren adquiridos los bienes por los herederos.

- En función de la clasificación presupuestaria, se distingue entre impuestos directos e indirectos.

Para explicar los impuestos según este criterio se han utilizado diversos principios. Un primer histórico, el cual, hoy en día, no es posible aplicar, hace una distinción entre los impuestos *directos* e *indirectos*, haciendo referencia a que en los primeros se conocen de antemano los sujetos pasivos, cosa que no ocurre con los impuestos indirectos. Con la evolución y complejidad del ordenamiento impositivo, se hizo insostenible este principio.

Otro principio es el jurídico, el cual señala que en los impuestos indirectos cabe la repercusión legal de su montante, mientras que en los impuestos directos no. Este criterio se cumple con algunos impuestos indirectos, como con el IVA, pero no con todos, caso del ITPAJD que no contempla la posibilidad de que el sujeto pasivo repercuta la cuota correspondiente.

Por tanto, el principio más adecuado sería el económico, según el cual los impuestos directos son aquellos que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica y gravan tanto la renta como el patrimonio. Mientras, los impuestos indirectos se aplican sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica: la circulación de la riqueza, bien por actos de consumo, adquisiciones de

bienes y servicios, o bien por actos de transmisión. En definitiva, los directos gravan la riqueza en sí misma y los indirectos gravan la utilización de dicha riqueza.

En el sistema impositivo estatal son impuestos directos el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto de Sociedades (IS), el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Y son impuestos indirectos el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y los Impuestos Especiales (IEE).

A continuación, se analiza con más detalle los principales impuestos que existen en el sistema impositivo estatal.

2.4.1 Impuesto sobre las rentas de las personas físicas (IRPF)

El IRPF es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta de las personas físicas, residentes en España, según sus circunstancias personales y familiares. El objeto del Impuesto es la renta del contribuyente formada por el conjunto de rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta del período impositivo, con independencia del lugar donde se hubiesen producido. El hecho imponible es la obtención de la renta por el contribuyente, que está formada por los rendimientos del trabajo, los rendimientos de capital (mobiliario e inmobiliario), los rendimientos de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta (Albi, 2009).

Aparte de cumplir con el principio de capacidad económica, se establece también en torno a los de igualdad, generalidad y progresividad, cumpliendo así al mandato constitucional recogido en el artículo 31.1 de la Constitución Española: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”*

2.4.2 Impuesto sobre Sociedades (IS)

El IS es un tributo directo -grava la renta como manifestación directa de la capacidad económica del sujeto pasivo-, personal -tiene en cuenta determinadas circunstancias particulares de cada contribuyente- y proporcional sobre la renta global que se obtiene por las personas jurídicas y demás entidades sin personalidad jurídica. Cuando la renta es obtenida por personas físicas, el impuesto que se aplica es el IRPF, a diferencia de si quien manifiesta

su capacidad económica es una persona jurídica (sociedad, asociación, fundación, etc) o un ente sin personalidad jurídica que se considere sujeto pasivo (fondo de inversión, fondo de pensiones, etc), momento en el cual se aplica el IS (Albi, 2009; AEAT, 2013a).

2.4.3 Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

El IP es un impuesto personal y directo que grava el patrimonio neto de las personas físicas, entendiendo por éste el conjunto de bienes y derechos de contenido económico del que es titular el sujeto pasivo, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan el valor y de las deudas que el sujeto debe responder. La riqueza gravada está representada por el patrimonio de la persona, formando parte de su activo los bienes y derechos del que sea titular, siempre que sean susceptibles de valoración económica, produzcan o no renta (Ferreiro y Sartorio, 2004).

El impuesto se estableció con carácter temporal en los años 2011 y 2012, devengándose cada 31 de diciembre, aunque a partir del 1 de enero de 2013 desapareció la obligación de contribuir (AEAT, 2014).

2.4.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

Este impuesto es de carácter complementario al IRPF, siendo un impuesto de naturaleza directa y subjetiva sobre las personas físicas. Mientras que el IRPF grava los incrementos de patrimonio onerosos, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava los incrementos patrimoniales lucrativos o gratuitos vía *mortis causa* (sucesión) o por actos *inter vivos* (donación). El objetivo es gravar los incrementos de patrimonio lucrativos que tengan las personas físicas debido a una herencia, legado o donación, así como la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros de vida (Albi, 2009).

2.4.5 Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

El IVA es un impuesto general sobre el consumo que recae, en un principio, sobre todos los bienes y servicios que son objeto de consumo, cualquiera que sea su origen, nacional o extranjero. Es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales. Además, es un impuesto que grava todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se producen en todas las fases de la cadena de producción- comercialización, aunque gracias al mecanismo de las deducciones se consigue gravar en cada fase únicamente el valor añadido incorporado a ella (Castellano et al., 2013).

2.4.6 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

Este impuesto de carácter indirecto no pretende gravar el consumo, sino que se exige sobre determinadas transmisiones o cesiones patrimoniales, ciertos negocios jurídicos o actos formales, aunque en algunos casos no haya una verdadera manifestación de capacidad de pago. El ITPAJD grava (Albi, 2009):

- Las transmisiones patrimoniales onerosas.
- Las operaciones societarias.
- Los actos jurídicos documentados, que se sintetizan en tres grupos: documentos notariales, documentos mercantiles y documentos administrativos y judiciales.

El hecho imponible de las transmisiones patrimoniales onerosas recae sobre las transmisiones onerosas por actos inter vivos de todo tipo de bienes y servicios. Tanto el IVA como el ITP y AJD gravan la transmisión de bienes y derechos. Se aplica el IVA cuando quien transmite es empresario o profesional y ITP y AJD cuando quien transmite es un particular.

2.4.7 Impuestos Especiales (IIEE)

Los IIEE son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan la importación, fabricación e introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes (alcohol, hidrocarburos, tabaco y electricidad), además de la matriculación de determinados medios de transporte (Ferreiro y Sartorio, 2004).

Los IIEE también se vieron afectados, al igual que el IVA, con la abolición física y fiscal de las fronteras intracomunitarias. La doble imposición de algunos productos de los IIEE con el IVA se justifica en que el consumo de dichos bienes resulta contraproducente para la sociedad por generar costes sociales no incluidos en los precios privados, costes que deben gravarse con una imposición específica.

2.4.8 Recaudación procedente de los impuestos

Como se ha visto anteriormente, los impuestos son la fuente principal de financiación de los Presupuestos de las Administraciones Públicas. A continuación, a partir de los datos del Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2012, se puede comprobar cuáles han sido los impuestos que más han recaudado en el periodo 2008-2012 (Tabla 2).

Tabla 2. Ingresos procedentes de los impuestos (millones de euros).

	2008	2009	2010	2011	2012	Tasa de variación %				
						08	09	10	11	12
1. Renta Personas Físicas	71.341	63.857	66.977	69.803	70.619	-1,8	-10,5	4,9	4,2	1,2
2. Sobre Sociedades	27.301	20.188	16.198	16.611	21.435	-39,1	-26,1	-19,8	2,5	29,0
3. S/ la renta de no residentes	2.262	2.342	2.564	2.040	1.708	-6,8	3,5	9,5	-20,4	-16,3
4. Otros ingresos	107	74	88	118	1.319	-6,5	-30,6	19,4	33,4	1.017
5. Impuestos directos (1+2+3+4)	101.012	86.461	85.827	88.572	95.081	-15,8	-14,4	-0,7	3,2	7,3
6. IVA (a+b)	48.021	33.567	49.086	49.302	50.464	-14,0	-30,1	46,2	0,4	2,4
a. Importaciones	9.244	6.235	7.830	8.833	8.775	-1,4	-32,6	25,6	12,8	-0,7
b. Operaciones interiores	38.776	27.332	41.257	40.469	41.688	-16,6	-29,5	50,9	-1,9	3,0
7. Impuestos especiales (c+d+e+f+g+h+i)	19.570	19.349	19.806	18.983	18.209	-1,1	-1,1	2,4	-4,2	-4,1
c. Alcohol, bebidas derivadas	903	802	810	772	745	-3,4	-11,1	0,9	-4,7	-3,5
d. Cerveza	285	277	279	279	283	-0,5	-2,9	0,8	0,2	1,4
e. Productos intermedios	20	18	18	17	17	-5,1	-7,9	-0,9	-4,3	-0,7
f. Hidrocarburos	10.152	9.851	9.913	9.289	8.595	-5,3	-3,0	0,6	-6,3	-7,5
g. Labores del Tabaco	7.024	7.131	7.423	7.253	7.064	3,8	1,5	4,1	-2,3	-2,6
h. Algunos m. transporte	-1	-1	0	1	0					
i. Electricidad	1.187	1.271	1.363	1.372	1.507	11,4	7,0	7,3	0,7	9,8
8. Tráfico exterior	1.566	1.319	1.522	1.531	1.429	-9,0	-15,8	15,4	0,6	-6,7
9. Impuesto primas de seguro	1.502	1.406	1.435	1.419	1.378	0,7	-6,4	2,1	-1,1	-2,9
10. Otros ingresos	18	15	44	15	113	43,7	-18,1	199	-67,	-
11. Impuestos Indirectos (6+7+8+9+10)	70.677	55.655	71.893	71.250	71.594	-10,4	-21,3	29,2	-0,9	0,5
12. TOTAL IMPUESTOS (5+11)	171.689	142.116	157.720	159.822	166.675	-13,6	-17,2	11,0	1,3	4,3

Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2013a)

El total de ingresos por impuestos en el año 2012 ascendió a 166.675 millones de euros, de los cuales 95.081 millones de euros proceden de los impuestos directos y 71.594 millones de euros proceden de los impuestos indirectos. De los principales impuestos, es el IRPF el que tiene un mayor volumen de ingresos en 2012, 70.619 millones de euros con una subida del 1,2% respecto del año anterior, seguido del IVA con unos ingresos netos de 50.464 millones de euros, con una subida de un 2,4% respecto de 2011. Los demás impuestos recaudan una cantidad inferior, como el Impuesto sobre Sociedades que obtiene unas cifras de ingresos de 21.435 millones de euros y los Impuestos Especiales que ingresan 18.209 millones de euros.

Debido a la importancia del IVA (es el segundo impuesto más importante después del IRPF, con un 30,28% del total de recaudación), este trabajo está centrado en los aspectos más relevantes del impuesto y en cómo ha evolucionado durante los últimos cuatro años, debido a que en este periodo se ha visto afectado por modificaciones en sus tipos impositivos. A continuación, el trabajo hace referencia al funcionamiento general del impuesto, cuál es su ámbito de aplicación, el hecho imponible, su lugar de realización, el devengo, el sujeto pasivo y el tipo impositivo.

2.5 Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

El IVA está regulado por la ley 37/1992, de 28 de diciembre, la cual expone que es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y que grava: las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad, las adquisiciones intracomunitarias de bienes que, en general, son realizadas por los empresarios o profesionales, aunque en ocasiones pueden ser los particulares quienes la realicen (adquisiciones intracomunitarias de vehículos nuevos) y las importaciones de bienes, cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario, profesional o particular.

Además, en la Ley de IVA se menciona que para construir un mercado común europeo se necesitó una aproximación de los sistemas fiscales comunitarios. El mayor problema fue las distorsiones que se producían en los impuestos de naturaleza indirecta, por lo que se produce una armonización de la imposición sobre las transacciones para eliminar las distorsiones en el comercio internacional. Con la creación de este mercado interior en el ámbito comunitario, se suprimen las fronteras fiscales y se eliminan los controles en frontera para las operaciones intracomunitarias, provocando libertad de movimiento de los bienes entre dos Estados Comunitarios. Para conseguir esto, se exige una regulación específica a efectos del IVA, de las operaciones intracomunitarias, así como una armonización de los tipos impositivos del impuesto y una cooperación administrativa entre los Estados miembros.

En este sentido, el Consejo de las Comunidades Europeas aprobó la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos y dictó el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias, creando con ello un cuadro normativo que debe incorporarse a nuestra legislación por imperativo del Tratado de Adhesión a las Comunidades Europeas (LIVA, 1992).

El IVA es un impuesto de naturaleza indirecta aplicado a las operaciones que realizan los empresarios o profesionales en la realización de sus actividades empresariales. En la aplicación del impuesto por los empresario o profesionales se deben distinguir dos aspectos (AEAT, 2013b):

- Por sus ventas o prestaciones de servicios, repercuten a los adquirentes las cuotas de IVA que correspondan, con obligación de ingresarlas en la Hacienda Pública.
- Por sus adquisiciones, soportan cuotas que tiene derecho a deducir. En sus liquidaciones se declara el IVA repercutido a los clientes, restando a éste el soportado de las compras y adquisiciones, dando un resultado positivo o negativo.

Si el resultado es positivo, se deberá ingresar en la Hacienda Pública. Si el resultado es negativo y se declara trimestralmente, el resultado se compensa con las siguientes declaraciones. No obstante, si en la última liquidación del año el resultado es negativo, se puede solicitar la devolución o bien la compensación del saldo negativo en las siguientes liquidaciones del año. Si se declara mensualmente y el resultado es negativo, la devolución se podrá hacer mensualmente.

2.5.1 Ámbito espacial

El ámbito espacial del IVA es el territorio peninsular español e islas Baleares, no siendo aplicable en las islas Canarias, Ceuta y Melilla, considerados como país tercero a efectos del impuesto (art. 2-3 LIVA, 1992).

2.5.2 Hecho imponible

Para explicar el hecho imponible se distinguen las operaciones interiores (art. 4 LIVA, 1992), las adquisiciones intracomunitarias (art. 13-16 LIVA, 1992) y las importaciones (art. 17-19 LIVA, 1992). En las operaciones interiores, el hecho imponible comprende las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, bajo unas series de circunstancias.

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, la ley entiende por una adquisición intracomunitaria la efectuada a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales, cuando el transmitente sea un empresario o profesional. Los bienes han de ser expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto con destino al adquirente desde otro Estado miembro, cualquiera que sea la persona que lo

transporte: el transmitente, el propio adquiriente o un tercero en nombre y por cuenta de uno de ellos.

Por su parte, las importaciones de bienes estarán sujetas, cualquiera que sea el fin a que se dediquen y la condición del importador. Se considera importación de bienes la entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, no comprendiendo en ellas determinados bienes según el artículo 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (CEE).

Tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios, como las adquisiciones de bienes y las importaciones tienen exenciones en la aplicación del impuesto del IVA. Vienen recogidas en los artículos 20 al 25 para las entregas de bienes y prestaciones de servicios, el artículo 26 de las adquisiciones intracomunitarias de bienes y por último, del artículo 27 al 65 de las importaciones de bienes (LIVA, 1992).

2.5.3 Lugar de realización

El lugar de realización de las entregas de bienes (art. 68 LIVA, 1992) se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquiriente en dicho territorio. En las prestaciones de servicios (art. 69 LIVA, 1992), se entenderá realizadas en el territorio de aplicación cuando el destinatario del servicio se encuentre en dicho territorio (Península o islas Baleares) y sea empresario o profesional, con independencia de quien presta el servicio, o cuando el destinatario del servicio no sea empresario o profesional, siempre que el que presta el servicio sí lo sea y siempre que ambos se encuentre en el territorio de aplicación.

En las operaciones intracomunitarias (art. 71-72 LIVA, 1992), el lugar de realización será el territorio de aplicación del Impuesto cuando sea el lugar de llegada del transporte con destino al adquiriente, o en los transportes intracomunitarios de un no empresario o profesional, cuando el transporte se inicie en el territorio de aplicación.

2.5.4 Devengo

El devengo en las entregas de bienes (art. 75 LIVA, 1992) se produce cuando se ponga a disposición del adquiriente, aunque siempre que haya pagos anticipados se devengará el IVA en cada uno de esos pagos. Las prestaciones de servicios se devengan cuando se finalice éste, a no ser que la duración del servicio sea mayor de un año y no genere pagos anticipados, lo

cual provocará el devengo a 31 de diciembre de cada año de la parte proporcional correspondiente.

En las adquisiciones intracomunitarias (art. 75 LIVA, 1992), el devengo se produce cuando se pone a disposición del adquirente y, a diferencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, no se rige por el sistema de pagos anticipados.

En las importaciones de bienes (art. 77 LIVA, 1992), el devengo se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación.

2.5.5 Sujeto pasivo

Los sujetos pasivos en las entregas de bienes y prestaciones de servicios serán, por norma general, aquellos que realicen las entregas de bienes o presten el servicio. No obstante, existen ciertas excepciones:

- Que el sujeto que presta el servicio o entrega el bien no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto. En este caso, el sujeto pasivo es el que adquiere el bien o el servicio, no el que presta el servicio o entrega el bien.
- Cuando se trate de las entregas de terrenos rústicos y segundas y siguientes entregas de edificaciones en las que el sujeto pasivo renuncie a la exención, el sujeto pasivo es quien adquiere el bien, no quien lo transmite.
- En las ejecuciones de obra consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, el sujeto pasivo no sería quien presta el servicio, sino quien lo contrata.

En las adquisiciones intracomunitarias, el sujeto pasivo es quien realiza la adquisición, de la misma manera que en las importaciones es quien realiza la importación.

2.5.6 Tipo impositivo

El tipo impositivo es el porcentaje que se aplica a la base imponible para obtener la cuota. La LIVA establece un tipo general y dos tipos reducidos que da un tratamiento favorable a determinadas operaciones. El tipo general vigente es del 21% y los tipos reducidos del 10% y del 4%.

Se aplica el tipo impositivo del 10% (reducido) a las siguientes operaciones:

- Productos que se utilizan para la nutrición humana o animal.

- Bienes que son utilizados en las actividades agrícolas, ganaderas o comerciales.
- Aguas para la alimentación humana, animal o para el riego.
- Medicamentos para uso animal.
- Edificios o partes de los mismo aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, de máximo dos unidades, y anexos que se transmitan conjuntamente. A los locales de negocio se les aplicará el tipo general.
- Prestaciones de servicios, algunos de ellos son: transportes de viajeros y sus equipajes, servicios de hostelería y restaurantes, limpieza de vías públicas, eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados, reformas de viviendas (requisitos), contratos directamente formalizados entre promotor y contratista, etc.

Se aplica el tipo impositivo del 4% (superreducido) a las siguientes operaciones:

- Productos alimenticios básicos como el agua, pan, harinas, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas, cereales, etc.
- Libros, periódicos y revistas que no contentan únicamente publicidad.
- Medicamentos para uso humano.
- Vehículos para personas con movilidad reducida.
- Viviendas calificadas de protección oficial.
- Prestaciones de servicios: reparaciones de sillas de ruedas, arrendamientos de edificios destinados a viviendas calificadas como protección oficial, servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche, etc.

Los tipos impositivos actuales, vigentes desde el 1 de septiembre de 2012, fueron establecidos mediante Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. A su vez, estos tipos sustituyeron a los establecidos mediante Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que estuvieron en vigor entre el 1 de julio de 2010 y el 31 de agosto de 2012. A continuación, en la Tabla 3, se muestra las modificaciones experimentadas por los tipos impositivos de IVA durante los últimos años.

Tabla 3. Modificaciones en los tipos impositivos de IVA

Tipo de IVA	Desde el 1-sep-2012 hasta la actualidad	Desde el 1-jul-2010 hasta el 31-ago-2012	Anterior al 1-jul-2010
General	21%	18%	16%
Reducido	10%	8%	7%
Superreducido	4%	4%	4%

Fuente: Elaboración propia a partir de la Agencia Tributaria (2014).

Como puede comprobarse, han sido varias las novedades y modificaciones en los tipos de gravamen que se han producido en los últimos años.

Primero se aprobó la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, que entró en vigor el 1 de Julio de 2010. Se modificaron los tipos impositivos, pasando del 16% al 18% en el general y del 7% al 8% en el reducido, siendo el mismo tipo para el superreducido.

Posteriormente, el 1 de septiembre de 2012, se modificaron los tipos impositivos del IVA mediante Real Decreto-Ley 20/2012. El tipo general del 18% pasó a ser del 21%, el tipo reducido del 8% pasó a ser el 10%, manteniéndose igual el tipo superreducido al 4%. No sólo se modificaron los tipos, sino que hubo algunas modificaciones en los tipos impositivos de determinados productos y servicios.

- Bienes y servicios que tributaban al tipo reducido del 8% y que pasan a tributar al 21% (AEAT, 2014):
 - a. Las flores y plantas vivas de carácter ornamental.
 - b. Importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
 - c. Entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuyo proveedor sea el autor o derechohabientes o empresarios no revendedores con derecho a deducir (desde el 1 de septiembre de 2012 hasta el 25 de enero de tributan al 21%; a partir de dicha fecha se aplica el tipo impositivo del 10%).
 - d. Servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.
 - e. La entrada a teatros, circos y demás espectáculos, parques de atracciones, parques zoológicos, exposiciones, visitas a monumentos y parques naturales.

- f. Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, personas físicas, a productores de cine y organizadores de teatro.
- g. Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte.
- h. Los servicios de empresas funerarias y cementerios.
- i. La asistencia sanitaria dental y curas termales que no gocen de exención.
- j. Los servicios de peluquería.
- k. Servicios de radiodifusión y televisión digital.
- Bienes y servicios que tributaban al tipo superreducido del 4% y que pasan a tributar al 21% (AEAT, 2014):
 - a. Material escolar.
- Bienes y servicios que transitoriamente han tributado al tipo superreducido del 4%, pasando posteriormente al tipo reducido del 10% (AEAT, 2014):
 - a. Viviendas, garajes -máximo dos unidades-, y anexos que se transmitan conjuntamente con la vivienda (desde el 1 de septiembre de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2012 tributan al tipo del 4%; a partir de dicha fecha se aplica el tipo impositivo del 10%).

3. METODOLOGÍA

3.1 Objetivo del estudio

El objetivo del presente trabajo consiste en analizar los efectos que se han producido en la recaudación fiscal como consecuencia de las reformas aplicadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido durante los últimos años; en especial, los cambios que se ha producido en los tipos impositivos mediante dos reformas:

- Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (en vigor, por lo que se refiere a los tipos impositivos de IVA, entre el 1 de julio de 2010 y el 31 de agosto de 2012).
- Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (en vigor, por lo que se refiere a los tipos impositivos de IVA, desde el 1 de septiembre de 2012).

3.2 Horizonte temporal analizado

El horizonte temporal analizado comprende el periodo 2009-2013, dado que la primera reforma que modificó los tipos impositivos de IVA (Ley 26/2009), entró en vigor el 1 de julio de 2010, por lo que resulta adecuado comenzar el análisis en 2009 para estudiar el impacto y las consecuencias que ha provocado este cambio en los tipos con respecto al periodo inmediatamente anterior. No obstante, hay que tener en cuenta que dicha ley se aprobó en julio de 2010, por lo que este año no reflejó verdaderamente los efectos de la reforma, ya que sólo se aplicaron los nuevos tipos en la segunda mitad de año, por lo que 2011 muestra con mayor relevancia cómo ha afectado a la recaudación la subida en los tipos impositivos de IVA.

Por otro lado, la segunda reforma que modificó los tipos impositivos de IVA (Real Decreto-Ley 20/2012), entró en vigor el 1 de septiembre de 2012, aplicándose sólo en los últimos cuatro meses de dicho año los nuevos tipos impositivos, por lo que 2012 no refleja los efectos totales provocados por dicha subida. El informe anual con los datos de 2013 sí nos mostraría un periodo completo con la nueva subida de los tipos impositivos, aunque éste no

será publicado por la AEAT hasta julio de 2014. No obstante, sí se dispone de datos aproximados y de una estimación provisional para las bases de datos de gasto sujeto a IVA, tipos medios e impuesto devengado.

El periodo utilizado, 2009-2013, permitirá realizar una aproximación del efecto que ha tenido la subida de los tipos impositivos de IVA durante los últimos años, permitiendo analizar, además, cómo ha afectado al consumo de bienes y servicios por parte de la población.

3.3 Fuentes de información

La realización del presente TFG, centrado en los cambios experimentados por los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido y su impacto en la recaudación del Estado, ha supuesto utilizar, fundamentalmente, información procedente de la Agencia Tributaria (AEAT).

La AEAT se constituyó el 1 de enero de 1992 como una entidad de derecho público adscrita al entonces Ministerio de Economía y Hacienda. Cuenta con un régimen jurídico propio distinto al de la Administración General del Estado, el cual le confiere cierta autonomía en materia presupuestaria y de gestión de personal. La AEAT realiza la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, así como los recursos de otras Administraciones Públicas Nacionales o de la Unión Europea, cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio (AEAT, 2014).

Por tanto, le corresponde aplicar el sistema tributario de manera que se cumpla el principio constitucional por el cual todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. No obstante, no tiene competencias para la elaboración y aprobación de normas tributarias, ni en la vertiente del gasto público, ni para asignar los recursos públicos entre las diversas finalidades (AEAT, 2014).

Por lo que respecta a la publicación de información de carácter tributario, destacan los “*Informes de Recaudación Tributaria*” que publica con una periodicidad anual, los cuales tienen como objetivo ofrecer información sobre el nivel y la evolución anual de los ingresos tributarios que gestiona ésta por cuenta del Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales del Territorio de Régimen Fiscal Común. Estos informes utilizan un método de análisis en el que no sólo se analizan los ingresos tributarios en términos de caja, sino que éstos se vinculan con los impuestos devengados obtenidos por agregación de las

declaraciones y éstos, a su vez, con los tipos efectivos y las bases que declaran los contribuyentes (AEAT, 2014).

Además, también es necesario destacar los “*Resultados económicos y Tributarios en el IVA*” que publica la AEAT, basados en una investigación de carácter censal según información suministrada por los agentes económicos. Estas estadísticas proporcionan los principales componentes de las compras, ventas, las importaciones de la Unión Europea o adquisiciones intracomunitarias, las variables tributarias que determinan el saldo del IVA por declaración y los principales parámetros tributarios del IVA (AEAT, 2014).

Ambas fuentes de información, “*Informes de Recaudación Tributaria*” y “*Resultados económicos y Tributarios en el IVA*”, han servido de base para obtener la información cuantitativa necesaria para analizar los efectos que sobre la recaudación han tenido las sucesivas modificaciones de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.4 Método de análisis

La estadística descriptiva se encarga de ordenar, analizar y resumir un conjunto de datos usando unas técnicas y métodos con el objetivo de describir de manera apropiada las diversas características de dicho conjunto (SERGAS, 2014). Esta rama de la estadística nos permite conocer de manera descriptiva cómo es la realidad usando métodos de descripción, análisis y representación de un conjunto de datos. Se utiliza métodos gráficos y numéricos con el fin de resumir, ordenar y simplificar la información contenida en los datos observados.

Estos estudios descriptivos son observacionales en los que no se interviene o manipula el factor de estudio, sino que se observa lo que ocurre con el fenómeno en estudio en condiciones naturales (García Salinero, 2004).

Así, dado que el objetivo de este trabajo es analizar la información que la Agencia Tributaria publica sobre el gasto en consumo final de bienes y servicios y la recaudación obtenida a través del IVA, con un estudio descriptivo de la información cuantitativa disponible, se elaborarán tablas y gráficos que muestren la información disponible con el objetivo de responder cómo han afectado las subidas de los tipos impositivos del IVA.

4. ANÁLISIS Y RESULTADOS

4.1 Introducción

El incremento generalizado de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que se ha producido durante los últimos años, ha tenido como objetivo compensar la caída de la recaudación de esta figura impositiva que se ha producido por la reducción de la actividad económica experimentada en el contexto de crisis económica que ha vivido nuestro sistema económico.

En este sentido, tal y como se muestra en la Tabla 4, aún cuando se ha producido una disminución del gasto final sujeto a IVA, que se hubiese traducido (de no incrementar los tipos impositivos) en una menor recaudación fiscal, los ingresos fiscales obtenidos por el Impuesto sobre el Valor Añadido se han mantenido prácticamente estables –con una ligera subida- durante este periodo. En efecto, uno de los objetivos de incrementar los tipos impositivos ha sido mantener el nivel de recaudación anterior a la crisis que permita hacer frente a la elevada deuda pública de las administraciones públicas.

Tabla 4. Gasto final sujeto e ingresos totales por IVA (millones de euros)

	2009	2010	2011	2012	2013	Tasa de variación %				
						09	10	11	12	13
Gasto final sujeto a IVA	437.427	433.916	408.555	390.329	370.786	-3,6	-0,8	-5,8	-4,4	-5,0
Ingresos netos totales por IVA (1)	33.567	49.086	49.302	50.464	51.931	-30,1	46,2	0,4	2,4	2,9
(1) Ingresos netos totales por IVA: Ingresos brutos-devoluciones.										

Fuente: Elaboración propia a partir de la Agencia Tributaria (2013a).

En 2009, año inmediatamente anterior a la primera subida de tipos impositivos, se alcanzó un gasto final sujeto a IVA (calculado como la diferencia entre ventas y compras deducibles incrementada en el saldo neto importador) de 437.427 millones de euros; en este periodo, los ingresos netos totales ascendieron a 33.567 millones de euros, un 30,1% inferior al obtenido en 2008, lo que pone de relieve la caída de la recaudación fiscal motivada por la reducción de la actividad económica.

Esta importante caída de la recaudación fiscal fue la principal causa de que se produjese la primera subida de tipos impositivos en el ejercicio 2010. En efecto, esta primera subida de tipos (tipo general: del 16% al 18%; tipo reducido: del 7% al 8%), permitió incrementar los ingresos netos por IVA hasta los 49.086 millones de euros (un 46,2% más de recaudación que el periodo anterior), aún cuando se produce un nuevo descenso de la actividad económica (el gasto final sujeto a IVA se reduce 3.511 millones de euros).

Como se ha comentado con anterioridad, esta primera reforma tuvo efectos desde el 1 de julio de 2010, por lo que resulta interesante desagregar este análisis por semestres. En este sentido, en el primer semestre del año el gasto final sujeto a IVA aumentó en torno al 13% y en el segundo semestre disminuyó un 8,9%. Además, sólo el segundo semestre del ejercicio 2010 se vio afectado por los nuevos tipos impositivos, por lo que el 2011 refleja de forma más apropiada el efecto en la recaudación tras los cambios producidos en los tipos impositivos.

En 2011 el gasto final sujeto a IVA descendió, nuevamente, hasta la cifra de 408.555 millones de euros (-25.361 millones de euros). Sin embargo, la recaudación por IVA ascendió a 49.302 millones de euros, lo que supuso una ligera subida del 0,4% respecto al ejercicio anterior, aún cuando, como se ha comentado, el gasto final sujeto a IVA cae un 5,8% respecto al periodo anterior, lo que pone de manifiesto que la subida de tipos impositivos aplicada en julio de 2010 (la cual muestra sus efectos completos en el ejercicio 2011), permitió compensar la caída de la recaudación que se hubiese producido de no haber tomado estas medidas impositivas (AEAT, 2012a).

Ante las continuas caídas de la actividad económica –gasto final sujeto a IVA- se hacía necesario una nueva subida de tipos impositivos si se quería mantener el mismo nivel de recaudación, dado que la primera subida de tipos no iba a permitir compensar la acentuada bajada de la actividad económica que seguía provocando la recesión económica, incremento que se produce a finales del ejercicio 2012.

En efecto, en 2012, la recaudación por IVA se incrementó hasta los 50.464 millones de euros, lo que representa una subida del 2,4% respecto al año anterior, si bien, en dicho periodo se produjo una nueva caída del gasto sujeto a IVA, hasta los 390.329 millones de euros, lo que se tradujo en una reducción del 4,4% respecto a año anterior. Esta situación se explica, fundamentalmente, por la segunda subida de los tipos impositivos que se produce en septiembre de 2012 (tipo general: del 18% al 21%; tipo reducido: del 8% al 10%). No obstante, la subida de los tipos se produjo a finales de 2012 por lo que resulta más adecuado

centrarse en el análisis del ejercicio 2013, cuando el incremento de tipos afecta a la totalidad del ejercicio.

En este sentido, en relación a los datos del ejercicio 2013, la Agencia Tributaria sólo ofrece resultados provisionales (en julio de 2014 se publicará el Informe Anual de Recaudación Tributaria, el cual mostrará una información más completa de la evolución durante dicho ejercicio). No obstante, según datos provisionales, el gasto final sujeto en 2013 vuelve a descender hasta los 370.786 millones de euros (lo que supone una disminución del 5,0% respecto al ejercicio anterior) y, sin embargo, los ingresos netos ascienden a 51.931 millones de euros (lo que representa un aumento del 2,0% respecto al año anterior).

Por tanto, puede comprobarse de este primer análisis, que el incremento de los tipos impositivos que se ha producido durante los últimos años (Ley 26/2009 y Real Decreto-Ley 20/2012), a raíz, entre otras cuestiones, de las recomendaciones de la Comisión Europea a fin de buscar el alineamiento de España con el resto de los países europeos en esta figura impositiva, con el objetivo de reducir el déficit público español y el cumplimiento de los compromisos fiscales dentro del marco de déficit excesivo establecido por la Unión Europea, ha permitido incrementar, una vez que las reformas han estado plenamente vigentes, la recaudación fiscal a través del IVA en un contexto de reducción de la actividad económica.

4.2 Evolución de la actividad económica

Uno de los principales factores que influyen en la recaudación que obtiene la administración pública a través de las distintas figuras impositivas (entre las que se encuentra, evidentemente, el Impuesto sobre el Valor Añadido), es la evolución de la actividad económica, dado que una disminución de ésta supone una menor base de tributación y, por tanto, manteniéndose el resto de factores constantes, una disminución de la recaudación por esta figura tributaria.

Por tanto, conviene centrarse, en primer lugar, en un análisis de la evolución del gasto final sujeto a IVA durante los últimos años, con el objetivo de tener una visión global de cómo ha evolucionado la actividad económica durante este horizonte temporal. En este sentido, la Tabla 5 muestra el detalle del gasto final sujeto a IVA, así como la evolución de los distintos componentes que forman parte de esta magnitud.

Tabla 5. Componentes del gasto final sujeto a IVA (millones de euros)

Año	Totales	Ventas Interiores	Export	Compras corrientes y de capital	Importa- ciones	Base Imponible Agregada (1)	Valor añadido en regímenes especiales	Gasto final sujeto a IVA (2)
2005	1.780.962	1.577.918	203.044	1.439.328	269.536	408.126	11.261	419.387
2006	1.991.275	1.762.508	228.767	1.621.727	301.347	442.128	11.539	453.668
2007	2.122.213	1.874.315	247.898	1.738.936	335.051	470.429	11.643	482.072
2008	2.068.104	1.800.943	267.161	1.689.306	331.133	442.770	11.008	453.778
2009	1.732.938	1.511.961	220.977	1.346.709	260.964	426.215	11.212	437.427
2010	1.734.544	1.475.087	259.457	1.362.894	312.300	424.493	9.423	433.916
2011	1.720.570	1.439.807	280.763	1.385.990	346.329	400.137	8.418	408.555
2012	1.636.478	1.340.268	296.210	1.310.837	353.084	382.515	7.814	390.329
2013 (p)	1.591.345	1.279.539	311.806	1.262.900	346.610	363.250	7.536	370.786
(p): provisional / (1), Base Imponible Agregada: Ventas- Compras+ Importaciones- Exportaciones								
(2), Gasto final sujeto a IVA: Base Imponible Agregada+ Valor añadido en regímenes especiales								

Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2014)

Como puede comprobarse, durante los años 2005-2007, el gasto final alcanza cifras ascendentes debido al positivo funcionamiento de la economía y al buen comportamiento del consumo. En el año 2005 se obtuvo el mayor gasto final de los seis años precedentes, un total de 419.387 millones de euros, gracias, en parte, a su componente más dinámico, el gasto en vivienda nueva de los hogares y a los no residentes (AEAT, 2006). En 2006 se incrementó el gasto final respecto al ejercicio anterior (453.668 millones de euros), lo que dio lugar, asimismo, a un incremento de los ingresos recaudados por IVA. Esta actuación positiva de los ingresos por IVA se debió al buen comportamiento de los ingresos brutos, con un crecimiento del 12,6% respecto a 2005, siendo el componente más activo el gasto en vivienda de los hogares y los no residentes, que ganan peso sobre el total en detrimento del gasto de los hogares en bienes y servicios (AEAT, 2007). En 2007 se produce un nuevo incremento del gasto final sujeto respecto a 2006, de un 6,26%, ascendiendo el total a 482.072 millones de euros. Sin embargo, en este año el ritmo de crecimiento del gasto final sujeto a IVA disminuyó, provocando una desaceleración del gasto debido principalmente al menor crecimiento de la renta bruta de los hogares y a la moderación del recurso a la financiación de las familias (AEAT, 2008).

En 2008, se empieza a reflejar el deterioro de la coyuntura económica, lo que da lugar a una caída del 5,9% en el gasto final sujeto a IVA, reduciéndose hasta los 453.778 millones de

euros. La compra de viviendas de los hogares fue, con diferencia, el componente con la desaceleración más intensa, un claro reflejo de la fuerte contracción del mercado inmobiliario. También destacó la caída del gasto en bienes y servicios de los hogares y un retroceso tanto de las ventas interiores como de las importaciones, siendo mayor la desaceleración en éstas últimas porque son las que primero reaccionan al deterioro de las condiciones económicas y financieras (AEAT, 2009). A partir del ejercicio 2009, el gasto final sujeto a IVA siguió disminuyendo, siendo la caída más fuerte en 2011, un 5,8% respecto al ejercicio anterior (408.555 millones de euros frente a 433.916 millones de euros). Desde que el gasto empezó a caer, en 2008, hasta los últimos datos registrados en 2013, el gasto final sujeto a IVA ha sufrido un bajada total de 18,29%. Estos resultados negativos han sido como consecuencia de la continua caída de la compra de viviendas de los hogares y de la disminución del gasto en bienes y servicios. Además, el gasto de las Administraciones Públicas ha ido cayendo paulatinamente debido a la adopción de medidas de contención del gasto y de la financiación de los programas de inversión pública, en búsqueda de una consolidación fiscal (AEAT, 2014).

Por tanto, esta caída de la actividad económica, si no se toman medidas adicionales, hubiese supuesto una reducción de la recaudación fiscal por el Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que los diferentes gobiernos que han tenido responsabilidad en materia económica, han apostado por una subida de los tipos impositivos que permita compensar la reducción de los ingresos fiscales que esta situación hubiese provocado.

4.3 Evolución de los tipos impositivos

Las reformas efectuadas para aumentar los tipos impositivos, con el objetivo de mantener los niveles de recaudación por IVA, han provocado, evidentemente, un incremento del tipo medio efectivo. En este sentido, a continuación, la Tabla 6 recoge la evolución de los tipos medios de IVA, desde 2005 hasta 2013.

Tabla 6. Tipo medio efectivo de IVA (2005-2013) (%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013 (p)
IVA del periodo (1)	47.893	50.678	54.483	50.671	48.487	52.446	51.814	52.105	56.671
Gasto final sujeto	419.387	453.668	482.072	453.778	437.427	433.916	408.555	390.329	370.786
Tipo medio (2)	11,4	11,2	11,3	11,2	11,1	12,1	12,7	13,3	15,3
(p): Provisional / (1) IVA del periodo: IVA repercutido - IVA soportado + IVA Importación + IVA Regímenes especiales - Ajustes forales / (2) Tipo medio: IVA del periodo / Gasto final sujeto									

Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2014)

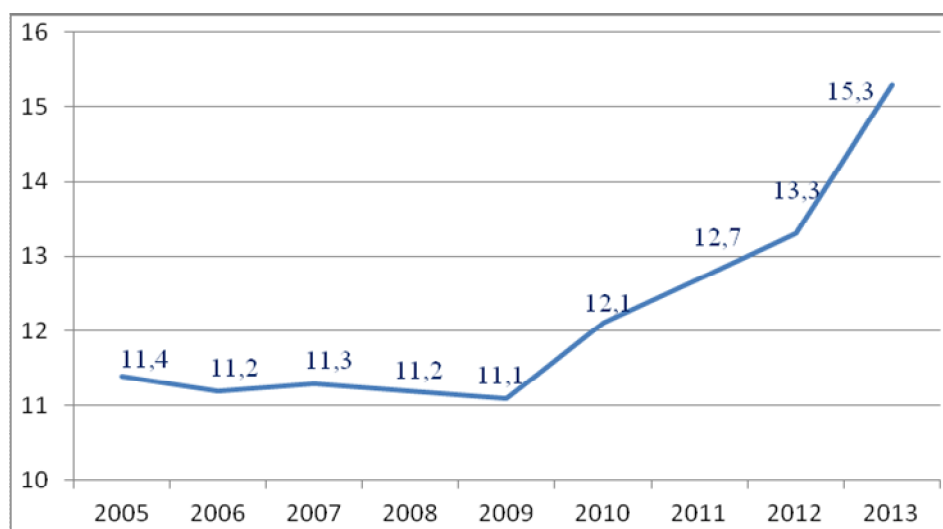
El IVA del periodo hace referencia al IVA devengado, que es la magnitud recaudatoria de mayor consistencia conceptual con el gasto final sujeto a IVA, dado que no está afectado ni por la decisión de las empresas de dejar a compensar o solicitar la devolución, ni por los cambios en la periodicidad de solicitud de las devoluciones (AEAT, 2013a). Los datos ofrecidos demuestran que el tipo medio se ha mantenido constante durante los años 2005-2009, al no producirse modificaciones en los tipos impositivos.

Sin embargo, en 2010, se produce un incremento de un punto porcentual pasando el tipo medio de 11,1% a 12,1%, siendo la causa fundamental de este incremento la modificación del tipo impositivo general y del tipo reducido en julio de 2010. Aunque el gasto final sujeto fue menor que el alcanzado en el año anterior, 433.916 millones de euros en 2010 frente a 437.427 millones de euros en 2009, la recaudación por IVA fue mayor en el 2010 debido al cambio en los tipos impositivos, lo que favoreció una mayor recaudación.

De forma análoga ocurre con el tipo medio efectivo en 2012 y 2013. La nueva reforma de modificación de los tipos entró en vigor en septiembre de 2012, por lo que en los últimos cuatro meses del año se empezó a reflejar el efecto de dicha subida. No obstante, el tipo medio de 2012 no refleja realmente la subida de tipos, ya que en este año hubo dos periodos con distintas cargas tributarias (primer periodo hasta el 31 de agosto y segundo periodo desde el 1 de septiembre). Por ello, será el tipo medio de 2013 el que permita evaluar el impacto definitivo, que según los datos provisionales de la AEAT es del 15,3%, un porcentaje mucho mayor que los años anteriores.

En este sentido, de forma gráfica (Gráfico 1), puede comprobarse la evolución del tipo medio efectivo del IVA durante el periodo analizado. En efecto, el tipo medio se ha mantenido constante desde 2005 hasta 2009, siendo a partir de 2010 cuando comienza a incrementarse hasta llegar al 12,1%, coincidiendo con la primera reforma aprobada –Ley 26/2009, que entra en vigor el 1 de julio de 2010-. En este año, sólo el segundo semestre se vio afectado por dicha subida, por lo que 2011 refleja, de manera más completa, las consecuencias de este cambio de tipos, dado que el tipo medio se incrementa hasta el 12,7%. De igual manera ocurre en 2012 con la segunda reforma introducida –Real Decreto-Ley 20/2012, que entra en vigor el 1 de septiembre de 2012-. En 2012 se alcanza un tipo de 13,3%, teniendo en cuenta que existieron dos periodos con distintos tipos impositivos, por lo que 2013 refleja de forma completa el incremento producido en los tipos impositivos con esta segunda reforma, estableciéndose el tipo medio efectivo de IVA en un 15,3%.

Gráfico 1. Evolución del tipo medio efectivo de IVA (2005-2013) (%)



Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2014).

Por tanto, las reformas introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido que han supuesto, fundamentalmente, una subida de los tipos impositivos de esta figura tributaria, se han traducido, en la práctica, en un incremento del tipo medio efectivo en 4,2 puntos porcentuales, pasando del 11,1% en 2009 (*ex-ante* de las reformas tributarias) al 15,3% en 2013 (*ex-post* de las reformas tributarias).

4.4 Evolución de la recaudación

Una vez que se ha analizado la evolución del gasto final sujeto a IVA así como de los tipos impositivos, resulta necesario estudiar la evolución que han experimentado los ingresos obtenidos a través del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En la Tabla 7, se muestra la evolución, durante el periodo 2009-2013, de los ingresos brutos obtenidos, de las devoluciones practicadas (que se componen de devoluciones anuales y mensuales) y, por diferencia, de la recaudación obtenida –ingresos netos- por IVA.

Tabla 7. Recaudación obtenida por IVA (millones de euros)

Periodo	Ingresos brutos	Devoluciones			Ingresos netos
		Totales	Mensuales	Anuales	
2009	69.893	36.326	15.486	19.864	33.567
2010	74.350	25.263	15.749	8.204	49.086
2011	75.759	26.457	17.151	7.879	49.302
2012	74.174	23.711	15.223	6.775	50.464
2013	78.050	26.119	18.060	6.082	51.931

Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2014)

En 2009, las devoluciones ascendieron a 36.326 millones de euros, un aumento del 13,6% respecto del año anterior. Las devoluciones anuales ascienden a 19.864 millones (un 54,7% del total), con un aumento del 6,7%. De ellas, 17.697 millones corresponden al IVA anual de 2008. Por otro lado, las devoluciones mensuales ascendieron a 15.486 millones de euros, de los que 13.001 millones, un 84%, corresponden al ejercicio 2009. Otros 2.408 millones corresponden a las devoluciones finales del ejercicio 2008 (AEAT, 2010a). En 2010, el total de devoluciones fue de 25.263 millones, lo que supone una caída del 30,5%. Sin embargo, esta tasa de variación de las devoluciones en 2009 y 2010 está distorsionada por la ampliación del sistema de devolución mensual, el cual anticipó a 2009 cantidades que con el anterior sistema se hubiesen devuelto en 2010.

En 2011, el total de devoluciones de IVA ascendió a 26.457 millones, superando en un 4,7% a las de 2010. Las devoluciones anuales fueron de 7.879 millones (un -4,0% menos que el año anterior). De ellas, 5.647 corresponden al IVA anual de 2010 y 629 fueron devoluciones del 2009. Por su parte, el IVA mensual alcanzó los 17.151 millones de euros, de los que 13.038 corresponden al propio ejercicio 2011 (AEAT 2012a). Finalmente, en 2012 el total de devoluciones fue de 23.711 millones, un 10,4% inferiores a las de 2011. Las de IVA anual alcanzaron un total de 6.775 millones, 14,0% inferiores al año anterior. Del total de estas devoluciones, 5.370 millones fueron del ejercicio 2011. En cuanto al IVA mensual, el volumen de devoluciones fue de 15.223 millones, con una reducción del 11,2% (AEAT, 2013a).

4.5 Efectos en la recaudación del cambio en los tipos impositivos

Una vez que se ha analizado la evolución que ha experimentado la recaudación procedente del Impuesto sobre el Valor Añadido, en base a las reformas introducidas en primer lugar, en julio de 2010, de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido ha permitido compensar la caída de ingresos fiscales que se ha producido por la reducción de la actividad económica.

En primer lugar, es necesario cuantificar el tipo medio efectivo que estaba vigente con anterioridad a la subida de los tipos impositivos introducidas con las reformas que se han producido durante los últimos años. En este sentido, la Tabla 8, muestra la evolución experimentada por el tipo medio efectivo durante la década anterior a la introducción de las reformas ya comentadas.

Tabla 8. Tipo medio efectivo de IVA (2000-2009) (%)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Tipo medio efectivo del periodo	11,2	11,5	11,3	11,3	11,3	11,4	11,2	11,3	11,2	11,1

Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2014)

Puede comprobarse como el tipo medio efectivo se mantiene prácticamente constante en el periodo de referencia, situándose en el entorno del 11,3% (media aritmética del periodo de referencia anteriormente indicado).

Por tanto, dado que se conoce el tipo medio efectivo que estaba vigente con anterioridad a la subida de tipos provocados por la Ley 26/2009 y el Real Decreto-Ley 20/2012 –que se considera el que hubiese estado vigente en caso de no aplicarse estas reformas-, así como el tipo medio efectivo que realmente se ha aplicado a partir de estas reformas, puede determinarse, de forma aproximada, el incremento de recaudación que se ha obtenido por el incremento de los tipos impositivos.

Tabla 9. Efectos en la recaudación del cambio en los tipos impositivos (millones de euros)

	2010	2011	2012	2013 (p)
Tipo medio efectivo del periodo	12,1	12,7	13,3	15,3
Recaudación original	49.086	49.302	50.464	51.931
Tipo medio hipotético del periodo (1)	11,3	11,3	11,3	11,3
Recaudación sin subida de tipos (2)	45.841	43.867	42.875	38.354
Diferencia anual	3.245	5.435	7.589	13.577
Diferencia acumulada	3.245	8.680	16.269	29.846

(p): Provisional / (1): Tipo medio efectivo vigente con anterioridad a la subida de tipos provocados por la Ley 26/2009 y el Real Decreto-Ley 20/2012 / (2) (Recaudación original * Tipo medio hipotético del periodo) / Tipo medio efectivo del periodo.

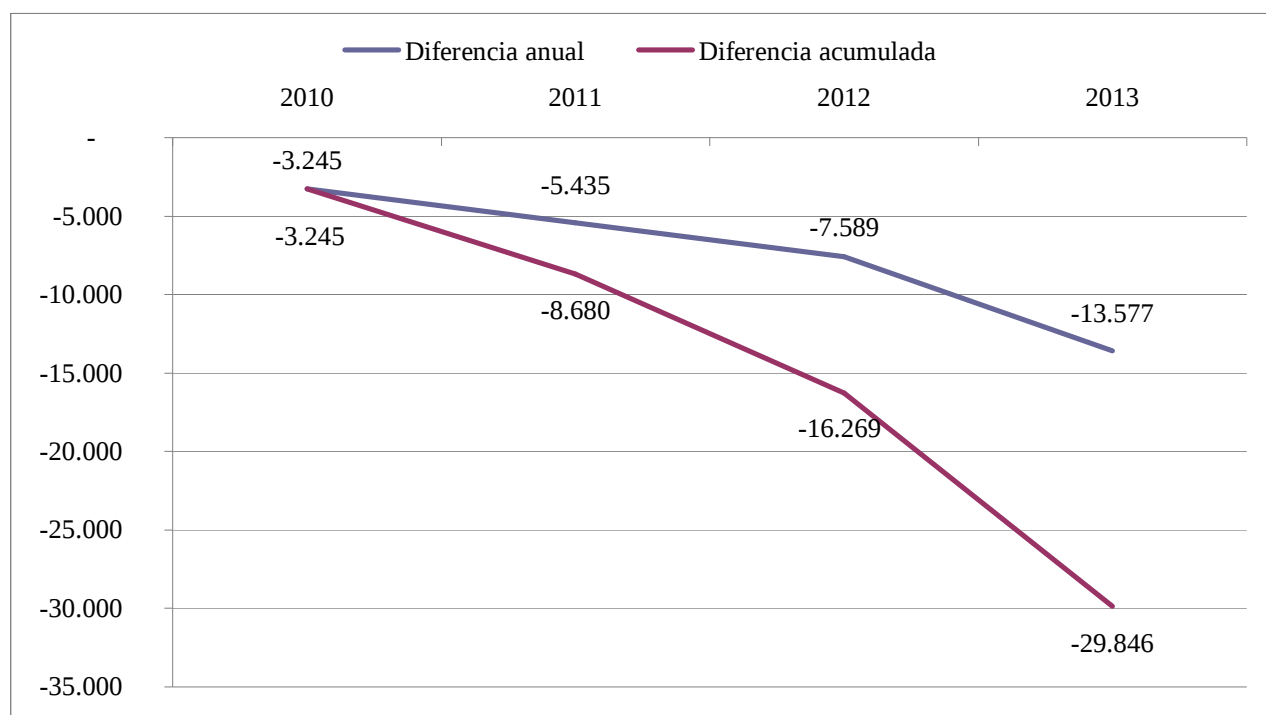
Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2014)

Como se ha analizado con anterioridad, durante los últimos años, la mala situación económica y el deterioro del consumo han provocado que el gasto en bienes y servicios haya disminuido considerablemente, provocando que los ingresos para las arcas públicas hayan sido inferiores a los de años anteriores en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ante esta disminución de la actividad económica, la administración estatal, en consonancia con la Unión Europea, aprobó dos reformas (Ley 26/2009, de 23 de diciembre y

Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio) con el objetivo de incrementar los tipos impositivos del IVA para paliar esta prolongada caída del gasto sujeto a IVA y conseguir que los ingresos se mantuvieran gracias a la aplicación de los nuevos tipos. En efecto, la caída en la recaudación, si no se hubieran aplicado los nuevos tipos, hubiese sido, durante el periodo 2010-2013, de 29.846 millones de euros (Gráfico 2).

Gráfico 2. Caída de la recaudación sin incremento de los tipos impositivos (millones de euros)



Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2014)

Por tanto, la subida de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido introducidas a partir de la reformas de la Ley 26/2009 y del Real Decreto-Ley 20/2012 ha permitido compensar la caída de ingresos fiscales que se hubiese producido por la reducción de la actividad económica, por lo que ambas reformas han permitido hacer frente a la elevada deuda pública, cumpliendo así con los requisitos impuestos por la Unión Europea, a fin de conseguir mejorar los datos macroeconómicos de la economía española con el objetivo de volver a la senda del crecimiento económico, por lo que si se hubieran seguido aplicando los tipos previos, la deuda pública sería aún más elevada.

5. CONCLUSIONES

El objetivo del presente Trabajo de Fin de Grado ha consistido en analizar la evolución que ha experimentado el Impuesto sobre el Valor Añadido durante los últimos cinco años, coincidiendo este periodo con la aplicación de las dos reformas aprobadas por el gobierno español de modificación de tipos impositivos.

Este horizonte temporal se ha caracterizado por una coyuntura de crisis económica que ha provocado que la deuda española se haya elevado bruscamente, por lo que para hacer frente a esta deuda y recaudar más ingresos públicos en un escenario de caída del consumo interno, se han aplicado dos subidas en los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido. La primera subida se aplicó a través de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que entró en vigor el 1 de julio de 2010, modificando el tipo general del 16% al 18% y el tipo reducido del 7% al 8%. La segunda subida fue aprobada mediante Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, entrando en vigor el 1 de septiembre de 2012 con una modificación del tipo general del 18% al 21% y del tipo reducido del 8% al 10%.

La realización de este análisis no ha supuesto excesiva dificultad en cuanto a las fuentes bibliográficas se refiere, dado que la Agencia Tributaria pone a disposición del público en general una gran variedad de informes periódicos sobre la recaudación de los impuestos, los cuales incluyen numerosas estadísticas comparando los resultados registrados durante cada año y manuales prácticos con explicaciones de las características de cada uno de ellos. Respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, todos los informes publicados por la Agencia Tributaria muestran los datos registrados en cada uno de los diferentes años, además de numerosas comparaciones de dichos resultados con los alcanzados en años anteriores.

La única limitación de esta información es que los informes son publicados al año siguiente al que se refieren, por lo que este hecho ha supuesto un impedimento a la hora de realizar el análisis del ejercicio 2013, ya que los datos de este ejercicio son estimaciones realizadas por la propia Agencia Tributaria, dado que hasta julio de 2014 no se podrá disponer del informe correspondiente que indique los datos reales y una explicación extensa de dichos

resultados. Por tanto, aunque los datos de 2013 son estimaciones de los resultados alcanzados, por lo que es probable que los datos que se publiquen en el informe oficial en julio de 2014 tengan pequeñas variaciones, estas no se consideran significativas por lo que en nada afectan a las conclusiones del presente trabajo.

Los resultados alcanzados determinan que el incremento de los tipos impositivos que se ha producido durante los últimos años, con el objetivo de reducir el déficit público español, ha permitido incrementar, una vez que las reformas han estado plenamente vigentes, la recaudación fiscal a través del IVA en un contexto de reducción de la actividad económica; es decir, la subida de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido ha permitido compensar la caída de ingresos fiscales que se hubiese producido por la reducción de la actividad económica.

Por tanto, hay que responder afirmativamente a la hipótesis que se establecía al inicio del presente trabajo de investigación, dado que la subida de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido introducidas a partir de la reformas de la Ley 26/2009 y del Real Decreto-Ley 20/2012 ha permitido compensar la caída de ingresos fiscales que se ha producido por la reducción de la actividad económica.

Aislado otros hechos que han ocurrido en España y que han perjudicado la situación actual de la economía (corrupción en partidos políticos y empresas, elevados presupuestos en obras públicas no finalizadas, sueldos desorbitados de políticos, empresarios y políticos implicados en casos de evasión fiscal, etc.), resulta incostestable que la subida de tipos impositivos ha sido necesaria para conseguir incrementar los ingresos del Estado y hacer frente a la elevada deuda pública, aunque estas reformas fiscales hayan sido vistas injustas por parte de la ciudadanía.

Por tanto, independientemente de la imagen pública de estas reformas, el incremento de tipos en el IVA ha sido necesario para conseguir más ingresos públicos, ya que teniendo en cuenta la disminución periódica del consumo y del gasto de las familias, no incrementar los tipos hubiese supuesto una mayor reducción de los ingresos públicos, lo que se hubiese traducido en que la deuda pública española fuese mayor de lo que actualmente es. Es decir, la caída del gasto final sujeto a IVA durante los últimos cinco años ha perjudicado la recaudación del impuesto, por lo que una de las soluciones para solventar esta situación ha sido la de incrementar, en sendas reformas, los tipos impositivos general y reducido, además de cambiar el tipo reducido de algunos bienes y servicios al tipo general.

Por último, como conclusión personal de este trabajo, considero que la elección del tema objeto de análisis ha resultado totalmente acertada, ya que ha supuesto el estudio de un tema de actualidad y de interés entre gran parte de la población española, lo que me ha permitido aprender y conocer en profundidad la situación actual de esta figura tributaria, además de abordar otras competencias distintas de las asumidas durante el restante periodo del Grado en Administración y Dirección de Empresas.

Como posibles líneas de trabajo futuras, resultaría interesante analizar como afectaría a la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido, el afloramiento de gran parte de la economía sumergida que existe actualmente en nuestro país, la cual según estimaciones recientes se sitúa en, aproximadamente, un 24,6% del PIB (Expansión, 2014), dado que a través de esta medida se conseguiría incrementar los ingresos fiscales sin tener que aplicar medidas tan controvertidas para la ciudadanía como la subida de tipos impositivos que hemos analizado en el presente trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

- AEAT (2006), *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2005*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/> (último acceso: 13-Mayo-2014)
- AEAT (2007), *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2006*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/> (último acceso: 13-mayo-2014)
- AEAT (2008), *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2007*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/> (último acceso: 13-mayo-2014)
- AEAT (2009), *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2008*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/> (último acceso: 13-mayo-2014)
- AEAT (2010a), *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2009*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/> (último acceso: 14-mayo-2014)
- AEAT (2011a), *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2010*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/> (último acceso: 14-mayo-2014)
- AEAT (2012a), *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2011*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/> (último acceso: 15-mayo-2014)
- AEAT (2013a), *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2012*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/> (último acceso: 16-mayo-2014)
- AEAT (2013b), *Manual práctico IVA 2013*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/> (último acceso: 16-mayo-2014)
- AEAT (2014), <http://www.agenciatributaria.es/> (último acceso: 25-mayo-2014)
- Albi, E. (2009), *Sistema fiscal español I (24ª edición)*, Barcelona, Ariel.
- Albi, E. (2009), *Sistema fiscal español II (24ª edición)*, Barcelona, Ariel.
- Castellano, L.; López, F.; Sánchez, J.; Serrano, J.A.; Victoria, A. (2013), *Memento Práctico: IVA 2013*, Madrid, Ediciones Francis y Taylor.
- Expansión (2014), <http://www.expansion.com/> (último acceso: 6-junio-2014)

- Ferreiro, J.J. (2006), *La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales*. Disponible online: <http://bases.cortesaragon.es/> (último acceso: 1-abril-2014).
- Ferreiro, J.J.; Sartorio, S. (2004), *Derecho tributario: Parte especial (24ª edición)*, Madrid, Marcial Pons.
- FUNCAS (2013), *La economía de las regiones españolas en la crisis*. Disponible on line: <http://www.funcas.ceca.es/> (último acceso: 10-abril-2014).
- García, J. (2005), *Estudios descriptivos*. Disponible on line: <http://www.fuden.es/> (último acceso: 10-abril-2014).
- LIVA (1992), *Ley de IVA 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Disponible on line: <https://www.boe.es/> (último acceso: 22-marzo-2014).
- Menéndez, A.; Alonso, F.; Aníbarro, S.; Corcuera, A.; Pérez, L.; Villarín, M. (2011), *Derecho financiero y tributario (12ª edición)*, Valladolid, Lex Nova.
- Pérez, F. (2004), *Derecho financiero y tributario. Parte general (14ª edición)*, Madrid, Civitas.
- SERGAS (2014), *Ayuda de análisis descriptivo*. Disponible on line: <http://www.sergas.es/> (último acceso: 10-abril-2014).