

4.B.14 : TEORÍA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA. COMPARACIONES INTERNACIONALES

<https://x.com/CVLanzon/status/1298556255078940672?s=20>

INTRODUCCION

▪ Enganche:

- ALFRED MARSHALL, en sus *Principios de Economía* (1890) define la economía como *la ciencia de la vida diaria en lo que respecta a las acciones humanas tomadas para alcanzar un nivel máximo de bienestar*.
 - Esta definición nos muestra cómo uno de los principios subyacentes a la reflexión económica, pero particularmente enfatizado en la teoría neoclásica, es el del **individualismo metodológico**¹. Se contempla el objeto de la teoría como una *realidad social compuesta de individuos que se interrelacionan en economías descentralizadas*.
- En su objetivo fundamental de comprender y predecir el funcionamiento de los mercados, la **microeconomía** examina el comportamiento de dos agentes fundamentales: *consumidores y productores*².
- Desde un *punto de vista positivo*, el resultado de la interrelación de los agentes constituye el equilibrio de mercado. Otro análisis adicional sería estudiar no solo cuál es este equilibrio de mercado sino, desde un *enfoque normativo*, **valorar la deseabilidad** del mismo.
- La **economía del bienestar** está ligada a este enfoque normativo.
 - Concretamente, las **funciones** de la economía del bienestar son³:
 - a. *Proporcionar instrumentos para valorar la deseabilidad social* de los estados alternativos, caracterizados por una asignación de recursos y una distribución de la renta. En principio, valorar esos estados alternativos requiere hacer juicios de valor explícitos sobre los mismos.
 - b. *Proporcionar normas de política económica* que permitan maximizar el bienestar social (alcanzar el estado o estados realizables socialmente más preferidos).

▪ Relevancia:

- La comparación de diferentes alternativas es algo vital, ya que nos permite:
 - Por un lado, valorar si el resultado al que conduce un sistema económico es apropiado o mejorable.
 - Por otro lado, valorar si una política económica que cambie la situación inicial es deseable.
- Como afirmó ATKINSON, el gran teórico de la desigualdad del siglo XX, la ciencia económica no existe sólo para describir el comportamiento humano y satisfacer la

¹ El *individualismo metodológico* es un método ampliamente utilizado en las ciencias sociales. Sostiene que todos los fenómenos sociales — estructura y cambios — son en principio explicables por elementos individuales, es decir, por las propiedades de los individuos, como pueden ser sus metas, sus creencias y sus acciones. Sus defensores lo ven como una filosofía-método destinada a la explicación y comprensión amplia de la evolución de toda la sociedad como el agregado de las decisiones de los particulares. En principio es un reduccionismo, es decir, una reducción de la explicación de todas las grandes entidades con referencias en las más pequeñas.

² No hay que olvidar que la microeconomía contemporánea contempla esta separación estricta entre consumidores y productores como “una hipersimplificación del proceso por el que los bienes se compran y se consumen” (EKELUND y HÉBERT, 2013). Ejemplos que muestran el desdibujado de esta frontera son las “tecnologías del consumo”, es decir, la aplicación de la teoría de la producción a las decisiones de consumo, como son el enfoque de características de KEVIN LANCASTER, la economía doméstica de GARY BECKER, la producción doméstica de REUBEN GRONAU o la economía de la información de GEORGE J. STIGLER (la información sobre los bienes de consumo, como bien económico o costoso, obliga a un proceso de búsqueda que debe combinarse con el bien de consumo físico).

Además, la microeconomía también estudia a otros agentes como las instituciones financieras o el Estado.

³ Siguiendo a ANNA KOUTSOYIANNIS (“Modern Microeconomics”), las tareas de la teoría económica del bienestar son:

- a) Demostrar que en el estado actual $W < W^*$, y
- b) Sugerir las formas de elevar W hacia W^* .

curiosidad y la vanidad de los economistas, sino para emitir recomendaciones y diseñar y valorar políticas que contribuyan a mejorar la vida de los ciudadanos⁴.

- Por ello, la economía del bienestar forma parte del “corazón” de la ciencia económica y como tal, debe ocupar un lugar preeminente en la formación de un economista y más aún de un *policy-maker*.

▪ **Contextualización:**

– Y es que las economías actuales son de carácter mixto, no sólo rige el principio de mercado sino también una intervención pública cuya magnitud varía entre los distintos países.

- La rama de la teoría económica que estudia la intervención del sector público en la economía y los efectos de dicha intervención sobre el bienestar social es la **Teoría de la Hacienda Pública** o, como se le denomina cada vez con más frecuencia, la **economía pública**.

– Y es que, frente al *laissez faire* propugnado por los clásicos, la Economía del Bienestar abre la puerta a la intervención pública en la economía para corregir aquellas situaciones en las que el mercado no funciona de forma adecuada. Así, podemos entender el **sector público** como un agente económico cuya intervención en una sociedad de mercado, además de proveer un *marco básico donde tiene lugar la actividad económica*, se justifica, siguiendo a MUSGRAVE en base a 3 motivos principales que originan a su vez las **3 principales funciones del sector público**:

- 1) Motivos de eficiencia: Para corregir fallos de mercado como la existencia de externalidades, bienes públicos, información imperfecta o competencia imperfecta. Es decir, en ejercicio de la *función asignativa*.
- 2) Motivos de equidad: Para conseguir una redistribución más equitativa de la renta. Es decir, en ejercicio de la *función redistributiva*.
- 3) Motivos de estabilización: Para conseguir una senda de crecimiento estable y reducir las fluctuaciones cíclicas de la economía. Es decir, en ejercicio de la función estabilizadora.
 - Estas 3 funciones no han recibido siempre el mismo grado de atención. De hecho, hasta los años 40 las *funciones redistributiva* y *estabilizadora* fueron, en cierto modo, desatendidas.
 - Sin embargo, a partir de entonces, con el auge del pensamiento keynesiano, tiene lugar en los países desarrollados el desarrollo del Estado del Bienestar.

– Para conseguir sus objetivos de eficiencia, equidad y estabilización el sector público actúa básicamente de 2 formas:

- *Actividades no financieras*, como la regulación o la producción de bienes y servicios por medio de empresas públicas.
- *Actividades financieras*:
 - La realización de gastos asociados a las funciones del sector público.
 - La obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a esos gastos.

▪ **Problemática:**

– El objetivo de esta exposición será llevar a cabo un análisis algo más en profundidad de los impuestos (cuya relevancia se refleja en un dato: suponen entorno al 90 % de los ingresos para países de la OCDE) y concretamente la imposición indirecta, que incluye aquellos instrumentos que gravan de forma indirecta la capacidad económica del contribuyente.

⁴ «El principal motivo del análisis económico es contribuir a la mejora social»

ARTHUR CECIL PIGOU (*Economics of Welfare*, 1920)

■ **Estructura:**

- Introducción a la imposición indirecta.
- Impuestos especiales.
- Impuestos generales sobre el volumen de ventas.
- Comparaciones internacionales

0. RASGOS GENERALES DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

- 0.1. Clasificación de los tributos
- 0.2. Características de los impuestos indirectos
- 0.3. Clasificación de los impuestos indirectos en el SEC-2010
- 0.4. Teoría de la imposición indirecta

1. IMPUESTOS GENERALES SOBRE EL VOLUMEN DE VENTAS: EL IVA

1.1. *Aspectos generales*

- 1.1.1. Delimitación y clasificación
 - Hecho imponible
 - Sujeto pasivo
 - Según las fases del proceso productivo a las que se aplican: Monofásico vs. multifásico
- 1.1.2. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): Aspectos generales
 - Delimitación
 - Relevancia

1.2. *Aspectos específicos relacionados con el IVA*

- 1.2.1. Cálculo del IVA
 - Método de aplicación
 - Cálculo del Valor Añadido
 - Cálculo del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
 - Funcionamiento del IVA
 - Funcionamiento
 - Implicaciones de este funcionamiento
 - Comparación con impuesto monofásico
 - Deducciones
 - Regla general
 - Deducción de bienes de capital
 - Actividades exentas: Regla de la prorrata
 - Deducción en sectores diferenciados

1.2.2. Tipos impositivos

- Comparaciones internacionales
 - OCDE
 - Unión Europea
 - Programa de Estabilidad 2019–2022
- Tipo cero y exenciones
- 1.2.3. Periodo impositivo
 - Devengo del tributo (momento en el que surge la deuda tributaria)
 - Devengo de la deuda tributaria (momento en el que el pago es exigible)
 - Resultado de la liquidación

1.3. *Otros debates acerca del IVA*

- 1.3.1. Ventas internacionales
 - Imposición en origen vs. Imposición en destino
 - Adquisición Intracomunitaria de Bienes
 - El fraude en el IVA (“fraude carrusel”)
- 1.3.2. Problema de eficiencia IVA

2. IMPUESTOS SELECTIVOS SOBRE EL VOLUMEN DE VENTAS

2.1. *Aspectos generales*

- 2.1.1. Delimitación
- 2.1.2. Relevancia

2.2. *Impuestos ad-valorem y específicos*

2.3. *Comparaciones internacionales*

2.4. *Programa de Estabilidad 2019–2022*

- Introducción
- Fiscalidad verde
- Creación del ITF
- Creación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

3. OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS

3.1. *Impuestos sobre el tráfico civil*

3.2. *Impuestos sobre el tráfico exterior*

0. RASGOS GENERALES DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

0.1. Clasificación de los tributos

- Según el hecho imponible (i.e. aquella *acción* cuya realización da lugar a la obligación tributaria) podemos **clasificar los tributos** de la siguiente manera [ver tema 4.B.8]:
 - Impuestos directos: Gravan manifestaciones directas de la capacidad económica. Es decir, gravan la obtención de renta (p.ej. IRPF o IS) o la mera tenencia de la riqueza (p.ej. IBI).
 - Impuestos indirectos: Gravan manifestaciones indirectas de la capacidad económica (p.ej. IVA, aranceles⁵ o IIEE). Es decir, gravan los usos de la renta.
 - Los impuestos directos suelen establecerse para períodos regulares y de forma reiterada, mientras que los indirectos se recaudan con ocasión de determinados actos originados por la iniciativa privada (consumo, transmisiones patrimoniales, etc.).
 - Cotizaciones sociales: Gravan exclusivamente las rentas del trabajo, cuya recaudación está destinada exclusivamente a gastos de cobertura social.

0.2. Características de los impuestos indirectos

- En esta exposición vamos a centrarnos concretamente en los **impuestos indirectos**, que tienen las siguientes características:
 - La imposición indirecta juega un **papel fundamental** en los sistemas fiscales de los países desarrollados, por 3 motivos:
 - 1) Sencillez: La imposición indirecta es más fácil de administrar que la directa, reduce las posibilidades de elusión fiscal de los consumidores (no así la de las empresas), y además, combate la evasión fiscal (los que no pagan impuestos directos, al menos contribuyen a la Hacienda a través de los indirectos).
 - 2) Capacidad recaudatoria considerable: los impuestos indirectos son la principal figura impositiva en la UE, al representar más del 40 % de los ingresos tributarios (p.ej. en España está presupuestado que supongan el 43,67 % de los ingresos tributarios según los PGE 2023). No obstante, hay diferencias entre países y son menos importantes en países como Estados Unidos.
 - 3) Es un importante estabilizador automático [ver tema 4.B.5]⁶.

TOTAL AAPP, 2023 (presupuestado), M€ ⁷		
INGRESOS NO FINANCIEROS	307.445 ⁸	100 %
Ingresos tributarios	262.781	85,47 %
<u>Impuestos directos</u>	145.972	47,48 %
IRPF	113.123	36,79 %
IS	28.519	9,28 %
IRNR	2.681	0,87 %
Fiscalidad medioambiental	1.453	0,47 %
Otros	196	0,06 %
<u>Impuestos indirectos</u>	114.756	37,33 %
IVA	86.093	28 %
IIEE	22.287	7,25 %

⁵ En el caso de España se aplica el arancel exterior común de la UE, gestionado por los Estados miembros que retienen el 25 % en concepto de gastos de recaudación (sirviendo así de incentivo para garantizar una recaudación diligente de los importes adeudados).

⁶ Existen motivos adicionales:

- *Suficiencia*: La imposición directa no suele ser suficiente por lo que una fuente importante adicional es la imposición indirecta. Concretamente para el año 2018 la recaudación por imposición indirecta para el conjunto de las AAPP alcanzó el 30 % del total de ingresos.
- *Ilusión fiscal*: Suelen ser más fácil de aumentar al no ser percibidos los aumentos de la misma forma que un impuesto sobre la renta.
- *Capacidad regulatoria estable*: Es estable porque las fluctuaciones del consumo son menores que las de otras macromagnitudes.
- *Eficiencia*: Son muchas veces utilizados como mecanismos correctores de imperfecciones en el mercado.
- *Protección de la producción nacional*: Los impuestos a la importación (aranceles) permiten proteger a los productores nacionales.

⁷ <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/InformeEconomicoFinanciero/Documents/Informe%20Economico%20Financiero%202023.pdf> (pág. 505)

⁸ Los fondos Next Generation EU suponen 18.212 M€, es decir, un 5,92 % de los ingresos (en concepto de ingresos no tributarios).

Otros	6.375	2,07 %
Tasas y otros ingresos	2.054	0,67%
Ingresos no tributarios	44.664	14,53%

– No obstante, la imposición directa también tiene ciertas **limitaciones**:

- 1) Pérdidas de eficiencia: Los impuestos generan distorsiones, de modo que influyen en el comportamiento de los agentes⁹ [ver tema 4.B.10].
- 2) Carácter regresivo: Lo que se debe a 2 factores:
 - a. *Tipo de gravamen proporcional*: El tipo medio permanece constante no existiendo por tanto progresividad.
 - Este efecto puede suavizarse aplicando tipos reducidos a los bienes y servicios cuyo consumo absorbe una proporción mayor de las rentas bajas que de las altas.
 - b. Además, los *agentes con menor renta suelen destinar una mayor proporción de su renta al consumo*.

0.3. Clasificación de los impuestos indirectos en el SEC-2010

- En el SEC-2010, los impuestos indirectos hacen referencia a una serie de impuestos que se suelen registrar en la *cuenta de asignación de la renta primaria de la renta* y podemos clasificar en:
 - Impuestos sobre los productos (cuenta de producción). Los impuestos sobre los productos son impuestos a pagar por cada unidad de un determinado bien o servicio producido o negociado. El impuesto puede consistir en un montante monetario específico por unidad de un bien o servicio, o puede calcularse como un porcentaje específico del precio unitario o del valor de los bienes y servicios producidos o negociados. Los impuestos que gravan un producto, independientemente de la unidad institucional que los pague, se incluyen en los impuestos sobre los productos, a menos que estén incluidos específicamente en otra rúbrica.
 - **Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)**: Impuesto ad-valorem que las empresas recaudan por etapas, pero que en definitiva recae en su totalidad sobre los compradores finales. Se clasifica como un impuesto deducible porque normalmente el productor no está obligado a pagar al gobierno el importe total del impuesto que facturan a sus clientes, dado que se permite deducir el valor del impuesto que previamente le han facturado por sus compras de bienes o servicios destinados al consumo intermedio.
 - **Impuestos y derechos sobre las importaciones**: Son impuestos sobre los bienes y servicios, exigibles en el momento en que los bienes cruzan la frontera nacional o aduanera del territorio económico o cuando los servicios son prestados por los productores no residentes a las unidades institucionales residentes. Incluyen *derechos de importación* (derechos de aduana, aplicados para obtener ingresos o para disuadir importaciones con el fin de proteger a los productores nacionales) y *otros impuestos sobre las importaciones* (impuestos sobre ventas e impuestos específicos).
 - **Impuestos sobre las exportaciones**: Son los impuestos sobre bienes y servicios que se vuelven exigibles por las AAPP cuando los bienes abandonan el territorio económico o cuando los servicios se prestan a unidades no residentes. Incluyen fundamentalmente los *derechos de exportación*.
 - **Otros impuestos sobre los productos**: *Impuestos específicos, impuestos sobre ventas, impuestos sobre servicios específicos, impuestos sobre las transacciones financieras*.
 - Otros impuestos sobre la producción (cuenta de asignación de la renta primaria). Comprenden todos los impuestos que recaen sobre las empresas por el hecho de dedicarse a la actividad productiva (excepto los que gravan los productos y los impuestos sobre los beneficios).
 - **Impuestos sobre nómina salario o la fuerza del trabajo**: Son los impuestos a pagar por las empresas calculados en proporción a los sueldos y salarios pagados o como un monto fijo por persona empleada. No incluyen las contribuciones obligatorias a la seguridad social pagadas por los mismos empleadores, ni los impuestos pagados por los asalariados con sus sueldos o salarios.
 - **Impuestos periódicos sobre las tierras, terrenos y los edificios**: Son los impuestos que se pagan con regularidad, normalmente cada año, por el uso o propiedad de tierras y terrenos, edificios u otras

⁹ Desde el punto de vista de la economía del bienestar, la existencia de impuestos indirectos viola, siguiendo a MAS COLELL, el principio de precios comunes. Tras la introducción de impuestos no todos los agentes económicos se enfrentan al mismo sistema de precios, lo que da pie, a través del efecto sustitución a una modificación del comportamiento.

estructuras utilizadas por las empresas en la producción, tanto si dichos activos pertenecen a las empresas como si son arrendados. Por ejemplo, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

- **Licencias comerciales y profesionales:** Son los impuestos que deben pagar las empresas con el fin de obtener una licencia que les permita desarrollar una clase determinada de actividad o profesión. Se incluyen las licencias para taxi o para operación de casinos.

- Impuestos sobre los productos:

- Impuestos sobre los bienes o servicios que las empresas recaudan por etapas y que, en última instancia, recae en el comprador final (Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)).

- Impuestos y derechos sobre las importaciones:

- Pagos obligatorios, excluido el IVA, recaudados por las AAPP sobre los bienes importados.
- Distinguimos:
 - *Derechos de aduana:* Aplicados para obtener ingresos o para disuadir importaciones con el fin de proteger a los productores nacionales.
 - *Impuestos sobre las importaciones:* Impuestos sobre ventas e impuestos específicos.

- Impuestos sobre los productos, excluidos los anteriores:

- Distinguimos:
 - i) *Impuestos especiales sobre el consumo.*
 - ii) *Impuestos sobre las labores del tabaco.*
 - iii) *Impuestos sobre transacciones financieras.*
 - iv) *Impuestos sobre la matriculación de automóviles.*
 - v) *Impuestos sobre loterías, juegos y apuestas.*
 - vi) *Impuestos sobre las primas de seguros.*

0.4. Teoría de la imposición indirecta

- La **teoría de la imposición indirecta** trata de analizar éstas y otras cuestiones con el fin de determinar qué aspectos deben tenerse en cuenta a la hora de diseñar los principales impuestos indirectos: Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales, impuestos sobre las importaciones, etc.

- Aquí veremos estas figuras desde un **enfoque teórico y general**, haciendo *alguna referencia concreta* al caso español (pues el sistema tributario español se estudia en detalle en otros temas) y haciendo alusión a la situación de estos impuestos en otros países desarrollados.
- Vamos a dedicar más tiempo al **impuesto sobre el valor añadido** porque es la figura impositiva indirecta que más recauda.

1. IMPUESTOS GENERALES SOBRE EL VOLUMEN DE VENTAS: EL IVA

1.1. Aspectos generales

1.1.1. Delimitación y clasificación

Hecho imponible

- El impuesto general sobre las ventas grava las ventas de prácticamente todos los bienes y servicios de una economía.

Sujeto pasivo

- El sujeto pasivo suele ser la empresa que realiza las ventas (pero normalmente el impuesto se traslada parcialmente hasta el consumo final, por lo que el sujeto económico es la empresa y el consumidor [ver tema 4.B.9]).
- La incidencia no obstante se reparte entre consumidores y productores en función de las elasticidades relativas de la demanda y la oferta.

Según las fases del proceso productivo a las que se aplican: Monofásico vs. multifásico

- Un impuesto sobre las ventas puede ser monofásico o multifásico y, en este último caso, puede ser acumulativo o no acumulativo.
 - Impuesto monofásico: Se aplican a una sola fase del proceso productivo (al fabricante, al mayorista al minorista). En función de la fase:
 - *Fase de fabricación*:
 - Ventajas: Al haber menor número de fabricantes que de minoristas: *i*) la gestión e inspección del impuesto es más sencilla; y *ii*) la evasión es menor.
 - Problema: Provoca fuertes distorsiones a nivel productivo por ejemplo alterando decisiones de localización y organización estructural y productiva por razones fiscales en vez de productivas.
 - *Fase de venta minorista*: Si el impuesto monofásico se aplica a la fase de venta minorista, ocurrirá justo lo contrario: las ventajas anteriores pasarían a ser problemas, y viceversa.
 - Impuestos multifásicos: Se aplican a todas las fases del proceso productivo. Pueden ser a su vez:
 - *Acumulativos*: La empresa de cada fase repercuta el impuesto a sus clientes, pero no se deduce el impuesto soportado.
 - *No acumulativos (sobre el valor añadido)*: La empresa de cada fase repercuta el impuesto a sus clientes y se deduce el impuesto soportado.

- Los impuestos multifásicos acumulativos generan una serie de problemas:

- Reducción de la oferta: Como el impuesto soportado al comprar los inputs no se puede deducir, el impuesto se convierte en un mayor coste de los insumos, lo que reduce la oferta de la empresa.
- Integración vertical: El tejido empresarial tiene incentivos en reducir el número de fases inter-empresas, pues cada transacción está gravada (de hecho, cuantas más fases-transacciones haya, más impuestos se pagan). Por ello, habrá incentivos a la integración vertical por motivos fiscales y no por motivos de eficiencia.

- Precisamente por estos problemas, los impuestos multifásicos acumulativos se han abandonado en los países desarrollados, hasta el punto de que, hoy en día, ningún país de la OCDE los utiliza¹⁰.
 - Por ello, nos vamos a centrar en el estudio de los impuestos multifásicos no acumulativos sobre las ventas, siendo el **IVA el más importante**.

1.1.2. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): Aspectos generales

Delimitación

- Los impuestos generales sobre el volumen de ventas son impuestos que gravan las ventas de todos los bienes y servicios, y tienen las siguientes características:
 - Según el sujeto pasivo: **Real**, pues se trata de un impuesto que somete a gravamen los bienes considerados en sí mismos sin tener en cuenta las circunstancias económicas o personales del contribuyente.
 - Según el hecho imponible: **Indirecto**, pues el objeto imponible (i.e. consumo) es una medida indirecta de la capacidad de pago.
 - Según el tratamiento de la base imponible: **Analítico**.
 - Según el tipo de gravamen: **Proporcional**, pues el tipo impositivo suele ser constante independientemente de la base imponible.

¹⁰ Cuando se creó la CEE, todos los Estados menos Francia tenían este tipo de impuestos. España, hasta unirse a la CEE en 1986, también tenía un impuesto de este tipo (el *Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas*).

- Según la cuota: **Objetivo**, pues no tienen en cuenta las circunstancias del contribuyente para fijar la cuantía de la deuda tributaria.
- Según la frecuencia de recaudación: **Puntual**.
- Según el momento de recaudación: **Instantáneo**.

Relevancia

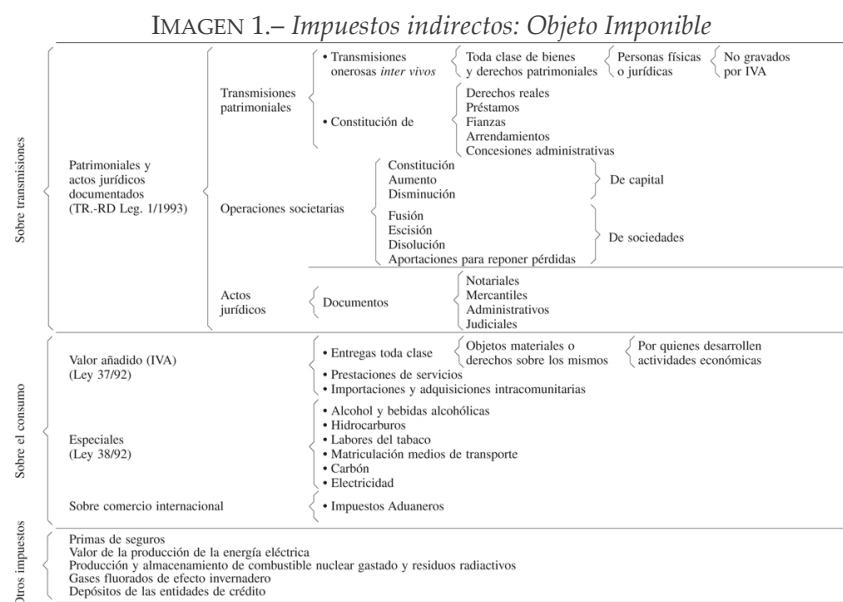
- El IVA es un componente fundamental de los sistemas fiscales modernos por varios motivos:
 - Desde un punto de vista cuantitativo, destaca por su *capacidad recaudatoria*: En 2023, están presupuestados 86.093 millones de euros en concepto de IVA, esto es, 32,76 % de los 262.781 millones de euros de ingresos totales tributarios de las AAPP y 28 % de los ingresos no financieros.
 - Desde el punto de vista recaudatorio es normalmente el segundo impuesto más importante en los países de la OCDE (por detrás del IRPF)¹¹.
 - En términos generales, el peso recaudatorio del IVA en el total de los ingresos de los Estados varía desde el 25 % en Canadá al 5 % en Japón¹².
 - Representa cerca de 2/3 de la recaudación obtenida por los impuestos que gravan el consumo en los países de la UE.
 - En España se recauda en torno a la media de los países de la OCDE, pero sensiblemente menos que la media de la UE debido a que (pese a que nuestro consumo y nuestros tipos impositivos no son inferiores a los del resto de países) una parte considerable de los productos de nuestra cesta de consumo pagan tipos reducidos.
 - De este modo, únicamente el 42 % de nuestra cesta de consumo está gravada al tipo general del IVA, mientras que en Alemania este porcentaje era del 82 % y en Francia del 71 %.
 - Desde un punto de vista cualitativo, destaca en 3 ámbitos:
 - Es un importante *estabilizador automático* [ver tema 4.B.5].
 - Capacidad regulatoria estable: Es estable porque las fluctuaciones del consumo son menores que las de otras macromagnitudes.
 - Ilusión fiscal: Suelen ser más fácil de aumentar al no ser percibidos los aumentos de la misma forma que un impuesto sobre la renta¹³.

¹¹ En 2019 todos los países de la OCDE tenía IVA, a excepción de Estados Unidos que tiene un impuesto monofásico que grava la última fase de la venta minorista.

¹² En 2021, el IVA supuso en España una recaudación del 6,9 % del PIB (similar a la media de la OCDE).

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

¹³ BENZARTI et al encuentran que los precios responden mucho más a las subidas del IVA que a las bajadas. Por ejemplo, en el mercado de combustibles, el efecto de la bajada del IVA en Alemania en 2020 ha sido rápida y significativa, pero heterogénea entre tipos de combustible. La diferencia según los autores depende del grado de presión competitiva en sus respectivos mercados. Por ejemplo, para el diésel, cuyos usuarios podrían ser más sensibles al precio, se traslada más de un 80 % de la bajada, mientras que en gasolinas este porcentaje es de entre un 40 % y un 60 %. Como apunta la teoría económica básica, las bajadas del IVA no se trasladan al 100 % de los precios. Las bajadas del IVA en mercados poco competitivos tendrán, en el mejor de los casos, un efecto pequeño sobre los precios.



Fuente: Albi Ibáñez, E., Paredes Gómez, R. & Rodríguez Ondarza, J. A. (2013). *Sistema fiscal español I* (4^a ed. act). Ariel.

1.2. Aspectos específicos relacionados con el IVA

1.2.1. Cálculo del IVA

Método de aplicación

Cálculo del Valor Añadido

- Para calcular el IVA, hay que calcular primero el valor añadido (la base imponible), lo que puede hacerse por adición o por sustracción.
 - Adición: Se calcula el **valor añadido a precio de los factores**, esto es, se suman los pagos hechos a todos los factores productivos que han intervenido en la transformación: empresarios (beneficios), trabajo (salarios) y capital (rentas y depreciación del capital):

$$VAB = \pi + w \cdot L + (r + \delta) \cdot K$$
 - Sustracción: Se calcula el valor añadido como la diferencia entre el precio de venta y el coste de los insumos:

$$VAB = P \cdot Q - \sum p \cdot q$$

Cálculo del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- Una vez calculado el valor añadido (i.e. base imponible), **se calcula el impuesto**, lo que, a su vez, puede hacerse de dos formas: **directa o indirecta**. En el caso de cálculo del valor añadido por sustracción, las 2 formas de calcular el impuesto sobre dicho valor añadido serían:
 - Directa:
 - $$IVA = t \cdot (P \cdot Q - \sum p \cdot q)$$
 - Indirecta:
 - $$IVA = t \cdot P \cdot Q - t \cdot \sum p \cdot q$$
 - NOTA: Por el mismo razonamiento podemos aplicar el método directo e indirecto al método por adición.
- **En la práctica**, el método de aplicación del IVA más extendido es el método sustracción indirecta (también conocido como “método de las facturas” o “método de crédito”), que es el que se aplica en la UE. Ello se debe a sus ventajas frente al resto de métodos:
 - ¿Por qué el método de sustracción?
 - El método de sustracción es más sencillo de aplicar, pues el método de adición requiere calcular el beneficio del empresario, π , por lo que **habría que esperar al final del ejercicio** para poder obtener el impuesto. Esto priva al sector público de obtener regularmente ingresos de este impuesto a lo largo del año.

○ ¿Por qué el método indirecto?

- Se usa el método indirecto porque el directo dificulta aplicar diferentes tipos impositivos (general, reducido, etc.), pues **no permite gravar por separado los ingresos y los costes**, cuando unos y otros podrían referirse a bienes sujetos a tipos distintos.

Funcionamiento del IVA

Funcionamiento

- De lo anterior se deduce que el funcionamiento del IVA para el **empresario** consta de 2 partes:
 - El empresario repercuta el IVA a sus ventas y lo ingresa en la hacienda pública.
 - Al mismo tiempo se puede deducir el impuesto soportado en la fase anterior solicitando su devolución a la hacienda pública.
 - Si una empresa repercuta/devenga más IVA del que soporta, estará obligado a realizar un ingreso en la hacienda pública. Si repercuta menos de los que soporta, por lo general, la hacienda no se lo devuelve, sino que le reconoce un crédito a su favor para compensarlo con futuras liquidaciones positivas.
- Por otro lado, se puede comprobar que el **consumidor final** es el que soporta legalmente todo el impuesto, ya que el IVA soportado por éste es igual al IVA total ingresado por el sector público en las diversas fases del proceso productivo [esto introducirlo en la exposición]:

CUADRO 8.5. *Funcionamiento general del IVA (al tipo de gravamen del 16 %)*

	Base imponible	(a) IVA soportado	(b) IVA repercutido	(b) – (a) Dedución del IVA soportado	IVA ingresado en el Tesoro
1.ª Fase Venta de materias primas	100	—	16	—	16
2.ª Fase Venta de productos semitransformados	300	16	48	48 – 16	32
3.ª Fase Venta de productos acabados	600	48	96	96 – 48	48
4.ª Fase Venta de mayoristas	800	96	128	128 – 96	32
5.ª Fase Venta de minoristas a consumidor	1.000	128	160	160 – 128	32
		160	Total IVA repercutido que soporta el consumidor final	160	Total IVA ingresado en el Tesoro en las diversas fases

Implicaciones de este funcionamiento

- El impuesto lo ingresan en la hacienda pública las empresas participantes en el proceso productivo.
- El impuesto lo soportan legalmente los consumidores finales.
- El impuesto lo soportan económicamente consumidores y productores en función de las elasticidades relativas de la oferta y la demanda (esto no se ve en el cuadro [ver tema 4.B.9]).

Comparación con impuesto monofásico

- Puede verse, pues, cómo un impuesto multifásico no acumulativo es igual que un impuesto monofásico aplicado a las ventas de los minoristas, y que la recaudación es también la misma en ambos casos¹⁴.
- *¿Por qué utilizamos entonces un impuesto multifásico no acumulativo en lugar de uno monofásico?*¹⁵
Por 2 razones:
 - i) *Operatividad*: Con un impuesto monofásico, el minorista debería aplicarlo únicamente al consumidor final (pues éste es el objetivo del impuesto), pero no a otro empresario-profesional (pues, al ser monofásico, este no se lo podía deducir al no haber deducciones). El problema es que el minorista no sabe si está vendiendo a un consumidor final o a otro empresario-profesional.

¹⁴ Existe un elevado coste de cumplimiento para el conjunto de los agentes económicos de un impuesto multifásico no acumulativo. Para recaudar un impuesto sobre el consumo que en la práctica debe recaer exclusivamente sobre el consumidor final, la estructuración del IVA en las distintas fases de la cadena de producción y distribución, hace que se vean implicados en el proceso de recaudación productores, importadores, mayoristas, minoristas, etc.

¹⁵ A priori el sistema monofásico parece más simple que el multifásico.

ii) *Evasión fiscal:*

- Con un impuesto monofásico, **el riesgo de evasión fiscal es elevado**, pues es difícil inspeccionar todos los puntos de distribución minorista.
 - Según el Directorio Central de Empresas (DIRCE), en 2015 había en España 460.000 establecimientos de comercio al por menor, es decir, 10 por cada 1.000 habitantes (muy por encima de la media europea).
 - Además, con un impuesto multifásico no acumulativo, el riesgo se reduce, pues *las ganancias fiscales de no declarar son menores*: si no declaran, no pagan el IVA repercutido, pero tampoco se les devuelve el IVA soportado.
- Otra opción, que se aplica en la práctica, para evitar la evasión fiscal asociadas al pequeño comercio es la implementación de un **recargo en equivalencia**.
 - Cuando un proveedor vende un bien a un comercio minorista¹⁶, le cobra el tipo de IVA correspondiente más un recargo (del 5,2 % si el IVA aplicable es el general) e ingresa ambas cantidades a Hacienda. Así, el minorista repercute pero no liquida IVA (independientemente de si consigue vender el producto o no), pues ya se lo cobró el proveedor (en forma de recargo).

1.2.2. *Deducciones*

Regla general

- Como hemos visto la regla general es que los sujetos pasivos están autorizados a deducirse el IVA soportado de las operaciones que hayan sido utilizadas para su actividad empresarial-profesional y que estén gravadas por IVA.
 - Ahora bien, existen algunos casos especiales que merece la pena resaltar.

Actividades exentas: Regla de la prorrata

- Hay **miembros de proceso productivo** que realizan, al mismo tiempo, **actividades sujetas a IVA** y **actividades exentas** de IVA (p.ej. un hospital que preste servicios médicos (exentos) y venda parafarmacia (no exento)).
 - Como veremos posteriormente, cuando existen exenciones no se puede reclamar el IVA soportado pero en estos casos puede ser difícil determinar que parte del IVA soportado está asociado a las actividades exentas y que parte no.
- Para determinar qué porcentaje es deducible existen 2 reglas posibles para aplicar:
 - Regla general:
 - La regla general consiste en calcular **qué porcentaje del valor total de las ventas (neto de IVA) corresponde a las actividades sujetas a IVA**, y se permite al sujeto pasivo **deducir dicho porcentaje** del IVA total soportado.
 - Por ejemplo, si el hospital obtiene el 95 % de sus ingresos de los servicios médicos (exentos) y el 5 % de la venta de parafarmacia (sujetas a IVA), el hospital podrá reclamar la devolución del 5 % del total de IVA que haya soportado.
 - Sin embargo, la regla de la prorrata puede condicionar las decisiones de inversión: p.ej. el hospital **adelantará inversiones** si este año **prevé vender mucha más parafarmacia** que otros años, pues ello le **permitirá deducirse** un mayor porcentaje de las **cuotas soportadas** por la **compra de equipos médicos**.
 - Solución en la Ley del IVA: Las cuotas deducibles por bienes de inversión se deberán regularizar durante los 4 años siguientes si la prorrata de esos años varía

¹⁶ Están sujetos obligatoriamente a este régimen los comerciantes minoristas que sean personas físicas. Por comercio minorista se entiende un individuo que vende al menos el 80 % de sus ventas a quienes no tengan la consideración de empresarios-profesionales y que realiza generalmente ventas sin haberlas sometido a ningún proceso de transformación.

notablemente respecto a la del año de deducción inicial (si difiere en más de 10 puntos porcentuales).

○ Regla especial.

- Mientras que la regla de la prorrata general se basa en el valor de las ventas, la regla de la prorrata especial se basa directamente en las facturas (en el coste).
- ¿Cuándo se aplica?
 - La Administración podrá obligar al sujeto pasivo a aplicar la prorrata especial cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de la prorrata general exceda en un 20 % al que resultaría de la aplicación de la regla de la prorrata especial.

Deducción en sectores diferenciados

- Muchas veces los sujetos pasivos realizan simultáneamente actividades económicas que constituyen sectores diferenciados a efectos del IVA y que por tanto los porcentajes a deducir pueden ser distintos.
- Se consideran **sectores diferenciados** los que reúnan las siguientes características:
 - Actividades económicas distintas: Se entiende cumplido este requisito cuando:
 - *Tengan asignado distinto grupo en la CNAE* (Clasificación Nacional de Actividades Económicas).
 - *No sea una actividad accesoria*: Una actividad es considerada como accesoria de otra cuando se dan los 2 siguientes criterios.
 - Cuando su volumen de actividad representa menos del 15 % de la principal.
 - Contribuye a la realización de la principal.
 - Por ejemplo, si vendo trenes y hago residualmente otra actividad que representa menos de un 15 %, y contribuye a su realización, no habría sectores diferenciados, y el IVA soportado se deduciría como si fueran una única actividad (aplicando prorrata general o especial).
 - Actividades con regímenes de deducción distintos:
 - Esto ocurre cuando el porcentaje de deducción aplicable a cada una de las actividades (obtenido aplicando la fracción de la prorrata general, es decir, con base en los ingresos de cada actividad separadamente) difiere en más de 50 %.

Deducción de bienes de capital

0. Situación inicial

- El IVA es, en principio, un impuesto sobre el consumo pero, en función del tratamiento que dé a los bienes de inversión, puede gravar también la inversión o no hacerlo. Para analizarlos partimos de una situación sin impuestos, en la que la función de beneficios sería:

$$\pi_0 = p \cdot Y - \sum p_i \cdot x_i - w \cdot L - (r + \delta) \cdot K$$

1. IVA tipo producto bruto

- Definición:
 - Cuando no se permite la deducción del impuesto soportado por las compras de los bienes de inversión.
- Efectos:
 - El empresario repercute IVA en sus ventas pero sólo se deduce el IVA soportado en la compra de bienes intermedios mientras que no puede deducirse el IVA soportado en los bienes de inversión adquiridos.
 - Se produce así una doble imposición a la inversión: por la compra y conforme se va incorporando al valor añadido de la empresa.
 - Así, se produce un desincentivo sobre la inversión.

– Analíticamente:

$$\begin{aligned}\pi &= (1+t) \cdot p \cdot Y - (1+t) \cdot \sum p_i \cdot x_i - w \cdot L - (1+t) \cdot (r+\delta) \cdot K - t \cdot p \cdot Y + t \cdot \sum p_i \cdot x_i \\ \pi &= \pi_0 - t \cdot (r+\delta) \cdot K\end{aligned}$$

2. IVA tipo renta– Definición:

- Se permite la deducción fiscal del impuesto correspondiente a la inversión en bienes de capital, pero únicamente conforme esos bienes se vayan amortizando.

– Efectos:

- Este tratamiento es más favorable, pero sigue introduciendo distorsiones al no ser la deducibilidad instantánea (efecto financiero).
- Como la devolución del IVA se produce gradualmente (i.e. conforme el bien se deprecia), el valor actual de la devolución será inferior al IVA soportado (que se paga íntegramente en el momento de la compra del bien de inversión). Se sigue produciendo, pues, un desincentivo sobre la inversión (pues la devolución no es completa en términos actualizados), pero este efecto desincentivo es menor que en el caso del *IVA tipo producto bruto*.

– Analíticamente:

$$\begin{aligned}\pi &= (1+t) \cdot p \cdot Y - (1+t) \cdot \sum p_i \cdot x_i - w \cdot L - (1+t) \cdot (r+\delta) \cdot K - t \cdot p \cdot Y + t \cdot \sum p_i \cdot x_i + t \cdot \delta \cdot K \\ \pi &= \pi_0 - t \cdot r \cdot K\end{aligned}$$

3. IVA tipo consumo– Definición:

- Se permite la deducción total de los bienes de inversión adquiridos en el mismo periodo en las que éstas se realizan.

– Efectos:

- En este caso no se altera la función de beneficios, de forma que no se introducen distorsiones.
- Esto no significa que los beneficios del empresario no disminuyan tras la introducción del impuesto, pues el consumidor adquirirá menos cantidad, salvo en los casos en los que la demanda sea completamente inelástica.

– Analíticamente:

$$\begin{aligned}\pi &= (1+t) \cdot p \cdot Y - (1+t) \cdot \sum p_i \cdot x_i - w \cdot L - (1+t) \cdot (r+\delta) \cdot K - t \cdot p \cdot Y + t \cdot \sum p_i \cdot x_i + t \cdot (r+\delta) \cdot K \\ \pi &= \pi_0\end{aligned}$$

- Es el vigente en la UE.

1.2.3. Tipos impositivos

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/IVA/Novedades/Empresas/2023/Tipos_IVA%20_2023.pdf

Comparaciones internacionalesOCDE

- En 1965, sólo 3 países en la OCDE tenían IVA. Actualmente todos menos EEUU tienen IVA.
 - En 2016, el **tipo general medio en la OCDE fue del 19 %**; la tendencia ha sido de un ligero alza en los últimos 30 años (tipo medio del 16 % en 1975).
 - Estados Unidos tiene un impuesto *monofásico* que grava la última fase del proceso productivo: la venta minorista.
 - El tipo se sitúa entre el **1 % y el 10 %**.
 - El impuesto lo establecen los **Estados y las Administraciones Locales**. Los problemas de este sistema son **competencia fiscal a la baja** entre Estados y Ayuntamientos, y fraude. Algunos miembros de la Administración OBAMA sugirieron la introducción del IVA para mejorar el sistema, pero esta medida encontró una fuerte oposición.

– Recaudación.

- En términos generales, el peso recaudatorio del IVA en el total de los ingresos de los Estados varía desde el **25 % de Canadá al 5 % en Japón**. Para España, el peso del IVA es del 16 %.

IMAGEN 2.– Comparaciones internacionales de los impuestos



Fuente: <https://compareyourcountry.org/tax-revenues-global/es/0/655+656+657+658+659+660+661/default>

Unión Europea

- A pesar de que la Directiva de 1992 produjo una ligera convergencia de los tipos a nivel comunitario, siguen existiendo importantes diferencias.
 - Tipo medio UE: **22 %**.
 - España:
 - El normal es 21 %
 - El reducido es 10 %
 - El super-reducido es 4 %.
 - Países escandinavos: 25 %
 - Luxemburgo: 17 %

Programa de Estabilidad 2019–2022

- De acuerdo al Programa de Estabilidad se establecerán en el futuro las siguientes reformas en el ámbito del IVA:

- Rebaja del IVA los servicios veterinarios: Se reducirá el tipo de gravamen del IVA de los **servicios veterinarios** al tipo reducido del 10 %, al considerarse necesario adecuar la tributación de estos servicios a la de los **medicamentos para uso veterinario**, que sí tributan al 10 %.
- Rebaja IVA libro electrónico: Se reducirá el tipo de gravamen del IVA al tipo **superreducido** del 4 % para los libros, periódicos y revistas en soporte electrónico. De esta forma, España hace uso de la posibilidad recientemente aprobada por la Unión Europea, para **equiparar el tipo de gravamen de IVA** aplicable a las **publicaciones en papel** y en formato electrónico.

Tipo cero y exenciones

- Como hemos visto anteriormente hay ciertos bienes y servicios que, por motivos de política económica o social, no deberían gravarse para no encarecerlos (i.e. las empresas no repercuten el IVA, p.ej. servicios educativos o sanitarios) y que, por tanto, están exentos.
 - Los tipos cero suponen que los productos vendidos no están sujetos al IVA y al mismo tiempo permiten al empresario solicitar la devolución del IVA soportado en la adquisición de los inputs intermedios destinados a la producción y por tanto el producto final no incorpora nada de IVA en su precio.
 - Las exenciones suponen que un bien o servicio no es objeto de gravamen, pero el productor no se deduce el IVA soportado por los bienes y servicios intermedios utilizados en su producción. De esta forma se rompe la cadena de repercusión del IVA sobre la fase

siguiente y deducción del IVA soportado en la fase anterior, lo que supone una distorsión en la estructura de la producción. El consumidor final no soporta directamente el impuesto, sino que normalmente lo hace vía incremento del precio del empresario cuya actividad está exenta.

- Las exenciones presentan 2 problemas:

- *Complejidad*: El IVA se vuelve más complejo: distinguir entre actividades exentas y no exentas, necesidad de utilizar la regla de la prorrata, etc.

- *Falta de neutralidad*: El efecto recaudatorio de la exención será distinto en función de que el bien exento sea el correspondiente a la una fase intermedia o que la exención recaiga en una fase intermedia (i.e. el bien de consumo final).

→ En el primer caso (exención en una fase intermedia), además de perjudicar al productor de dicha fase, beneficiará al gobierno y supondrá un incremento de la recaudación (su recaudación aumentará en el IVA soportado por el productor que ahora no se deduce). El resto de productores y consumidores no se verán afectados.

	Base imponible Precio de venta	(a) IVA soportado 16 %	(b) IVA repercutido 16 %	(b) – (a) Deducción del IVA soportado	IVA ingresado en el Tesoro
1.ª Fase	100	—	16	—	16
2.ª Fase	300	16	48	48 – 16	32
3.ª Fase	600	48	Exención	—	—
4.ª Fase	800	—	128	—	128
5.ª Fase (minorista a consumidor)	1.000	128	160	160 – 128	32
			160	Total IVA repercutido que soporta el consumidor final	208
					Total IVA ingresado en el Tesoro en las diversas fases

→ En el segundo caso (exención en la última fase), la exención perjudicará al productor de la última fase, beneficiará al consumidor final (que no paga IVA, y esto para él no es baladí ya que él no se lo podría deducir) y producirá una reducción de la recaudación (en la cuantía del IVA por el valor añadido por el minorista).

	Base imponible Precio de venta	(a) IVA soportado 16 %	(b) IVA repercutido 16 %	(b) – (a) Deducción del IVA soportado	IVA ingresado en el Tesoro
1.ª Fase	100	—	16	—	16
2.ª Fase	300	16	48	48 – 16	32
3.ª Fase	600	48	96	96 – 48	48
4.ª Fase	800	96	128	128 – 96	32
5.ª Fase (minorista a consumidor)	1.000	128	Exención	—	—
			0	Total IVA repercutido que soporta el consumidor final	128
					Total IVA ingresado en el Tesoro en las diversas fases

- Existen algunas excepciones sobre todo en el ámbito del comercio internacional donde las empresas exentas pueden darse la deducción del impuesto soportado. Esto es el caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes correspondientes al régimen de imposición en destino en el mercado único de la UE. Comentaremos esto a continuación.

1.2.4. Periodo impositivo

Devengo del tributo (momento en el que surge la deuda tributaria)

- El momento que se entiende realizado el hecho imponible y por lo que surge la deuda tributaria (fecha de devengo) es:
 - Adquisición de bienes: Con carácter general, la fecha de devengo será aquella en la que el bien se ponga a disposición del destinatario (hay reglas especiales).
 - Prestación de servicios: Con carácter general, la fecha de devengo será aquella en la que se preste el servicio (hay reglas especiales).

Devengo de la deuda tributaria (momento en el que el pago es exigible)

- El período de liquidación puede ser mensual o trimestral:
 - Con carácter general, el período de liquidación será **trimestral**.
 - No obstante, determinados sujetos pasivos tendrán un período de liquidación mensual (p.ej. grandes empresas, sujetos pasivos acogidos al Registro de Devolución Mensual (REDEME)).
- Suministro Inmediato de Información (SII):
 - Implementación:
 - Desde el 1 de julio de 2017, entró en vigor el Suministro Inmediato de Información (SII).
 - Implica:
 - La liquidación se hará de forma inmediata (concretamente en plazos de 4 días).
 - Quedan obligados al SII:
 - Sujetos pasivos que se consideren **gran empresa** (volumen de facturación anual por encima de 6 millones de euros).
 - Sujetos pasivos que soliciten inclusión en **REDEME**.
 - Sujetos pasivos que estén en **Régimen Especial del Grupo de Entidades** (matriz y filiales).
 - Se incluyen por tanto:
 - **62.000 empresas** a informar en tiempo casi real de sus operaciones de IVA realizadas y recibidas. Dichas 62.000 empresas representan el **80 % de la facturación empresarial**.
 - Objetivo:
 - El objetivo del nuevo sistema es **aumentar los controles y el cruce de información para combatir el fraude** (de hecho, el Gobierno calcula que con esta medida se pueden conseguir 700 millones de euros anuales de recaudación adicional).

Resultado de la liquidación

- Resultado positivo:
 - Si el resultado de la liquidación es positivo, se procederá a hacer un ingreso en la hacienda pública.
- Resultado negativo:
 - La hacienda pública no le devolverá el exceso de IVA soportado, sino que el sujeto pasivo pasará a tener un crédito a su favor frente a la hacienda pública, que podrá compensarse en las liquidaciones positivas siguientes.

1.3. Otros debates acerca del IVA

1.3.1. Ventas internacionales

Imposición en origen vs. Imposición en destino

- Los bienes y servicios comerciados internacionalmente pueden ser gravados:
 - A los tipos del país de origen.
 - A los tipos del país de destino.
- Imposición en el país de origen:
 - Funcionamiento:
 - El exportador repercute el IVA del país de origen y el importador soporta el IVA del país de origen. No hay ajustes fiscales en frontera. Los ingresos revierten al Estado del exportador.
 - Problemas:
 - Recaudación: Los países exportadores verán aumentadas la recaudación mientras que los importadores la verán disminuidas.

- Distorsión de la competencia: En caso de no armonización de base y tipos los bienes de diferentes países estarían recibiendo un trato diferente.
 - Por ejemplo, dos bienes producidos en dos países diferentes podrían competir en un mercado pero hacer frente a cargas fiscales diferentes, por diferencias fiscales en sus respectivos países de origen, que producirían ventajas artificiales de competitividad.

- *Beneficios:*

- No existen ajustes en frontera.

- Principio de imposición en destino:

- *Funcionamiento:*

- Los bienes se exportan libre de IVA pero el exportador se deduce el IVA soportado en origen. Los bienes se gravan según el tipo vigente en el país de consumo final tras un ajuste fiscal en frontera.

- *Beneficios:*

- Evita los problemas de competitividad y recaudación anteriormente mencionados.

- *Costes:*

- Crea nuevas barreras fiscales a la libre movilidad de bienes.
- Además al no requerir una armonización fiscal por lo que no puede hablarse de un Mercado Único en términos fiscales.

Adquisición Intracomunitaria de Bienes

- La adquisición intracomunitaria es un hecho imponible que surge de importar bienes procedentes de países comunitarios y que tiene su origen en 1993, con la consecución del mercado único.
 - Hasta 1993 el principio de imposición entre los países europeos era el de imposición en destino el cual no obstante requería ajustes en frontera que son incompatibles con el MU.
- Dada la negativa a adoptar un régimen de imposición en origen y armonizar tanto tipos como bases imponibles se decidió por la adopción del concepto de adquisición intracomunitaria de bienes:
 - Es igual que una imposición en destino pero en vez de producirse el ajuste en frontera, **son las empresas las se autorrepercute el IVA** de su país. Desaparece por tanto el ajuste en frontera.
- Problema: La recaudación depende de la información que proporcionen las empresas. Esto conlleva a un elevado fraude cifrado en 2016 en 50.000 millones de euros anuales. El fraude carrusel que comentamos a continuación.

El fraude en el IVA ("fraude carrusel")

- El fraude anteriormente mencionado es el conocido como fraude carrusel. El funcionamiento es el siguiente:
 - Primer paso:
 - Una compañía A exporta un bien a otro país, siendo adquirido por la compañía B. La compañía inicial A vende el bien sin repercutirle el IVA, pues es B la que debe autorrepercibirse el IVA de su país.
 - El problema es que muchas veces se crean compañías como B cuyo objetivo es precisamente lucrarse con el IVA. Son compañías que no tienen medios (empleados, edificios) y que operan principalmente con dinero en efectivo.

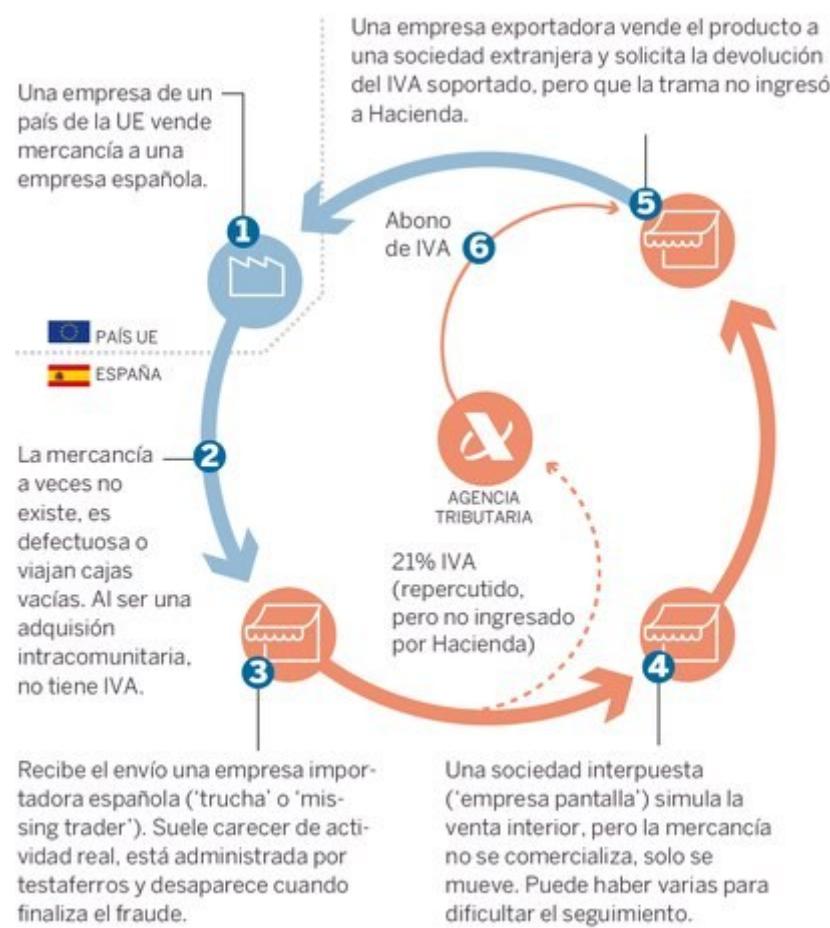
○ Segundo paso:

- La compañía *B* vende el producto a otra compañía *C* en el mercado interior con IVA y, acto seguido, desaparece sin haber entregado a la administración el IVA que había repercutido.

○ Tercer paso:

- La compañía *C* (que no tiene por qué ser consciente del fraude) reclama el IVA soportado a la hacienda pública, por lo que la Administración pierde dicha cantidad de IVA.

ASÍ FUNCIONA EL 'FRAUDE CARRUSEL'



Fuente: elaboración propia. EL PAÍS

1.3.2. Problema de eficiencia IVA– Idea:

- Intuitivamente, cabría pensar que un IVA uniforme ($t_1 = t_2 = \dots = t_n$) sobre todos los bienes sería lo óptimo desde un punto de vista de eficiencia ya que no afectaría a los precios relativos:

$$|RMS_{i,j}| = \frac{P_i \cdot (1+t)}{P_j \cdot (1+t)} = \frac{P_i}{P_j}$$

– Crítica:

- No obstante, tal y como establecieron Corlett-Hague gravar uniformemente el consumo sí distorsiona las decisiones de los agentes, concretamente las decisiones de ocio-consumo.

- En efecto, si no existe ahorro, un impuesto uniforme sobre el consumo equivale a un impuesto sobre las rentas salariales, lo que alteraría las decisiones consumo ocio:

$$\begin{aligned} & \text{Max } U(C, H) \\ & \text{s.a. } C + H \\ & \text{s.a. } C(1 + t_c) = w(L - H) \quad | \quad \frac{C(1 + t_c)}{C} = \frac{w(L - H)}{w(1 - t_R)(L - H)} \\ & \text{s.a. } C = w(1 - t_R)(L - H) \quad | \quad (1 + t_c) = \frac{1}{1 - t_R} \\ & \quad t_c = \frac{t_R}{1 - t_R} \end{aligned}$$

2. IMPUESTOS SELECTIVOS SOBRE EL VOLUMEN DE VENTAS

2.1. Aspectos generales

2.1.1. Delimitación

- Los II.EE. son tributos indirectos que recaen de manera selectiva sobre determinados bienes y servicios, sobre todo porque se aplican adicionalmente al IVA.

2.1.2. Relevancia

- Los II.EE. son un componente fundamental de los sistemas fiscales modernos por varios motivos:

- Desde un punto de vista cuantitativo, en 2023, están presupuestados 22.287 millones de euros en concepto de II.EE., esto es, 8,48 % de los 262.781 millones de euros de ingresos totales tributarios de las AAPP y 7,25 % de los ingresos no financieros.

- Representa cerca de 1/4 de la recaudación obtenida por los impuestos que gravan el consumo en los países de la UE. Aun así, existen importantes diferencias entre países:
 - Su peso relativo en la imposición sobre el consumo es del 15 % en países como Suecia o Dinamarca, mientras que en Polonia o Bulgaria son del 35 %¹⁷.
- En España se recauda en torno al 2 % del PIB en concepto de II.EE., muy por debajo de la media europea (2,9 % del PIB) debido a la menor tributación efectiva sobre el tabaco, el alcohol y los hidrocarburos.

- Desde un punto de vista cualitativo, se pueden justificar en base a diversos motivos:

- Razones de eficiencia:

- Externalidades negativas:

→ Los II.EE. se utilizan como instrumentos pigouvianos que buscan internalizar las externalidades generadas por el consumo o producción de determinados bienes. Esto justifica los II.EE. que recaen sobre actividades contaminantes (hidrocarburos) o que generan problemas sanitarios, familiares y sociales (tabaco y alcohol).

- Demandas inelásticas:

→ Se trata de impuestos que suelen gravar el consumo de bienes y servicios con demanda muy inelástica, que es precisamente lo que exige la Teoría de la

¹⁷ Por ejemplo, en los países mediterráneos (exportadores de vino), los impuestos especiales sobre el alcohol son muy bajos en comparación con los países nórdicos.

Estas diferencias se explican por el mantenimiento de una amplia capacidad normativa por parte de los Estados a pesar del proceso armonizador realizado en sucesivas directivas de la UE que definen la estructura, las cuotas y los tipos mínimos de estos impuestos sobre ciertos productos (hidrocarburos, labores del tabaco, alcohol, carbón, gas natural y electricidad).

Todos los países de la OCDE prevén impuestos especiales; los más frecuentes son sobre el tabaco, el alcohol y los hidrocarburos. No obstante, las diferencias entre los países de la OCDE son aún más acusadas que a nivel europeo.

Imposición Óptima para minimizar el exceso de gravamen asociado a los impuestos [ver tema 4.B.12].

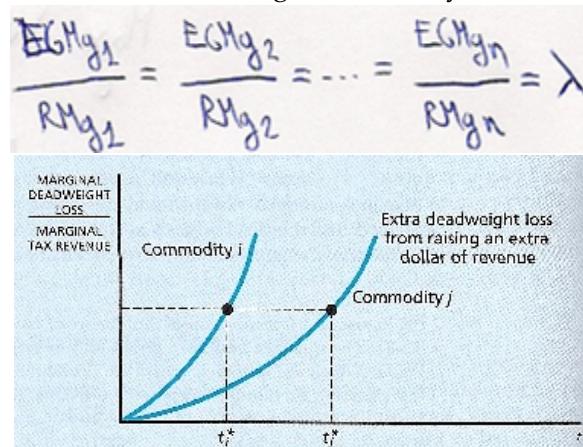
→ Así, de acuerdo con la regla de la elasticidad inversa el tipo óptimo sería:

$$\tau_i^* = -\frac{1}{\eta_D} \cdot \lambda$$

▫ *No uniformidad:*

→ La uniformidad impositiva no siempre es eficiente, de acuerdo con diferentes reglas de la Teoría de la Imposición Óptima.

→ Así, de acuerdo con la regla de Ramsey:



• Razones de equidad:

- En ocasiones se gravan de forma reforzada los bienes con mayor elasticidad-renta, es decir, los relacionados con el lujo. Ello presenta, no obstante, algunos problemas:
 - Puede ser complicado determinar qué es un bien de lujo: un artículo considerado de lujo en un momento puede dejar de serlo en otro (p.ej. teléfonos móviles).
 - La demanda de estos bienes suele tener una alta elasticidad-precio (aumenta mucho el exceso de gravamen).

2.2. Impuestos ad-valorem y específicos

– La imposición especial se puede realizar mediante tipos ad valorem o específicos, lo cual dependerá del objetivo que tenga el impuesto:

▫ Impuestos ad-valorem:

- Un impuesto ad valorem solo tendría un efecto sustitución hacia bienes que causan a su vez también efectos negativos.
- Por ejemplo, un impuesto que grave el vodka en función del precio de cada botella podría conducir a reducciones de la calidad de los productos con efectos negativos sobre el bienestar social (p.ej. bebidas de calidad y precio inferior, pero con mayor contenido alcohólico). En efecto, se podría desplazar el consumo hacia variedades del producto más baratas, pero que podrían tener un contenido alcohólico superior.

▫ Impuestos específicos: No obstante, si se grava no en base al precio sino por ejemplo en base al porcentaje de alcohol contenido entonces el efecto sustitución se producirá hacia bebidas menos alcohólicas.

– Por ello, la imposición especial se puede realizar mediante una *combinación de tipos ad valorem y específicos*: el componente ad valorem (p.ej. la aplicación del IVA) grava las características no esenciales del producto y los tipos específicos se dirigen a las características esenciales.

2.3. Comparaciones internacionales

– Unión Europea:

- La **armonización** de tipos se limita al **establecimiento de unos tipos mínimos** para los impuestos especiales sobre **ciertos productos** (hidrocarburos, labores del tabaco, alcohol, carbón, gas natural, y electricidad). Persisten **importantes diferencias** de tipos.

– OCDE:

- **Todos** los países de la OCDE prevén **impuestos especiales**; los más frecuentes son sobre el **tabaco, el alcohol y los hidrocarburos**. No obstante, las **diferencias son aún más acusadas** que a nivel comunitario.

2.4. Programa de Estabilidad 2019-2022

Introducción

- En el programa de estabilidad se han incluido propuestas a implementar en el futuro en el ámbito de imposición especial.

Fiscalidad verde

- Se incrementa la **fiscalidad de los gasóleos**, lo que consiste en una subida de **38 euros por cada 1.000 litros** (i.e. 0,038 €/litro).
 - No obstante, la tributación que recae sobre el **gasóleo de uso profesional y el gasóleo bonificado no sufrirá variación alguna**, al objeto de otorgar a sus usuarios un **mayor tiempo de adaptación** a productos menos contaminantes.
- Esta medida pretende iniciar la senda para equiparar progresivamente la fiscalidad del combustible diésel y de la gasolina, **en línea con las recomendaciones internacionales**, y sin afectar a transportistas y agricultores.
 - No persigue, por tanto, un fin recaudatorio per se, sino que busca proteger el medioambiente, a través de una correcta internalización de externalidades negativas.

Creación del ITF

– Hecho imponible:

- Compra de acciones españolas siempre que se cumplan las siguientes dos condiciones.
 - Que estén admitidas a negociación en un **mercado regulado**.
 - Que el valor de **capitalización bursátil** de la sociedad sea superior a **1.000 millones de euros**.
- Por tanto esta medida **no afectará a las empresas del MAB** no perjudicando el uso de la financiación no bancaria para éstas.

– Sujeto pasivo:

- Operadores y entidades financieros residentes y no residentes.

– Base imponible:

- El valor de la transacción.

– Tipo de gravamen:

- 0,2 %

Creación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

– Hecho imponible:

- Servicios de publicidad en línea.
- Servicios de intermediación en línea.
- Venta de datos obtenidos a partir de información proporcionada por el usuario.

– Sujetos pasivos:

- Entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios supere los 750 millones de euros en el año.

- Esto ayudará a garantizar que las pymes no sean gravadas por este impuesto.
- Tipo de gravamen:
 - El impuesto grava, a un tipo del 3 %.
- Propuesta CE:
 - Este impuesto se basa en el propuesto por la Comisión Europea para gravar aquellas actividades digitales que obtienen valor añadido de la participación de los usuarios situados en territorio de la UE, pero que no están gravadas por los Estados miembros en el actual marco fiscal.

3. OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS

3.1. Impuestos sobre el tráfico civil

¿Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos (ITPyAJD)?

- Los impuestos sobre el tráfico civil son impuestos indirectos que gravan:
 - Transmisiones patrimoniales onerosas: Esto es, las transacciones de bienes y servicios cuando el vendedor no es un empresario o profesional, sino un particular.
 - Operaciones societarias: Reestructuraciones.
- Justificación.
 - Aunque pueden ser vistos como una fuente de recaudación adicional y como un mecanismo de control de ciertas operaciones, se trata de impuestos **muy criticados**, sobre todo porque encarecen aspectos como las decisiones de estructura empresarial, con sus correspondientes efectos negativos sobre la actividad económica.

3.2. Impuestos sobre el tráfico exterior

- Definición.
 - Se trata de impuestos indirectos que gravan las importaciones o exportaciones.
- Justificación.
 - La teoría ortodoxa tradicional no justifica los aranceles, pues considera el libre comercio como una situación Pareto-superior al proteccionismo.
 - Sin embargo, a lo largo de la historia, los argumentos que se han esgrimido para defender estos impuestos indirectos han sido:
 - Argumentos heterodoxos (p.ej. protección de la industria naciente).
 - Argumentos prácticos (p.ej. para muchos países en desarrollo con escasa estructura institucional, pueden constituir la fuente principal de ingresos).
 - En caso de un país grande: Existirá un AEC óptimo.
- El interés por estos instrumentos de imposición indirecta es tal que ha dado lugar a una rama amplia dentro de la teoría del comercio internacional (de hecho, se trata de cuestiones que se analizan en detalle en los temas del 3er ejercicio).

CONCLUSIÓN

- Se observan importantes contrastes en la estructura de los sistemas fiscales a nivel internacional:
 - Entre países desarrollados y en desarrollo:
 - Países desarrollados: Dominan la imposición directa y las contribuciones sociales.
 - Países en desarrollo: Domina la imposición indirecta (muy relacionado con factores como la limitada capacidad administrativa).
 - Dentro de la UE: Como es bien sabido, el nivel de presión fiscal en la UE (cerca al 39 %) es más alto que en cualquier otra región del mundo, lo que se explica por la necesidad de financiar un ambicioso modelo de protección social, que cubre un amplio rango de necesidades sociales (pensiones, educación, sanidad, políticas

sociales...). No obstante, dentro de la propia UE se aprecian sistemas fiscales diversos:

- Países nórdicos y anglosajones: Dominio de la imposición directa.
 - Países continentales: Dominio de las contribuciones sociales.
 - Nuevos Estados miembros: Ligero dominio de la imposición indirecta.
- Tendencias en el caso de los principales impuestos indirectos:
- Impuestos arancelarios: Tendencia de disminución de su peso relativo, en gran medida por la liberalización del comercio internacional promovida en el marco de la OMC y por acuerdos comerciales regionales.
 - Impuestos especiales: Tendencia de disminución de su peso relativo en la recaudación, pero siguen siendo importantes para algunos productos, y por ejemplo juegan un papel importante en el sector energético.
 - IVA: Tendencia de aumento de su peso relativo.
- No obstante, la crisis ha puesto de manifiesto problemas: la recaudación es muy sensible al ciclo económico.

Bibliografía

Tema María Palacios Carrere

Tema Juan Luis Cordero

“Economía pública”, Albi.

Preguntas de otros exámenes

Anexos

A.1. Anexo 1: Fraude en el IVA

- En los años 90 se realizaron estimaciones que sugerían que mientras en el norte de Europa el fraude rondaba el 5 % de la recaudación, en España y otros países del sur de Europa rondaba el 20 %.

A.2. Anexo 2: Armonización en el ámbito comunitario

- La fiscalidad sigue siendo competencia exclusiva de los Estados¹⁸, por lo que siguen existiendo diferencias entre países que afectan a la movilidad de bienes y servicios, en particular las diferencias en la imposición indirecta (i.e. IVA e Impuestos Especiales).
 - Las barreras fiscales representan aquellas barreras impuestas por la falta de armonización de la imposición indirecta por ser la que más obstaculiza la libre circulación de mercancías.
- Las barreras fiscales originan distorsiones en la competencia. La idea sería que podrían causar decisiones basadas en diferencias en la fiscalidad y no en la competitividad de productos.
- La armonización fiscal ha sido una tarea complicada principalmente por el requisito de unanimidad del Consejo para la toma de decisiones. No obstante, ha habido importantes avances:
 - Hasta 1986:
 - Implantación del IVA en todos los Estados miembros (1967)¹⁹.
 - Configuración de una base imponible uniforme (con pocas excepciones, p.ej. obras de arte y antigüedades), asegurándose, pues, que el impuesto se aplicaba a las mismas transacciones en todos los Estados miembros (mediante una Directiva de 1977).
 - Desde 1986:
 - En 1987, la Comisión Europea va a sugerir que se pase al principio de imposición en origen²⁰, lo que requería armonizar los tipos impositivos (Paquete Cockfield). No obstante, esta medida se enfrenta a oposición política y se plantea que el principio de imposición en origen es el objetivo a largo plazo en la UE.
 - En 1993, se introdujo mediante una directiva un régimen transitorio, que en principio tenía que haber sido sustituido en 1996 por un sistema de imposición en origen pero que continúa funcionando debido a las continuas prórrogas que se han ido aprobando.

¹⁸ De ahí que siempre se aplique la regla de la *unanimidad* para la aprobación de cualquier normativa de armonización fiscal.

¹⁹ Cuando se introdujo el sistema de recursos propios de la UE en 1970, se acordó la implantación obligatoria del IVA en todos los Estados miembros [ver tema 3.B.38].

²⁰ En principio, existen 2 formas de aplicar los impuestos indirectos a los bienes que son objeto de comercio intracomunitario:

1. *Imposición en el país de origen*: Los bienes se gravan según el tipo vigente en el país en el que se han producido, y los ingresos revierten a dicho Estado. Éste era, en principio, el método que la UE tenía por objetivo implantar a largo plazo, pero cuya aplicación sigue aún pospuesta.

• No obstante, este método no es aconsejable hasta que no exista una importante armonización impositiva (de la base imponible y de los tipos de gravamen), puesto que en ese caso los bienes de diferentes países estarían recibiendo un trato discriminatorio (pues, por ejemplo, 2 bienes producidos en 2 países diferentes podrían competir en un mismo mercado en desigualdad de condiciones, ya que estarían haciendo frente a cargas fiscales diferentes).

2. *Imposición en el país de destino*: Los bienes se gravan según el tipo vigente en el país de consumo final, y los ingresos se los apropia el Estado importador.

• Este sistema presenta la ventaja de que no resulta necesaria la armonización del tipo impositivo, lo cual permite a los Estados miembros mantener la autonomía en su política fiscal.

- Además, no existen muchas perspectivas de implantar el régimen definitivo de imposición en origen porque los esfuerzos recientes de la Comisión van más en la línea de mejorar el funcionamiento del régimen transitorio que de implantar el régimen definitivo. Así, ha habido ciertos avances, como:
 - *Eliminación de los ajustes fiscales en frontera*, de tal manera que el control de las transacciones se lleva a cabo a través de la contabilidad empresarial.
 - *Establecimiento de un límite inferior del IVA*: Cada Estado miembro aplica un tipo normal de IVA no inferior al 15 %, pudiendo establecer 1 o 2 tipos reducidos (uno de los cuales no debe ser inferior al 5 %)²¹.
 - Se aplica el método de imposición en destino, de forma que el IVA aplicable a las transacciones intracomunitarias se grava en el país de destino y está exento en el país de origen. Esto requiere una cooperación entre las autoridades fiscales de los Estados miembros, con el fin de verificar la veracidad de las declaraciones (sistema VIES).
- En relación a los Impuestos Especiales, cabe destacar 2 directivas:
 - Mediante directiva, en 1992, se homogeneizaron ciertas características de los impuestos, se establecieron unos tipos mínimos y se fijó el principio de imposición en destino.
 - Mediante otra directiva, en 2003, se extendió el sistema de tipos mínimos a los Impuestos Especiales de nuevos productos: carbón, gas natural y electricidad.
 - Sin embargo, siguen existiendo importantes diferencias en los tipos impositivos (lo que podría incentivar el contrabando).
 - El principio de imposición en destino crea barreras fiscales al obligar a realizar ajustes en frontera.
- Como conclusión la ausencia de armonización y la vigencia del principio de imposición en destino conlleva que no podamos hablar de un mercado único en términos fiscales²². En cualquier caso, se han producido importantes avances en la reducción de barreras.

A.3. Anexo 3: Elementos definidores de los impuestos españoles

	IRPF	IVA	IS	IIEE	IP	ISD	ITPyAJD	IBI
<i>Sujeto pasivo</i>	Personal	Personal	Personal	Personales	Personal/ Real	Real	Real	Real
<i>Hecho imponible</i>	Directo	Indirecto	Directo	Indirectos	Directo	Directo	Indirecto	Directo
<i>Tipo de gravamen</i>	Analítico Progresivo	Analítico Proporcional	Sintético Proporcional	Analíticos Prop./Espec.	Sintético Progresivo	Sintético Progresivo	Analítico Proporcional	Sintético Proporcional
<i>Cuota liquidable</i>	Subjetivo	Objetivo	Objetivo	Objetivos	Objetivo	Subjetivo	Objetivo	Objetivo
<i>Período impositivo</i>	Periódico	Instantáneo	Periódico	Instantáneos	Periódico	Instantáneo	Instantáneo	Periódico
<i>Recaudación (M€)</i>	110.000 M€	82.000 M€	32.000 M€	20.000 M€	1.800 M€	2.500 M€	6.000 M€	13.000 M€

²¹ En particular, en Europa, el IVA tiene 3 tipos (https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_es.htm):

- i) *Tipo normal*: Cada país de la UE tiene un tipo normal que se aplica al suministro de la mayoría de los bienes y servicios. Este tipo no puede ser inferior al 15 % (en España, este tipo es del 21 %).
- ii) *Tipo reducido*: Pueden aplicarse uno o dos tipos reducidos al suministro de bienes y servicios específicos (sobre la base de la lista del anexo III de la Directiva del IVA), pero en la mayoría de los casos, no a los servicios prestados por vía electrónica. Los tipos reducidos aquí mencionados no pueden ser inferiores al 5 % (en España, se aplica un único tipo reducido del 10 %).
- iii) *Tipos especiales*: Algunos países de la UE están autorizados a aplicar tipos especiales de IVA a determinados suministros. Estos tipos especiales se aplican a los países de la UE que los gravaban a 1 de enero de 1991. En un principio, se crearon como medidas transitorias para facilitar la aplicación de las normas de IVA de la UE tras la entrada en vigor del mercado único el 1 de enero de 1993, con la intención de que fueran desapareciendo progresivamente. Existen 3 tipos especiales:
 - a. *Tipo superreducido*: Los tipos superreducidos inferiores al 5 % se aplican a las ventas de una lista limitada de bienes y servicios en algunos países de la UE (esta es la opción seguida en España, con un tipo superreducido del 4 %).
 - b. *Tipo cero*: Algunos países de la UE aplican tipos cero a determinadas ventas. Cuando se aplica el tipo cero, el consumidor no tiene que pagar el IVA, pero el vendedor sigue teniendo derecho a deducir el IVA que haya abonado en las compras directamente relacionadas con la venta.
 - c. *Tipo "parking" (o tipo intermedio)*: Algunos países aplican tipos "parking" a determinados suministros de bienes y servicios que no se incluyen en el anexo III de la Directiva del IVA. Estos países están autorizados a seguir aplicando unos tipos reducidos de IVA sobre esos suministros, en lugar del tipo normal, siempre que los tipos reducidos no sean inferiores al 12 %.

²² La resistencia de los Estados al paso a un sistema de gravamen en origen se debe a: i) para su correcto funcionamiento, el sistema requiere, como hemos visto, una armonización de los tipos de gravamen, lo cual reduce el margen de maniobra de las políticas fiscales nacionales; y ii) los países importadores saldrían perjudicados ya que dejarían de recaudar el IVA por estas transacciones.

<i>Recaudación</i> (%/Ingresos públicos) (%/ <i>Total</i>) (%/PIB)	~40 %/Impuestos ~20 %/IP ~7,5 %/PIB	~30 %/Impuestos ~15 %/IP ~5,6 %/PIB	~12 %/Impuestos ~6 %/IP ~2,2 %/PIB	~7,3 %/Impuestos ~3,6 %/IP ~1,4 %/PIB	~0,67 %/Impuestos ~0,33 %/IP ~0,12 %/PIB	~0,94 %/Impuestos ~0,47 %/IP ~0,17 %/PIB	~2,2 %/Impuestos ~1,1 %/IP ~0,4 %/PIB	~4,7 %/Impuestos ~2,4 %/IP ~0,9 %/PIB
--	---	---	--	---	--	--	---	---