

CAPITULO V

POSIBLES VIAS DE REFORMA DEL IVA: PROPUESTA DE UNA NUEVA ESTRUCTURA FISCAL DEL IVA EN ESPAÑA

CAPITULO V POSIBLES VIAS DE REFORMA DEL IVA: PROPUESTA DE UNA NUEVA ESTRUCTURA FISCAL DEL IVA EN ESPAÑA

1. Introducción

En los capítulos previos se ha desarrollado un riguroso análisis de las consecuencias de una reforma marginal del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto a tres grandes bloques de objetivos: mejorar el efecto redistributivo, minimizar el impacto negativo sobre la pobreza, y mejorar el bienestar social. Este último capítulo se centra en realizar las pertinentes recomendaciones de reformas del IVA en España para contribuir positivamente con los objetivos previamente citados. No hay que confundir cuál es el propósito crucial de este capítulo, o sea, el objetivo no se centra en postular una exhaustiva reforma para una implantación inmediata de un nuevo sistema del IVA, sino que el interés consiste en la posibilidad de proporcionar una guía de recomendaciones adecuadas para reformar el Impuesto sobre el Valor Añadido en España. En esta dirección, se pretende considerar el contexto europeo en materia de armonización fiscal de la imposición indirecta⁵⁷.

La organización de este capítulo es la siguiente. El apartado siguiente se dedica a propugnar las líneas generales de una reforma del IVA en España. El apartado tercero describe otros escenarios tributarios del IVA, como posibles extensiones de reformas en función de diferentes objetivos. El apartado cuarto se centra en la simulación y evaluación de los resultados de los diferentes escenarios propuesto del IVA en España. Se evalúa independientemente la contribución a los diferentes objetivos: mejora de los efectos redistributivo, minimizar el impacto negativo sobre la pobreza y mejora del bienestar social. El último apartado aporta unas consideraciones finales.

2. Propuesta general de una reforma del IVA en España

Esta tesis sugiere posibles vías de reforma del IVA en España a partir de los estudios previos sobre los efectos estimados de una reforma marginal respecto a los tres objetivos fundamentales del trabajo: desigualdad, pobreza y bienestar social. En primer lugar, se propone una directriz muy general para reformar el IVA en España. Esta nueva propuesta general de reforma fiscal del IVA se basa en un nuevo marco de referencia basado en una estructura del IVA con dos tipos: un tipo reducido y un tipo general. Esta

⁵⁷ Para un mayor detalle del proceso de armonización del IVA comunitario, véase Moreno Valero, P.A. (2001).

estructura tributaria del IVA suprime el tipo intermedio. Es un sistema dual. Es análogo a sistemas tributarios del IVA de otros países, tales como: Alemania, Bélgica, Holanda, Dinamarca, Canadá, Reino Unido... Esta nueva propuesta general del IVA está en consonancia con las recomendaciones de la Unión Europea en materia de armonización de imposición indirecta, respecto a la reducción del número de tipos impositivos. Este escenario fiscal se basa en una disminución del tipo reducido y un aumento del tipo general. Se magnifica el intervalo entre tipo mínimo y tipo general. Esta orientación general de una reforma para el IVA en España se realiza a partir de los resultados estimados en los capítulos previos. En virtud de los estudios anteriores, se puede prever las consecuencias positivas respecto a: redistribución, pobreza y bienestar social, cuando se amplía la distancia entre las magnitudes del tipo reducido y tipo general. Esta propuesta pretende satisfacer una adecuada correspondencia entre tipos impositivos del IVA y sus respectivas consecuencias parciales de una reforma marginal del IVA respecto a: redistribución, pobreza y bienestar social.

Respecto a la magnitud de los tipos mínimos y máximos, los tipos elegidos no son consecuencia unívoca de proponer una reforma explícita del IVA en España. Se recuerda que el interés de esta tesis es realizar las orientaciones genéricas sobre la necesidad de reformar el IVA en España. Se pretende sugerir las posibles vías de reformas del IVA en España. Este primer escenario de reforma general del IVA propuesto se basa en una estructura con:

- Un tipo reducido del 3%.
- Un tipo general del 20%.

La elección de estos tipos impositivos del IVA se basa en las microsimulaciones previas que garantizan la mejora sobre los tres objetivos deseados: mejora del efecto redistributivo, minimizar el impacto negativo sobre la pobreza y mejora del efecto sobre el bienestar social. Además, se ha tenido en cuenta el coste potencial recaudatorio de cualquier reforma propuesta. En definitiva, se hace hincapié en que la reforma planteada del 3 y 20% responde principalmente a dos razones : a) intensificar la distancia entre las magnitudes del tipo general y tipo reducido, y b) una correspondencia adecuada entre los efectos parciales sobre los objetivos y la regulación impositiva del IVA sobre cada bien o servicio.

Sin embargo, esta nueva estructura tributaria del IVA infringe los consejos de los organismos europeos de armonización fiscal, respecto a la magnitud del tipo reducido. La

Unión Europea recomienda un tipo reducido como un límite inferior del 5%. A pesar de ello, nuestros análisis previos confirman los efectos desfavorables sobre la igualdad, pobreza y bienestar social de un potencial incremento marginal de los bienes gravados con tipos superreducidos. En otras palabras, seguir las directrices de la Unión Europea respecto al tipo reducido provocaría sustanciales efectos negativos sobre los objetivos deseados. Además, la mayoría de países de la Unión Europea poseen tipos reducidos o superreducidos inferiores a ese mínimo establecido del 5%. Por ejemplo, Luxemburgo tiene un tipo reducido del 3%, Francia también tiene un tipo superreducido menor al ese límite inferior (2,1%). Los trabajos de Valera, F. (1999), y Clossen, S. (1998) muestran una rigurosa comparación de los tipos impositivos del IVA en los países de la Unión Europea. El cuadro V.1 presenta una síntesis de los tipos impositivos del IVA en Europa.

El tipo general elegido del 20% sí cumple con las condiciones de armonización fiscal de imposición indirecta de la Unión Europea. La directiva 99/49/CE fija un tipo general mínimo obligatorio del 15%. Este tipo general del 20% está en el intervalo de los tipos generales de los diferentes países de la Unión Europea (entre el 15 y 25%). El tipo elegido del 20% para una propuesta general de reforma del IVA en España coincide con el tipo general de Austria e Italia.

Cuadro V.1. Lista de los tipos impositivos del IVA en la Unión Europea

País	Tipo Superreducido	Tipo reducido	Tipo general
Belgica		6	21
Dinamarca			25
Alemania		7	16
Grecia	4	8	18
España	4	7	16
Francia	2,1	5,5	19,6
Irlanda	4,3	12,5	21
Italia	4	10	20
Luxemburgo	3	6	15
Holanda		6	19
Austria		10 / 12	20
Portugal		5 / 12	17
Finlandia		8 / 17	22
suecia		6 / 12	25
Reino Unido		5	17,5

Fuente: Informe de Mayo del 2002, de la Comisión Europea (DOC/2908/2002-EN)

En las siguientes líneas, se procede a justificar la asignación de cada tipo impositivo a su respectiva partida de gasto. La correspondencia de cada tipo impositivo

del IVA propuesto bajo esta reforma general y su respectiva partida de gasto se detalla en el cuadro V.2.

Cuadro V.2. Síntesis de la propuesta de de reforma general del IVA.

Codigo	CONCEPTO	Actual	Orientación general
		Tipo impositivo IVA 2000 (%)	Propuesta de reforma I del IVA (%)
A 111	Pan y cereales	4	3
A 112	Carne	7	3
A 113	Pescado	7	3
A 114	Leche, queso y huevo	4	3
A 115	Aceites y grasas	7	3
A 116	Frutas, legumbres y hortalizas	4	3
A 117	Patatas, mandiocas y otros tubérculos	7	3
A 118	Azúcar, café e infusiones	7	3
A 119	Otros productos, conservas, confiterías,...	7	3
A 120	Bebidas no alcohólicas	7	3
A 130	Bebidas alcohólicas	16	3
A 140	Tabaco	16	3
B210	Vestidos y calzados	16	20
C311	Viviendas en alquiler	7	3
C312	Viviendas en propiedad (imputado)	7	20
C313	Gastos de reparación y de conservación para inquilino	16	20
C320	Basura, agua, calefacción y alumbrado	16	3
D410	Muebles, accesorios y reparaciones	16	20
D420	Electrodomésticos, vajillas, cristalerías y conservación	16	20
D430	Bienes no duraderos del hogar	16	3
D440	Servicios domésticos	16	20
E510	Medicamentos	4	3
E520	Aparatos y material terapéutico	7	3
E530	Cuidados médicos y otros	16	20
F610	Automóviles, y otros (remolques, caravanas,...)	16	20
F620	Motocicletas, bicicletas	7	20
F630	Gastos de utilización	16	3
F640	Servicios de transportes	7	3
F650	Otros; correos, teléfono, telégrafos,...	16	20
G710	Aparatos y accesorios	16	20
G720	Servicios de esparcimientos (espectáculos, cultura,...)	7	20
G730	Libros, diarios, revistas, periódicos,...	4	3
G740	Enseñanza	16	3
H810	Bienes y servicios de cuidado personal	16	20
H820	Bienes personales	16	20
H830	Restaurantes, cafés y hoteles	7	3
H840	Viajes turísticos	16	20
H850	Servicios financieros	16	20
H860	Otros	16	20

Fuente: elaboración propia

En primer lugar, ha sido puesto de manifiesto en capítulos anteriores que la actual regulación discriminada de tipos impositivos (reducido y superreducido) practicada en los productos alimenticios no es adecuada para contribuir positivamente a los objetivos de: mejora redistributiva, minimizar el impacto negativo sobre la pobreza y mejora del bienestar social. Estos bienes tienen una discriminación impositiva que no se corresponde con el objetivo de aminorar los efectos desfavorables sobre las familias pobres como consecuencia del pago por IVA. Esta diferenciación impositiva está en consonancia con el objetivo de mejora del bienestar social. Por ejemplo, un caso significativo es el tratamiento fiscal discriminado entre la carne (A112) y las frutas, legumbres y hortalizas (A116). La carne se encuentra sometida al tipo reducido, y en cambio, la otra partida alimenticia esta regulada por el tipo superreducido. Esto no se corresponde con la ordenación de sus respectivas Curvas de Concentración de Pobreza (CCP), ni con sus correspondientes CDCNs. La CCP y la CDCN de la carne está por encima de las frutas, legumbres y hortalizas. Dada la dificultad añadida de conocer exactamente qué producto alimenticio tiene una CCP o CDCN por encima de otra, y además, debido a que las CCPs y la CDCNs de los alimentos en su conjunto tienen una pendiente elevada (se encuentra por encima de la mayoría de bienes y servicios), se propone homogeneizar el tratamiento fiscal de estos bienes mediante la aplicación del tipo reducido del 3%.

Esta diferenciación impositiva del IVA para los alimentos, mediante tipos reducidos y superreducidos, tampoco está de acuerdo con los criterios redistributivos. La actual regulación impositiva del IVA sobre los alimentos explica el 40% de los efectos negativos sobre la equidad vertical. Por tanto, se propone la aplicación del tipo reducido (3%) para todos los alimentos. Según las estimaciones anteriores, se puede prever un impacto diferencial positivo sobre la redistribución, pobreza y bienestar social, cuando se implementa esta orientación de reforma fiscal del IVA (reducción del tipo impositivo).

Una reforma marginal que aumente el tipo impositivo del IVA sobre el tabaco⁵⁸ (A140) implica un alto coste en términos de equidad, pobreza y bienestar social. El tabaco contribuye en un 8,69% a la inequidad vertical como consecuencia de sus pagos impositivos por IVA. Además, la CCP del tabaco domina a casi todas las partidas de gasto. La subida marginal del tipo impositivo del tabaco provocaría un impacto negativo sobre las familias pobres. Este bien se concentra notablemente en las familias pobres. Una disminución del tipo impositivo del tabaco tendría una reducción en el impacto

⁵⁸ Para un análisis detallado de la fiscalidad del tabaco, y una comparación con el contexto europeo, véase Gimeno, J.(1994)

negativo sobre la pobreza. La CDCN del tabaco también domina a la mayoría de las partidas de gastos. Bajo la óptica de esos tres objetivos, sería recomendable la aplicación del 3% sobre el tabaco. Sin embargo, si se tiene en cuenta las externalidades negativas que se deriva del consumo de este bien, esta aplicación del nuevo tipo reducido no sería muy aconsejable. La respuesta a este dilema se basa en una adecuada diferenciación de los objetivos para los distintos impuestos indirectos. Los impuestos especiales son la principal figura tributaria que tiene como misión la internalización de estos costes sociales negativos, y este propósito no es tarea correspondiente al IVA. Se debe atribuir funciones independientes a ambos impuestos, y entonces, podemos recomendar una estructura de IVA con un tipo impositivo reducido del 3% sobre el tabaco en función de las consecuencias negativas sobre los distintos objetivos. Atendiendo a este argumento, se sugiere una reducción del tipo impositivo sobre el tabaco respecto al tipo aplicado en la legislación actual. Una argumentación similar se debe considerar para el caso de las bebidas alcohólicas (A130), así que también se propone un decremento del gravamen aplicado.

Otra partida que refleja un notable impacto negativo sobre la pobreza ante un aumento marginal de su respectivo tipo impositivo es la Vivienda en alquiler (C311). La CCP de este concepto de gasto domina al resto de bienes, exceptuando a muy pocos bienes y servicios. Se trata de un bien relevante para la población con rentas inferiores al umbral de pobreza. La comparación entre las CCPs para la Vivienda en alquiler y la vivienda en propiedad (C312) justifica la necesaria discriminación impositiva entre ambas partidas. La dominancia de la CCP de la vivienda en alquiler sobre la CCP de la vivienda en propiedad refuerza la sugerencia de la reforma propuesta que reduce el tipo impositivo del primer concepto, y aumenta el tipo del segundo concepto. En el aspecto redistributivo, también se confirma la necesidad de disminuir el tipo impositivo de la vivienda en alquiler respecto a la vivienda en propiedad. La contribución a la inequidad vertical de la regulación impositiva de la vivienda en alquiler es superior a la vivienda en propiedad (4,64% frente a 0,82%). Los efectos marginales de un decremento marginal de la vivienda en alquiler tiene mejores efectos redistributivos que ese mismo decremento marginal para la vivienda en propiedad. Desde la óptica del bienestar social, se ratifica las mismas conclusiones. La CDCN de la vivienda en alquiler domina a la CDCN de la vivienda en propiedad para cualquier valor de la renta equivalente, y con independencia del juicio normativo. Es obvio que sería aconsejable la reducción de ambos tipos para aminorar el efecto sobre la pobreza. Sin embargo, hay que tener en cuenta las potenciales pérdidas

recaudatorias derivadas de una reducción simultánea de los tipos impositivos del IVA. Desde esta propuesta general de reforma, se postula una disminución del tipo impositivo que regula a la Vivienda en alquiler, porque ello conllevaría (según previsiones) a una mejora sustancial en la reducción del impacto negativo sobre la pobreza debido al pago por IVA, una mejora diferencial redistributiva y una mejora diferencial sobre el bienestar social. Por ello, se compensa la bajada de tipos de la vivienda en alquiler con un aumento del tipo del régimen de vivienda en propiedad.

Respecto a los gastos en basura, agua, alumbrado y calefacción (C320), es preciso recordar que también se trata de bienes con un importante valor del efecto redistributivo negativo ante una posible subida marginal de su tipo impositivo. Su CCP domina a la mayoría de bienes y servicios, y también, presenta un valor muy negativo del impacto negativo sobre la pobreza si se incrementa marginalmente su tipo impositivo. Además, su CDCN domina a la mayoría de CDCNs del resto de bienes y servicios. En este caso, se sugiere la regulación impositiva del 3%.

Con relación a otros gastos relacionados con el hogar, los Bienes no Duraderos del Hogar (D430) presentan unas características similares. Su CDCN domina al resto de bienes y servicios relacionados con el hogar (muebles, accesorios y reparaciones (D410), vajillas, electrodomésticos, cristalerías y reparación (D420) y los servicios domésticos (D440)). Una reforma marginal que reduzca el tipo impositivo de los bienes no duraderos del hogar respecto al resto de bienes del hogar, tendría efectos diferenciales positivos sobre el bienestar social. Desde la perspectiva de los efectos redistributivos, también es la partida que contribuye más negativamente a la equidad vertical debido a su actual tipo impositivo. El impacto estimado sobre la pobreza ante un incremento marginal de su respectivo tipo impositivo es más negativo que en el resto de bienes del hogar. Su CCP domina al resto de CCPs. Por tanto, es fácil argumentar que la propuesta de reforma sugiere la aplicación del tipo reducido del 3% para los bienes no duraderos del hogar.

Los medicamentos (D410) presentan un comportamiento similar. Su CDCN y su CCP dominan a las CDCNs y CCPs de los otros bienes y servicios relacionados con la salud. Su contribución negativa a la inequidad vertical también es mayor que en el resto de gastos sanitarios. Se recomienda la reducción del tipo impositivo mediante un nuevo tipo impositivo reducido del 3%. Respecto a los otros dos conceptos de gastos sanitarios, se necesita realizar algún comentario. La CDCN (para $s=3$) de los aparatos y material terapéutico (D420) domina a la CDCN de los gastos de cuidados médicos y otros (D430), por tanto, se aconseja la reducción del tipo impositivo de la primera partida respecto a la

segunda. Esta decisión también se refuerza si se considera el objetivo de pobreza. Una reforma marginal que reduzca el tipo impositivo de los aparatos y material terapéutico respecto al tipo impositivo de los cuidados médicos y otros, contribuiría positivamente con el objetivo de minimizar el impacto negativo sobre la pobreza, y mejora del bienestar social.

Con relación a los gastos derivados del transporte, las CCPs respectivas muestra como los gastos de utilización (F630) y los servicios de transportes (F640) dominan a los automóviles y otros (F610), y a motocicletas y bicicletas (F620). Esta ordenación de las CCPs argumenta a favor de una reducción del tipo impositivo del IVA para las dos primeras partidas, y por compensación recaudatoria, se justifica el aumento de los tipos para automóviles y motocicletas y bicicletas. La comparación de las CDCNs siguen la misma ordenación que las CCPs, por ello, también se postula la misma propuesta de reforma. Además, esta propuesta está de acuerdo con los resultados derivados de la contribución a la inequidad vertical de cada regulación impositiva.

Otro conjunto de bienes: libros, diarios, revistas, y periódicos (G730), posee determinadas particularidades que provoca su difícil pronunciación al respecto. Existen dos visiones que proporcionan conclusiones bien diferenciadas. Desde un punto de vista social, estos bienes favorecen a enriquecer la cultura, y deberían de estar gravados a tipos superreducidos, para que puedan ser accesibles a todas las esferas de la sociedad. El conflicto aparece cuando observamos el perfil del gasto de este concepto en los niveles de renta más bajos. Su CCP esta por debajo de la mayoría de bienes. Además, su CDCN es dominada por la mayoría de bienes. Pero además, existe otra explicación adicional para abogar por una subida de su tipo impositivo. El efecto estimado redistributivo ante un incremento marginal de su respectivo tipo impositivo es positivo. A pesar de la complicada elección, en este trabajo se opta por la aplicación del tipo reducido del 3%, debido a que existe margen suficiente recaudatorio para disminuir el tipo impositivo de este bien social. Los bienes y servicios asociados con la enseñanza (G740) presentan un valor (suficientemente alto) del impacto negativo sobre la pobreza ante incremento marginal de su tipo impositivo, que ayudaría a justificar la reducción de su tipo impositivo.

Los gastos en Restaurantes, cafés y hoteles (H830) presentan una CDCN que domina al resto de bienes no mencionados hasta ahora. La CDCN de estos gastos en restaurantes, cafés y hoteles domina al resto de bienes relacionados con el esparcimiento y la cultura. También domina a bienes personales (H820), a los aparatos y accesorios (G710), y bienes y servicios de cuidado personal (H810). Además, el impacto estimado

sobre la pobreza de una subida marginal del tipo impositivo del IVA sobre estos gastos es relativamente alto. El valor del efecto distributivo sobre la inequidad vertical ante una potencial subida de su tipo impositivo del IVA es elevado. Estas razones argumentan a favor de una reducción de su tipo impositivo.

Como compensación a las sugerencias anunciadas de reducción del tipo impositivo sobre las categorías de gastos previamente citadas, y para evitar un coste potencial en la recaudación de los fondos públicos, se recomienda el incremento del gravamen al 20% para otros bienes y servicios. Las formas de las CCPs y los valores relativamente bajos del impacto estimado sobre la pobreza ante un aumento marginal de sus respectivos tipos, permitiría argumentar a favor de esta propuesta. Dentro de este bloque de bienes susceptibles de una subida de sus tipos impositivos del IVA, se pueden resaltar algunos conceptos de gastos, tales como: los viajes turísticos (H840), los servicios domésticos (D440), los bienes Personales (H820) y los bienes y servicios de cuidado personal (H810), servicios financieros (H850) y otros (H860). Bajo criterios de evaluación redistributivos, la mayoría de estos bienes presentan margen de maniobra para incrementar el tipo impositivo del IVA, debido a la contribución positiva a la equidad vertical (ó en su caso, una leve contribución negativa a la equidad vertical). Además, las CDCNs para estos bienes son dominadas por la mayoría de bienes regulados al 3% bajo la nueva propuesta, denotando los escasos efectos desfavorables sobre el bienestar social ante su potencial subida de sus respectivos tipos impositivos. Esta escasa pérdida de bienestar social (derivada del incremento de tipos) es claramente contrarrestada por la bajada de tipos impositivos del resto de bienes.

3. Algunas extensiones: diferentes propuestas de escenarios fiscales del IVA en España

Una vez confeccionado este marco de referencia mediante esta propuesta general de reforma del IVA en España, es preciso dar respuestas a algunas cuestiones adicionales: ¿Es aconsejable seguir las directrices de la Unión Europea en materia de armonización respecto a la magnitud de los tipos impositivos del IVA? ¿Es adecuado aplicar el tipo cero para algunos bienes y servicios? ¿Es necesario agudizar la discriminación de tipos en función de la contribución a los objetivos deseados? Para responder a estas preguntas es necesario diseñar diferentes escenarios fiscales, e

identificar las consecuencias de cada uno de ellos. Dado que la reforma general no es una propuesta exclusiva, este capítulo opta por añadir otras estructuras tributarias del IVA que permitan conocer las consecuencias de las posibles vías de reformas futuras del IVA en España. El cuadro V.3 presenta una síntesis de la asignación de los tipos impositivos del IVA a sus respectivas partidas de gastos, para las diferentes alternativas de escenarios fiscales del IVA en España.

Cuadro V.3. Síntesis de los posibles escenarios fiscales del IVA en España.

Codigo	CONCEPTO	Extensiones: Posibles escenarios fiscales			
		II	III	IV	V
A 111	Pan y cereales	2	4	0	0
A 112	Carne	2	4	0	0
A 113	Pescado	2	4	0	0
A 114	Leche, queso y huevo	2	4	0	0
A 115	Aceites y grasas	2	4	0	0
A 116	Frutas, legumbres y hortalizas	2	4	0	0
A 117	Patatas, mandiocas y otros tubérculos	2	4	0	0
A 118	Azúcar, café e infusiones	2	4	0	0
A 119	Otros productos, conservas, confiterías,...	2	4	0	0
A 120	Bebidas no alcohólicas	2	4	0	0
A 130	Bebidas alcohólicas	2	4	4	16
A 140	Tabaco	2	4	4	0
B210	Vestidos y calzados	21	18	21	16
C311	Viviendas en alquiler	2	4	4	0
C312	Viviendas en propiedad (imputado)	21	18	21	16
C313	Gastos de reparación y de conservación para inquilino	21	18	21	16
C320	Basura, agua, calefacción y alumbrado	2	4	4	16
D410	Muebles, accesorios y reparaciones	21	18	21	16
D420	Electrodomésticos, vajillas, cristalerías y conservación	21	18	21	16
D430	Bienes no duraderos del hogar	2	4	4	16
D440	Servicios domésticos	21	18	21	16
E510	Medicamentos	2	4	0	0
E520	Aparatos y material terapéutico	2	4	4	16
E530	Cuidados médicos y otros	21	18	21	16
F610	Automóviles, y otros (remolques, caravanas,...)	21	18	21	16
F620	Motocicletas, bicicletas	21	18	21	16
F630	Gastos de utilización	2	4	4	16
F640	Servicios de transportes	2	4	4	16
F650	Otros; correos, teléfono, telégrafos,...	21	18	21	16
G710	Aparatos y accesorios	21	18	21	16
G720	Servicios de esparcimientos (espectáculos, cultura,...)	21	18	21	16
G730	Libros, diarios, revistas, periódicos,...	2	4	4	0
G740	Enseñanza	2	4	4	16
H810	Bienes y servicios de cuidado personal	21	18	21	16
H820	Bienes personales	21	18	21	16
H830	Restaurantes, cafés y hoteles	2	4	4	16
H840	Viajes turísticos	21	18	21	16
H850	Servicios financieros	21	18	21	16
H860	Otros	21	18	21	16

Fuente: Elaboración propia.

Escenario II

En primer lugar, el cuadro fiscal II está caracterizado por la existencia de: un tipo reducido del 2% y un tipo general del 21%. El tipo reducido (al igual que en la propuesta general) no está permitido por la directiva en el seno europeo. Esta extensión aboga por una mayor distancia entre tipos. Esta propuesta simplemente intensifica la distancia entre la magnitud del tipo reducido y el tipo general, respecto al escenario original del IVA en España, y respecto a la propuesta general de reforma. En cierta medida, este escenario tributario del IVA pretende cuestionar las recomendaciones de la Unión Europea. En otras palabras, se propone una estructura tributaria con un tipo reducido inferior al límite establecido en la directiva europea. La idea esencial de este escenario es realizar una correspondencia más ajustada entre tipos impositivos y características de los bienes y servicios en virtud de la contribución a los objetivos deseados. Los bienes gravados en el escenario I con el tipo reducido del 3% pasan a ser regulados con el nuevo tipo reducido del 2%, y los bienes gravados con el tipo general del 20% tienen un aumento del tipo al 21%. Mediante esta mayor discriminación, se desea también evitar cualquier coste potencial recaudatorio. El tipo reducido elegido en este escenario es similar al tipo superreducido de Francia (2,1%), y por otra parte, el tipo general coincide con los tipos generales de Bélgica e Irlanda.

Escenario III

El escenario fiscal III se ha confeccionado con la única intención de acercarse a las orientaciones procedentes del seno de las directrices de la Unión Europea. Se desea evaluar el impacto de un escenario más próximo a las recomendaciones de la Unión Europea sobre los efectos redistributivos, sobre los niveles de pobreza y sobre el bienestar social. Se ha propuesto una estructura tributaria del IVA con dos tipos impositivos: tipo reducido del 4% y el tipo general del 18%. De esta forma, el sistema fiscal se asemeja a las magnitudes de los tipos impositivos de la mayoría de los países de la Unión Europea. El tipo reducido del 4% se aplica a todos los alimentos y medicamentos, así como a la vivienda en alquiler, tabaco, y otros bienes. La discriminación impositiva sigue la lógica explicada para diseñar la reforma general del IVA en España. Mediante el estudio de los efectos de este escenario fiscal, se puede comprobar las consecuencias sobre los objetivos deseados cuando se aminora la distancia entre tipo reducido y tipo general. La comparación de los escenarios II y III

permite identificar qué vías de reformas deben ser recomendadas para alcanzar los objetivos de redistribución, minimizar efectos negativos sobre pobreza y mejora del bienestar social. Es decir, las propuestas II y III se corresponden a estrategias diferentes de políticas fiscales con distintos objetivos, y por tanto, cabe preguntarse qué orientación favorece más a los objetivos de redistribución, pobreza y bienestar social.

El tipo reducido del 4% coincide con el tipo superreducido actualmente en España. También coincide con los tipos superreducido de Italia, Grecia (y es similar en el caso de Irlanda (4,3%)). El tipo general del 18% solo coincide con el tipo general de Grecia, en el ámbito de la Unión Europea.

Escenario IV

Este estudio, en sus diferentes criterios de valoración, ha puesto de manifiesto la relevancia del gasto en alimentos. Por una parte, el capítulo segundo indica el importante grado de contribución a la inequidad vertical debido a su actual regulación impositiva. También, el capítulo tercero ratifica el impacto positivo sobre la pobreza ante una potencial reducción de sus tipos impositivos. Las CDCNs de los alimentos también dominan al resto de los bienes y servicios. En este sentido, los medicamentos es otro bien con características muy similares. La extensión IV propone establecer la aplicación de un tipo cero para estos bienes alimenticios y medicamentos. Esta alternativa de tipo cero a alimentos y medicamentos puede estar en la línea de otros cuadros tributarios de otros países. Por ejemplo, en Canadá existe el tipo cero para los alimentos y medicamentos. Más restrictivamente, se puede encontrar la existencia del tipo cero para algunos países del contexto europeo. Por ejemplo, Dinamarca tiene exentos de IVA a los medicamentos, Bélgica presente el tipo cero para periódicos y algunos transportes públicos, Italia también deja exentos a los medicamentos y a otras partidas relacionadas con los transportes públicos, Irlanda tiene el tipo cero para alimentos, Reino Unido aplica el tipo cero del IVA para algunos alimentos, para libros y periódicos, para transportes públicos, y para medicamentos.

Esta propuesta se complementa con la diferenciación adicional de dos tipos impositivos: a) tipo reducido del 4% y b) tipo general del 21%. Esta nueva propuesta fiscal del IVA pretende ampliar el abanico de número de tipos impositivos para practicar un mejor ajuste entre las propiedades de los bienes y servicios, y sus respectivos tipos. El tipo reducido del 4% grava a conceptos con CCP y CDCN que dominan al resto de bienes (excepto los bienes gravados a tipo cero). Por ejemplo, el tipo del 4% se aplica a: tabaco

(A130), bebidas alcohólicas (A140), viviendas en alquiler (C311),... El resto de bienes son gravados al tipo general del 18%.

Este escenario fiscal IV está en consonancia con la estructura tributaria del IVA en el Reino Unido, a pesar de pequeños cambios en la magnitud de los tipos. El Reino Unido presenta un tipo cero para muchos bienes, un tipo intermedio reducido del 5% y un tipo general del 17.5%.

Escenario V

La última alternativa fiscal del IVA se sintetiza en una estructura muy simple con dos tipos impositivos: tipo cero y el tipo actual general del 16%. Es un escenario del IVA con una estructura dual. El tipo cero se aplica sobre los alimentos, y otros bienes, tales como: tabaco, vivienda en alquiler, medicamentos,... El resto de bienes están sometidos al tipo impositivo general del 16%. Esta propuesta no ha elegido más partidas de gasto que puedan ser gravadas al tipo cero, con el único propósito de incrementar potencialmente la recaudación de ingresos fiscales. Este escenario pretende dar respuesta a una estrategia política de incrementar la recaudación tributaria, mejorando levemente los objetivos de desigualdad, pobreza y bienestar social.

Este sistema sigue las directrices del actual sistema del IVA en Canadá. El sistema canadiense posee una estructura tributaria del IVA⁵⁹ con dos tipos impositivos: tipo cero y el tipo general del 15%. El tipo cero se aplica para todos los alimentos y medicamentos, y el tipo general se aplica para el resto de bienes y servicios. Esta estructura tributaria del IVA en Canadá tiene consecuencias redistributivas positivas. Mediante el diseño de este marco tributario en España, se pretende saber si es posible tener un impacto diferencial positivo respecto a los objetivos deseados, con un incremento recaudatorio.

Insisto, esta reforma general y sus posibles extensiones solo suponen un marco de referencia para recomendaciones y orientaciones de cambios futuros y necesarios del régimen legal del IVA en España. El propósito recae en la opción de determinar vías para confeccionar un nuevo cuadro tributario del IVA en España, que permita: a) paliar el impacto desfavorable sobre la pobreza de la vigente legislación, b) disminuir los actuales

⁵⁹ En Canadá, el IVA es un impuesto que tiene dos partes: *Good and Services Tax, (GST)* y *Harmonized Sales tax (HST)*, debido al federalismo fiscal existente en este país.

efectos redistributivos negativos, c) mejora del bienestar social, y d) evitar una pérdida del volumen de ingresos públicos en este concepto.

4. Simulación y Evaluación de resultados

Este apartado se dedica a materializar tanto la propuesta general de reforma como los diferentes escenarios fiscales del IVA. Se pretende realizar las simulaciones correspondientes de los pagos impositivos bajo las nuevas propuestas, y posteriormente, evaluar los nuevos resultados bajo los diferentes objetivos propuestos.

a. Objetivo de Mejora del Impacto Redistributivo

El interés principal de esta sección es evaluar las consecuencias de la reforma genérica y sus extensiones bajo el objetivo redistributivo. El capítulo segundo pone de manifiesto que el efecto redistributivo (ER) del IVA en España es negativo, con un valor de -0,0090. La desigualdad de la renta aumenta cuando se considera el pago del IVA. Sin embargo, nuestro objetivo consiste en determinar si la reforma propuesta tiene mejores consecuencias redistributivas que el actual sistema tributario del IVA. Se puede afirmar que si la desigualdad de la renta neta post-reforma (i) es inferior a la desigualdad de la renta neta antes de la reforma, la reforma propuesta (i) tiene un impacto diferencial positivo en la redistribución. En este caso, se asume que la desigualdad de la renta antes de impuestos no varía. Por tanto, para medir si la reforma propuesta contribuye positivamente al objetivo redistributivo, se puede seguir el siguiente esquema;

si $G_{Y-T} > G_{Y-Ti} \Rightarrow$ la mejora contribuye positivamente al objetivo de mejora redistributiva

si $G_{Y-T} < G_{Y-Ti} \Rightarrow$ la mejora no contribuye positivamente al objetivo de mejora redistributiva

Aunque sería ideal conseguir reformas que tuvieran un efecto redistributivo positivo, el objetivo principal es paliar los efectos desfavorables redistributivos del vigente IVA en España. En este sentido, si comparamos el efecto redistributivo de actual IVA en España (ER_{IVA0}) y el efecto redistributivo cuando se implementa la reforma i propuesta (ER_{IVAi}), también se pueden extraer conclusiones respecto a la contribución de la reforma al objetivo de mejora redistributiva. En definitiva, se puede seguir el siguiente esquema:

si $ER_{IVA0} < ER_{IVAi} \Rightarrow$ la mejora contribuye positivamente al objetivo de mejora redistributiva

si $ER_{IVA0} > ER_{IVAi} \Rightarrow$ la mejora no contribuye positivamente al objetivo de mejora redistributiva

El cuadro V.4 muestra las diferentes simulaciones de los diferentes cuadros tributarios propuestos del IVA para España, y sus respectivos resultados sobre el efecto redistributivo. Todas las reformas propuestas para el IVA en España (la reforma general y el resto de escenarios) presentan mejoras diferenciales redistributivas respecto a la legislación actual. Las diferencias del efecto redistributivo entre la situación actual y las reformas propuestas son estadísticamente significativas⁶⁰.

Cuadro V.4. Estimación y evaluación del Impacto redistributivo de una reforma marginal del Impuesto sobre el Valor Añadido

CONCEPTO	Situación actual	Propuesta de reforma general I del IVA	Extensiones: Posibles escenarios fiscales			
			II	III	IV	V
Tipos impositivos del IVA	(4,7,16)	(3,20)	(2,21)	(4,18)	(0,4,18)	(0,16)
Impacto en la recaudación		neutral	neutral	neutral	neutral	7.89%
Gini de renta neta de IVA	0.305377 (0.00652643)	0.301853 (0.00649870)	0.30118 (0.00648812)	0.302258 (0.00649563)	0.30069 (0.00649009)	0.302008 (0.00653915)
Efecto redistributivo	-0.008997 (0.0006980)	-0.005553 (0.0008334)	-0.004880 (0.0008486)	-0.005958 (0.0007615)	-0.004390 (0.0008643)	-0.005708 (0.0008011)
Mejora diferencial redistributiva (%)		38.28	45.76	33.78	51.21	36.56

Fuente: elaboración propia.

Entre paréntesis aparece la desviación estándar del cálculo del Gini y del Efecto Redistributivo.

Por otra parte, el cuadro V.5 presenta los valores de las curvas de Lorenz para las decilas, para las diferentes distribuciones de la renta neta de IVA según los alternativos escenarios fiscales. Las curvas de Lorenz de la renta neta de IVA de cualquiera de las reformas propuestas dominan a la curva de Lorenz de la renta neta de IVA sin reforma.

⁶⁰ El cálculo de la desviación estándar se basa en el trabajo de Bishop et al. (1998).

Cuadro V.5. Distribuciones de las curvas de Lorenz para las distintas distribuciones de las rentas netas de IVA, según los diferentes escenarios fiscales.

DECILA	Curva de Lorenz de la renta (Y) (%)	Curva de Lorenz de renta neta (Y-T) (%)	Curva de Lorenz de renta neta bajo Reforma I (Y-T _I) (%)	Curva de Lorenz de renta neta bajo Reforma II (Y-T _{II}) (%)	Curva de Lorenz de renta neta bajo Reforma III (Y-T _{III}) (%)	Curva de Lorenz de renta neta bajo Reforma IV (Y-T _{IV}) (%)	Curva de Lorenz de renta neta bajo Reforma V (Y-T _V) (%)
1	3,33	3,12	3,18	3,20	3,18	3,20	3,18
2	8,43	8,10	8,23	8,25	8,22	8,26	8,22
3	14,59	14,14	14,31	14,34	14,29	14,36	14,30
4	21,74	21,20	21,42	21,47	21,40	21,49	21,41
5	29,88	29,27	29,54	29,59	29,50	29,62	29,52
6	39,13	38,53	38,79	38,84	38,76	38,88	38,79
7	49,62	49,03	49,29	49,33	49,26	49,38	49,30
8	61,80	61,26	61,44	61,48	61,41	61,52	61,44
9	76,53	76,05	76,22	76,26	76,20	76,28	76,19
10	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fuente: elaboración propia.

La propuesta general de reforma del IVA en España (escenario I) implica una importante disminución del Gini de la renta neta de IVA. Por tanto, el efecto redistributivo de la propuesta general de reforma es menos negativo que las consecuencias redistributivas del actual sistema del IVA. La sugerencia general de reforma para el IVA en España contribuye positivamente al objetivo de mejora del impacto redistributivo. A pesar que no se puede paliar la totalidad del efecto desfavorable redistributivo, la mejora diferencial redistributiva es del 38,28% (véase cuadro V.4). La propuesta general de reforma del IVA no implica ningún coste potencial recaudatorio. El primer escenario fiscal propuesto tiene un impacto neutral en la recaudación. Se puede concluir que una política fiscal indirecta que propugne una mejor discriminación de tipos impositivos, puede tener una mejora diferencial redistributiva sin pérdida potencial recaudatoria. De esta forma, se ratifica las consecuencias redistributivas positivas cuando se intensifica la distancia entre el tipo reducido y tipo general. Esa mejora diferencial redistributiva se constata también, mediante la dominancia de la curva de Lorenz de la renta neta post reforma I sobre la curva de Lorenz (CL) de la renta neta de IVA actual (para cualquier percentil de la población) (véase cuadro V.5). Por ejemplo, después de la reforma general, la primera

decila aumenta su participación en el total de la renta. El 10% de la población más pobre posee el 3,18% de la renta neta total después de la reforma general, mientras que ese mismo 10% de la población posee el 3,12% en la renta neta de IVA actual (sin reforma). Por el contrario, la decila más rica disminuye su participación en la renta neta total cuando se tiene en cuenta la reforma general.

El resto de escenarios tributarios propuestos para el IVA en España también contribuyen positivamente al objetivo de mejora del impacto redistributivo, sin coste potencial recaudatorio. El escenario II, basado en una mayor distancia entre tipos impositivos (tipo reducido del 2% y tipo general del 21%), presenta propiedades muy adecuadas respecto al objetivo de mejora redistributiva. El cuadro tributario II tiene una mejora diferencial redistributiva del 45,76% respecto a las consecuencias del IVA actual (cuadro V.4). La desigualdad de la renta neta post reforma II se reduce considerablemente (el índice de Gini se reduce hasta el valor del 0,3011). Su CL domina a la CL de la renta neta de IVA sin reforma. Una mayor distancia entre tipos impositivos, y un mejor ajuste del tipo impositivo a las características redistributivas de cada bien y servicio, se postula como una adecuada orientación para mitigar los efectos negativos redistributivos del IVA actual. Esta vía de reforma del IVA es contraria a las directrices de la Unión Europea respecto al límite inferior del tipo reducido. Sin embargo, esta propuesta de política tributaria para el IVA en España (basada en un tipo superreducido inferior al límite de las directivas de la Unión Europea) corrobora las favorables consecuencias sobre el objetivo del impacto redistributivo. Además, las directrices de la Unión Europea no tienen justificación en virtud de cuestiones recaudatorias, porque este escenario propuesto garantiza (según previsiones) un impacto neutral sobre la recaudación de los fondos públicos.

El escenario fiscal III, basado en una menor distancia entre tipos (un tipo reducido del 4% y un tipo general del 18%), también contribuye positivamente al objetivo de mejora redistributiva. Esta discriminación de tipos (4 y 18%) mejora el efecto redistributivo en un 33,78%. Sin embargo, este escenario es aquel que tiene un impacto diferencial redistributivo menor (respecto al resto de reformas propuestas). Esta política fiscal del IVA, basada en una menor distancia de tipos y con un tipo reducido más cercano a las directrices de la Unión Europea, tiene consecuencias positivas en la redistribución respecto al actual IVA, pero es el escenario menos favorable. En otras palabras, la curva de Lorenz de la renta neta post reforma III domina a la curva de Lorenz de la renta neta de IVA sin reforma. Sin embargo, se pone de manifiesto que esta estrategia de reforma

del IVA no es aquella que contribuye de manera más relevante a los objetivos de redistribución.

La propuesta de reforma del IVA en España basada en un sistema con tres tipos: tipo cero, tipo reducido del 4% y tipo general del 18%, presenta los mejores resultados respecto al objetivo redistributivo. El escenario IV tiene una mejora redistributiva diferencial del impacto redistributivo del 51,21%. Es el mayor porcentaje de mejora entre todas las propuestas realizadas. La desigualdad de la renta neta de IVA bajo la reforma IV se reduce notablemente (el índice de Gini pasa a tomar el valor 0,3006). La CL de la renta neta de IVA bajo este cuadro tributario domina a la CL de la distribución de la renta neta sin reforma. La decila más pobre aumenta su participación en la renta neta total (con el valor más alto entre todos los escenarios presentados), y a su vez, la decila más rica disminuye su respectiva participación (con el valor más bajo entre todos los escenarios presentados). El mayor número de tipos, asociado con una adecuada discriminación impositiva, permite paliar sustancialmente el desfavorable efecto redistributivo. La aparición del tipo cero para determinados productos (alimentos y medicamentos) también beneficia al objetivo de redistribución. Esta política sugerida para el IVA en España tampoco tiene efectos negativos sobre la recaudación de los fondos públicos (impacto potencial neutral). Estos resultados cuestionan sobremanera la directriz de la Unión Europea de reducción del número de tipos impositivos de IVA. Sin duda alguna, haber ampliado el abanico de tipos impositivos para cada bien y servicio proporcionaría mejoras redistributivas de mayor magnitud. Esta opción de ampliar el espectro del número de tipos impositivos no se ha tenido en cuenta debido a que este trabajo pretende ajustarse a la aplicabilidad de las políticas propuestas.

La última propuesta presentada (basada en un sistema de IVA muy sencillo: tipo cero y tipo general del 16%), también tiene efectos diferenciales positivos sobre la redistribución. Sin embargo, este escenario fiscal V se presenta como el cuadro tributario más satisfactorio cuando el objetivo se trata de aumentar la recaudación de los fondos públicos procedente del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este sencillo cuadro tributario tiene una mejora redistributiva del 36,56%, y posee un impacto potencial recaudatorio positivo del 7,89%. La aplicación del tipo cero para alimentos, medicamentos, vivienda en alquiler y tabaco proporciona importantes ventajas redistributivas. Esta reducción recaudatoria se compensa con la aplicación del tipo general del 16% para el resto de bienes. Esta orientación de reforma fiscal para el IVA pone de manifiesto la viabilidad política de aumentar los ingresos fiscales indirectos sin perjudicar a los principios de

equidad. Esta propuesta fiscal es idónea cuando el gobierno tiene como objetivo una política que permita incrementar la recaudación de los ingresos públicos sin provocar efectos negativos sobre la desigualdad.

En síntesis, la reforma general propuesta de IVA en España y las diferentes extensiones presentan mejoras redistributivas respecto al actual sistema del IVA, sin coste potencial recaudatorio.

b. Objetivo de Minimizar el Impacto sobre la Pobreza.

La evaluación del impacto sobre la pobreza de los distintos escenarios fiscales del IVA propuesto, requiere un análisis comparativo del índice de pobreza considerado ($S(v)$ ⁶¹). La comparación entre el índice de pobreza de la renta equivalente antes de impuestos ($S_Y(v)$), y el índice de pobreza derivado de la renta equivalente neta de impuestos ($S_{Y-T}(v)$), permite obtener una primera medida del impacto sobre la pobreza como consecuencia del pago del IVA.

$$\Delta S(v) = S_Y(v) - S_{Y-T}(v)$$

Resulta trivial que, después del pago del IVA y manteniendo constante el umbral de pobreza⁶², la medida de pobreza de la renta equivalente neta de IVA es superior a la respectiva medida de la renta antes de IVA. Por tanto, el impacto será negativo ($\Delta S(v) < 0$). Pero esta evaluación carece de sentido en este trabajo porque el principal interés se basa en analizar cuál será el impacto diferencial de una reforma del IVA sobre el objetivo de minimizar el impacto negativo sobre la pobreza. Es decir, el objetivo reside en la comparación, en valores absolutos, de la medida del impacto sobre la pobreza de la aplicación del IVA vigente ($\Delta S_{IVA_0}(v)$) y la correspondiente medida cuando se consideran las diferentes propuestas de IVA ($\Delta S_{IVA_i}(v)$). Es decir;

si $|\Delta S_{IVA_0}(v)| > |\Delta S_{IVA_i}(v)| \Rightarrow$ la reforma ha contribuido positivamente a reducir el impacto sobre la pobreza

si $|\Delta S_{IVA_0}(v)| < |\Delta S_{IVA_i}(v)| \Rightarrow$ la reforma ha contribuido negativamente a reducir el impacto sobre la pobreza

⁶¹ Véase capítulo III, apartado 2a.

⁶² En el apartado empírico del capítulo III, se argumenta las razones para mantener constante el umbral cuando se considera la renta neta de IVA.

El cuadro V.6 presenta los resultados obtenidos del impacto sobre la pobreza de la propuesta de reforma más genérica (I), así como de los cuatros escenarios alternativos del IVA (II, III, IV y V). Estos resultados se basan en la elección del umbral constante del 60% de la renta equivalente media antes de reforma (631519 pesetas ó 3795,5 euros), y además la medida de pobreza se calcula para una función de pesos normativos con v igual a 2 (véase el apartado 5 del capítulo III).

Cuadro V.6. Síntesis de las propuestas de reformas y su evaluación bajo el objetivo de reducir el impacto sobre la pobreza.

CONCEPTO	Situación actual	Propuesta de reforma general del IVA	Extensiones: Posibles escenarios fiscales			
			II	III	IV	V
Tipos impositivos del IVA	(4,7,16)	(3,20)	(2,21)	(4,18)	(0,4,18)	(0,16)
Impacto en la recaudación		neutral	neutral	neutral	neutral	7.89%
S(v) de renta neta de IVA	106498.3629	103572.8365	102528.114	103908.533	102478.464	105631.602
Impacto en el S(v) al considerar el IVA	-23559.3629	-20633.8365	-19589.1140	-20969.5333	-19539.4639	-22692.6016
Reducción del impacto sobre la pobreza de las reformas (%)		12.42	16.85	10.99	17.06	3.68

Fuente: elaboración propia a partir del segundo trimestre de la ECPF de 1996.

Como se ha dicho previamente, el actual sistema fiscal del IVA genera unos pagos impositivos que implica que la medida de pobreza de la renta resultante (renta equivalente neta de IVA) sea superior que la pobreza inherente a la distribución original de la renta (renta equivalente antes de impuestos). El impacto negativo sobre la pobreza de la aplicación del vigente sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido tiene un valor de -23559 (efecto negativo sobre la pobreza). Gráficamente, se pueden dibujar ambas curvas S(v), y se observa como la curva del Poverty gap ponderada correspondiente a la renta neta es mayor que el poverty gap ponderada de la renta antes de IVA, para cualquier percentil de la población pobre (q) (gráfico V.1).

Gráfico V.1. Análisis comparativo de la pobreza de la renta equivalente y renta neta equivalente de IVA.



Nota aclaratoria: el gráfico se presenta en función de la renta equivalente (en vez de su correspondiente percentil) debido a que permite tener más información de interés.

La reforma propuesta más general (escenario I) contribuye positivamente a la reducción del impacto negativo sobre la pobreza. La propuesta presentada disminuye la medida del impacto negativo sobre la pobreza en un 12,42%, sin ningún coste potencial recaudatorio. La medida de pobreza de la renta equivalente neta del IVA reformado es inferior a la medida de pobreza de la renta neta del IVA vigente. Esta propuesta de reforma no tiene efecto negativo sobre la recaudación de ingresos fiscales derivados de este tributo. Se debe admitir que una estructura fiscal con dos tipos impositivos (3 y 20%), que están en consonancia con una mayor discriminación, favorece al objetivo de minimizar el impacto negativo sobre la pobreza. El gráfico V.2 muestra cómo la curva $S(v)$ para la renta equivalente neta de IVA bajo la reforma propuesta en el escenario I está por debajo de la misma curva para la renta equivalente neta del IVA vigente. Las familias pobres se ven favorecidas cuando deben pagar el IVA según la nueva regulación impositiva del tipo reducido del 3% y el tipo general del 20%.

Gráfico V.2. Análisis comparativo de la pobreza de la renta neta equivalente de IVA (sin reforma) y renta neta equivalente de IVA (post reforma general)



Los diferentes escenarios propuestos para reformar el IVA contribuyen positivamente a la reducción del impacto negativo sobre la pobreza. Una mayor diferenciación de tipos mejora sustancialmente el objetivo deseado. Un tipo reducido del 2% (inferior al presentado en la propuesta general) combinado con un aumento del tipo general al 21%, mejora sustancialmente el objetivo de reducción del impacto negativo sobre la pobreza. Se reduce el efecto desfavorable sobre la pobreza en un 16,85%. Dadas las pautas de gastos de la población pobre, disminuir un punto porcentual el tipo reducido sobre los bienes predominantes en las familias pobres mitiga el impacto negativo sobre la pobreza de la aplicación del IVA. El aumento del tipo general no perjudica en demasía a la población pobre, y en cambio, permite no tener pérdidas potenciales de recaudación. La reforma del IVA del escenario II no posee coste potencial recaudatorio, y a su vez, palia parcialmente los efectos contrarios sobre las familias pobres. Se constata los efectos diferenciales positivos sobre la pobreza cuando se propugna una estructura del IVA con mejor adecuación de los tipos respecto al perfil del gasto de cada bien y servicio entre la población pobre. En este caso, también la curva $S(v)$ del escenario fiscal II es inferior a la curva $S(v)$ de la renta equivalente neta de IVA actual (véase gráfico V.3).

Gráfico V.3. Análisis comparativo de la pobreza de la renta neta equivalente de IVA (sin reforma) y renta neta equivalente de IVA (post reforma II)



La propuesta III, caracterizada por un tipo reducido del 4% y un tipo general del 18%, también presenta una mejora diferencial respecto al impacto negativo sobre la pobreza (10,99%), con impacto potencial neutral sobre la recaudación. Si comparamos este escenario con el resto de reformas propuestas, se observa que la reducción de la medida de la pobreza es inferior en el escenario III, debido principalmente a la menor discriminación de tipos impositivos. Por tanto, la aproximación a las orientaciones de la Unión Europea implica una pérdida de los beneficios asociados a la reducción del impacto negativo sobre la pobreza (en comparación con el resto de alternativas).

Por otro lado, la alternativa fiscal del IVA IV (donde se implementa el tipo cero a alimentos y medicamentos, y también se diferencia entre el tipo reducido del 4% y el tipo general del 21%) es el escenario que presenta mejores resultados de reducción del impacto negativo sobre la pobreza. Esta propuesta de reforma del IVA reduce el impacto desfavorable sobre la pobreza en un 17,06%, sin coste potencial recaudatorio. La aplicación del tipo cero sobre alimentos y medicamentos, acompañado del gravamen del 4% sobre vivienda en alquiler, tabaco y otros bienes predominantes en las familias

pobres, paliar notoriamente el impacto sobre la pobreza. El gráfico V.4 pone de manifiesto que la curva $S(v)$ para la renta equivalente neta de IVA IV está por debajo de la respectiva curva para la renta equivalente neta del IVA actual. Esta propuesta fiscal del IVA permite demostrar empíricamente al policy maker, las consecuencias favorables para la reducción del impacto negativo sobre la pobreza del pago por IVA, cuando se implementa el tipo cero a los bienes altamente concentrados en familias pobres, y esto se puede compensar recaudatoriamente con la subida de otros tipos impositivos (con menor concentración en las familias pobres).

Gráfico V.4. Análisis comparativo de la pobreza de la renta neta equivalente de IVA (sin reforma) y renta neta equivalente de IVA (post reforma IV)



Por último, el quinto escenario tributario del IVA (tipo cero y tipo general del 16%) reduce el impacto sobre la pobreza del sistema actual en un 3,68%, aunque es aquel que tiene las consecuencias diferenciales mínimas. Sin embargo, esta alternativa posee un importante incremento recaudatorio. Esta propuesta proporcionaría un incremento del 7,89% en la recaudación tributaria procedente de este impuesto indirecto. Este incremento recaudatorio permite gozar de un importante margen de maniobra para financiar otros programas de lucha contra la pobreza. Incluso una estructura fiscal tan

sencilla implica ventajas relativas respecto al actual sistema del IVA cuando el objetivo es la reducción del efecto sobre la pobreza.

c. Objetivo de Mejora del Impacto sobre el Bienestar Social

Este apartado pretende identificar si las reformas propuestas contribuyen positivamente al objetivo de mejora del bienestar social. Se presenta un análisis comparativo del bienestar social entre la distribución de la renta neta sin reforma (0) y la distribución de la renta neta post reforma (bajo los diferentes escenarios fiscales propuestos). El interés se centra en conocer si la distribución de la renta neta post reforma domina (en términos de bienestar social) a la distribución de la renta neta sin reforma. Siguiendo las consideraciones del apartado 2.b del capítulo IV, se lleva a cabo el estudio comparativo bajo un doble enfoque: primal y dual.

- El enfoque primal del análisis comparativo de bienestar social permite tener en cuenta cualquier orden ético de dominancia. Este estudio desea conocer si las propuestas de cambios de los tipos impositivos de IVA en España (escenario I y sus extensiones) son reformas socialmente eficientes respecto a la situación actual. Se compara las medidas de pobreza ($S(v)$) para un umbral de pobreza infinito. El cuadro V.7 presenta los principales resultados de dominancia de distintos órdenes entre la distribución de la renta neta pre-reforma y las distribuciones de la rentas netas post-reformas. Es preciso señalar que la dominancia de orden s implica dominancia en cualquier orden superior. Respecto a la dominancia de primer orden, existen continuos cruces entre las distribuciones objetos de estudio. Sin embargo, la debilidad normativa de las funciones de bienestar social de primer orden resta importancia a este tipo de análisis.

Cuadro V.7. Evaluación de las reformas propuestas del IVA según el objetivo de mejora del bienestar social, bajo el enfoque primal.

	s=1	s=2	s=3	s=4
Dominancia de renta neta post reforma I respecto a la renta neta sin reforma	cruces entre las curvas de Dominancia (D^1)	Cruce en el percentil 0,85 (hasta ese valor, D^2_{Y-TI} está por encima de D^2_{Y-T0})	Cruce en el percentil 0,99 (hasta ese valor, D^3_{Y-TI} está por encima de D^3_{Y-T0})	I domina a 0 para toda la población
Dominancia de renta neta post reforma II respecto a la renta neta sin reforma	cruces entre las curvas de Dominancia (D^1)	II domina a 0 para toda la población		
Dominancia de renta neta post reforma III respecto a la renta neta sin reforma	cruces entre las curvas de Dominancia (D^1)	Cruce en el percentil 0,99 (hasta ese valor, D^2_{Y-TIII} está por encima de D^2_{Y-T0})	III domina a 0 para toda la población	
Dominancia de renta neta post reforma IV respecto a la renta neta sin reforma	cruces entre las curvas de Dominancia (D^1)	Cruce en el percentil 0,97 (hasta ese valor, D^2_{Y-TIV} está por encima de D^2_{Y-T0})	IV domina a 0 para toda la población	
Dominancia de renta neta post reforma V respecto a la renta neta sin reforma	cruces entre las curvas de Dominancia (D^1)	Cruce en el percentil 0,40 (hasta ese valor, D^2_{Y-TV} está por encima de D^2_{Y-T0})	Cruce en el percentil 0,60 (hasta ese valor, D^3_{Y-TV} está por encima de D^3_{Y-T0})	Cruce en el percentil 0,75 (hasta ese valor, D^4_{Y-TV} está por encima de D^4_{Y-T0})

Fuente: elaboración propia a partir del segundo trimestre de la ECPF de 1996.

La reforma general propuesta para el IVA en España tiene consecuencias positivas considerando el objetivo de mejora del bienestar social. La curva de dominancia de segundo orden ($s=2$) de la distribución estimada de la renta neta post reforma I se cruza con su respectiva curva de dominancia de la distribución de la renta neta sin reforma. El cruce de ambas curvas tiene lugar en el percentil 0,85. La curva de dominancia ($s=2$) de la renta neta post reforma I está por encima de la renta neta pre-reforma, excepto para el 14,21% más rico. Esta propuesta de reforma general para el IVA en España mejora el bienestar en el sentido de Dalton para toda la población, salvo para el 14,21% más rico. Si se aumenta el orden ético, la renta neta post reforma I está por encima de la renta neta sin reforma para un mayor recorrido de la renta equivalente. Por ejemplo, si se tiene en cuenta una mejora de bienestar en el sentido de kolm ($s=3$, se incrementa la sensibilidad respecto a las familias de rentas más bajas), la curva de dominancia de tercer orden de la distribución de la renta neta post reforma I está por encima de la curva de dominancia ($s=3$) de la distribución de la renta neta original para el 99,6% de la población (salvo para el 0,4% más rico). Cuando el análisis de dominancia usa $s=4$, la renta neta post reforma I domina a la renta neta sin reforma para toda la

población. Si se incrementa el orden ético, la distribución de la renta neta I domina a la renta neta original a lo largo de todo el recorrido de la renta equivalente.

Cuando se aumenta la diferencia de magnitud entre los tipos impositivos, se contribuye más positivamente al objetivo de mejora del bienestar social. La estructura fiscal del IVA propuesta en el escenario II, caracterizado por el tipo reducido del 2% y tipo general del 21%, mejora notablemente el bienestar social con independencia de los órdenes éticos considerados. La distribución de la renta neta post reforma II domina a la distribución de la renta neta sin reforma, para cualquier valor de la renta equivalente. Esta propuesta de reforma (que incrementa la distancia entre tipo reducido y tipo general) es contraria a las directrices de la Unión Europea en materia de armonización de la imposición indirecta. Sin embargo, el escenario tributario propuesto II presenta efectos muy favorables en el sentido de mejora del bienestar social, con independencia del orden ético considerado.

La propuesta III también presenta conclusiones favorables desde la óptica de mejora del bienestar social. La curva de dominancia ($s=2$) de la distribución de la renta neta post reforma III está por encima de la distribución de la renta neta sin reforma para toda población, excepto para el 1% más rico. Si crece el orden de dominancia, la distribución de la renta neta post reforma III domina a la distribución de la renta neta original (0), para cualquier percentil de la población.

La implementación del tipo cero en la estructura impositiva del IVA en España tiene efectos positivos respecto al bienestar social. El escenario fiscal IV contribuye positivamente al objetivo de mejora del bienestar social. La curva de dominancia ($s=2$) de la distribución de la renta neta post reforma IV está por encima de la curva de dominancia ($s=2$) de la distribución de la renta neta sin reforma para todo el intervalo de la renta equivalente, salvo para el 3% de la población más rica. Al igual que ocurre en otros escenarios propuestos del IVA, la dominancia de bienestar social se extiende a toda la población a medida que aumenta la sensibilidad a las familias más pobres (cuando crece s).

En términos de bienestar social, el escenario V presenta conclusiones menos favorables. Un sistema dual del IVA, caracterizado por el tipo cero y el tipo general del 16%, no presenta dominancia para los diferentes órdenes éticos estudiados. Si $s=2$, la curva de dominancia de la distribución de la renta neta bajo reforma V se cruza con la curva de dominancia ($s=2$) de la renta neta sin reforma en el percentil 0,4. La curva de dominancia de la renta neta post reforma V sólo está por encima de la curva de

dominancia de la renta neta pre-reforma para las primeras cuatro decilas más pobres. Si se aumenta s , aumenta el recorrido de la población donde la curva de dominancia de la renta post-reforma V está por encima de la renta neta original. Por ejemplo, si $s=3$, la curva de dominancia de la renta neta V se cruza con la curva de dominancia de la renta neta pre-reforma en el percentil 0,6. Si $s=4$, la curva de dominancia de la renta neta V está por encima de la respectiva curva de dominancia de la renta neta sin reforma para toda la población, excepto para el 24,8% más rico. Estos resultados están en consonancia con las conclusiones extraídas en los apartados anteriores. Es decir, el escenario V tiene las menores consecuencias positivas respecto a los otros dos objetivos: impacto redistributivo y efecto sobre la pobreza. Sin embargo, se enfatizó que este sistema fiscal del IVA propuesto en el escenario V respondía satisfactoriamente al objetivo de incrementar la recaudación, sin provocar efectos desfavorables sobre los tres objetivos de la tesis: desigualdad, pobreza y bienestar.

- Respecto el enfoque dual, recuérdese que solo se puede realizar el análisis de dominancia de primer y segundo orden. Se realiza un análisis comparativo de dominancia de segundo orden, basado en la construcción de las curvas generalizadas de Lorenz (CGL) para las diferentes distribuciones de rentas netas (antes de reforma y post reforma). Este criterio de evaluación se basa en el requisito de Shorrocks (1983). En este sentido, solo se evalúa si una reforma del IVA mejora el bienestar en el sentido de Dalton ($s=2$) (*Dalton Improving*). El cuadro V.8 presenta las Curvas Generalizadas de Lorenz (CGL) para las diferentes distribuciones de la rentas neta (pre y post reforma). Este análisis simplemente constata las conclusiones extraídas mediante el enfoque primal. La razón principal para exponer este enfoque alternativo para evaluar un mismo objetivo, se debe a que la dominancia en función de las curvas generalizada de Lorenz es un instrumento metodológico ampliamente utilizado en la literatura.

Cuadro V.8 Evaluación de las reformas propuestas del IVA según el objetivo de mejora del bienestar social, bajo el enfoque dual.

DECILA	CGL de la renta (Y) (%)	CGL de renta neta (Y-T) (%)	CGL de renta neta bajo Reforma I (Y-T _I) (%)	CGL de renta neta bajo Reforma II (Y-T _{II}) (%)	CGL de renta neta bajo Reforma III (Y-T _{III}) (%)	CGL de renta neta bajo Reforma IV (Y-T _{IV}) (%)	CGL de renta neta bajo Reforma V (Y-T _V) (%)
1	35082	29920	30497	30671	30520	30660	30249
2	88803	77728	78728	79100	78766	79110	78119
3	153596	135602	136899	137490	136976	137497	135968
4	228920	203220	204913	205735	205022	205795	203533
5	314592	280589	282500	283552	282646	283600	280538
6	411932	369338	371002	372215	371344	372227	368629
7	522332	470006	471335	472725	471901	472706	468546
8	650477	587169	587521	589106	588312	588935	583889
9	805598	728987	728895	730725	729927	730273	724068
10	1052536	958454	956226	958465	957881	957240	950228

Fuente: elaboración propia a partir del segundo trimestre de la ECPF de 1996.

Se constatan la mayoría de las conclusiones obtenidas mediante el análisis de dominancia del enfoque primal para $s=2$. El único escenario propuesto del IVA que domina en el sentido de Dalton a la estructura tributaria del IVA vigente, para toda la población, es la propuesta fiscal II. La curva generalizada de Lorenz (CGL) de la distribución de la renta neta post reforma II domina, para el orden segundo, a la distribución de la renta neta sin reforma, para todas las decilas. Por tanto, se puede afirmar que una estructura tributaria basada en el tipo reducido del 2% y el tipo general del 21% mejora el bienestar social en el sentido de Dalton. La reforma general propuesta para el IVA en España también tiene un impacto positivo sobre el bienestar social. La CGL de la distribución de la renta neta post reforma I está por encima de la CGL de la renta neta sin reforma para toda la población, salvo para las dos decilas más ricas (existe un cruce en el percentil 0,8). Las CGLs de las distribuciones de la renta neta post reforma III y IV se cruzan con la distribución de la renta neta original en la decila más rica. Como ya se ha analizado previamente, el escenario V es aquel que presenta efectos sobre el bienestar social menos favorables. La CGL de una distribución de la renta neta derivada de una aplicación de una estructura impositiva del IVA basado en un tipo cero y un tipo general del 16% solo está por encima de la CGL de la renta neta original para las cuatro decilas más pobres.

5. Conclusiones

El objetivo central de la tesis consiste en la propuesta de una reforma del IVA en España. Este capítulo pretende sugerir posibles vías de reforma del IVA en España a partir de los resultados de los capítulos previos. Esta tesis propugna la necesidad de una reforma del IVA en España. El interés no se centra en diseñar una reforma exhaustiva del IVA, sino que se desea proporcionar unas directrices para cambiar la actual estructura impositiva de este tributo en España que contribuya positivamente a los objetivos de: desigualdad, pobreza y bienestar social.

En primer lugar, se propone una reforma general del IVA basado en un sistema dual: tipo reducido del 3% para alimentos, bebidas alcohólicas, tabaco, vivienda en alquiler, basura, agua, calefacción y alumbrado, medicamentos,... y tipo general del 20% para el resto de bienes. La asignación de los tipos impositivos con sus correspondientes partidas de gastos se basa en los resultados procedentes de los estudios previos sobre el impacto estimado de una reforma marginal del IVA respecto a los tres objetivos deseados: mejorar el efecto redistributivo, minimizar el impacto negativo sobre la pobreza y mejorar los efectos sobre el bienestar social. La elección del tipo reducido no cumple las directrices de la Unión europea en materia de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, las consecuencias estimadas de la implementación de este escenario impositivo del IVA son favorables bajo los tres bloques de objetivos. Los efectos estimados de la aplicación de esta reforma general son positivos respecto a: mejora redistributiva, reduce el impacto negativo sobre la pobreza y mejora el bienestar social. Además, esta propuesta de IVA no implica ningún coste potencial recaudatorio. Tiene un impacto neutral en la recaudación. En definitiva, se demuestra la aplicabilidad empírica de reformar el IVA con mejoras sobre los objetivos citados, sin pérdidas recaudatorias. Esta reforma general tiene una mejora diferencial redistributiva del 38,28%. La curva de Lorenz de la renta neta post reforma I domina a la curva de Lorenz de la renta neta sin reforma. Esta reforma general reduce el impacto negativo sobre la pobreza en un 12,42%. Respecto al bienestar social, esta reforma también implica una mejora del bienestar. La reforma general mejora el bienestar social en el sentido de Dalton, salvo para el 14% más rico. Si consideramos funciones de bienestar más sensibles a las rentas más bajas, la distribución de la renta neta post reforma I domina a la distribución de la renta neta sin reforma.

También se han propuestos diferentes extensiones respecto a esta reforma general para dar respuestas a otras cuestiones. El escenario fiscal II propone una reforma

del IVA en España basado en una mayor distancia entre la magnitud de tipos impositivos: tipo reducido del 2% y tipo general del 21% (siguiendo los criterios de asignación de la reforma más general). La reducción del tipo reducido y subida del tipo general mejora los efectos respecto a los tres objetivos deseados. Esta estructura impositiva II del IVA en España genera una mejora redistributiva diferencial del 45,76%. Reduce el valor negativo del efecto redistributivo, con un impacto potencial neutral en la recaudación. La curva de Lorenz de la renta neta post reforma II domina a la renta neta sin reforma. También tiene consecuencias favorables respecto a minimizar el impacto negativo sobre la pobreza. Esta reforma del IVA del escenario II disminuye el impacto negativo sobre la pobreza en un 16,85%. Además, esta propuesta fiscal para el IVA domina a la situación actual. Existe una mejora del bienestar social, con independencia del orden normativo. Una mayor distancia entre el tipo reducido y el tipo general, acompañado de una adecuada asignación de tipos a los diferentes bienes y servicios, implica una notable mejora del bienestar social. Existe dominancia de la distribución de la renta neta post reforma II respecto a la distribución de la renta neta sin reforma, para toda la población.

El escenario III pretende proporcionar un marco más próximo a las directrices de la Unión Europea. Se caracteriza por un tipo reducido del 4% y el tipo general del 18%. Este cuadro impositivo para el IVA en España presenta repercusiones positivas respecto a los tres objetivos citados. A pesar que esta propuesta mejora diferencialmente el impacto redistributivo en un 33,78%, esta mejora tiene el valor mínimo entre los diferentes escenarios propuestos. Esta reforma del IVA propuesta en el escenario III también reduce el impacto negativo sobre la pobreza (10,99%), pero la magnitud de la reducción es la segunda menor del resto de reformas propuestas. Esta alternativa III presenta mejoras del bienestar social respecto al escenario vigente. La curva de dominancia de segundo orden de la distribución de la renta neta post reforma III está por encima de la curva de dominancia distribución de la renta neta original para toda la población, salvo para el 3% más rico. Cuando aumenta el orden normativo (tercer o cuarto orden), existe dominancia en términos de bienestar de la reforma propuesta III respecto a situación actual.

La aparición del tipo cero aplicado a alimentos y medicamentos, junto con un tipo reducido del 4% y el tipo general del 21%, tiene consecuencias diferenciales redistributivas muy significativas. Esta reforma propuesta en el escenario IV presenta el mejor impacto diferencial redistributivo (51,21%) del resto de alternativas planteadas. La curva de Lorenz de la renta neta post reforma IV domina a la curva de Lorenz de la renta neta bajo el IVA original. Se demuestra los efectos redistributivos tan positivos derivado

de la aplicación del tipo cero para necesidades básicas. A su vez, la implementación del tipo cero implica una notable reducción del impacto negativo sobre la pobreza (17,06%). Este escenario es aquel que contribuye más positivamente a los objetivos de: mejora diferencial redistributiva y minimizar el impacto negativo sobre la pobreza, sin pérdida potencial recaudatoria. En términos de bienestar, esta propuesta fiscal IV también tiene consecuencias positivas. La curva de dominancia de segundo orden de la distribución de la renta neta post reforma IV está por encima de su respectiva curva de dominancia de la distribución de la renta neta sin reforma (salvo para el 3% más rico). Para mayores ordenes normativos, el bienestar asociado a la distribución de la renta neta post reforma IV es mayor que el bienestar asociado a la distribución de la renta neta sin reforma, para cualquier percentil de la población.

El escenario V se basa en un sistema muy simple: tipo cero y tipo general del 16%. Este último cuadro impositivo del IVA es aquel que posee los mínimos efectos positivos sobre los objetivos deseados. Sin embargo, esta reforma propuesta tiene un impacto potencial recaudatorio positivo del 7,89%. Mediante esta extensión V, se pone de manifiesto la compatibilidad de incrementar la recaudación fiscal sin perjudicar a los objetivos deseados: efecto redistributivo, pobreza y bienestar social. El grado de desigualdad de la renta neta post reformas V es inferior que la desigualdad de la renta neta sin reforma. La mejora diferencial redistributiva es del 36,56%. La reforma V implica una reducción del efecto negativo sobre la pobreza en un 3,68% (es el menor porcentaje de mejora respecto al objetivo de minimizar el impacto negativo sobre la pobreza). En términos de bienestar social, la distribución de la renta neta post reforma V no genera mejoras de bienestar social para toda la población. La curva de dominancia de segundo orden para la renta neta post reforma V está por encima de la curva de dominancia de la distribución de la renta neta sin reforma, sólo para el 40% de la población más pobre.

En síntesis, este capítulo ha puesto de manifiesto la posibilidad empírica de diseñar una reforma para el IVA en España contribuyendo positivamente a los objetivos: mejora del efecto redistributivo, aminorar el impacto negativo sobre la pobreza y mejora del bienestar social, sin coste potencial recaudatorio.

**CONSIDERACIONES
FINALES**

CONSIDERACIONES FINALES

La recaudación de fondos públicos procedentes del IVA supone un volumen importante del total de los ingresos fiscales en muchos países. En España, la implantación del IVA tiene lugar en el año 1986. Desde esa fecha hasta nuestros días, la legislación reguladora de este tributo ha sufrido importantes modificaciones. La última gran reforma se lleva a cabo en el año 1995, donde se presenta una estructura del IVA basada en tres tipos impositivos: tipo superreducido del 4%, tipo reducido del 7% y el tipo general del 16%. En los últimos años, se constata una tendencia progresiva de sustitución del Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas (IRPF) por el IVA. La creciente importancia del IVA en el sistema fiscal español justifica los actuales debates sobre el diseño del cuadro impositivo del IVA en el ámbito político. Además, no se puede descuidar las continuas recomendaciones de la Unión Europea en torno a la armonización de la imposición indirecta.

El objetivo de esta tesis consiste en proponer una reforma del IVA en España, bajo criterios de equidad, sin obviar los criterios de eficiencia. Esta tesis identifica cuáles son los cambios deseables socialmente en la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que contribuyan positivamente a los objetivos de: a) mejora redistributiva, b) minimizar el impacto negativo sobre la pobreza y c) mejora del bienestar social. La tesis se centra fundamentalmente en sugerir líneas generales de una reforma del IVA en España, bajo criterios de evaluación más robustos. Para la consecución de tal empresa, la tesis aporta diferentes herramientas metodológicas que permiten mejorar el análisis de una reforma del IVA.

La estrategia utilizada para satisfacer los objetivos propuestos es la siguiente. En primer lugar, se realiza una valoración del escenario de partida, bajo los diferentes criterios de evaluación. El estudio del vigente cuadro tributario del IVA en España pone de manifiesto las desfavorables consecuencias respecto al objetivo redistributivo, el impacto negativo sobre la pobreza y el efecto negativo sobre el bienestar social. Este análisis previo permite demostrar la necesidad de una reforma del IVA en España. En segundo lugar, se lleva a cabo un análisis para predecir los efectos potenciales de una reforma marginal del IVA sobre los objetivos de: redistribución, pobreza y bienestar social. La estimación del impacto de una reforma marginal del IVA sobre los objetivos citados constituye una base sólida para proponer las futuras posibles vías de reforma del IVA en España. En otras palabras, la determinación de las consecuencias de cambios marginales de los tipos impositivos del IVA en España integra un marco consistente para diseñar las

venideras reformas de dicho tributo. Posteriormente, se postula una reforma general del IVA en España. La sugerencia de esta reforma no pretende constituir una estructura impositiva del IVA definitiva para la implementación inmediata en España. Esta propuesta general de reforma desea establecer las directrices y orientaciones para las modificaciones futuras del IVA que contribuya positivamente a los objetivos de redistribución, pobreza y bienestar social. Además de esa propuesta general, se presentan diferentes escenarios alternativos que dan respuestas a otras cuestiones adicionales. Por último, se simulan las propuestas de reforma del IVA (reforma general y sus extensiones). Se evalúa los resultados simulados en virtud de la contribución a los objetivos previamente declarados.

La consecución de los fines propuestos en esta tesis requiere diferentes comentarios respecto a algunos aspectos metodológicos. La base de datos utilizada es la Encuesta Continua de Presupuesto Familiares (ECPF) del segundo trimestre del año 1996. Se presenta una clasificación del gasto con un nivel de desagregación relevante políticamente (39 categorías de gasto), que mejora sustancialmente los estudios previos sobre este tema. Se utilizan las técnicas estáticas de microsimulación para la obtención de los pagos impositivos en los diferentes escenarios. Se emplea el módulo de Imposición Indirecta de EspaSim para la determinación de la carga fiscal por IVA para las diferentes familias. Además, se usa la estimación no paramétrica para los diferentes análisis a lo largo de toda la tesis. Estas técnicas no paramétricas tienen ventajas notables respecto a las técnicas tradicionales, ya que no asume ninguna forma funcional y además, mejora la representatividad de los instrumentos utilizados para toda la población. También es preciso destacar el programa informático empleado en la tesis para los análisis distributivos, de pobreza y de bienestar social: DAD (distributive análisis / Analyse distributive). DAD es un programa informático apropiado y específico para abordar los objetivos citados.

Respecto a los objetivos redistributivos, la tesis utiliza un enfoque desagregado para evaluar la incidencia distribucional del IVA y sus posibles reformas. Un alto nivel de desagregación de las categorías de gasto permite realizar un análisis redistributivo con interés político. La determinación desagregada de los efectos redistributivos del IVA y sus posibles reformas permite consolidar una herramienta fundamental para el diseño político de futuras reformas del IVA. El cálculo de los tipos efectivos medios y el índice de Kakwani discriminado para los diferentes conceptos de gasto desagregan las características de progresividad del IVA vigente en su conjunto. Además, se descompone

el impacto del IVA sobre la equidad vertical. Se identifica el grado de contribución de cada tipo impositivo a la inequidad vertical. Esto permite conocer qué bienes poseen una regulación impositiva del IVA inadecuada desde el punto de vista de la desigualdad. También, se obtiene la ruptura de la equidad horizontal de este tributo. Cuando ya se ha analizado la situación de partida, la tesis se dedica a estimar el impacto de una reforma marginal del IVA bajo el mismo enfoque desagregado. En el estadio más empírico, este estudio corrobora la regresividad y el efecto redistributivo negativo del IVA actual en España bajo un prisma global. Se determina que la ruptura de la neutralidad horizontal supone el 23,59% del efecto redistributivo desfavorable, y el 72,41% corresponde a la inequidad vertical. A nivel desagregado, se pone de manifiesto la regresividad de la mayoría de bienes y servicios, especialmente de los alimentos. La regulación del IVA sobre los alimentos posee un tipo efectivo medio decreciente a medida que aumenta la renta, y tiene un valor del Kakwani discriminado muy negativo. Los tipos impositivos aplicados a los alimentos contribuyen en un 40,8% del efecto negativo global sobre la equidad vertical. Una reforma marginal que incremente el tipo impositivo de estos bienes proporcionaría un impacto estimado muy desfavorable. La regulación impositiva del IVA sobre el tabaco también presenta consecuencias redistributivas similares a los alimentos. Las bebidas alcohólicas tienen un comportamiento similar, pero con menor intensidad. Los gastos en viviendas en alquiler, así como los gastos de basura, agua, calefacción y alumbrado también contribuyen a la inequidad vertical de manera considerable. Una subida marginal de los tipos impositivos del IVA sobre estos bienes generaría un efecto muy negativo sobre el objetivo de redistribución. Los valores de la elasticidad-Gini para los bienes no duraderos del hogar, y los gastos de utilización (combustibles) predicen el impacto negativo sobre la desigualdad ante un incremento marginal de sus respectivos tipos impositivos del IVA. Por otro lado, existen algunas partidas que poseen características de progresividad, tales como: servicios domésticos, viajes turísticos, libros, diarios, revistas y periódicos,... Estas partidas suponen un margen de maniobra para compensar los efectos redistributivos negativos del IVA en España.

Respecto a los objetivos de pobreza, es preciso enfatizar que esta tesis aborda una problemática muy poco tratada en la literatura hacendística en materia de reformas de imposición indirecta. Esta tesis propone un nuevo instrumento metodológico para medir el impacto de las reformas indirectas sobre la pobreza. Las Curvas de Concentración de pobreza (CCP) miden cuál es el impacto sobre la pobreza ante un cambio marginal del tipo impositivo sobre cada bien y servicio. Esta metodología

propuesta es una herramienta útil para que los gobiernos puedan diseñar políticas de lucha contra la pobreza mediante las reformas de imposición indirecta. La identificación de las curvas de concentración de pobreza también permite desagregar el efecto marginal de una reforma sobre la pobreza. La superposición de las CCPs permite establecer la ordenación de los bienes en función de la importancia relativa para las familias más pobres. Si la CCP del bien A está por encima de la CCP del bien B, ello quiere decir que se debe reducir el tipo impositivo del bien A respecto al bien B para contribuir positivamente con el objetivo de minimización del efecto negativo sobre la pobreza. Esta tesis también desarrolla un método alternativo cuando se cruzan las CCPs en base al cálculo del área ponderada por debajo de la CCP. Ello permite conocer cuál de los dos bienes genera un efecto más negativo sobre la pobreza ante una potencial subida marginal de cada tipo impositivo. El uso de las CCPs presenta ventajas adicionales respecto a la escasa metodología utilizada para este fin. Evita sesgos de la metodología existente, puesto que las CCPs solo tienen en cuenta la población bajo el umbral de pobreza. Además, esta propuesta explicita los juicios normativos en la medida de pobreza. La medida de pobreza utilizada en la construcción de las CCPs proporciona una doble visión muy adecuada sobre este concepto: privación relativa y privación absoluta. En un estadio más empírico, la carga fiscal del IVA en España implica un aumento del índice de pobreza. El poverty gap acumulado de la renta neta de IVA está por encima del poverty gap acumulado de la renta antes de IVA. A nivel desagregado, las CCPs para los alimentos están por encima de la mayoría de los bienes y servicios. Esto denota que el impacto estimado sobre la pobreza ante un incremento marginal del tipo impositivo de los alimentos genera un efecto muy desfavorable sobre la medida de pobreza. El tabaco y las bebidas alcohólicas también tienen CCPs con pendientes muy elevadas. Otras partidas con comportamiento similar son: los gastos de basura, agua, calefacción y alumbrado, y los medicamentos. Respecto a la vivienda, se muestra que la CCP de la vivienda en alquiler domina a la vivienda en propiedad. En el caso de los gastos de transportes, las CCPs de los servicios de transportes y gastos de utilización están por encima de las CCPs de los automóviles y otros, y motocicletas y bicicletas. Los servicios domésticos, libros, diarios, revistas y periódicos, y los viajes turísticos son los gastos menos concentrados en las familias pobres. Este estudio se complementa con un análisis más agregado, basado en tres grupos de bienes en función de su tipo impositivo (4, 7 y 16%). El efecto negativo sobre la pobreza de un incremento marginal de los bienes gravados con el tipo impositivo del 4% es muy notable. Sin embargo, no existen diferencias

significativas entre las CCPs de los bienes gravados al tipo reducido y tipo general. Ello sugiere la inadecuada discriminación impositiva entre estos bienes.

Respecto al objetivo de bienestar social, la tesis evita las limitaciones de la suposición de una forma específica de la función de bienestar social. Se incrementa la robustez del análisis mediante una generalización de las funciones de bienestar social. Para ello, se utiliza el concepto de reformas socialmente eficientes. Mediante el uso de este concepto, se demuestra la aplicabilidad empírica de un enfoque intermedio que permite evitar restricciones en torno a la medida del bienestar social. La incidencia de una reforma sobre el bienestar social debe ser otro criterio complementario para constituir un fundamento sólido para proponer futuras modificaciones del IVA. Las curvas de Dominancia de Consumo normalizada (CDCN) es el instrumento metodológico utilizado para identificar el impacto sobre el bienestar social de una reforma marginal de los tipos impositivos del IVA para cada bien o servicio. Las CDCNs permiten determinar cómo varían las curvas de dominancias cuando cambian los tipos impositivos del IVA para cada concepto de gasto, independientemente del orden ético. La comparación de las CDCNs permite ordenar la importancia de los efectos sobre el bienestar social ante potenciales cambios marginales de los tipos impositivos del IVA para cada bien y servicio. La dominancia de la CDCN del bien A sobre la CDCN del bien B implica que una reforma que reduzca el tipo impositivo del bien A relativamente al tipo impositivo del bien B, aumenta el bienestar social. El cruce de las CDCNs para un determinado orden de dominancia, requiere la comparación de las CDCNs en un orden superior. En un estadio más empírico, la CDCN de los alimentos domina a la mayoría de bienes y servicios. Esto ratifica la mejora sobre el bienestar social si se postula una reducción de los tipos impositivos del IVA sobre los alimentos. Las CDCNs del tabaco y bebidas alcohólicas también dominan a la mayoría de bienes y servicios. Una reducción del tipo impositivo del IVA para los gastos de basura, agua, calefacción y alumbrado supondría un efecto muy favorable sobre el bienestar social, debido al perfil de su CDCN. Algo similar ocurre con los bienes no duraderos del hogar. La CDCN de la vivienda en alquiler domina a la CDCN de la vivienda en propiedad. Ello confirma la necesidad de reducir el tipo impositivo del IVA sobre la vivienda en alquiler respecto a la vivienda en propiedad para contribuir positivamente al objetivo de mejora de bienestar social. Los medicamentos también presentan una CDCN que domina a la mayoría de bienes y servicios. Por otro lado, existen partidas que tienen su CDCN dominada por el resto de bienes y servicios, tales como: servicios domésticos, libros, diarios, revistas y periódicos, viajes turísticos, servicios financieros, bienes

personales, aparatos y accesorios,... En términos más agregados, la CDCN de los bienes gravados al 4% domina a las CDCNs de los bienes gravados al tipo reducido y al tipo general. La discriminación impositiva del IVA respecto a los bienes gravados al 7 y 16% no está justificada debido al cruce de las CDCNs (para distintos ordenes éticos).

El análisis del escenario de partida y de los efectos estimados de una reforma marginal del IVA bajo los criterios de evaluación de: a) redistribución, b) pobreza y c) bienestar social, constituye una base consistente para sugerir las posibles vías de reforma del IVA en España. Los diferentes criterios utilizados se refuerzan entre sí, y además, permiten complementarse en algunos escenarios donde las conclusiones son más ambiguas en función de un solo criterio.

En primer lugar, se propone una reforma general del IVA en España basado en un sistema dual: tipo impositivo del 3% y tipo general del 20%. El nuevo tipo superreducido se aplica a: alimentos, bebidas alcohólicas, tabaco, vivienda en alquiler, gastos de basura, agua, calefacción y alumbrado, medicamentos, bienes no duraderos del hogar,... y el tipo general se aplica al resto de bienes y servicios. Esta mayor diferencia entre las magnitudes de los tipos impositivos, unido con la mejor asignación de tipos a sus correspondientes partidas de gasto, contribuye positivamente a los objetivos citados. Esta nueva propuesta general de reforma del IVA en España tiene un impacto diferencial positivo en la redistribución, reduce el impacto negativo sobre la pobreza, y mejora el bienestar social. Además, esta propuesta tiene un efecto neutral en la recaudación. La tesis añade otras propuestas alternativas de reformas del IVA. El segundo escenario propuesto (II) para una reforma del IVA en España se basa en una mayor distancia entre el tipo reducido y el tipo general (2 y 21%). Este escenario también contribuye positivamente a los objetivos de: redistribución, pobreza y bienestar social. El bienestar social asociado a la distribución de la renta neta post-reforma II domina a la renta neta pre-reforma. Una mayor distancia entre los tipos asignados implica una mejor capacidad redistributiva. El impacto sobre la pobreza también mejora cuando se aumenta la distancia entre tipos impositivos. Esta propuesta también tiene un impacto recaudatorio neutral. El escenario III propuesto para el IVA en España aboga por un acercamiento de los tipos impositivos (4 y 18%), ajustándose a las directrices de la Unión Europea respecto a la restricción del límite inferior (5%) del tipo reducido. Este cuadro tributario III tiene ventajas favorables respecto a los objetivos citados, sin pérdida potencial recaudatoria. Sin embargo, la magnitud de las mejoras obtenidas es inferior a los escenarios precedentes. El escenario IV propuesto se basa en un sistema del IVA con tres tipos: tipo cero para

alimentos y medicamentos, tipo reducido del 4%, y tipo general del 21%. Este cuadro impositivo para el IVA se destaca por la aplicación del tipo cero para determinados bienes. Esta propuesta tiene el mejor impacto diferencial redistributivo. Este cuadro tributario IV también tiene las mejores consecuencias respecto a reducir el efecto negativo sobre la pobreza. Se demuestra las propiedades positivas de una estructura impositiva del IVA basado en aplicar el tipo cero a las necesidades básicas, y la mejor asignación del tipo reducido. Este escenario fiscal IV tampoco tiene pérdidas potenciales recaudatorias. A su vez, esta propuesta tiene mejoras de bienestar social. El último escenario propuesto (V) para el IVA pretende satisfacer el objetivo de obtener un incremento de fondos públicos derivados de dicho tributo. El escenario V se basa en un sistema dual: tipo cero y tipo general del 16%. Este sistema genera una mejora recaudatoria, sin afectar negativamente a los objetivos propuestos. En otras palabras, este escenario mejora levemente los objetivos de: redistribución, pobreza y bienestar social.

En definitiva, esta tesis justifica la necesidad de plantear una reforma del IVA en España. La tesis pone de manifiesto la posibilidad de diseñar reformas para el IVA en España que mejora los objetivos de redistribución, pobreza y bienestar social, sin coste potencial recaudatorio. El trabajo de investigación presentado argumenta a favor de la confección de reformas plausibles para el IVA en España contribuyendo positivamente a los objetivos previamente explicitados. Además, la tesis cuestiona las recomendaciones de la Unión Europea en materia de armonización de la imposición indirecta.

Esta tesis debe precisar algunas limitaciones de la misma. En primer lugar, se debe destacar el desfase temporal de la encuesta continua de presupuestos familiares del año 1996 (segundo trimestre). Derivado de la base de datos utilizada, resulta relevante asumir las críticas relacionadas con la anualización de los datos. Sería más adecuada la construcción de un panel de datos a partir de las cuatro encuestas continuas de presupuestos familiares para ese mismo año. Respecto al estudio desagregado, otra limitación de la tesis procede de la clasificación del gasto. Sería recomendable una mayor precisión en la distinción de alguna categoría de gasto, por ejemplo, para la vivienda en propiedad. En este estudio, se han realizado diversas hipótesis que pueden alterar la lectura de las conclusiones. Asumir la renta anual como la variable focal para identificar el bienestar social implica una serie de limitaciones. Se puede recomendar que el estudio lleve a cabo un análisis de sensibilidad en función de los diferentes indicadores de bienestar (renta corriente, renta de ciclo vital, gasto, consumo de bienes específicos,...). Se precisa un comentario adicional relacionado con la evasión del pago de impuestos por

IVA. Sería interesante identificar cuál es la magnitud del fraude fiscal referente al pago de este tributo. También es necesario señalar la restricción asociada a la hipótesis de ausencia de comportamiento ante cambios de los tipos impositivos (mediante el uso de técnicas estáticas de microsimulación). La tesis utiliza un marco de equilibrio parcial, que también limita la interpretación de los resultados. Por otro lado, queda para investigaciones futuras el análisis de otro tributo indirecto, los Impuestos Especiales.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Aasness, J. y Rodseth, A. (1983), "Engel Curves and system demand functions", *European Economic Review*, núm. 20, pp. 259-298.
- Ahmad, E. y Stern, N. (1984), "The theory of reform and Indian indirect taxes", *Journal of Public Economics*, núm. 25, pp. 259-298.
- Ahmad, E. y Stern, N. (1987), "Alternative sources of government revenue: illustration from India, 1979-80", in D. Newbery and N. Stern (eds) *The theory of taxation for developing countries*, Oxford. World Bank and Oxford University Press.
- Araar, A. y Duclos, J-Y. (1998), "An Atkinson-Gini family of Social Evaluation functions", mimeo. Departament d'economique. Université de Laval.
- Arguimon; González-Páramo, J.M. y Salas, R. (1987), "¿Quién pagaba los impuestos indirectos en España? Un ejercicio de reparto de la carga impositiva indirecta en 1980", *Hacienda Pública*. Num.104, pp. 99-127.
- Aronson, J.R., Johnson, P. y Lambert, P. (1994), "Redistributive effect and unequal income tax treatment", *Economic Journal*, vol. 104, pp. 262-270.
- Atkinson, A. (1970a), *Poverty in Britain and the Reform of Social security*. Cambridge, University Press.
- Atkinson, A. (1970b), "On the measurement of Inequality", *Journal of Economic Theory*. N. 2, pp. 244-263.
- Atkinson, A. (1980), "Income distribution and inequality of opportunity", *IHS Journal*, núm. 4, pp. 65-80.
- Atkinson, A. (1981), *La Economía de la desigualdad*. Editorial Crítica. Barcelona.
- Atkinson, A. (1987), "On the Measurement of Poverty", *Econometrica*, núm. 55, pp. 749-764.
- Atkinson, A. (1991), "Measuring poverty and difference in Family Composition", *Economica*, núm 59 (233), pp. 1-16.
- Atkinson, A. (1992), "Measuring poverty and differences in family composition", *Economica*, núm. 59, pp. 1-19.
- Atkinson, A. y Bourguignon, F. (2000). *Handbook of Income Distribution*. Volumen I. North- Holland.
- Atkinson, A., Bourguignon, F. y Chipper, P.A. (1987), "What do we learn about tax reform from international comparisons?", *European Economic review*, núm. 32, pp. 343-352.

- Atkinson, A. y Stiglitz, J.E. (1980), *Lectures on Public Economics*, New York. McGraw-Hill.
- Baker, P., Mackay, S. y Symmoss, E. (1990), "The Simulation of Indirect Tax Reforms: The IFS program for indirect taxation (SPIT)", WP 90/11. Institute for Fiscal Studies. Londres.
- Banks, J., Blundell, R. y Lewbel, A. (1996), "Tax reform and welfare measurement: do we need demand system estimations?", *The Economic Journal*, Vol. 106, núm. 438, pp. 1227-1241.
- Barthold, T.A. (1993), "How should we measure distribution?", *National Tax Journal*. Num XLVI, pp.291-299.
- Besley, T. y Kambur, R. (1988), "Food subsidies and poverty alleviation", *The Economic Journal*, Vol. 98, 392, pp. 701-719.
- Bishop, J., Formby, J. y Zheng, B. (1998), "Inference tests for Gini-Based tax progressivity Indexes", *Journal of Business and Economic Statistics*. Vol. 16 (3), pp.322-330.
- Blackorby, C. y Donaldson, D. (1978), "Measures of relative equality and their meaning in terms of social welfare", *Journal of Economic Theory*, núm. 18, pp.59-80.
- Blundell, R., Pashardes, P. y Weber, G. (1993), "What do we learn about consumer demand patterns from micro-data", *American Economic Review*, núm. 83, pp. 570-597.
- Bourguignon, F. (1979), "Decomposable Income Inequality measures", *Econometrica*, núm. 47, pp. 901-920.
- Briones, J. Estrada, A. y Hernando, I. (1993), "Evaluación de los efectos de reformas en la imposición indirecta", *Servicios de Estudios. Banco España. Documento de trabajo nº 9306*.
- Brown, C. V. y Jackson, P.M. (1987), *Public Sector Economics*. Basil. Blackwell.
- Brugiavini y Weber (1988), "Welfare effects of indirect tax harmonisation: the Italian case", unpublished manuscript.
- Canto, O, Del Rio, C. y Gradin, C. (2002), "La evolución de la pobreza estática y dinámica en España en el periodo 1985-1995)", *Papeles de trabajo*, 24/2002, Instituto de Estudios fiscales.
- Castañer, J.M. Onrubia, J. y Paredes, R. (1999), "Problemas metodológicos asociados a la integración del IVA en el análisis distributivos y de bienestar social en la reforma del IRPF en España", *Instituto de Estudios Fiscales. VII Encuentro de Economía Pública*.

- Castillo López, J.M. (1994), *El fraude fiscal en España*. Ed. Comares. Granada.
- Chakravarty, S.R. (1983), "Ethically flexible measures of poverty", *The Canadian Journal of Economics*, vol.16, núm.1, pp.74-85.
- Christiansen, V. y Jansen, E.S. (1978), "Implicit social preferences in the Norwegian system of Indirect taxation", *Journal of Public Economics*, vol. 10. pp. 217-245.
- Cnossen, S. (1998), "Global trends and issues in Value Added Taxation", *International Tax and Public Finance*, núm. 5, pp. 399-428.
- Cowell, F.A. y Mercader M. (1997), "Equivalence of Scales and Inequity", Discussion paper, núm. 27. Abril. Londres.
- Cragg, M. (1991), "Do we care? A study of Canada Indirect tax system", *Canadian Journal of Economics*, vol. 24, pp. 124-143.
- Creedy, J. (1997a), "Marginal indirect tax reform in Australia", The University of Melbourne, Department of Economics, Research Paper No. 568.
- Creedy, J. (1997b), "Are consumption taxes regressive?", Melbourne Institute of Applied Economic and Social Research, Working Paper Series. 20/97.
- Creedy, J. (1999), *Modelling Indirect Taxes and Tax reform*. Edward Elgar. Cheltenham, UK- Northampton, USA.
- Creedy, J. (2001), "Indirect tax reform and the role of exemptions", *Fiscal Studies*, vol. 22, núm. 4, pp.457-486.
- Dalton, H. (1920), "The measurement of The Inequality of Income", *Economic Journal*, núm. 30 (119), pp. 348-361.
- Davidson, R. y Duclos, J (1998), "Statistical Inference for Stochastic Dominance and for the Measurement of Poverty and Inequality," *Econometrica*, núm. 68, pp. 1435-1465.
- Deaton, A.S. (1977), "Equity, efficiency and the structure of Indirect taxation", *Journal of Public Economics*, vol. 8, pp. 299-312.
- Deaton, A.S. y Muellbauer, J.N.J. (1980), "An Almost Ideal Demand System", *American Economic Review*. num 70, pp.312-326.
- Decoster, A. y Schokkaert, E. (1990), "Tax Reform results with different demand systems", *Journal of Public Economics*, vol. 41, pp.277-296.
- Decoster, A., Schokkaert, E. y Vam Camp, G (1996), "Horizontal Neutrality and Vertical redistribution with Indirect Taxes", en: S. Zandvakili. Ed. *Taxation and Inequality*.

- Decoster, A., Schokkaert, E. y Vam Camp, G (1997), "Is redistribution through Indirect Taxes equitable?", *European Economic Review*, núm. 41, pp.599-608.
- Decoster, A. y Vam Camp, G (2001), "Redistributive effects of the Shift from Personal Income taxes to Indirect taxes: Belgium 1988-1993", *Fiscal Studies*, vol. 22, núm. 1, pp. 79-106.
- Del Río, C. y Ruiz-Castillo, J. (1995), "Ordenación del bienestar e inferencia estadística: el caso de la EPF de 1980-81 y 1990-91", Universidad Carlos III de Madrid. DT 95-10 Serie Económica 08.
- De Witte, M.A. y Cramer, J.S. (1986), "Functional form of Engel Curves for foodstuffs", *European Economic Review*, núm. 30, pp. 909-913.
- Diamond, P. y McFadden, D. (1974), "Some Uses of the Expenditure Function in Public Finance," *Journal of Public Economics*, núm. 3, pp. 3-21.
- Diamond, P.A. y Mirless, J.A. (1971), "Optimal taxation and Public Production I: Efficiency Production", *American Economic review*, núm. 61, pp. 8-27.
- Duclos, J. (1993), "Progressivity, redistribution and Equity with the application to the british tax and Benefit System", *Public Finance*. Vol. 48 (3), pp. 350-365
- Duclos, J. (2000), "Gini Indices and the redistribution of Income", *international tax and Public Finance*, vol. 7, pp. 141-162.
- Duclos, J. (2002), *Poverty and Equity: theory and practice*. Preliminary version.
- Duclos, J. y Gregoire, P. (2002), "Absolute and Relative Deprivation and the Measurement of Poverty", *Review of Income and Wealth*, Series 48, #4, pp. 471-492.
- Duclos, J., y Makdissi, P (2000), "Restricted and Unrestricted dominance: Welfare, Inequality and Poverty Orderings", WP. 00-01, Departement d'economique. Université de Sherbrooke.
- Duclos, J., Makdissi, P. y Wodon, Q. (2001), "Socially efficient Tax Reform", mimeo. Departement d'economique. Université de Laval.
- Feldstein, M. (1972), "Distributional Equity and the Optimal Structured of Public Prices," *American Economic Review*, Vol. 62, núm.1. pp. 32-36.
- Feldstein, M. (1974), "Tax incidence in a growing economy with variable factor supply", *Quarterly Journal of Economics*, núm. 88, pp. 551-573.
- Feldstein, M. (1975), "The income tax and charitable contributions: part I- aggregate and distributional effects". *National Tax Journal*, núm. 28, pp. 81-100.
- Fishburn, P.C. y Willig, R.D. (1984), "Transfer principles in income redistribution", *Journal of Public Economic*, núm. 25, pp. 323-328.

- Foster, J. y Jin, (1998), "Poverty Orderings for the Dalton Utility-Gap Measures" en *The Distribution of Welfare and Household Production: International Perspectives*. (S.A. Kapeteyn, B. van Praag, eds.), Cambridge University Press.
- Foster, J. y Shorrocks, A. (1988), "Poverty orderings and welfare dominance", *Social Choice and Welfare*, núm. 5, pp. 179-198.
- Foster, J., Greer, J. y Thortbecke, E.(1984), "A Class of Decomposable Poverty Measures", *Econometrica*, núm. 52, pp. 761-767.
- Gago, A. y Alvarez, J.C. (1998), "la evolución del IRPF en los países de la OCDE, 1980-1996", *Estudios Económicos*, Nº 2-3. Instituto de Estudios Económicos.
- Gastaldi, F. y Liberati, P. (1998), "Towards a two-rate VAT in Italy: distributional and welfare effects", *The Microsimulation Unit. WP 9816*. University of Cambridge.
- Gibson, J. (1998), "Indirect Tax reform and the Poor in Papua New Guinea", *Pacific Economic Bulletin* 13 (2): pp. 29-39.
- Gimeno, J. (1994), *La fiscalidad del tabaco en la CE*. Ed. Civitas tallis. Madrid.
- González-Páramo, J.M. Martínez-Murillo, y Salas del Marmol, R. (1991), "Incidencia redistributiva del IVA", *Hacienda Pública Española*. num 119, pp.89-104.
- Harberger, A. (1971), "Three Basic Postulates for Applied Welfare Economics: An Interpretive Essay." *Journal of Economic Literature*, vol. 9, núm.3, pp. 785-97.
- Harding, A. (1990), "Dynamic Microsimulation models: problems and prospects", *Welfare State Programme, Discussion Paper*, núm.48. STICERD LSE.
- Harris, R.G. y Mckinnon, J.G. (1979), "Computing optimal tax equilibria", *Journal of Public Economics*, vol. 11, pp. 197-212.
- Hicks, J. R. (1946) *Value and Capital*. Clarendon Press, Oxford, Second edition, .
- INE (1997) *Encuesta Continua de Presupuesto Familiares 1996. Metodología*. Ministerio de Economía y Hacienda Madrid.
- INE (1997) *Encuesta Continua de presupuesto familiares, Resultados. Segundo trimestre, año 1996*. Ministerio de Economía y Hacienda Madrid.
- Jenkins, S. (1995), "Accounting for Inequality Trends: Decomposition Analyses for the UK, 1971-1986", *Economica*, núm. 62, pp.139-91.
- Jenkins, S. (1994), "Dwarfs and giants in the 1980s: trends in the UK income distribution", *Fiscal Studies*, núm. 15 (1), pp. 99-118.
- Jenkins, G. y Kuo, C. (2000), "A VAT revenue simulation model for tax reform in Developing Countries", *World Development*, vol. 28, núm. 4, pp.763-774.

- Jenkins, S. y Lambert, P. (1997), "Three i's of poverty curves, with an analysis of UK poverty trends", Oxford Economics Papers, 49.
- Kaiser, H. y Spahn, B. (1989), "On the efficiency and distributive justice of consumption taxes: a study on VAT in West Germany", Journal of Economics, vol. 49, pp. 199-218.
- Kakwani, N.C. (1977), "Measurement of tax Progressivity: an international Comparison", The Economic Journal, núm. 87, pp. 71-80.
- Kalbfleisch, J. D., and Prentice, R. L. (1980), The Statistical Analysis of Failure Time Data, New York: John Wiley and Sons.
- Kaplanoglou, G. (1998), "A microsimulation Analysis of the Distribution of the Indirect Tax Burden among Greek households", Paper for the workshop on Microsimulation in the New Millenium.
- Kaplow, L. (1989), "Transfer Motives and Tax Policy", NBER Reprints 2206 (también, Working Paper 6340), National Bureau of Economic Research.
- Kay, J.A., 1980, 'The Deadweight Loss from a Tax System', Journal of Public Economics, núm. 13, pp. 111-120.
- King, M. (1983), "Welfare analysis of tax reforming using households data" Journal of Public Economics, núm. 21, pp. 183-214.
- Kolm, S-C, (1976), "Unequal Inequality", Journal of Economic theory, núm. 12, pp. 416-442.
- Labeaga, J.M. y López, A. (1992), "Simulation of Indirect Tax Reforms for Spain", Fundación Empresa Pública. Programa de Investigaciones Económicas. Documento de trabajo nº 9214.
- Labeaga, J.M. y López, A. (1994), "Simulaciones de cambio en la estructura impositiva indirecta en España con un sistema de demanda flexible", Modelos microeconómicos y política fiscal. Arellano, M. Instituto de Estudios Fiscales.
- Labeaga, J.M. y López, A. (1996), "Flexible Demand System Estimation and Revenue and Welfare Effects of the 1995 VAT Reform on Spanish Households", Revista Española de Economía. Vol. 13 núm. 2, pp. 181-197.
- Lambert, P. (1993), The distribution and redistribution of income: A mathematical analysis. Manchester University Press. Manchester and New York.
- Lambert, P. y Plahler, W. (1992), "Income tax progression and redistributive impact of taxation and government expenditure", Public Finance Quarterly, núm. 16, pp. 178-202.

- Lambert, P., y Ramos, X. (1995), "Vertical redistribution and Horizontal Inequity", WP. Nº.95/1. Institute for fiscal Studies. Londres.
- Lerman, R. y Yitzhaki, S. (1985), "Income Inequality effects by income source: a new approach and application to the U.S", Review of Economics and statistics, núm. 67, 1, pp.151-156.
- Madden, D. (1995), "An Analysis of Indirect tax Reform in Ireland in the 1980s", Fiscal Studies. Vol. 16, núm.1
- Makdissi, P. y Wodon, Q. (2002), "Consumption Dominance Curves: testing for the impact of indirect tax reforms on poverty",. Economic Letters, núm. 75, pp. 227-235.
- Manresa, A. y Calongue, S.(1997), "Consecuencias redistributivas del Estado del Bienestar en España: Un análisis empírico desagregado", Moneda y Crédito Nº. 204
- Manresa, A. Calongue, S. y Beremguer, E. (1996), "Progresividad y redistribución de los impuestos en España, 1990-1991", Papeles de Economía Española. num 69, pp. 145-159.
- Mayo, R. (1995), "Análisis redistributivo del IVA: Incidencia de los tipos impositivos", Hacienda Pública Española. núm. 132, pp. 153-187.
- Mayo, R. y Salas, R. (1994), "Incidencia redistributiva del IVA Tipos efectivos declarados (1989)", Hacienda Pública Española. núm. 128, pp. 133-173.
- Mayshar, J. y Yitzhaki, S. (1995), "Dalton-Improving Indirect Tax Reform", The American Economic review, Vol. 85, Issue 4, pp. 793-807.
- Mayshar, J. y Yitzhaki, S. (1996), "Dalton-Improving tax reform when households differ in ability and need", Journal of Public Economics, núm.62, pp.399-412.
- Mckenzie, L. (1956), "Demand theory without a utility index", Review of Economic Studies, vol. XXIV (3), núm. 65, pp. 185-189.
- McLure, C.E. y Zodrow, G.R. (1987), "Treasury I and the Tax Reform Act of 1986: the economics and politics of Tax Reform", Journal of Economic Perspectives, vol. I, núm. 1, pp. 37-58.
- Mendenhall, W. (1986), Estadística Matemática con aplicaciones. México Grupo Editorial Iberoamerica.
- Mercader, M. (1998), "Identifying low standards of living: evidence from Spain", Research on Economy Inequality. Vol. 8. pp. 155-173.
- Mercader, M. y Levy, H. (1998), "Assessing alternative reforms to the Spanish Income Tax. A static microsimulation approach", Presentado en Microsimulation in the New Millenium: Challenges and Innovation. Cambridge.

- Mertz, J. (1991), "Microsimulation: A survey of principles, developments and applications", *International Journal of Forecasting*, núm. 7, pp. 77-104.
- Michel, R. (1989), "Microsimulation modeling Past, presents and futures", Presentation to the national Academy of Sciences panel to evaluate Microsimulation Models for Social Welfare Proposals.
- Moreno Valero, P.A. (2001), *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*. Consejo Económico y Social. Madrid.
- Musgrave, R.A. y Thin, T. (1948), "Income tax progression", *Journal Political Economy*, num. 56, pp.498-514.
- Musgrave, R.A. (1959), "The theory of Public Finance, a study in public economy", McGraw-Hill, Tokyo.
- Musgrave, R.A. y Musgrave, P.B. (1986), *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. Mcgraw-Hill. Madrid.
- Newbery, D. y Stern, N. (1987), *The theory of taxation for developing Countries*. Oxford University Press, New York.
- O'Donoghue, C. (1998), "Simulating the Irish tax-transfer System in Eur6", The Microsimulation Unit. MU/RN/26. Department of Applied Economics. University of Cambridge.
- Oliver, J, Ramos, X. y Raymond, J:L. (2001), "Recent trends in Spanish income distribution: a robust picture of falling income inequality", *Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas*. Documentos de trabajo, 166/2001.
- Orcutt, G. (1957), "A new type of socio-economic system", *Review of Economic s and Statistics*, vol. 58 (2). pp.773-797.
- Orcutt, G. y Geenberger, M. (1961), *Microanalysis of Socioeconomic Systems: A Simulation Study*. Harper & row, New York.
- Pazos, M, y Salas, R. (1997), "Progresividad y redistribución de las transferencias públicas", *Moneda y Crédito*, núm. 205, pp. 45-78
- Pechman, J.A., y Okner, B. (1974), "Who bears the tax burden?", *The Brookiings Institution*. Washington. D.C.
- Pigou, A.C. (1912), *Wealth and welfare*, Ed. Macmillan, London.
- Pigou, A.C. (1947), *A Study in public finance*, Macmillan.
- Plotnick, R. (1981), "A measure of horizontal inequity", *The Review of Economics and Statistics*, vol. LXII (2), pp. 283-288.

- Pudney, S. y Sutherland, H. (1994), "Statistical reliability and microsimulation: the role of sampling, simulation and estimation errors", Microsimulation Unit Research Note RN/MUIS, DAE, Cambridge.
- Pyatt, G., Chen, C. y Fei, J. (1980), "The distribution of income by factor component", Quarterly Journal of Economics, vol. 95, núm. 3, pp. 451-473.
- Ramsey F. (1927), "A Contribution to the Theory of Taxation", Economic Journal, núm. 37, pp. 47-61.
- Ravallion, M. (1994), Poverty Comparisons, Fundamentals of Pure and Applied economics, Harwood Academic Publishers, Switzerland.
- Ravallion, M. (1996), "issues in measuring and modelling poverty", The Economic Journal, núm. 106, pp. 1328-1343.
- Rawls, J. (1971), A Theory of justice. Cambridge, M.A. Harvard University Press.
- Ray, R. (1986), "Redistribution through commodity taxes: non-linear Engel curve case", Public Finance, núm. 41, pp. 277-284.
- Redmond, G. (1995), "POLIMOD: the calculation of VAT and Excise duties on household expenditure", Num MU/RN/11. The Unit Microsimulation, Cambridge.
- Rosen (1976), "Taxes in a labor supply model with joint wage-hours determination", Econometrica, núm. 44, pp. 485-507.
- Rowntree, B.S. (1901), Poverty: a study of Town life, Macmillan. London.
- Samuelson, P.A. (1974), "An essay on the 40th anniversary of the Hicks-Allen revolution in demand theory", Journal of Economic Literature, núm. 12, pp.1255-1289.
- Samuelson, P.A. (1986), "Theory of Optimal taxation", Journal of Public Economic, 30.
- Sanz, B. (1995), "La articulación micro-macro en el sector hogares de la Encuesta de Presupuestos familiares a la Contabilidad Nacional", Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 27/95. Madrid.
- Schechtman, E. y Yitzhaki, S (1987), "A Measure of Association Based on Gini's Mean Difference", Statistics: Theory and Methods, A16, núm. 1, pp. 207-231.
- Segura, J. (1986), Análisis Microeconómico, Madrid. Alianza Editorial.
- Sen A. (1973), On Economic Inequality. Clarendon Press, Oxford.
- Sen, A. (1976), "Poverty: An Ordinal Approach to Measurement", Econometrica, núm. 44, pp. 219-232.
- Sen, A. (1979), Sobre la desigualdad económica. Editorial Crítica. Barcelona. Alianza, Madrid.
- Sen, A. (1983), Choice, Welfare and Measurement, Nueva Delhi.

- Sen, A. (1995), Nuevo examen de la desigualdad. Alianza. Madrid.
- Serrano, A. (2001a), "Análisis de los efectos redistributivos del IVA español en la última década", Documento de trabajo, 01.10. Universidad Autónoma de Barcelona.
- Serrano, A. (2001b) "Impacto redistributivo desagregado del IVA actual en España: posibles vías de Reforma" Departamento de Economía Aplicada, WP. 01/13. Universidad Autónoma de Barcelona.
- Shorrocks, A. (1983), "Ranking Income Distribution", *Economica*, núm. 50, pp. 1-17.
- Shorrocks, A. (1995), "Revisiting the sen Poverty Index", *Econometrica*, vol. 63.5, pp. 1225-1230.
- Shorrocks, A. (1998), "Deprivation profiles and deprivation Indices", en *The Distribution of household welfare and household production*, Ed. Jenkins, S. et al., Cambridge University Press.
- Silver, H. (1994), "Social exclusion and social solidarity: Three paradigms", Geneva, ILS Discussion Papers Series núm. 69 (69 pp.). También en Geneva, ILO, *International Labour Review*, Vol. 133, núm. 5-6 pp. 531-578.
- Shoven, J.B. y Whally, J. (1984). "Applied General Equilibrium Models of Taxation and International Trade: An Introduction and Survey". *Journal of Economics Literature*. Vol XXII.
- Silverman, B. W. (1986), *Density Estimation for Statistics and Data Analysis*, Chapman and Hall.
- Smart, m. (2002), "Reforming the Direct-Indirect Tax Mix", *International Tax and Public Finance*, núm. 9, pp. 143-155
- Stark, O., Taylor, J.E. y Yitzhaki, S. (1986), "Remittances and Inequality", *The Economic Journal*, núm. 96, pp. 722-740.
- Statistique Canada, (1997), *Enquête sur les dépenses des familles. Année 1996*. Ottawa.
- Stern, N. (1987), "The Theory of Optimal Commodities and Income Taxation: An Introduction", en *The Theory of Taxation for Developing Countries*. Newberry, D. y Sterns, N. Oxford University Press
- Stone, J.R. (1954), "The measurement of Consumers", *Expenditure and Behaviour in the United Kingdom, 1920-1938*. Vol. 1. Cambridge University Press. Cambridge.
- Sutherland, H. (1991), "Constructing a Tax-Benefit Model. What advice one can give?", *Review of Income and Wealth*, 37 núm. 2.
- Sutherland, H. (1995a), "Static microsimulation in Europe", *The Unit Microsimulation*.

- Sutherland, H. (1995b), "Desarrollo de los Modelos Tax-Benefit: una perspectiva desde el Reino Unido", Hacienda Pública Española, núm. 135, pp. 171-182.
- Sutherland, H. (1996), "Households, individuals and the redistribution of income", Working Paper N° 9601. The Microsimulation Unit. Department de Applied Economics. University of Cambridge.
- Thon, D. (1979), "On Measuring Poverty", Review of Income and Wealth, núm. 25, pp. 429-439.
- Townsend, P. (1954), "Measuring Poverty", British Journal of Sociology, núm. 5, pp. 130-137.
- Townsend, P. (1971), "A plan to help the low paid: the reform of earned income relief", Poverty: Journal of the Child Poverty Action Group, núm. 18.
- Tsakoglou, P y Mitrakos, T. (1999), "On the distributional impact of excise duties: evidence from Greece", WP. 99/03.
- Valera, F. (1999), "Impuestos Indirectos", en Reformas y Crecimiento económico. Coord. Corona y otros
- Varian, H. (1980), Análisis microeconómico, Ed. Antoni Bosch Barcelona.
- Wildasin, D. (1984), "On public good provision with distortionary taxation", Economic Inquiry, Vol. 22 (2), pp. 227-243.
- Yitzhaki, N.C. (1983), "On the extension of the Gini coefficient", International Economic Review, núm. 24, pp. 617-628.
- Yitzhaki, N.C. (1994), "On the progressivity of Commodity taxation", en Wolfgang Eichhorn, (ed.) Models and Measurement of Welfare and Inequality, Springer-Verlag, Heidelberg, pp. 448-465.
- Yitzhaki, N.C. (1998), "More than a dozen alternative ways of spelling Gini", Research on Economic Inequality, núm. 8, pp. 13-30.
- Yitzhaki, S y Lewis, J.D. (1996), "Guidelines on searching for a Dalton-Improving tax reform: an illustration with data from Indonesia", The World Bank Economic Review, 10 (3). pp. 541-562.
- Yitzhaki, S. y Slemrod, J. (1991), "Welfare Dominance: An Application to Commodity taxation", American Economic Review, núm. 8, pp. 480-496.
- Yitzhaki, S. y Thirsk, W. (1990), "Welfare Dominance and the design of Excise taxation in the Cote D'Ivoire", Journal of Development Economics, núm. 33, pp. 1-18.
- Zheng, B. (1999), "On the power of poverty orderings" Social Choice and Welfare, núm. 16, pp. 349-371.