

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO UN AÑO DESPUES DE SU IMPLANTACIÓN EN ESPAÑA

Julián Ibáñez Casado

RESUMEN.— Cuando se aproximaba la fecha del 1º de Enero de 1986 (entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Sistema Fiscal Español) nos preguntábamos si podría aplicarse aquel antiguo aforismo de que «es mejor un impuesto viejo que uno nuevo». Ha transcurrido, desde entonces, algo más de un año y estamos en condiciones de resolver tal interrogante. Para ello, vamos a analizar los efectos que el mencionado tributo ha tenido sobre estos hechos económicos: Inflación, Empleo y Comercio Exterior; además de conocer su trascendencia sobre la imposición indirecta y el aspecto recaudatorio.

A través del precitado camino podemos comprobar que todavía estamos muy lejos de opinar como aquéllos que califican de gran éxito la implantación del IVA en nuestro país, pero que también nos alejamos de quienes admiten una visión catastrofista acerca de las repercusiones de la aplicación del mismo sobre la economía española en general y sobre la empresa en particular.

1. Introducción

Debemos remontarnos, en el tiempo, aproximadamente un cuarto de siglo para asistir a la discusión sobre la conveniencia de introducir en el sistema fiscal español un impuesto plurifásico sobre las ventas o un impuesto sobre una sola fase o incluso un impuesto sobre el valor añadido¹. Es en 1964, a propósito de la reforma tributaria que se llevó a cabo en tal año, cuando, sobre todo, el Informe de la Organización Sindical defiende el sistema de imposición sobre el valor añadido. Sin embargo como sabemos la decisión recayó a favor del Impuesto Ge-

¹ Véase, en este sentido, Ministerio de Hacienda: «Memorandum sobre la reforma del sistema tributario español». Madrid, 1964.

neral sobre el Tráfico de las Empresas (I.G.T.E.), al cuál bien puede otorgarse la calificación de una nueva alcabala española².

Desde entonces la idea fue cautelosamente guardada y solamente en los últimos años sería tomada nuevamente en consideración. Ahora bien, aunque como tendremos ocasión de comprobar, a lo largo de la exposición, son las favorables razones internacionales (armonización de nuestra fiscalidad indirecta con la normativa comunitaria y fuente de financiación de la CEE) e internas (generalidad, neutralidad, transparencia, estímulo a la inversión, gran capacidad recaudatoria y en algunas ocasiones se pensó en su consideración como factor de promoción de empleo) las que han llevado a la implantación del IVA, no es menos cierto que la precipitación con que se ha introducido dicho impuesto en el sistema fiscal español ha acarreado enormes problemas en el momento de proceder a su liquidación. En este sentido, no hay que olvidar que el Reglamento se aprobó el 30 de Octubre de 1985, esto es, a dos meses vista de su entrada en vigor y, menos mal, porque en algún momento mucho nos temimos que esto no sucediera, máxime si cuán «espada de Democles» pendía sobre nuestra cabeza el recuerdo que en el Impuesto sobre Sociedades la Ley es de finales de 1978 y el Reglamento vio la luz al concluir Octubre de 1982.

Podemos reconducir, siguiendo a Rubio Guerrero³, a tres los motivos que fundamentaron ese interés por la pronta aplicación, súbitamente, del mencionado impuesto:

1º) Motivo político: Concluidas las negociaciones con la C.E.E. y firmado el Tratado de Adhesión el 12 de Junio de 1985 era conveniente implantar esta figura tributaria lo antes posible por cuanto su adopción sería requisito para la incorporación absoluta de nuestro país a la Comunidad. De esta forma, se hizo coincidir la fecha de entrada de España en el Mercado Común Europeo con la aplicación del IVA, el 1º de Enero de 1986.

2º) Motivo técnico: En nuestra reciente historia legislativa fiscal ha existido un Proyecto de Ley que, con carácter transitorio, trataba de aproximar el Impuesto General Tráfico de Empresas al IVA, a través del cuál, por ejemplo, se consideraban sujetos pasivos del IGTE a los profesionales, y con el que se abriría un período de transición en la implantación del IVA que permitiese adecuar las estructuras administrativas y contables de la empresa española, especialmente la pequeña y mediana, para el cumplimiento de las obligaciones formales que exige un impuesto como éste. Al no tener éxito la mencionada proposición⁴ se impulsaba a que para el comienzo del ejercicio económico de las actividades empresariales y profesionales (en general, para nuestro país coincidente con el 1º día del

² La primera utilización de un impuesto sobre el volumen de ventas se asocia a 1.342, a propósito del sitio de la plaza de Algeciras por Alfonso XI y de las necesidades de financiación de este gasto bélico. El segundo origen de este impuesto sucede a partir de la primera guerra mundial; desde 1916 las Haciendas europeas asumen los principios de la antigua alcabala española.

³ RUBIO GUERRERO, J.J.: «El proyecto español del IVA: Aspectos económicos y fiscales». Comunicación al Seminario «El Deficit Público». UIMP, Santander 1985.

⁴ IBÁÑEZ CASADO, J.: «Tributación de profesionales en el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas». Rev. Colegio de Economistas. Valladolid, Marzo 1985.

año natural) estuviese lista la normativa que posibilitase el no posponer la entrada en vigor de dicho Impuesto.

3º) Motivo estructural: Con la aparición del IVA este gravamen se convierte en la figura central de la imposición indirecta del sistema tributario español, en torno a la misma van a girar las otras dos figuras básicas de este bloque de imposición: El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y los Impuestos Especiales. Así es, el ITP y AJD regulado por la Ley 32/1980 de 21 de Junio estableció una dualidad de sistemas en cuanto a las operaciones societarias, esto es, un sistema provisional que no se aparta básicamente del propugnado en el Texto Refundido del 6 de Abril de 1967 y un sistema definitivo que se encontraba pendiente de la entrada en vigor del IVA y que se intenta aproximar al régimen fiscal comunitario existente en esta materia. También la ley que regula los impuestos especiales, que entra en vigor con el IVA, permite determinar definitivamente la materia de aplicación de cada impuesto.

Desde mi punto de vista, la razón esgrimida desde la vertiente política no la comparto, pues si nos atenemos a lo sucedido en la comparación internacional, asistimos al hecho de que algunos países han tardado más de diez años en aplicar el impuesto, como el caso de Italia; Grecia lo implantó el 1 de Enero de 1987 seis años después de su adhesión al Mercado Común, una vez exigida y obtenida esta moratoria y Portugal, cuya fecha de entrada en la Comunidad Económica Europea coincidió, como conocemos, con la de nuestro país, todavía no se ha visto afectada «de facto» por el nuevo Impuesto. Por tanto, no nos extrañamos de que futuras rectificaciones han tratado de enmendar sobre la marcha lo que debió haberse previsto y de que se estudien en profundidad las modificaciones que se deben introducir en el IVA para que éste quede perfecto, a través de una reforma a fondo del mismo.

También, desde el lado técnico hubiese sido deseable que el periodo de transición se hubiera realizado con anterioridad a la puesta en práctica del IVA pero, dada tal premura de tiempo, este periodo de asimilación de la empresa española a las nuevas exigencias ha sido efectuado coincidiendo con la aplicación del mismo, lo cual ha ocasionado serias disfuncionalidades tanto a nivel de Administración como de contribuyente, porque si de una parte el aparato administrativo no ha podido adaptarse instantáneamente al nuevo sistema, de otra, sobre todo, el sujeto pasivo no ha sabido en muchas ocasiones aplicar e interpretar la norma tributaria, por las muchas lagunas e inconcreciones que la misma encierra. Buena prueba de esto último lo tenemos en el hecho que raro es el día en que las páginas del Boletín Oficial del Estado no se han hecho eco de un sinnúmero de Resoluciones dictadas por la Dirección General de Tributos, como respuesta a consultas vinculantes formuladas durante los seis primeros meses de dicho año exclusivamente por organizaciones o entidades legalmente reconocidas de naturaleza sindical, colegios profesionales, Cámaras Oficiales y Organismos Patronales.

Más aún, la sencillez que interesa al empresario o al consumidor, no es la que se predica del modelo, sino la que pueda decirse del impuesto concreto, totalmente regulado y desarrollado reglamentariamente, al que tienen que someterse y que les van a exigir. Según ha expuesto el profesor Aaron, «por muy simple

que pueda ser en teoría el impuesto sobre el valor añadido la experiencia europea pone de manifiesto que no lo es tanto en la práctica. El impuesto crea una multitud de problemas especiales que dan origen a trámites burocráticos y a distinciones más o menos arbitrarias... No es, en ningún caso, el impuesto sencillo y automático que algunos de sus menos sofisticados valedores nos han descrito»⁵.

Al cabo del tiempo, la experiencia europea y más modestamente, como se ha señalado, la española, han dejado bien sentado que el impuesto en cuestión aunque pueda ser simple en teoría no lo es en la práctica. También es cierto que nuestras empresas y los demás contribuyentes han respondido mucho mejor de lo que en un principio se esperaba a costa de no regatear esfuerzos y en un corto espacio de tiempo consiguieron situarse en condiciones de autoliquidar el impuesto, aunque quizás por temor a equivocarse «han pecado por exceso».

Como observa Dorothy Johnstone⁶ en su estudio del IVA británico, «la facilidad en administrarlo no puede ser considerada una de las virtudes del IVA»; el IVA tipo consumo crea una cantidad sustancial de papeleo administrativo sin que se genere un ingreso fiscal real. Asimismo, la complejidad y el desconcierto en Italia provienen de cambios y adaptaciones de las normas. En parecidos términos podemos manifestarnos cuando se analiza la realidad acontecida en otros países⁷.

Hechas estas consideraciones previas, pasamos a resaltar las consecuencias económicas que se han derivado y se derivarán de la implantación del impuesto objeto de análisis. En nuestro discurrir por las diversas repercusiones que la introducción del IVA ha ocasionado sobre diferentes objetivos económicos nos centraremos en el conocimiento de los efectos que dicho tributo presenta sobre la inflación, el empleo, el comercio exterior e incidentalmente sobre las variables macroeconómicas de consumo-ahorro y la inversión⁸; para continuar con el aspecto recaudatorio que entraña el mismo y concluir con el tema de los regímenes especiales de aplicación del mencionado gravamen.

⁵ AARON, H. J.: «The value-added tax: Lessons from Europe». Traducción al castellano «Efectos de la aplicación del IVA». Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 3/1982, pág. 16.

⁶ JOHNSTONE, D.: «A Fax Shallbe Charged». H.M.S.O. Londres, 1975.

⁷ Por todos los autores que han tratado este tema nos remitimos a la frase de Antonio Pedone sobre la experiencia italiana la cual «pone de manifiesto, en forma dramática, la incompatibilidad entre la equidad fiscal y la administración eficiente».

Egret, G.: «Las pequeñas empresas en la experiencia del IVA en Francia» y Wauters, F.J.: «Experiencia de la implantación del IVA en Bélgica». Ambos trabajos publicados en «Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en España». Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1982. Págs. 415 a 448.

⁸ A corto plazo, desde un punto de vista macroeconómico, los componentes que por la vertiente de la demanda determinan la evolución de la renta son el consumo privado, la inversión, los gastos públicos y el saldo de la balanza de pagos. Naturalmente, en un modelo de equilibrio todas estas variables se determinan simultáneamente, pero con objeto de hacer más factible la exposición, analizaremos sucesivamente los efectos de este impuesto sobre el consumo (al tratar la inflación), la inversión (a través del estudio del empleo) y el comercio internacional.

2. Imposición indirecta versus imposición directa

Si anteriormente establecíamos que el Impuesto sobre el Valor Añadido se ha convertido en el eje sobre el que gravita la imposición indirecta, ahora es el momento de referirnos a las consecuencias que la introducción del precitado gravamen tienen en aquella clase de imposición cuando «se enfrenta» a la imposición directa.

Acudiendo al Programa Económico a Medio Plazo⁹ que el Gobierno español proyectó para el período 1984-1987 se señala que la adecuación de la estructura impositiva transcurre por una revaloración de la importancia de la imposición indirecta, dado que no está comprobado que un traslado de la carga impositiva de los impuestos indirectos hacia los directos aumente la progresividad del sistema, debido a la existencia de altos niveles de defraudación detectables en esta última imposición, fundamentalmente en aquellos rendimientos que tradicionalmente se corresponden a estudios de renta elevados.

Lo señalado en el párrafo precedente nos incita a formularnos dos interrogantes; estos son: ¿Cuál es el camino recorrido en pro de esa hegemonía de la imposición indirecta vía IVA?. ¿Cómo afecta este impuesto a la distribución de renta por medio de la mencionada progresividad?.

Por lo que hace referencia al primer tema en consideración, hay que constatar que, según el documento programático precitado y para el horizonte temporal marcado por el ejercicio económico de 1987, la imposición indirecta superará en valores absolutos a la directa, viniendo a significar un 45% del total de los ingresos presupuestados. Siuviésemos que buscar al elemento desencadenante de tal transformación fácilmente lo encontraríamos, puesto que el considerable impacto de la imposición indirecta entre 1985 y 1987 es manifiestamente imputable a los resultados previstos por la implantación del IVA. Así es, mientras que en 1985 los impuestos directos suponían el 44,6% del total de los ingresos y los impuestos indirectos el 42,1% de ese total, en 1986 esos ratios se trastocan y pasan a ser del 40,7% y 43,8% respectivamente, con unas tasas de variación del 8,9% y del 24,2%¹⁰.

Considerando el Presupuesto del Estado para 1987 apreciamos el significativo aumento en la recaudación por los Impuestos Indirectos, de algo más de 500 mil millones de pesetas, con un incremento porcentual del 21,7% sobre las cifras presupuestadas para 1986. La tendencia de fuerte crecimiento de estos ingresos durante los dos últimos ejercicios ha desnivelado ampliamente a su favor el clásico ratio impuestos directos/impuestos indirectos, ya que en 1987, si se cumplen

⁹ Ministerio de Economía y Hacienda: «Programa Económico a Medio Plazo». Madrid, 1984.

¹⁰ Si se quieren hacer las cifras más comparables con las incluidas en el presupuesto de 1985, es necesario eliminar las cantidades de aquellos impuestos que en 1985 eran recaudados por las Comunidades Autónomas, Diputaciones y Ayuntamientos, y que ahora son sustituidos por el IVA. Estos impuestos suman 227 mil millones de pesetas. De esta forma, en 1986: Impuestos directos = 42,4% e Impuestos indirectos = 41,4%. Tasa de variación impuestos indirectos = 12,5%.

las previsiones, la recaudación por impuestos directos equivaldrá al 85% de la obtenida por impuestos indirectos. Dentro de dicho incremento —21,7%— corresponde el mayor aumento al IVA (que se coloca a muy corta distancia del IRPF —64 mil millones de pesetas—) y a la imposición sobre el petróleo (Impuestos Especiales y Monopolios Fiscales)¹¹. Por su parte, los impuestos directos aumentarán su recaudación un 11,5% respecto a 1986, pasando de 2,23 a 2,49 billones de pesetas.

Sin embargo, esta modificación no atenta contra el principio de equidad tributaria, ya que no está demostrado que una traslación de la carga impositiva desde los impuestos indirectos hacia los directos aumente la progresividad global del sistema, debido a que la incidencia del fraude es mayor en los impuestos directos (via rendimientos de capital mobiliario y actividades profesionales y artísticas) que en la otra clase de impuestos¹².

También se podría argumentar que la implantación del IVA provoca, por medio del incremento en el nivel de precios (al que en el apartado siguiente nos referiremos) y asumiendo la hipótesis de decrecimiento de la propensión marginal al consumo, un efecto regresivo sobre distribución de la renta, ya que tal aumento va a gravitar considerablemente sobre las economías domésticas de bajos niveles de renta.

Ahora bien, en realidad «el grado de regresividad de este impuesto viene determinado fundamentalmente por los tipos aplicables a cada categoría del bien, de acuerdo con el estrato social de consumo»¹³. El impuesto puede ser incluso progresivo, en el caso de que se establezcan exenciones o se utilicen tipos diferentes (incluido el tipo cero) en el tratamiento de diferentes clases de bienes o servicios.

En este sentido, al diferenciar los tipos impositivos en función de la naturaleza del producto gravado se le dota de cierto aire redistributivo penalizando, con un tipo incrementado del 33%, determinados consumos de bienes suntuarios o para aquellos considerados como bienes de lujo y aplicando un tipo reducido, del 6%, a consumos de bienes y servicios de primera necesidad, siempre en relación a un tipo intermedio o general del 12%. De esta manera un impuesto que en su forma más simple es proporcional respecto al consumo y regresivo respecto a la renta se convierte en un impuesto que es progresivo con relación al consumo y proporcional o ligeramente progresivo con relación a la renta¹⁴.

En el proyecto de ley elaborado en 1981, aquellos tipos impositivos aparecen señalados como 22%, 4% y 11% respectivamente, y en el primer proyecto, habido en 1978, eran el ordinario, que se fija en el 10%, el reducido 5%, aplicable

¹¹ La recaudación prevista por IVA para 1987 no es comparable con la cifra presupuestada en 1986: Al ser éste último el primer año de vigencia del tributo, los ingresos correspondientes al último trimestre —o último mes, en el caso de importaciones y grandes empresas— del año anterior no existen.

¹² FUENTES QUINTANA, E. en su excepcional trabajo «Opciones fiscales de los años 80» (Papeles de Economía Española, nº 27, págs. 227 y 228) señala, gráficamente, La plaga del fraude fiscal en el I.R.P.F.

¹³ GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS, J.: «Manual de Hacienda Pública General y de España». Ed. Tecnos. Madrid, 1985, pág. 563.

¹⁴ AARON, H. J.: «The value-added tax: Lessons from Europe». Op. cit., pág. 15.

a los bienes y servicios de carácter social y el incrementado 30%, correspondiente a las operaciones referentes a consumos de carácter suntuario. También es cierto que en la exposición de motivos de aquél proyecto legislativo se señaló, que «los tipos impositivos que se establecen tienen un carácter provisional, en función de las actuales circunstancias socioeconómicas. En el período comprendido entre el 1 de Enero de 1983 y el 31 de Diciembre de 1984 el Gobierno propondrá a las Cortes para su aprobación las adaptaciones que se estimen necesarias, incluso en los tipos impositivos, en función de las circunstancias económicas de aquél momento».

Al margen de que aquella diversificación de tipos de gravamen ocasiona en bastantes empresas mayores costes administrativos y complejidades en la aplicación del porcentaje correcto, determinados sectores de la actividad económica española han hecho saber a la Administración tributaria la necesidad, unas veces subjetiva y otras perfectamente objetivable, de que para algunos bienes dichos tipos tendrían que modificarse y en algunos casos hasta anularse. Tras un adecuado estudio y análisis pormenorizado de estas últimas pretensiones, una solución correcta conduciría a la consecución del objetivo tratado en esta parte del trabajo.

3. Inflación

Una vez establecido el Impuesto sobre el Valor Añadido, y cuando se compara la nueva situación económica con la anteriormente existente en la que imperaba un impuesto multifásico, se origina una tensión inflacionaria (como ocurre con cualquier modificación de la imposición sobre bienes y servicios). «Ese cambio ha producido en todos los países europeos elevaciones de los precios cuando el cambio se realizó. Sin embargo, no es menos cierto que ese cambio fiscal estuvo asociado a una aguda coyuntura inflacionista que facilitó el alza de precios; alza de precios que incluso fue imputable a otras causas difíciles de aislar de las propiamente fiscales»¹⁵.

De otra parte, en el Informe de Alan A. Tait elaborado para el Fondo Monetario Internacional¹⁶, a pesar de concluir «que la introducción del IVA no es en absoluto inflacionaria en sí misma y que en 26 de los 31 países analizados el Impuesto no fue un factor que contribuyera a la inflación»; lo cierto es que tal categórica afirmación debe ser atendida con ciertas reservas, ya que del mismo Informe se deduce que de los 31 países analizados, en 18 se producen sustanciales efectos sobre los precios. En la realidad constituye una rara excepción la existencia de no modificaciones en los precios como consecuencia de la incidencia real del

¹⁵ FUENTES QUINTANA, E.: «Hacienda Pública. Principios y Estructura de la Imposición». Imp. R. García Blanco, Madrid, 1986, pág. 394.

¹⁶ TAIT, A. A.: «Is the introduction of a value added tax inflationary?». International Monetary Fund. Fiscal Affairs Dept. 3 noviembre 1980.

IVA en aquellos países que han implantado tal impuesto¹⁷. Entonces, ¿por qué la aparición del IVA produce un aumento en el nivel general de precios?

En primer término, hay que constatar que la actitud real de los sujetos pasivos es asimétrica en relación a las variaciones relativas en la presión fiscal. Si éstos se comportaran de una manera racional, siguiendo los dictados de la Teoría Económica en el sentido de igualar precio y coste marginal en el marco de un mercado en competencia perfecta que propugna la maximización del beneficio, entonces ante una disminución de los costes —puesto que con el IVA, generalmente, no se ocasiona un coste para el empresario—¹⁸ se deberían bajar los precios. Sin embargo, la experiencia práctica permite asegurar que se produce el llamado «efecto de viscosidad de los precios», en el sentido que, bajo el supuesto de demanda inelástica, los sectores en los que la carga fiscal aumenta (comercio al por menor, hostelería y restauración, transportes terrestres, servicios prestados a empresas, productos siderúrgicos y profesiones liberales, principalmente) elevan el precio, mientras que aquellos que soportan una presión fiscal menor no rebajan dichos precios en la cuantía de la reducción, puesto que hay una inflexibilidad a la baja de los precios en las modernas economías.

Además de esa gran rigidez registrada por los precios, la introducción del IVA intensifica el proceso inflacionista por otros tres motivos:

De una parte, en línea con lo anterior, la importante variación de los sectores percutidos por el IGTE respecto de los gravados por el IVA, en el sentido de que el campo cubierto por este último impuesto es mucho más amplio que el que atendía el ya tributo desaparecido, ya que éste declaraba exentas las operaciones efectuadas en la fase minorista y no sujetas las actividades profesionales, con lo cual se ocasionan elevaciones apreciables en sectores tales como la alimentación y servicios que tanta influencia tienen en la determinación del Índice de Precios al Consumo.

Asimismo, por el efecto psicológico derivado de la ilusión financiera de mayor carga fiscal al ser los tipos del IVA mucho más altos que los del IGTE, ya que siendo nuestro tributo en análisis un impuesto que grava sólo el valor añadido incorporado en cada fase dentro del proceso productivo y distributivo, requiere unos tipos impositivos más elevados que el anterior tributo para alcanzar un

¹⁷ Sobre este tema, véase la obra de SOTO GUINDA, J.: «El IVA sus efectos económicos». Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1978.

¹⁸ En algunas ocasiones pueden aparecer síntomas de distorsión que vulneren ese principio de neutralidad inmerso en el modelo teórico, ya que la propia norma puede hacer que al menos una parte del impuesto soportado en las adquisiciones corrientes de bienes y servicios como en las adquisiciones de bienes de inversión, sea un coste más para la empresa. Valga traer a colación la llamada «regla de prorata», por la cual solo se podrá deducir el impuesto soportado en las compras por aquella parte de los impuestos que sean aplicables a la parte de producción que constituya la actividad empresarial gravada efectivamente por el Impuesto, pero no a aquella otra parte de la producción de la empresa que esté exenta o no gravada o que simplemente no constituya su típica actuación empresarial.

Además, las cuotas soportadas en determinados «gastos» no son deducibles, según queda señalado en el artículo 33 de la Ley 36/1985, de 2 de agosto reguladora de este Impuesto (exclusiones y restricciones del derecho a deducir).

un mismo volumen de recaudación y ello puede llevar al empresario a suponer un mayor grado de presión fiscal, que tratará de repercutir en el consumidor.

Por último, este incremento no debiera producirse si el sujeto pasivo tuviese en cuenta que el IVA no es un coste a considerar dentro de los resultados del ejercicio de su actividad, sino un desembolso del que puede resarcirse por repercusión o por devolución. Sin embargo, este cambio de filosofía con relación a los Impuestos sobre el Tráfico de las Empresas y sobre el Lujo es difícil de comprender, voluntaria o involuntariamente, en un primer momento, por los empresarios o profesionales.

Como apuntábamos al principio de este apartado nunca es fácil precisar cuáles han sido las causas de los fenómenos económicos, pero se puede concluir en que de la tasa de inflación de 1986 sólo puede atribuirse al IVA entre 2,2 y 2,6 puntos, de acuerdo con estudios realizados por el Banco de España. En este sentido, achacar al mencionado Impuesto casi toda la responsabilidad del mal resultado en la estrategia inflacionista es faltar a la realidad; lamentablemente, existen otros factores generadores de tensiones inflacionistas, como son el crecimiento de la masa salarial, la no debida repercusión a los consumidores del descenso de los precios del petróleo, la cual fué reducida y tardía con escasos efectos en los precios finales de la energía, o el aumento en ocasiones excesivo de la cantidad de dinero.

Efectivamente, la inflación acumulada en los diez primeros meses del año 1986 fue de un 8%¹⁹ lo cual viene a significar que hemos tenido hasta Octubre de ese año la misma tasa de inflación que en el conjunto de 1985, contando con dos datos diferenciadores, uno a favor (el abaratamiento de los precios del petróleo y otras materias primas y el descenso del valor del dólar) y otro en contra (la entrada en vigor del IVA y su indudable impacto inflacionista). La caída de los precios del petróleo debería haber tenido un impacto superior a la del IVA en su repercusión sobre los precios y si esto no ha sido así es porque hay elementos en la economía española y no sólo, como ya hemos indicado, debidos al IVA, que empujan los precios al alza, anulando las corrientes benéficas que otros agentes podrían haber estado provocando.

Cuando se atiende a la comparación internacional asistimos a que los países de la CEE estuvieron a un nivel medio de inflación, en términos anuales, alrededor del 3%²⁰, mientras que en el nuestro es del 8,3%; con lo cual la Comunidad recortó su tasa de inflación en más de dos puntos desde principios de año, mientras la española tuvo una tasa similar a la registrada en 1985. En definitiva, «el ejercicio de 1986 fue un año perdido en la lucha contra la inflación... La aplicación del IVA se ha esgrimido como causa justificativa de tal evolución. Sin embargo, este argumento ignora las favorables e irrepetibles circunstancias que con-

¹⁹ La variación mensual del índice de precios al consumo en los dos meses restantes del año experimentó una disminución en noviembre de 0,2% y un aumento en diciembre de 0,4%. Fuente: I.N.E., Boletín Estadístico.

²⁰ Inflación en la CEE (1986): Luxemburgo = -1,4; Alemania = 1,1; Holanda = 0,2; Bélgica = 0,6; Francia = 2,1; Gran Bretaña = 3,7; Italia = 4,1; Dinamarca = 4,4; España = 8,3; Portugal 10,6; Grecia = 16,9. Media = 2,8%.

currieran el año pasado en un sentido marcadamente desacelerador de los precios»²¹.

De otra parte, aunque formalmente haga suyo el objetivo de reducir la inflación, el presupuesto estatal para 1987 no colabora en la desaceleración de tal proceso, sino más bien actuará en sentido contrario alimentando el avance de los precios. Esto sucederá con la considerable variación positiva que experimentará la recaudación por IVA, la cual contribuirá relativamente al aumento de los precios al consumo en el precitado año²². Ahora bien, hay que dejar constancia que la traducción concreta del IVA sobre los precios se reduce a su efecto-impacto, es decir, si se me permite la expresión lo malo ya ha pasado. Como tal impuesto sobre el consumo tendrá los efectos generales de una figura tributaria que incide sobre tal variable y de que puede resultar un instrumento inflacionista.

4. Empleo

Por contra, la «puesta en marcha» del Impuesto sobre el Valor Añadido puede suponer un incentivo a la creación de nuevos puestos de trabajo, que tiene como causas un incremento en la inversión, propiciado por los efectos positivos que sobre esta variable desencadena la aplicación del mencionado Impuesto, y una reducción en las cuotas empresariales a la Seguridad Social, al permitir aumentar la participación del Estado en la financiación de la Seguridad Social por los incrementos recaudatorios considerables que dicho Impuesto conlleva.

El tratamiento de la inversión es favorable con la introducción del IVA cuando se efectúa una comparación con otras modalidades impositivas sobre el consumo (en el caso español, concretamente con el IGTE).

Efectivamente, ahora se elimina la doble imposición que recaía sobre los bienes de inversión, tanto en el momento de la adquisición, por su total importe, como mientras dure su vida útil, al integrarse en el precio final las amortizaciones anuales. Con el IVA, los sujetos pasivos que adquieran dichos bienes deducirán de manera inmediata las cuotas del impuesto satisfechas o que les hayan sido repercutidas con motivo de tales compras, por lo que estos bienes sólo serán gravados en la medida que sus costes se van incorporando a los productos terminados.

De esta forma, además, la devolución total del impuesto soportado en su adquisición supone el diferimiento del pago del impuesto en cuotas parciales mínimas a lo largo de su vida útil, ahorrándose el empresario, por tanto, el coste financiero de anticipar el pago total al momento de la compra.

Por consiguiente, al evitar la doble imposición sobre los bienes de inversión y reducirse el coste financiero de tales bienes, dicho impuesto constituye un estímulo fiscal a la inversión. Aunque a corto plazo este mecanismo no fomente la

²¹ INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONOMICOS. «Coyuntura Económica», número 6, 30 de abril de 1987.

²² También los impuestos directos tendrán un efecto inflacionista, toda vez que una parte de los mismos se traslada, vía costes, a los precios de venta al consumidor.

creación de empleo, no debe olvidarse que sólo con un mayor crecimiento de la inversión puede generarse un efecto multiplicador sobre el sistema económico capaz de incrementar el empleo de forma generalizada en los distintos sectores productivos.

Más aún, hasta a corto plazo el IVA no puede ser considerado como discriminatorio contra el empleo de mano de obra en el enfrentamiento máquinas-hombres. «Si se acepta la tendencia del IVA a ser traslado hacia adelante en la mayor parte de los casos y se comparan los resultados en una empresa con alto grado de mecanización y en otra con un importante componente de mano de obra, es previsible que, a igualdad de cifra de ventas y de adquisición de bienes intermedios, la cuota acumulada hasta ese estadio coincidirá para ambas»²³.

El efecto sobre la inversión de la sustitución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas resulta equivalente al que tendría la introducción de un incentivo que permitiera la deducción inmediata a efectos fiscales de un porcentaje del coste de la inversión en torno al 12% del valor de la misma, en función de la opción del tipo impositivo que se adopte²⁴. Más concretamente, basándonos en los trabajos publicados sobre la materia, puede estimarse el posible impacto sobre la inversión del incentivo fiscal implícito en el IVA en un 10% aproximadamente, representando un coste fiscal calculado en torno a los 3.000 millones de pesetas.

En definitiva, y haciéndonos eco de lo expresado en la Exposición de Motivos de la Ley del IVA: «La puesta en vigor del IVA por primera vez en Francia, en 1954, estuvo motivada por la necesidad de fomentar la inversión empresarial en una época de acusada atonía inversora. La especial actitud del IVA para fomentar la inversión constituye uno de los factores que más han contribuido a la rápida y en cierto modo sorprendente expansión de este tributo en más de treinta países de características socioeconómicas muy diversas», destacamos la incidencia positiva de este gravamen sobre la inversión empresarial.

Sin embargo, el estímulo, en palabras de Rafael Moya²⁵, es mucho menos significativo de cuanto se pretende en el énfasis de las afirmaciones del legislador en la precitada Exposición de Motivos de la Ley. «La exoneración del impuesto en la adquisición de bienes de equipo se produce más que por la exclusión de dichos bienes del ámbito de la aplicación del Impuesto (es decir, por vía de exención), por mediación y a través de los mecanismos de las deducciones financieras».

A parte de que, siguiendo al mismo autor, se podría conseguir tal objetivo (incentivar la inversión empresarial) a través de un apropiado sistema de desgravación en los impuestos directos, «sin necesidad de revolucionar el sistema impositivo español con la implantación de un nuevo impuesto».

²³ SOTO GUINDA, J.: «Efectos económicos de la introducción del IVA en España», en la obra «Introducción del IVA en España». Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1982, pág. 132.

²⁴ MARIN ARCAS, J.: «Efectos de la implantación del IVA sobre el consumo». Revista Economistas, nº 15, pág. 48.

²⁵ MOYA JOVER, R.: «Aproximación al IVA. Aspectos teóricos y prácticos de la ley y reglamento». Ed. el autor. Alicante, 1985, pág. 33.

Además, no hay que olvidar que la inversión es una variable económica que depende no solamente de estímulos fiscales, sino de otros factores como, por ejemplo, las expectativas empresariales, el tipo de interés, etc. La formación bruta de capital fijo tuvo en 1986 una tasa de crecimiento del 12% como consecuencia de las favorables perspectivas de beneficio del capital productivo y del saneamiento financiero empresarial de años precedentes; asimismo, la disminución de los costes financieros, debida a la caída en los precios del dinero, produjo efectos positivos favorables en los excedentes empresariales y en el propio comportamiento de la inversión privada.

De otra parte, la potencialidad recaudatoria del IVA podrá permitir a la Administración Estatal financiar una parte considerable de los gastos de la Seguridad Social, posibilitando la reducción de las cuotas empresariales a la misma y por ende disminuir los costes del factor trabajo, contribuyendo así como un estímulo al empleo e incrementar la competitividad de la empresa española en el concierto internacional.

La idea del Gobierno fue no aplicar, en un principio, algunos recursos conseguidos por el nuevo Impuesto a financiar parcialmente la Seguridad Social y ello debido a que, por un lado, no se deseó incrementar la presión fiscal, de manera que lo que se pretendió en el ejercicio 1986 fue sustituir la recaudación de los 24 tributos que desaparecen por la recaudación del IVA y, por otro, el cuantioso déficit público no permite tal línea de actuación. Esto no significa que en un futuro más o menos inmediato no se pueda dedicar parte de la recaudación a financiar los gastos de la Seguridad Social, según deseo expresado por el Poder Ejecutivo que tomaría como punto de partida el 1º de Enero de 1988. Esta realidad actual va en contra del hecho de que en varios documentos, tanto de la Administración como de las organizaciones empresariales, se había asociado la implantación del IVA con una modificación del sistema de financiación de la Seguridad Social. En este sentido, la memoria elaborada por el Ministerio de Hacienda acerca del Proyecto de Ley del Impuesto, de Julio de 1981, destacaba las ventajas que supone para la creación de empleo el poder iniciar un proceso de reducción de las cuotas empresariales a la Seguridad Social y su paulatina sustitución por recaudaciones impositivas. Esta pretendida modificación tiene como resultado positivo adicional el otorgar un mayor grado de neutralidad al sistema sin modificar por ello la presión tributaria total, al sustituir simplemente unos contribuyentes por otros.

«En términos de presión fiscal —afirma la precitada Memoria— los impuestos absorbidos por el IVA en recaudación líquida representan un 3,4% del PIB al coste de factores y el IVA al tipo del 11% del Proyecto de Ley puede representar un 6% del PIB. La diferencia en este caso del 2,6% del PIB será la cuota de la Seguridad Social a financiar por el Estado, quedando en definitiva, la presión conjunta igual que en el sistema anterior»²⁶.

²⁶ MINISTERIO DE HACIENDA: «Impuesto sobre el Valor Añadido. Proyecto de Ley». Secretaría General Técnica. Servicio de Publicaciones. Madrid, 1981, pág. 155.

Desde la fecha de redacción de la Memoria del proyecto de 1981, la imposición indirecta ha sufrido un incremento notable en su participación en el PIB, en un intento de aproximar los niveles de tributación a los inicialmente previstos tras la implantación del IVA. Para el ejercicio de 1986 la imposición indirecta estatal fija sus previsiones en un 6,8% del PIB, y la porción del PIB a recaudar mediante el IVA para igualar la recaudación de tributos que desaparecen se ha fijado en un 4,2% para dicho año. Como resulta fácil deducir, el margen recaudatorio que en una primera etapa puede destinarse a financiar la Seguridad Social queda sensiblemente reducido, aun considerando el incremento de tipos que ha tenido lugar entre ambos proyectos²⁷.

Sin embargo, se tendría que haber vuelto a replantear una reducción de las cuotas empresariales a la Seguridad Social en base a que en 1986 se produjo una recaudación por este Impuesto superior a la inicialmente prevista y además hay que considerar la espléndida ocasión que a tal objeto brinda un avance tan espectacular como el previsto para ese gravamen en 1987. No debemos olvidar, que casi las tres cuartas partes del Presupuesto de la Seguridad Social para 1987, o siendo más precisos el 73,8% sobre un total de 4.367,9 miles de millones de pesetas, se financian con las cuotas de empresarios y trabajadores afiliados al sistema; de ellas, más del 80% corresponden a cotizaciones empresariales, constituyendo un auténtico tributo sobre el factor trabajo («impuesto sobre la nómina»).

Por consiguiente, una especial preocupación suscitan las cotizaciones a la Seguridad Social, cuyo volumen sigue siendo excesivo, tanto desde la perspectiva del encarecimiento del trabajo, siendo necesario conseguir un abaratamiento relativo de este factor, como por la reducción que causa en la competitividad internacional de las empresas españolas, lo que a su vez minora la demanda de trabajo. En este sentido, hay que traer a colación el hecho de que en 1986 las empresas españolas realizan sus aportaciones equivalentes al 28,2% de las remuneraciones salariales brutas de los trabajadores (de cada 100 pesetas que estos perciben, aquellos han de aportar a la Seguridad Social otras 28,2 pesetas en concepto de cotización) y aunque en estos últimos años se ha experimentado una leve rebaja del peso de estas cotizaciones —en 1983 ha sido 31,8%—, todavía nos encontramos con un coste proporcional superior a la media europea del orden de tres puntos.

En definitiva, el sistema actual de financiación de la Seguridad Social es un obstáculo para la creación de empleo, ya que los principales costos recaen sobre los empresarios. Por otra parte, la financiación a través del IVA tiene la ventaja de que se devolvería en las exportaciones, mientras que las aportaciones actuales a la Seguridad Social no revierten a las empresas.

²⁷ Según expone VILLARREAL, E.: «Problemas de la imposición indirecta en España, con especial referencia al IVA». Comunicación presentada al Curso El Déficit Público. U.I.M.P. Santander, 1985.

4. Comercio exterior

No cabe duda alguna que por medio de la actuación sobre las exportaciones, proclamando su exención de gravamen en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y la consideración de las importaciones en la delimitación del hecho imponible de este Impuesto, lo que conlleva a la desaparición de la Desgravación Fiscal a las Exportaciones y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, respectivamente, se facilita un tratamiento equitativo de las mismas, asegurando la neutralidad del impuesto en las transacciones internacionales.

Con un sistema de imposición acumulativo en cascada era prácticamente imposible determinar la carga impositiva que los productos nacionales habían soportado, al depender de la longitud de la correspondiente cadena del proceso productivo y de comercialización, por lo cuál el cómputo desgravatorio (de impuestos indirectos) establecido en orden a que tales productos no perdiesen competitividad internacional, por motivos extraños a los propios de la estructura productiva, no tenía más remedio que ser altamente estimativo. Lo mismo sucedía con los productos importados, es decir, el intento de que quedasen compensados con la misma carga fiscal que los interiores y de esta forma se atendiese al precitado objetivo, era muy difícil de alcanzar.

Por consiguiente, la modificación en el régimen fiscal del comercio exterior ha provocado la supresión del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y de Desgravación Fiscal a la Exportación, de manera que los ajustes en frontera se realizan a través de una doble línea:

a) IVA sobre importaciones, al considerarlas sujetas al Impuesto (artículo 20 Ley 30/1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido. B.O.E. 9 de Agosto).

b) Exención del IVA para las exportaciones y operaciones asimiladas (artículos 9 y 10 Ley 30/1985).

Aunque sería más correcto hablar, en este segundo caso, de operaciones sujetas con tipo de gravamen «cero», para diferenciarlas de las operaciones internas e importaciones exentas, ya que se origina una deducción del IVA sobre los imputs de los bienes exportados y, además, una devolución con poca demora, bajo determinadas condiciones, del saldo a favor del sujeto pasivo exportador, existente al término de cada período de liquidación (mensual) hasta un cierto límite²⁸. Por otra parte, existe la voluntad gubernamental de establecer la devolución instantánea del 90% del IVA soportado por los exportadores. Sin embargo, el Ministerio de Economía y Hacienda pretenden que sólo tengan acceso a este sistema «empresas con clara vocación exportadora y con tradición de solvencia y seriedad ante la Hacienda Pública».

²⁸ Véase Real Decreto 2.082/1985, de 30 de Octubre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, en su artículo 172 (BOE 31-10-85) y Orden Ministerio Economía y Hacienda de 28 de Enero de 1986 (BOE 31-1-86). En honor a la verdad hay que significar que Hacienda está devolviendo dichas cantidades con una prontitud a la que los exportadores españoles no estaban acostumbrados.

Mientras que, por el contrario, cuando se establecen exenciones y supuestos de no sujeción el IVA deja de ser una forma de recaudar un impuesto general sobre el consumo para pasar a considerarse un impuesto sobre determinadas operaciones empresariales. Las empresas afectadas no tienen que gravar a sus clientes en factura el importe del impuesto, como en las exportaciones, pero tampoco podrán deducir el IVA soportado a través de las facturas de sus proveedores y acreedores, por lo que absorben el peso del tributo como si fueran consumidores finales. (Posteriormente, si las condiciones del mercado lo permiten, procurarán trasladar la carga impositiva vía aumento de precios).

En cuanto a los efectos que este cambio de tratamiento tiene sobre nuestra actividad económica hay que decir que, obviamente, depende de las ventajas que el sistema anterior suponía para la defensa de los productos españoles frente a la competencia exterior. En términos amplios, pensamos que ello ha ocasionado la desaparición de las subvenciones fiscales encubiertas que se generaban a través de la Desgravación Fiscal a la Exportación, produciéndose un freno considerable a la capacidad exportadora española, por cuanto en muchos casos el margen de beneficios en la exportación coincidía con tal desgravación. Pero, de otra parte, la supresión del Impuesto Compensación Gravámenes Interiores, en muchas ocasiones una verdadera barrera artificial de protección de los productos nacionales, origina una disminución de la presión fiscal sobre las mismas «aunque esto puede ser obviado a través de una modificación del arancel, siempre que las obligaciones derivadas del desarme arancelario en las relaciones con determinados países permita compensar esta reducción de la presión fiscal de las importaciones»²⁹.

En España, el sector exterior ha sido uno de los grandes perdedores de la reestructuración de la imposición indirecta. La supresión de la desgravación fiscal a la exportación, que conlleva el establecimiento del IVA, y que en muchos casos, como se ha apuntado en el párrafo precedente, se traducía en una subvención encubierta del Estado, por ser el importe de tal desgravación superior a las cantidades devengadas por los impuestos indirectos soportados en el proceso de producción y distribución de los bienes posteriormente exportados, ha ocasionado un resultado negativo para la mayor parte de los exportadores españoles. Por contra, la implantación de este impuesto presenta un signo distinto para aquellos escasos exportadores de productos fabricados y/o distribuidos por empresas de bajo nivel de concentración o integración, cuya presión fiscal indirecta fuera mayor que el importe de la desgravación fiscal recibida. El proteccionismo estatal encubierto era superior a esta segunda situación.

A la luz de la experiencia internacional³⁰ parece deducirse que en la práctica el IVA no ha supuesto un incremento notable de las exportaciones en ninguno de los países afectados, con la excepción de Italia. Lo que sí es cierto es que la mayor transparencia del Impuesto y el cálculo más preciso de los necesarios ajustes en frontera que dicha transparencia permite, han significado un reto para la

²⁹ RUBIO, J.J.: «El proyecto español del IVA...». Op. cit., pág. 16.

³⁰ AARON, H.J.: «The value-added tax...» Op. cit.

competitividad exterior de algunos sectores con gran peso en las exportaciones españolas³¹.

Prosiguiendo con este tema, la Balanza comercial de Pagos ha sufrido un impacto negativo derivado de la modificación de los precios relativos de los productos interiores respecto de los exteriores. El abaratamiento relativo de los bienes y servicios exteriores debido al incremento en el índice de precios español, —según quedó demostrado en otro lugar de este trabajo—, agravado por el progresivo desarme arancelario ante los países de la Comunidad Económica Europea, provocó un incremento en la demanda de importaciones que además se ha visto acompañado por una reducción en las exportaciones, puesto que el régimen de transparencia aportado por el IVA, que permite compensar la elevación del precio de un producto como consecuencia de su incidencia fiscal, no puede evitar que la parte de inflación inducida que se incorpora a los costes antes de tributar empeore la competitividad de aquéllas (exportaciones).

Es de muy difícil cuantificación el efecto que sobre la Balanza de Pagos, tiene todo el proceso más arriba comentado. Por ello, vamos a acudir a exponer la realidad económica española que en este ámbito ha acontecido en 1986, teniendo presente que una «parte de culpa» ha sido debida a la implantación del IVA.

Las ventas de bienes y servicios españolas en los mercados internacionales sólo aumentaron, en volumen, un 1,1% sobre el año anterior, a la vez que este retroceso de la capacidad competitiva de la economía española ha coincidido con un acelerado aumento de las importaciones, cuyo crecimiento fue del 16% en términos reales, por lo que se produjo un déficit exterior por operaciones comerciales. El fuerte avance experimentado por las importaciones, sobre todo las no petrolíferas, no es, en principio, preocupante especialmente cuando responden al objetivo de equipar productivamente a nuestras empresas constituyendo una importante base para el futuro, pues refleja la mayor capacidad de invertir y de consumir que tiene la economía española. Sin embargo, esa debilidad exportadora pone de manifiesto que, al margen de la desaparición de los incentivos fiscales a la exportación, ya tratados, los empresarios españoles se encuentran con una serie de obstáculos a los que es preciso combatir, tales como el actuar sobre los aumentos de costes, el mejorar la productividad, el evitar que la conflictividad laboral en nuestro país sea una de las más altas de la CEE, mantener una política de lucha contra la inflación más eficaz, hacer frente a la tremenda diferencia que hay en cuestión de costes de Seguridad Social con otros países cuyas cotizaciones sociales funcionan como un impuesto sobre el coste de la producción no desgradable en frontera; todo ello a través de unas decididas actuaciones de los poderes públicos y de ellos mismos mejorando la gestión de sus empresas.

³¹ MARIN ARCAS, J.: «Efectos de la implantación del IVA...». Rev. cit., pág. 47.

6. Recaudación

El IVA proporciona a la Hacienda Pública una base importante y estable de ingresos públicos. Así, desde el punto de vista de la importancia recaudatoria, se pretendió que tal impuesto fuera el segundo tributo en cuanto a montante cuantitativo después del IRPF, con un nivel de recaudación ligeramente inferior a este. En el primer año de aplicación se había fijado como objetivo el obtener unos ingresos similares a los conseguidos por los tributos que desaparecen más las devoluciones que será necesario efectuar durante el período transitorio, y si éstos en el año 1985 sirvieron para recaudar alrededor de 1,150 billones de pesetas, los deseos del Gobierno en cuanto a recaudación del IVA se situaron en 1,355 billones de pesetas, con una participación en el PIB —a precios corrientes— del 4,23%. La cuantía de recaudación por IRPF prevista para 1986 fue de 1,7 billones de Ptas.. En otros términos, dentro de la estructura del presupuesto de ingresos, para dicho año, al IVA le corresponde un 24,7% y al IRPF un 31%.

Más aún, 227.000 millones que anteriormente eran recaudados por Comunidades Autónomas, Diputaciones y Ayuntamientos pasaron a formar parte del presupuesto de ingresos del Estado debido a la absorción de una serie de impuestos (Recargo Provincial del IGTE, canon eléctrico, Seguridad Social Agraria y otros impuestos no recaudados por el Estado) por parte del IVA. Por lo que si se quisiera comparar tal presupuesto con el de años anteriores los 1,355 billones de Ptas. se reducirían a 1,128.

Según fuentes del Ministerio de Economía y Hacienda, la recaudación del Estado ha superado el billón trescientos noventa y cinco mil millones de pesetas, a las que habría que añadir lo recaudado por las Diputaciones Forales del País Vasco y Navarra. Además de la adecuada política informativa y de gestión realizada por la Administración Tributaria, hay que reconocer que buena parte de tal diferencia recaudatoria, sobre la inicialmente prevista, ha tenido como elemento desencadenante la existencia de tres alícuotas en el Impuesto, lo que ha promovido las dificultades para los contribuyentes de la necesaria clasificación de bienes por tipos de gravamen, suponiendo un previo análisis de los mismos no siempre fácil y agravado por la posibilidad de exenciones, que a la postre les ha llevado a aplicar en caso de duda a favor del siguiente más elevado.

De otra parte, la estabilidad en la recaudación del gravamen sobre el valor añadido se considera una ventaja con respecto, sobre todo, al impuesto sobre Sociedades, más sensible a los movimientos que afectan a la coyuntura económica y por ende a su base imponible.

Para facilitar esa recaudación se requiere el conocimiento de las compras y ventas entre empresas y ventas al público, obligando de esta forma a seguir a los bienes dentro de su itinerario del proceso de transformación y comercialización; por lo que la realización de esta tarea le faculta al impuesto como medio ideal de comprobación e inspección del mismo y, por tanto, se convierte en un instrumento muy eficaz para evitar el fraude fiscal tanto en este impuesto como en otros, como pueden ser los anteriormente mencionados el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este sentido, la recaudación fraccionada obtenida por la aplicación del nuevo tributo y especialmente empleando el método de facturas o de crédito del impuesto ³², adoptado por la legislación española, minimiza, o por lo menos reduce las consecuencias de la evasión fiscal, ya que de ocasionarse sólo afectará a la fase o empresa en que tenga lugar, pero no en las precedentes. «Incluso si el fraude no se extendiera a las fases o empresas posteriores, la recaudación total no sufrirían detrimento al producirse el efecto recuperación», según tan acertadamente exponen José Luis Lampreave, Juan Antonio Gimeno y Alberto Terol ³³.

Además, con dicho método se compromete al propio contribuyente a vigilar para que los sujetos de la fase anterior, dentro del proceso económico, cumplan su obligación tributaria, pues cada empresa tendrá un gran interés en exigir la factura de sus compras para deducir los impuestos pagados sobre las mismas de las repercusiones efectuadas en sus ventas (cuota a ingresar = IVA repercutido en las ventas - IVA soportado en las adquisiciones). A su vez dicho contribuyente se ve compelido por las empresas de la fase siguiente.

Asimismo, este mecanismo, al permitir la comprobación cruzada de la base (lo que es venta para unas empresas es compra para otras) facilita la función inspectora de la Administración Tributaria. En este contexto, hay que señalar que el IVA ha supuesto, con respecto al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, un incremento del número de contribuyentes de más de tres veces y media, lo que significa que, al margen de los sujetos pasivos afectados por el nuevo Impuesto y que anteriormente no lo eran como tales en el IGTE, en muchos ciudadanos españoles se ha despertado la «conciencia fiscal» ante el temor a posibles descubrimientos de situaciones fraudulentas.

Sin embargo, «la opinión de todos los expertos no puede ser más explícita: En la práctica ni la comentada fuerza compulsoria es efectiva ni, si lo fuera, podría ser aplicada plenamente en un cross checking masivo contrastando el elevado número de declaraciones y de facturas. Es comprensible, sin embargo, que los funcionarios encargados de la mecanización y proceso de datos opinen lo contrario, al menos respecto a un futuro cercano» ³⁴.

A parte de que aquella ventaja que la aplicación del IVA lleva consigo, de controlar y evitar el fraude fiscal, se entiende a nivel individual, puesto que cuando se produce una asociación de voluntades, con la finalidad de evitar el pago

³² Cada empresa o profesional calcula su cuota a ingresar/devolver aplicando el tipo de gravamen correspondiente a sus ventas gravables disminuyendo, a continuación, de la cantidad resultante el impuesto pagado por las compras. Al contrario, por el método contable de conocer las ventas y sustraer el coste de las compras, para que una vez computado ese valor añadido, la cuantía del impuesto se obtiene aplicando el tipo de gravamen sobre dicho importe.

³³ LAMPREAVE, J.L., GIMENO, J.A. y TEROL, A.: «La empresa española ante el Impuesto sobre el Valor Añadido». Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1985, pág. 55. Efecto «recuperación» consiste en que el impuesto no recaudado en un punto de la cadena es recuperado en los eslabones siguientes, ya que el valor añadido ocultado pasará simplemente a formar parte del valor añadido que posteriormente sea objeto de gravamen. Para un análisis más en profundidad de dicho efecto véase esta obra en su capítulo IV.

³⁴ Recogida en LAMPREAVE, J.L. y otros: «La empresa española ante...». Op. cit., pág. 80.

del tributo, puede alcanzarse excluyendo de la revisión a toda la línea de un producto o eludiendo el reconocimiento de los empresarios implicados. Como se ha significado, «la pretendida contraposición esclarecedora de intereses puede convertirse en una efectiva unión de intereses para defraudar»³⁵ o, en otros términos, los aparentes intereses contrapuestos de las partes se convierten en intereses concurrentes frente a la Administración Tributaria y como ejemplo de ello tenemos que si un contribuyente decide limitar el volumen de sus operaciones a un determinado nivel, con objeto de reducir los impuestos directos, no estará interesado en que le facturen sus compras directamente más que en a medida en que se absorban dentro de esa barrera.

7. Regímenes especiales

Retomando lo que en un principio decíamos, hay que tener presente que el IVA es un impuesto que presenta importantes novedades en su funcionamiento con relación, principalmente, al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y al Impuesto sobre el Lujo, lo cual origina obstáculos para su correcto entendimiento por gran parte de sus destinatarios, implicando, además, el cumplimiento de una serie de obligaciones formales y registrales que no todos los sujetos pasivos están en condiciones de cumplimentar, sobre todo por su escasa preparación contable.

Descendiendo a la Ley reguladora de este tributo se indica que «el elevado número de sujetos pasivos del futuro impuesto sobre el Valor Añadido y la diferente condición de los mismos aconsejó establecer regímenes especiales de aplicación del mencionado tributo»³⁶. Por tanto, se hace referencia a uno de los diversos motivos que aconsejan la existencia de esta clase de regímenes en el IVA; ese motivo, como se acaba de poner de manifiesto, es la amplitud del ámbito de aplicación subjetiva del impuesto, que nos viene determinada por su generalidad, ya que el IVA grava todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen empresarios y profesionales. Si el ámbito de aplicación subjetiva es amplio, es claro que tienen que existir grandes diferencias en la condición de los sujetos pasivos que la integran y que, por consiguiente, hay que tener en cuenta.

Este problema se puso de relieve desde el momento en que comenzó a implantarse el Impuesto sobre el Valor Añadido en 1967 en los distintos países de la Comunidad Económica Europea. Por las dificultades de gestión y aplicación del tributo que esto suponía, la II Directriz de la Comunidad admite la posibilidad de arbitrar regímenes fuera del general que contemplen las peculiaridades de algunos sectores económicos.

³⁵ Sessa, G.: «Mito e realtà nella T.V.A.», en *Revista della Guardia de Finanza*, nº 3, 1967, pág. 287.

³⁶ Exposición de Motivos Ley 30/1985 de 2 de Agosto (B.O.E. de 9-8-85).

Todo ello conduce, en definitiva, a la necesidad de tener que implantar regímenes especiales de liquidación del IVA³⁷, los cuales si bien es cierto que atentan en mayor o menor grado contra los principios generales que hacen del impuesto un gravamen teóricamente perfecto, ayudan sin embargo a atenuar la elevada presión fiscal indirecta que determinados contribuyentes o incluso enteros sectores impositivos soportarían si se les aplicase el IVA sin ningún tipo de adaptación; a la vez, que vienen incluso propiciados desde la misma Administración tributaria debido al hecho de que en muchas ocasiones la misma no vería compensado el esfuerzo que le supone la correcta gestión del impuesto con el escaso volumen recaudatorio que pudiese obtener de ciertos sujetos pasivos.

Dentro de dichas especialidades, en nuestro país y en otros varios, se contempla el régimen simplificado, por el que va a permitirse a los pequeños y medianos empresarios, cuya cifra de negocio no supere los 50 millones de pesetas, que tengan la condición de personas físicas, no llevar libros registros, ya que la cuota tributaria se determinará aplicando unos módulos o índice, (aplicación del régimen de estimación objetiva singular de cuotas tributarias) fijados por el Ministerio de Economía y Hacienda, para cada actividad, y por el período de tiempo anual correspondiente³⁸.

La utilización de este sistema «forfait» para la determinación de cuotas provoca desviaciones con la realidad, lo que puede afectar a la neutralidad y transparencia del impuesto. También, puede beneficiar o, por el contrario, perjudicar a algunos sectores de la actividad económica nacional, con lo que se producirán distorsiones intersectoriales y, por tanto, vulneración del principio de justicia fiscal. Estos problemas se solucionan, en parte, al otorgar a las precitadas cuotas el carácter de «cuotas mínimas a ingresar», ya que pueden ser modificadas por la Administración Tributaria a través del ejercicio de la actividad inspectora.

Pero esta posibilidad de rectificar al alza la cuota correctamente declarada por el sujeto pasivo introduce un elemento de inseguridad en cuanto éste no puede considerar firme la cuota ingresada, mientras no prescriba el derecho a la comprobación, y al mismo tiempo introduce un elemento de injusticia comparativa en el sistema de exacción del IVA pues contribuyentes en las mismas circunstancias pagarán cuotas diferentes, según hayan sido o no comprobados por la Administración Tributaria. Ello va en contra de la misma esencia del régimen simplificado que se basa, por una parte, en aliviar la presión fiscal indirecta del pequeño empresario exonerándole de parte de sus obligaciones formales y, por otra, en la imposibilidad de comprobar a un elevado número de pequeños contribuyentes sin aumentar desproporcionadamente los costes de administración del impuesto.

De otra parte, el régimen de recargo de equivalencia se aplica con carácter obligatorio a los comerciantes minoristas, que sean personas físicas y desarrollen

³⁷ Los regímenes especiales contemplados en la legislación española son: simplificado; de la agricultura, ganadería y pesca; de los bienes usados y el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; de las agencias de viaje; del comercio minorista: régimen de determinación proporcional de las bases imponibles y el régimen del Recargo de equivalencia.

³⁸ Los índices o módulos a aplicar en 1986 se aprobaron por Orden de 23-12-1985 (B.O.E. de 30-12-85).

su actividad en los sectores económicos que se determinan reglamentariamente por vía negativa.

Este régimen especial supone una importante novedad en la legislación comparada dentro de los países de la Comunidad Económica Europea: únicamente en el caso belga se contempla un supuesto con características muy similares a nuestro Régimen del Recargo de Equivalencia. Se denomina Cuota de Equivalencia, y a él se pueden acoger, ya que es voluntario, personas físicas y sociedades personalistas, cuyas actividades se desarrollen en unos determinados sectores (alimentación, calzado, confección, droguería, libros y prensa) y cuyo volumen de operaciones anual no exceda de unas determinadas cantidades.

El citado régimen especial del recargo de equivalencia, desde nuestro punto de vista, puede afectar negativamente a las principales ventajas que presenta este nuevo Impuesto sobre el anterior Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Efectivamente, la aparición de ese recargo conlleva a que surja el efecto piramidación³⁹, haciendo que la carga impositiva no sea uniforme; asimismo, al escapar del ámbito tributario determinados sujetos pasivos, se conduce a una pérdida de generalidad y, además, se pierde también, en cierta forma, la ventaja del control cruzado o transparencia impositiva.

Por contra, se traspan las obligaciones del minorista a los proveedores, que recaudan e ingresan las cuotas. Esto permite que aquél pierda el carácter de contribuyente con lo que sus obligaciones formales se reducirán a comunicar a sus proveedores y a la Aduana su condición de minorista en el Régimen Especial y a entregar factura a otros sujetos pasivos del impuesto.

Si al principio de nuestra exposición reflejábamos la necesidad de realizar ajustes, tienen sobre todo un importante campo de acción en el tema de las obligaciones formales de los contribuyentes y de los regímenes especiales tanto para los dos considerados como en otros existentes, por ejemplo, el de los bienes usados. El sendero por el que debe transcurrir el Impuesto que hemos tratado en este trabajo está diseñado; lo que sucede es que al ponerse a caminar los contribuyentes se han encontrado con una serie de obstáculos, que en unas ocasiones han sido salvados y en otras no es prácticamente posible superar esas barreras puesto que lo que se necesita es que sean retiradas por medio de disposiciones normativas que se adapten a las exigencias que la propia realidad impone.

Valladolid, mayo de 1987

³⁹ El efecto piramidación se ocasiona cuando el impuesto exigido constituye un elemento de coste en la fase siguiente y forma parte de la base sobre la que se aplica el margen de beneficio.