

**EL IVA
ESPAÑA
Y LA CEE**



LA TECNICA DEL IVA SOBRE LAS VENTAS

Sr. D. Eugenio Simón Acosta
Catedrático de Derecho Financiero
C. M. La Estila
Santiago. 20.11.84.

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
Y LA AGRICULTURA.

D.Luis F. Alemany y Sánchez de León
C.M. La Estila
Santiago de Compostela 21-11-84

EL I.V.A. Y LA C.E.E. LA TRANSICIÓN AL I.V.A.

SR.D. JULIO BANACLOCHE PEREZ
Inspector de Servicios del Ministerio de Hacienda.
C. M. La Estila
Santiago, 22 de Noviembre de 1.984.

LA TECNICA DEL IVA SOBRE LAS VENTAS

Dr. D. Eugenio Simón Acosta
Catedrático de Derecho Financiero
C. M. La Estiba
Santiago. 20.11.84.

Ante todo quiero manifestar mi agradecimiento a la dirección del C.M. La Estila por su amable invitación para participar en este ciclo y a todos Vds. por su asistencia. Así como a los profesores Meilán y Dieguez que me acompañan en la mesa y me honran con su presencia esta noche.

Para un jurista, hablar de un impuesto que todavía no está en vigor, como es el impuesto sobre el valor añadido plantea ciertas dificultades. Cuando se me ha propuesto que les hablara a Vds. de este impuesto, he tenido que meditar sobre el tema de mi intervención. Si yo pronunciara una conferencia de carácter estrictamente jurídico, es decir, si tratara de elaborar conceptos de dogmática jurídica, no encontraría los textos legales, los textos normativos necesarios para apoyar esa labor de construcción jurídica. Podría, eso sí, entrar en un análisis de derecho comparado, estudiando cómo se ha estructurado jurídicamente este impuesto en otros países. Sin duda alguna la problemática que en ese terreno se plantea es sumamente interesante y atractiva para un jurista. Podría hablarles a Vds. de la obligación tributaria en el impuesto sobre el valor añadido: si es una obligación que nace en el momento en que se produce la venta por parte del empresario, si, como dicen otros autores, la obligación del empresario es simplemente una obligación preliminar o un pago a cuenta, de modo que la obligación tributaria sólo queda constituida cuando el bien se destina definitivamente al consumo porque el impuesto pretende ser un impuesto sobre el consumo. Podría hablarles de las otras dos relaciones jurídicas básicas que el sistema IVA comporta. Por un lado de la relación de repercusión: si tiene naturaleza jurídica privada y para hacer una reclamación hay que acudir a los tribunales ordinarios o por el contrario si es una obligación de carácter tributario y por tanto habría que acudir a un tribunal económico-administrativo en el momento de plantearse algún conflicto en orden a la aplicación del impuesto. Por otro lado cabría plantear cuál es la naturaleza que tiene el derecho de crédito de impuesto (el derecho a deducir las cuotas soportadas por repercusión), etc.

Son todos ellos problemas, como digo, de gran interés para un jurista pero quizá no lo sean para Vds. en este momento.

Pienso que les puede atraer más el conocer, no la técnica jurídica, sino la tributaria, la técnica fiscal, el momento prejurídico del impuesto sobre el valor añadido. Y de eso les voy a hablar. ¿Que es un impuesto sobre el valor añadido?, ¿Por qué el IVA va a ser como va a ser?. Trataré de expresarlo con

claridad y llaneza. No he querido tomar un punto concreto del impuesto para profundizar en el mismo porque supongo que al nivel de conocimiento ordinario, de una persona culta pero lega en esta materia, no se le alcanzan todavía los problemas específicos del impuesto sobre el valor añadido. Para un auditorio numeroso, como el que está aquí hoy, sin duda cualificado, pero quizá no en aspectos concretos como puede ser en este tema del impuesto sobre el valor añadido, yo pienso que quizá interesa más una panorámica de la técnica del impuesto. Posteriormente personas más entendidas les hablarán a Vds. de aspectos concretos del impuesto.

Y sin más preambulos, comienzo a hablarles del impuesto sobre el valor añadido. ¿Por qué el IVA? ¿Cuáles han sido las razones que han impulsado a que este impuesto esté hoy tan en boga en Europa a pesar de que muchos países, como USA, no le prestan casi ninguna atención?. El IVA hay que relacionarlo con la CEE, con el proceso de formación de un Mercado Común en Europa. Y por eso, aunque repita cosas que son conocidas por todos o por muchos de Vds., es necesario ir a las raíces para comprender por qué se ha llegado a este fenómeno tan en boga, por qué se ha llegado a crear este sistema de impuesto tan distinto de todos los anteriores, al menos en su técnica.

Ustedes saben -con dos palabras me voy a referir a algo perfectamente conocido- que el actual sistema de imposición sobre las ventas, el ITE, es un impuesto hoy día inaceptable porque grava los productos en cascada. Es decir en cada fase de producción se grava la totalidad del valor de los bienes o productos, de manera que cuando un bien pasa a la fase siguiente, al ser gravado por todo su valor vuelve a tributar por el valor que soportó ya la imposición en la anterior transmisión y así sucesivamente. Cuantas más veces se transmite un bien, mayor es el impuesto que recae sobre cantidades que ya han sido gravadas previamente, porque se grava el valor total del producto en cada fase de producción. Por lo tanto es un impuesto que no es neutral, es un impuesto que tiene una incidencia más o menos fuerte en función de que los bienes se vendan más o menos veces durante el proceso productivo. Por otra parte es un impuesto que no favorece la inversión, en el sentido de que no solamente grava el consumo sino que también grava los bienes que adquieren las empresas para ser utilizados en la producción.

Así eran los impuestos indirectos en Europa cuando se plantea el problema de la integración europea. Y una de las principales cuestiones que ha de resolver la política de la armonización fiscal es la de decidir como han de gravarse los productos, como han de gravarse las ventas de las empresas para que no exista discriminación en la imposición que soportan los productos nacionales y los productos que han sido importados; para que todos los bienes y servicios se encuentren en igualdad de condiciones dentro del mercado interior de cada país. Existen dos formas para organizar una imposición sobre las ventas de las empresas o dos principios de imposición en función del territorio que aplique el impuesto correspondiente: el principio que se llama de país de origen y el principio de país de destino.

En el sistema de gravamen de las ventas en virtud del principio de país de origen, se atribuye el poder fiscal, el poder impositivo sobre las ventas de productos, a aquellos países en que el producto es fabricado, vendido o elaborado. De este modo si se produce un coche en Francia ese coche paga impuestos en Francia y si se importa a España, solo pagaría los correspondientes al valor que al mismo se incorpora en procesos productivos realizados en España, pero no a la parte del valor producida en Francia que se gravaría en el país de origen. El principio contrapuesto es el que se llama de país de destino y significa que es el país donde se consumen, donde se utilizan los bienes, el que va a gravar la totalidad del bien, cualquiera que sea el país en el que haya sido producido. Así pues la aplicación del principio de país de destino implica que si los países donde se han producido los bienes han exigido algún impuesto sobre las ventas de los mismos, esos países devuelven el impuesto correspondiente cuando los bienes son exportados, para que esos bienes salgan del país con imposición cero. El país que importa los bienes aplicará la imposición compensatoria correspondiente a los impuestos que hubieran sido exigidos dentro del país si el producto hubiera sido elaborado o producido en el interior del mismo.

Pues bien, entre estos dos principios ya en el art.3 del GATT (Acuerdo General sobre tarifas y comercio) se optaba por el principio de país de destino. Decía el art.3 de ese tratado, que las partes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes reglamentos etc, no deberán aplicarse a los productos importados nacionales de manera que se proteja la producción nacional. Se establece pues el principio de neutralidad: no se debe proteger la producción nacional con impuestos. Pero la forma en que eso se debe hacer es la siguiente: los productos del territorio de cualquier parte contratante, importados de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos directa ni indirectamente a impuestos, u otras cargas interiores de cualquier clase que sean superiores a los aplicados directa o indirectamente a los productos nacionales. Se opta, por tanto, según el precepto por el principio de país de destino: El país importador grava los productos importados y tiene que hacerlo de manera que no exista discriminación con los productos nacionales.

Este principio fue acogido posteriormente en el Tratado de la Comunidad europea del Carbón y del Acero, en el Tratado de la CECA, cuyo art. 67, establece aproximadamente la misma disposición (hago a Vds. gracia de su lectura para evitar perder el tiempo en algo que ya puede quedar perfectamente comprendido con el artículo antes citado). De todas maneras en 1951 cuando se implanta, se crea la CECA, los países europeos tenían todos ellos impuestos en cascada, similares a nuestro ITE y aunque se impuso que se aplicara el principio de país de destino, prohibiendo las distorsiones, las distorsiones siguieron existiendo. Porque los gravámenes que se aplicaban a la importación de bienes, se calculaban por los países de manera que los productos nacionales quedaran favorecidos. Por ello la CECA encargó a la Comisión Tinbergen el estudio de algún sistema que evitara ese tipo de distorsiones. Esta comisión llegó a la conclusión de que el principio de país de origen era imposible de aplicar, exigía un nivel de armonización tan avanzado y tan lejano de las posibilidades de el mo-

mento, que era preferible prescindir del sistema de país de origen. Había que seguir con el sistema de país de destino. Pero con los sistemas de impuestos sobre ventas que tenían los países europeos era imposible llegar a conocer cuales eran los impuestos que habían soportado los bienes en el momento que se producía su importación o su exportación. La comisión optó por una solución de compromiso y propuso para la CECA un sistema de compensación limitada a la última fase de gravamen del producto. No me puedo extender en la explicación del sistema: baste afirmar que no llegaba a solucionar la cuestión, cosa que no importaba mucho cuando el Mercado Común era solo de Carbón y Acero.

El problema se planteó realmente cuando con el Tratado de la CEE se pretendió que la libertad de comercio en el Mercado Común afectase a todo tipo de productos. Los arts. 95 y 96 de Tratado de la CEE, vuelven a incidir sobre el mismo principio de gravamen en país de destino. Los productos se van a gravar donde son consumidos y hay que gravarlos de tal manera que no haya distorsiones: el país que exporta debe devolver exactamente los impuestos que haya soportado el producto hasta ese momento; y el país que importa, que recibe los bienes, debe gravarlos con un impuesto exactamente igual al impuesto que hubieran soportado esos bienes si se hubieran producido en el interior del país (arts. 95 y 96 del Tratado).

Para hacer efectivo este principio se consintió a los países miembros del Mercado Común, que establecieran tipos medios de desgravación o de gravamen compensatorio por productos, dado que era imposible conocer exactamente -ya que los impuestos eran en cascada- cuáles eran los tipos de gravamen efectivamente soportados por los bienes en el momento en que pasaban por la frontera. Los Estados actuaron con criterios proteccionistas y fue necesario modificar el sistema. ¿Que se hizo?. En 1960 la Comunidad acordó congelar los tipos de desgravación y de imposición compensatoria que se habían aprobado hasta ese momento. Y en 1968 se estableció un método común para determinar cuáles habían de ser los tipos de compensación en frontera, pero ese sistema tendría que ser necesariamente transitorio. La única solución para resolver el problema era establecer unos impuestos sobre el volumen de ventas que permitieran conocer exactamente cuál era el montante del impuesto que había sido soportado por el bien exportado y cuál era el que había de ser aplicado para equipararse con los bienes producidos en el interior del país.

El nacimiento del impuesto sobre el valor añadido está estrechamente unido a una Comisión de expertos creada por la CEE para estudiar los problemas de la armonización fiscal: el Comité Fiscal y Financiero, que elaboró el estudio que se suele denominar con el nombre de su presidente, el informe Neumark. Allí se marcan las pautas de lo que va a ser posteriormente el impuesto sobre el valor añadido en Europa.

En el informe Neumark se vuelve otra vez a plantear el dilema entre país de origen y país de destino. El comité opina que un verdadero mercado común exige que los bienes se graven en los países de origen, donde se producen, y no en el país de destino. Porque con el sistema de país de destino es necesario seguir rea-

lizando ajustes en frontera, es preciso desgravar los bienes cuando salen y gravarlos cuando entran, de manera que hay que seguir manteniendo las fronteras fiscales. Ahora bien, para suprimir las fronteras fiscales sería necesario que todos los países aplicaran los mismos tipos de gravamen, o unos tipos de gravamen muy parecidos. Si los tipos de gravamen de unos y otros países fueran distintos, los productos tenderían a ser elaborados normalmente en aquellos países que los gravaran con menor tipo impositivo. Los países que aplicaran tipos de gravamen un poco más altos, consumirían productos extranjeros y unos productos nacionales se verían perjudicados por la competencia exterior.

Hay que homogeneizar los tipos para aplicar el principio de país de origen. Sin embargo los países europeos están dispuestos a homogeneizar cualquier cosa antes que los tipos pues ellos son los que permiten determinar el nivel de presión fiscal dentro del país y definir políticas coyunturales frente a determinados fenómenos o reacciones que se produzcan dentro de la economía. Por eso de momento hay que seguir aplicando el principio de país de destino, así lo reconoce el Informe Neumark con resignación porque el teóricamente perfecto es el otro. Para poder aplicar el principio de país de destino correctamente, el Comité Fiscal recomendó implantar un impuesto sobre el valor añadido: un impuesto con el que se sepa exactamente cual es el tipo de gravamen soportado por los productos cuando entran o salen del país.

En base a los estudios del Informe Neumark, se elaboraron en Europa la 1ª y 2ª directivas referentes al IVA. El 11 de Abril de 1967 se acuerda que los países miembros establecerán un impuesto sobre el valor añadido, impuesto que grave homogéneamente todos los productos y que entre en vigor el 1 de Enero de 1970. Posteriormente se aplazó la entrada en vigor por razones que no nos interesan, pero antes de que llegara ese momento en todos los países sucedieron otros acontecimientos que obligaron a homogeneizar aún más la normativa del impuesto. Esos acontecimientos se concretan principalmente en el acuerdo sobre las formas de financiación de la Comunidad, los Presupuestos de la Comunidad, acuerdo tomado en 1970. Hasta ese momento el presupuesto comunitario se nutría de las subvenciones o asignaciones que pagaban los países miembros. A partir de ese momento se acordó ir sustituyendo las contribuciones financieras de los países miembros por ciertos recursos directamente obtenidos por la Comunidad. Ya va a ser la propia Comunidad la que establezca sus gravámenes, que van a ser recaudados no de los gobiernos de los países miembros, sino de los ciudadanos de los países miembros, igual que hacen los Gobiernos de cada uno de esos países. Y entre los gravámenes contemplados por la decisión 21 de Abril de 1970 el art.4 permitió el establecimiento de un tipo de gravamen de hasta el 1% sobre la base uniforme del IVA en todos los países de la CEE. Es decir, los países de la Comunidad tendrían que unificar la regulación de sus respectivos impuestos sobre el valor añadido, armonizando su campo de aplicación y sus bases imponibles. Es evidente que las operaciones sujetas y las bases imponibles tienen que ser comunes o uniformes en los países miembros, para que el efecto que produzca ese tipo de gravamen único establecido por la Comunidad sea similar en todos los Estados. De ahí que hubiera que modificar

la 1ª y 2ª Directivas y se dictara una 6ª Directiva (la 3ª, la 4ª y la 5ª se refieren a la aplicación del impuesto en Italia y no tiene interés su estudio). En la 6ª Directiva se establecieron unas reglas muy precisas acerca de lo que había de ser el impuesto sobre el valor añadido en los países europeos. Por eso aunque no tengamos hoy todavía un proyecto de Ley, aunque no exista este impuesto en España, podemos hablar de él con la seguridad de que en buena parte la regulación que se dicte está ya determinada por el contenido de la 6ª Directiva, que llega ya a regular aspectos de detalle del impuesto.

¿Que es el IVA? Para hablar de un impuesto sobre el valor añadido, es necesario decir primero unas palabras a cerca de lo que es el valor añadido. Aunque seguramente es conocido por todos, no vendrá mal recordarlo para seguir el hilo del discurso. El valor añadido en términos simples es la diferencia que existe entre lo que una empresa vende y lo que una empresa compra. Las ventas de bienes y servicios de la empresa menos las compras de bienes intermedios realizadas por la empresa, es el valor que la empresa añade a su producción: esa es una forma de definir el valor añadido.

Pero la definición de valor añadido no pude quedar aquí porque cabe hacer algunas matizaciones en ese concepto: en la diferencia entre ventas y compras están incluidas las cantidades que se dedican a amortización; en la diferencia entre ventas y compras no figuran exactamente el valor añadido a la producción porque una parte de la cantidad obtenida en concepto de ventas hay que destinarla a la reposición del equipo capital, es decir, a la depreciación del activo fijo de la empresa. Por lo tanto el valor añadido neto, el verdadero valor añadido, es igual a ventas menos compras menos amortizaciones. Por otra parte es conveniente tener en cuenta que en el concepto de valor añadido juega de alguna manera el factor tiempo. Es decir, si nosotros queremos averiguar el valor añadido del año 1984, no nos basta con tomar las ventas del 84 y las compras del 84, porque es posible que hayan hecho compras en el 84 y sin embargo existan ventas por que las compras se hicieron en el 83. Para calcular el valor añadido habría que añadir, además, las existencias finales que son valor añadido generado durante el año y restar las existencias iniciales que no son valor añadido del año sino que corresponden a años anteriores. Estos son conceptos elementales, pero quiero recordarlos o refrescarlos aquí para que posteriormente se comprenda mejor cuál es la estructura del impuesto si el tiempo de mi intervención o el coloquio nos permiten distinguir entre impuestos con base física y con base financiera.

Además al concepto de valor añadido se puede llegar por otra vía. Si nosotros tenemos en cuenta que el valor total de las cantidades obtenidas por las ventas se utiliza por la empresa para comprar bienes intermedios mas materias primas y a pagar a los factores productivos (pagar salarios, pagar intereses, pagar beneficios del empresario y atender a las amortizaciones), podemos a su vez concluir en que ventas menos compras, es igual a los salarios más los intereses, más los beneficios más las amortizaciones.

Existen por tanto, dos formas de llegar a determinar el valor añadido de

una empresa. Por vía de diferencias entre ventas y compras, o por vía de adición de los pagos a los factores que intervienen en la producción:

$$\text{Ventas-Compras} = \text{Salarios} + \text{Intereses} + \text{Beneficio} + \text{Amortizaciones.}$$

Pues bien, partiendo de esta idea, todo impuesto que grave cualquiera de los elementos de la segunda parte de la igualdad, es decir, un impuesto que grave los salarios, que grave los intereses, un impuesto que grave los beneficios, es, en principio un IVA. Hay que comenzar desmitificando un poco la novedad del IVA, porque impuestos sobre el valor añadido ya han existido muchos y hoy día existen impuestos sobre el valor añadido. Lo que sucede es que este IVA es un tipo especial de impuesto sobre el valor añadido.

Los hacendistas hablan de cuatro clases de IVA en función de cuáles sean los elementos que quedan gravados en el mismo. Así se puede hablar de un IVA tipo producto bruto. El impuesto tipo producto bruto es aquel que en términos macroeconómicos viene a gravar el Producto Nacional Bruto. Es decir, es el que grava las ventas menos las compras sin matizaciones de ningún tipo, o el que grava los salarios, más los intereses más los beneficios más las amortizaciones. Pues bien ese impuesto que es un impuesto que grava las amortizaciones, o que no las deduce -repito- cuando partimos del sistema ventas menos compras, ese impuesto no es un impuesto deseable, porque grava dos veces los bienes de inversión: una vez cuando los bienes de inversión son producidos, cuando los vende la empresa que los produce, porque se gravan sus ventas. Y otra vez, cuando el valor de esos bienes de inversión se incorpora al precio de los bienes vendidos por las empresas que utilizan tales bienes de inversión. Se grava dos veces la furgoneta con que el panadero reparte el pan, pues parte del valor del coche se va incorporando año a año al pan que vende. Si se gravó el coche y posteriormente se grava el pan, los bienes de inversión soportan dos veces el impuesto. Un segundo modelo es el impuesto sobre el valor añadido tipo renta, que es aquel cuya base imponible, en términos macroeconómicos coincide con la renta nacional. Es decir no grava las amortizaciones, o grava las ventas menos las compras menos las amortizaciones. este es un impuesto que recae sobre todos los bienes, los de consumo y los de inversión, pero los de inversión se gravan sólo una vez. Se habla también de un impuesto que tiene menos interés, que es el impuesto tipo salarios: que grava solamente las retribuciones del factor trabajo. Hoy en día tenemos en España un impuesto de esa naturaleza: las cotizaciones a la Seguridad Social. Por eso no es de extrañar que el nuevo impuesto sobre el valor añadido que tiene una base más amplia, sustituya o deba sustituir a las cotizaciones sociales que hoy en día son un IVA reducido a uno de los elementos que hoy en día son un IVA reducido a uno de los elementos que integran el Valor añadido: la retribución del trabajo

Y finalmente se habla de IVA tipo consumo; es el que nos interesa aquí. El IVA tipo consumo es un impuesto con el que se pretende gravar solamente los bienes que van destinados al consumo. Por lo tanto, no se gravan las ventas que hagan las empresas de bienes intermedios o materias primas, ni tampoco las compras de bienes de inversión. Dicho de otro modo, si la empresa que fabrica el coche que compra el panadero, está sometida al IVA cuando vende la furgoneta, es necesario que al panadero se le devuelva el impuesto exigido por la ven-

ta del vehículo, para que éste no quede gravado. No será así cuando ese coche se venda a un particular, proque el particular no tendría derecho a que le devolvieran el impuesto correspondiente del automóvil que va utilizar para su consumo. Cuando los bienes se utilizan para inversión es necesario que se devuelvan a las personas que los adquieren, a los empresarios, los impuestos que se han soportado por la compra de esos bienes de inversión. Este es un impuesto tipo consumo, un IVA tipo consumo, que grava las ventas menos las compras, pero en las compras incluye no solo las compras de bienes intermedios y servicios, sino también las compras de bienes de equipo, todas las compras de la empresa. Naturalmente este es un impuesto en el que, posteriormente, no hay que deducir las amortizaciones al calcular el valor añadido de la empresa. Cuando se grave el pan que hace ese panadero no es necesario descontar la parte de coste del coche que se incorpora al precio del pan, porque esa parte del coste no estuvo gravada. Por tanto hay que gravarla cuando se incorpora al precio del producto de consumo.

También se habla de impuestos sobre el valor añadido distinguiéndolos en función de que se exija el impuesto en las distintas fases del proceso productivo (cada vez que vende un empresario) o se grave solamente una de las fases de producción o distribución del bien o servicio. En el primer caso se grava a cada empresario por el valor que él incorpora al producto y no sobre el valor total del mismo. En contraposición con este impuesto que se llama multifásico, puede establecerse un impuesto monofásico que grava los bienes una sola vez: los tiene que gravar cuando son vendidos al consumidor porque en ese momento es cuando se puede gravar el valor total del producto con el mismo resultado recaudatorio que se se grava por partes. Así pues hay impuestos sobre el valor añadido, tipo consumo, monofásicos y multifásicos. Pues bien entre el sistema monofásico y el multifásico, la 6ª directiva de la CEE establece que el IVA gravará las entregas de bienes y las prestaciones de servicios afectadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo actuando como tal, y según el art.4 tendrán la calificación de sujetos pasivos quienes realicen con independencia y cualquiera que sea el lugar donde lo hagan, las operaciones resultantes del ejercicio de una actividad económica, entre las que se encuentran todas las de fabricación, producción, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, agrícolas y las de profesiones liberales o asimiladas.

Todas las ventas y prestaciones de servicios realizadas por profesionales o por empresarios de todo tipo, quedan sometidas por tanto al IVA. El impuesto que se establecerá en España será un impuesto multifásico. Pues bien, si ese impuesto es multifásico y teniendo en cuenta que a la determinación del valor añadido puede llegarse a través de dos sistemas, por el método de sustracción (ventas menos compras, como decía antes) o por el método de adición (sumando sueldos, intereses, beneficios, amortizaciones, rentas de la tierra, es decir, remuneraciones de los factores de producción) teniendo en cuenta, insisto, que el valor añadido puede llegarse por esos métodos, EL IVA que se establezca, impuesto multifásico, puede estructurarse de cualquiera de las dos maneras tomando como base imponible las ventas menos las compras o tomando como ba-

se imponible la suma de las retribuciones a los factores de producción. De ahí que se hable de dos tipos de impuestos sobre el valor añadido: los impuestos en los que se llega al valor añadido por adición y los impuestos en los que se utiliza el valor añadido por sustracción.

El legislador puede establecer que la base imponible del impuesto sean las ventas menos las compras, y sobre esa cantidad se aplicará el tipo de gravámen: el resultado será la cuota. Esta es una fórmula para establecer el IVA (método de deducción en base). Pero la deducción también se puede practicar a nivel de cuota: no hace falta para gravar el valor añadido determinar cada vez que se aplica el impuesto, porque ventas por tipo de gravámen menos compras por tipo de gravámen es igual a ventas menos compras por tipo.

La base imponible puede fijarse sobre las ventas totales de la empresa (igual que lo son hoy día con el ITE) y a esta base se le aplicará el tipo de gravámen: ventas por tipo de gravámen igual a cuota. Es necesaria una deducción en la cuota y esa deducción consiste en las compras por el tipo de gravámen, o dicho de otro modo, en las cantidades que han sido repercutidas al empresario cuando él adquirió los bienes correspondientes, cantidades que coinciden justamente con el valor de las compras por el tipo, por que ese fue el impuesto que se aplicó en el momento en que él compró, impuesto que pagó el proveedor a Hacienda y que el proveedor le repercutió y, por tanto, consta en las facturas. Este sistema se llama sistema de deducción en cuota o también se llama IVA sin determinación del valor añadido, por que no se llega a determinar el valor añadido de la empresa: únicamente se calculan las ventas.

También puede estructurarse el IVA aplicando el método de adición o de suma, en cuyo caso la base imponible será igual a los salarios, más los intereses, más las rentas de la tierra, más los beneficios, más las amortizaciones en su caso.

Entre la técnica de sustracción y la de adición, ¿Cual es la que conviene adoptar en un impuesto como el que se pretende establecer en España?. ¿Cual es el método que tiene más ventajas? ¿Por qué se elige uno y se desecha otro?. Si el impuesto es un impuesto tipo consumo como el que se quiere establecer en España hay que decidirse por el sistema de deducción, descartando el método de adición. ¿Por qué?, pues porque cuando se aplica un impuesto tipo consumo, como les decía antes, hay que gravar las amortizaciones, ya que los bienes de inversión no estan gravados. Si se utiliza el método de suma, el método de adición, a los salarios -que es una cantidad conocida-, a los intereses, etc, hay que sumar una cantidad que hay que estimar pues no se conoce: la amortización. Porque la amortización no se conoce exactamente hasta que no se han consumido los activos. Este es un argumento que utilizan algunos autores que a mí no me llega a convencer plenamente, pero no voy a entrar en la discusión del mismo porque hay otros argumentos que apoyan el método de sustracción como un método a aplicar en un impuesto sobre el consumo.

Con el sistema de ventas menos compras, no hay que hacer ajustes en las empresas que producen sus propios bienes de inversión. Y me explico con un

ejemplo que se entenderá mejor: imaginense esa empresa fabricante de coches de que antes les hablaba y supongan que fabrica también camiones. Algunos camiones que fabrica se venden y por tanto se gravan. Otros camiones que fabrica no se venden porque los va a utilizar para transportar sus propios coches. Esos bienes, esos camiones producidos por la empresa, son bienes de inversión para ella y no deben ser gravados en un impuesto tipo consumo. Si nosotros aplicamos el método de suma, el método de adición, si nosotros sumamos los salarios que paga esa empresa que fabrica los coches y los camiones, más los intereses, más los beneficios tendremos que desglosar-para no gravarlos-la parte de los salarios y del beneficio y de los intereses que se han destinado a producir el camión que no se vende. Y, naturalmente, hacer ese desglose es difícil. Sin embargo si se utiliza el sistema de ventas menos compras, no hay problema ninguno, porque como esa empresa no vende ese camión, ese camión no se grava.

A similar conclusión se llega en el caso de la venta de bienes de inversión que han sido utilizados por la empresa. Imaginense el panadero que quiere vender su coche de 2ª mano, con el que se ha dedicado a vender el pan. En un impuesto tipo consumo, cuando ese coche sale de la empresa y se vende, debe ser gravado porque es posible que se destine al consumo final. Si el sistema que se utiliza es el sistema de adición, de suma, en los salarios que ese año paga el panadero, los intereses y los beneficios, no está ese coche, luego habría que sumar el valor del coche. Mientras que si utilizamos la técnica de sustracción, ventas menos compras, basta con considerar la venta del coche usado como una venta gravada en el impuesto para que quede aplicado correctamente. Así pues, es claro que hay que ir a un método de deducción; no se puede utilizar el método de suma en un impuesto tipo consumo.

Ahora bien entre las dos técnicas de deducción (en base o en cuota) ¿Cual es la más conveniente? ¿Es mejor la deducción en cuotas o la deducción en bases? En un impuesto en el que existen distintos tipos de gravamen (Vds. habrán oído hablar de que en el IVA español normalmente existirán tres tipos de gravamen, uno para bienes de primera necesidad, otro para bienes en general y otro para bienes de lujo), o en un impuesto en el que existen exenciones (y alguna exención existirá), y en un impuesto en que además de eso se pretende conocer en todo momento cual es el tipo de gravamen real que pesa sobre un producto (por si acaso se exporta y hay que aplicar compensaciones en frontera), hay que decidirse necesariamente por el sistema de deducción de cuotas. Con el sistema de deducción de cuotas se conoce siempre cuál es realmente el impuesto que soportan los bienes y servicios. Vamos a verlo con un ejemplo: en un sistema de deducción de bases se calcula el valor añadido de la empresa, si una empresa vende un producto que vale 100 pts. y corresponde a ese producto el 10% de gravamen, dicha empresa aplicará el impuesto de la siguiente manera:

Ventas	100
Menos compras	—0
Base imponible	100
Tipo de gr.	10%
Cuota a pagar	10

En esta fase de producción el bien vale 100 pts. y soporta un impuesto de 10 pts. que se deriva del tipo de gravamen que se ha aplicado: se conoce exactamente cual es la incidencia del impuesto. Ahora bien, cuando un segundo empresario que ha adquirido ese bien por 100 pts. produce, elabora y vende por 200 pts.; si en esta segunda fase el bien se ha transformado en un bien de lujo -imaginense que al principio era madera y se transforma en un piano- que se grava en el impuesto al 20%, resulta que el impuesto se aplicará de esta forma:

Ventas	200
Menos compras	—100
Base imponible (= VA)	100
Tipo de gr.	20%
Cuota a pagar	20

IMPUESTO TOTAL SOPORTADO

-En la primera fase	10
-En la segunda fase	20
TOTAL	30

Ahora ya no coincide el tipo establecido por la Ley (que es el 20%) con el que se está realmente soportando por el producto, por que se están pagando en total 30 pts. sobre un valor de 200 pts., es decir, se está pagando el 15%. Esto sucede porque a cada fracción de base se le ha aplicado un tipo distinto. A medida que se complica el proceso productivo las posibilidades de conocer la incidencia real del impuesto disminuyen. Habida cuenta de las múltiples relaciones intersectoriales de los agentes económicos, cualquier distorsión en una fase productiva extendería inmediatamente sus efectos a otros bienes y servicios de tal modo que desaparecería la necesaria transparencia en la incidencia del impuesto. Ya hemos visto que el art. 95 y 96 del Tratado de la Comunidad, la 1ª, 2ª y la 6ª directivas lo que pretenden principalmente es que se conozca el impuesto soportado. Luego este sistema ha de ser descartado.

Por eso en el impuesto sobre el valor añadido se gravan las ventas: igual que en el ITE. En el IVA no se determina no se calcula el valor añadido, sino que el impuesto se aplica sobre la totalidad de ingresos brutos de la empresa. En

el ejemplo antes citado el impuesto se aplicaba así a la primera fase:

Ventas	100
Tipo de gravamen	10%
<hr/>	
Cuota a repercutir al cliente	10
Menos deducciones (impuesto soportado en las compras a proveedores)	—0
<hr/>	
Cuota a ingresar en el Tesoro	10

En la segunda fase la base imponible sería el total de renta (200 pts.) y sobre ese total se aplicaría el tipo de gravamen (20%) del que se deriva la cuota a repercutir sobre el cliente, cuota que expresa el total gravamen que hasta ese momento debe soportar el producto. Para que este último se cumpla en el sistema IVA con deducción de cuotas se introduce una tercera relación jurídica junto a la obligación tributaria y a la relación de repercusión: el derecho de crédito frente al Tesoro. Aquí se establece un derecho de crédito frente al Tesoro. Aquí se establece un derecho de crédito por el valor de los impuestos que han sido pagados por vía de repercusión: las 10 pts. Por lo tanto lo que este empresario ingresa en Hacienda no es la cuota, sino la cuota menos su derecho de crédito frente a la Hacienda. Ingresará 30 pts. Con lo cual este producto ha pagado 10 pts. por un lado y 30 pts. por otro: 40 pts. sobre 200 que es su valor. El tipo efectivo que se está aplicando es el tipo legal. En el paso siguiente la base imponible podría ser 300 pts. y el tipo de gravamen el 5%. La cuota sería en este caso 15 pts. que son las que se repercuten. Lo que se ingresa en el Tesoro es 15 menos lo pagado previamente, que son las 40 pts. que se han soportado por repercusión. En este caso la Hacienda tiene que devolver 25 pts., con el tipo efectivo coincide siempre el tipo legal. Está claro, pues, que el impuesto tiene que ser un impuesto con deducción en cuotas, dados los fines que se persiguen con el mismo.

IMPUESTO CON DEDUCCION DE CUOTAS.

	1.ª fase	2.ª fase	3.ª fase
Ventas (= Base imponible)	100	200	300
Tipo de gravamen	10%	20%	5%
<hr/>			
Cuota a repercutir al cliente.	10	40	15
Menos deducciones (impuesto repercutido por proveedores)	—0	—10	—40
<hr/>			
Cuota a ingresar (o a devolver)	10	30	—25
Tipo efectivo de gravamen.	10%	20%	5%

Así pues el impuesto que se configura en la 6.ª Directiva de la CEE (arts. 11 y 7.2) es un IVA con deducción en cuota.

El IVA europeo tiene además una característica en la que me quiero detener un momento porque es algo que pertenece a la esencia misma del impuesto: su generalidad. El IVA es un impuesto general no sólo por razones de justicia tributaria (principio de generalidad tributaria) sino por razones de pura técnica fiscal. El sistema del IVA, la técnica del IVA, exige que el IVA sea un impuesto general. Esa generalidad se presenta en tres frentes distintos: es una generalidad de carácter subjetivo, es una generalidad objetiva y es una generalidad que pudiéramos llamar funcional.

El IVA tiene que ser general subjetivamente, tiene que gravar a todos los empresarios, a todas las personas, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, tanto privadas como públicas. Únicamente en la 6.ª Directiva se establece una excepción, en el art. 4 párrafo 5 se dice que los Estados, las Provincias, los Municipios y los organismos de Derecho Público no tendrán la condición de sujetos pasivos en las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, incluso cuando en su desarrollo percibieran derechos, cánones, cotizaciones o retribuciones. No obstante cuando desarrollen estas actividades u operaciones deben ser sujetos por estas actividades u operaciones en la medida en que su no sujeción conduzca a distorsiones de competencia de una cierta importancia. Solamente los organismos de derecho público quedan al margen del impuesto. Todas las demás personas quedan sometidas en la medida en que sean empresarios o profesionales y esta no sujeción de los entes públicos, no implica -aunque no me puedo detener a explicar esta cuestión- el no gravamen de los bienes producidos por el Estado y los entes públicos: de forma indirecta el valor añadido generado por el Estado y los entes públicos queda sometido a gravamen en la medida en que no se descuentan como compras de las empresas los impuestos directos, que pagan. En definitiva esos impuestos vienen a ser el precio de los bienes producidos por el Estado: al gravarse los impuestos pagados por las empresas se gravan los bienes producidos por el Estado. Pero esta es una cuestión que no interesa en este momento.

En segundo lugar la generalidad del IVA es una generalidad de carácter objetivo, porque se gravan todos los bienes y servicios. Art.5 de la 6.ª Directiva: se entenderá como entrega de un bien la cesión del poder de disposición de un bien corporal con las facultades que competen a su propietario. Se considerará como un bien corporal la corriente eléctrica, la calefacción, la refrigeración y cosas similares. Art.6.: serán calificados como prestaciones de servicios todas las operaciones que no tengan la naturaleza de entregas de bienes. Si era poco amplio el art. 5.º, el 6.º remata la cuestión: todo lo que no estaba en el 5.º está en el 6.º desde el punto de vista de los bienes y servicios gravados. La extensión del impuesto es total. Únicamente está no sujeta la entrega de trabajo: el trabajo por cuenta ajena. Cuando una persona vende su trabajo, la venta de ese bien -si se le puede llamar así- no queda sometida a gravamen por razones que comprenderemos mejor más adelante. Lo dice el art.4, párrafo 4 de la 6.ª Directiva, cuando exige para que se graven los bienes y servicios vendidos, que se produz-

can con independencia. El término independencia que se utiliza en el apartado 1 excluye del gravamen a los asalariados y restante personal vinculado a sus empresarios por un contrato de trabajo u otra clase de contrato análogo. También, quedan excluidos del impuesto, ciertos bienes que no tienen contenido propio, sino que son medios de pago de otros bienes que se reciben a cambio. Las entregas de dinero no están sometidas al IVA, salvo que se entreguen como objetos coleccionables. Por otra parte la entrega de efectos timbrados, que tampoco tienen un valor en sí mismos, sino que sirven en cuanto con ellos se pagan deudas tributarias, multas, etc. Salvo algunas excepciones de este tipo todos los demás bienes y servicios están sometidos al IVA.

Y finalmente se puede hablar de una generalidad de tipo funcional, porque se gravan todo tipo de empresas, a diferencia de lo que ocurre hoy con el ITE en el que hay tres grandes sectores excluidos de su aplicación, que son las empresas de productos naturales siempre que no transformen los bienes, los profesionales (que hoy no están sometidos en virtud de lo dispuesto en el art. 34 párrafo 12 del texto refundido del ITE) y finalmente el comercio minorista que no está sometido en virtud de lo dispuesto en el art.4 del texto refundido.

Para comprender el sentido de la generalidad del IVA es conveniente estudiar los efectos que la exención del impuesto puede tener. A diferencia de lo que ocurre con otros impuestos, en el caso del impuesto sobre el valor añadido el disfrutar de una exención no es una liberación sino que es una carga. Veamos brevemente como es posible que suceda esto. Una exención en el impuesto sobre el valor añadido de tipo multifásico que afecte a todas las fases del proceso productivo es una exención que produce justamente los efectos que se quieren producir, el consumidor final no paga. Si se considera una exención que afectara a todas las fases del proceso productivo no habría problemas de ninguna clase. Pero esa exención es difícil de establecer porque es impensable un proceso productivo de carácter lineal. No son así los procesos de producción. Las exenciones que se concedan afectarán solo a alguna fase del proceso de producción. Si la exención se conoce solo en la última fase, en la fase del comercio minorista, tampoco hay grave problema porque lo único que sucedería es que en este caso (pensemos en el ejemplo anterior) el empresario vendería el piano por 300 y no podría repercutir impuesto alguno pues no está gravada la operación. El vendedor en este caso tiene que soportar un impuesto de 40 que fue la cantidad que le repercutieron sus proveedores: normalmente lo que hará si puede es vender el piano a 340 y no ocurre nada más. Luego los efectos no son especialmente nocivos en este caso.

Pero ¿qué sucede si la exención se concede en la primera fase del proceso de producción, en la fase que normalmente se llama de fabricación, o en fases intermedias del proceso productivo?. Si la exención se concede en la 1.ª fase (venta de madera por 100 pts.) lo único que sucede es que aquí no se aplica y por tanto, no se repercute impuesto alguno. Cuando el 2.º empresario vende por 200 pts. aplicará el impuesto de la misma forma que antes, pero en vez de deducir 10 no deduce nada; ingresa 40 y repercute 40 con lo cual el impuesto que no se pagó en la fase anterior se paga en la fase siguiente, se produce lo que se llama

el efecto de recuperación del impuesto. Por tanto estas exenciones no tienen mucho sentido en la medida en que nos hallamos ante un impuesto de consumo. La exención a quien debe favorecer no es al fabricante sino que es al consumidor final que es quien en definitiva tiene que soportar el gravamen. Aparte de esto hay que añadir que es muy difícil que exista una primera fase en el proceso de producción: es poco probable que una persona produzca sin comprar. Lo normal es que todas las fases sean intermedias porque todos los procesos productivos están relacionados con otros. Solo la renta al consumo final es fase no intermedia.

Podríamos decir -como un inciso- que el momento inicial de la producción se sitúa en la incorporación de inputs primarios a la empresa, esto es, en la entrada en el proceso productivo de fuerzas o elementos de producción que no han sido previamente producidos. Así podría considerarse como primera fase la entrega de trabajo que el asalariado hace a la empresa: esta entrega no se grava pero su valor se incorpora al precio del producto (valor añadido) y cuando el producto se vende queda sometido el valor del trabajo al IVA. Pero llevando el razonamiento hasta el límite, ni siquiera la entrega de trabajo es primera fase porque el trabajador tuvo que adquirir conocimientos, formación profesional o -incluso más- tiene que adquirir alimentos y vestido para poder trabajar: dicho de otro modo está soportando la repercusión del IVA como consumidor de bienes que son necesarios para desarrollar su trabajo. En este sentido su no sujeción -establecida en el art. 4.4.º de la 6.ª Directiva- se comporta como una exención en fase intermedia con los efectos negativos que enseguida veremos: el trabajador no podrá resarcirse de las cuotas de IVA soportadas en sus compras.

¿Que sucede pues en esa ya tan repetida fase intermedia? En ese caso los efectos son negativos para el empresario exento -salvo que su posición dominante en el mercado y la rigidez de la demanda de sus productos o servicios le permitan cómodamente elevar sus precios- y distorsionan el entero mecanismo o sistema del IVA (salvo que la exención se conceda en la fase final o de venta al consumidor).

En efecto la exención impide ejercitar el derecho de deducción de las cuotas soportadas por el empresario por repercusión en las facturas de sus proveedores. Así, pues, no tiene más que dos alternativas en relación con esas cuotas: o las asume y soporta él mismo, con lo que el IVA se convierte en un impuesto que gravita sobre el empresario (ya gravado por el impuesto sobre la renta -y en ocasiones- por el impuesto sobre el patrimonio); o bien eleva sus precios incorporando a los mismos el IVA de sus compras, en cuyo caso el IVA se convertirá en base imponible del IVA en las fases siguientes de producción y se distorsionará así la incidencia del impuesto cuyo tipo legal ya no coincidirá con el tipo real.

Pero es más, los efectos no quedan aquí ya que el siguiente empresario que adquiera los bienes exentos estará sujeto a tributación por sus rentas totales y no podrá deducir los impuestos incorporados a sus compras porque no le han

sido repercutidos como tales impuestos, sino como simples elevaciones de precios de sus proveedores. Así, pues, el consumidor final adquirirá los bienes exentos con una carga tributaria superior a la que tendrían si no se hubiera establecido la exención.

Ciertamente existen mecanismos técnicos que impiden esos efectos nocivos, pero la complejidad técnica y recaudatoria que introducen en el impuesto aconseja su no uso, salvo en casos excepcionales. Así sucede en el llamado "tipo cero" (exención con derecho a devolución) que se aplica a las exportaciones; o con la repercusión separada en las ventas de los impuestos soportados por los empresarios exentos en las compras, que se utiliza en regímenes especiales de los que oírán Vds. hablar en sucesivas ponencias de este ciclo.

El tiempo obliga ya a poner fin a mi intervención. El tema, sin embargo, no está agotado porque en una sesión no es posible entrar en los más complejos mecanismos de las deducciones del impuesto, los sistemas de aplicación (base física y base financiera), sus limitaciones temporales y cuantitativas ("butoir", "décalage"), la determinación de la cifra deducible cuando se realizan operaciones gravadas y exentas o no sujetas (prorrata), la regulación de la prorrata aplicada a cuotas correspondientes a bienes de inversión, etc. Son todas ellas cuestiones de interés, aunque de aplicación reducida a determinados sectores empresariales, de la que, si otra ocasión lo permite, con mucho gusto les hablaré.