

## INCIDENCIA EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL DE LA POLÍTICA COMUNITARIA

En este artículo, **Francisco Javier de la Riva** hace referencia a las implicaciones que, desde el punto de vista de la técnica tributaria y la realidad económica, comporta incorporarse a una colectividad más extensa en el ámbito fiscal y financiero y, en último término, la integración de la Hacienda de España en la Hacienda de Europa.

Si bien el Impuesto sobre el Valor Añadido constituye el resultado más brillante del proceso de armonización fiscal comunitario, no es el único y, en este sentido, son objeto de consideración las adaptaciones relativas a la incorporación del Derecho derivado de la Comunidad en materia de impuestos especiales, aportaciones a sociedades y asistencia administrativa.

Cuando se redactan estas páginas, ha sido ya aprobada la Ley del IVA, que responde estrictamente a las exigencias de la sexta directiva de mayo de 1977, y a los compromisos del Acta de Adhesión.

Se examinan en este artículo los efectos derivados de la introducción del IVA en España desde una doble perspectiva. Por una parte, se establece el cuadro macroeconómico derivado del cambio fiscal para el año 1986: precios, recaudación, comercio exterior, etc. Por otra, se procede al análisis específico de las repercusiones que, para los empresarios y profesionales, comporta el nuevo impuesto.

Como señala el autor, estamos en el momento en el que el protagonismo se desplaza hacia las empresas, que deben anticiparse y realizar los ajustes necesarios en su política comercial —de compras y fijación de precios de venta—, en su política financiera, previniendo las ventajas o costes del nuevo impuesto, y en su gestión administrativa.

de se han producido los principales avances de la política fiscal comunitaria.

El Impuesto sobre el Valor Añadido constituye, ciertamente, el resultado más brillante de este proceso de armonización fiscal, pero no el único. En esta comunicación se expone el estado en que se encuentra la armonización, tanto de la imposición directa como de la indirecta, en la Comunidad Económica Europea, para, a continuación, referirnos a aquellos conceptos impositivos que deberán verse afectados por la citada armonización, indicando cuál es su actual situación en nuestro país.

Todo ello implica incorporarse, en el ámbito financiero, a una colectividad más extensa y a una competencia jurisdiccional superior a la estatal y, en último término, la integración de la Hacienda de España en la Hacienda de Europa.

### I. DISPOSICIONES DE CONTENIDO FISCAL EN EL TRATADO DE ROMA

La normativa fiscal se encuentra fundamentalmente recogida en los artículos 95 a 99 del Tratado CEE. Conviene, no obstante, tener en cuenta otras disposiciones que indirectamente comportan la referencia a una fiscalidad común.

El artículo 3.º se refiere a la abolición de los derechos de aduana y medidas de efecto equivalente, que están directamente ligadas a la supresión de discriminaciones fiscales, hasta el punto de que su distinción respecto de las disposiciones fisca-

**L**A diversidad de los regímenes fiscales existentes en los distintos países de la Comunidad representa un factor de distorsión en los intercambios comerciales comunitarios.

El objetivo prioritario de la política fiscal comunitaria podría resumirse con la palabra neutralidad. Se trata, en síntesis, de

evitar las discriminaciones que se ocultan tras las barreras fiscales y los procesos de ajustes en frontera, en aplicación del principio de gravamen en el país de destino.

Se explica así que haya sido en el campo de la imposición indirecta, y especialmente de la imposición sobre las ventas, don-

les propiamente dichas ha planteado serios problemas al Tribunal de Justicia. Asimismo, el establecimiento de un sistema para evitar el falseamiento de la competencia [art. 3.º f)] es una obligación igualmente válida en cuanto concierne a la fiscalidad, de la misma manera que lo son: la necesidad de supresión de obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales; y la introducción de políticas comunes, como por ejemplo la de transportes, cuya consecución hace necesaria la adopción de medidas tributarias armonizadas.

Por otra parte, con carácter general, cabe recordar lo establecido en el artículo 3.º h), cuando, entre las acciones previstas para el logro de los objetivos comunitarios, se hace referencia a «la aproximación de legislaciones nacionales».

Las disposiciones de carácter estrictamente fiscal están recogidas, como se indicó, en los artículos 95 a 99, a los que cabe añadir el artículo 220, que se refiere a la doble imposición.

— El artículo 95 establece, en su párrafo 1, que ningún Estado puede, directa o indirectamente, aplicar a los productos importados de otros países miembros gravámenes interiores superiores a los que recaen sobre productos nacionales similares. Por su parte, el párrafo 2 establece que ningún país puede aplicar a productos de otros Estados miembros gravámenes interiores que tiendan a proteger indirectamente otras producciones. Así pues, dos son las reglas fundamentales que introduce este artículo: la imposición en el país de destino y la no discriminación fiscal por el origen de los productos.

— El artículo 96, por su parte, completa lo dispuesto en el artículo precedente respecto a los ajustes en frontera. Se fija el importe máximo de las devoluciones entre Estados miembros, de tal manera que se prohíben los reembolsos de impuestos pagados en el interior que afecten directa o indirectamente a ese producto.

— El artículo 97 permitía a los Estados miembros establecer tipos medios de compensaciones equivalentes a las cargas fiscales acumuladas sobre los productos nacionales. El Consejo adoptó el 3-4-1968 una directiva determinando el método para el cálculo de dichos tipos medios.

— El artículo 98 limita los ajustes fiscales en frontera a los impuestos indirectos. Los artículos anteriores hacen referencia exclusiva a los «gravámenes interiores», sin especificar si éstos engloban impuestos directos e indirectos o solamente éstos últimos. Sin embargo, y en consonancia con las reglas internacionales del GATT (Acuerdo General de Tarifas y Comercio), el artículo 98 integra los artículos 95 y 96, estableciendo implícitamente que los impuestos sobre el volumen de ventas, los derechos de accisa y demás impuestos indirectos, constituyen, como regla general, los únicos gravámenes interiores objeto de ajustes fiscales en frontera. Por último, decir que, excepcionalmente, prevé el artículo derogaciones a este principio previa autorización del Consejo y por tiempo limitado.

— El artículo 99 es el único artículo del Tratado donde explícitamente se alude a la acción armonizadora en materia fiscal. Concretamente, el artículo dispone que: «La Comisión exami-

nará la forma en que resulte posible armonizar, en interés del mercado común, las legislaciones de los distintos Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, sobre los consumos específicos y otros impuestos indirectos, incluidas las medidas compensatorias aplicables a los intercambios entre los Estados miembros».

## II. INCIDENCIA EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL DE LA POLÍTICA FISCAL COMUNITARIA EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS

### 1. Propositiones de directivas

La armonización de los impuestos directos es uno de los objetivos más difíciles de conseguir, no solo por los problemas de índole técnica que suscita, sino también por las reticencias políticas que produce en los Estados miembros. A pesar de que la Comisión ha trabajado activamente en este sentido presentando al Consejo diversas propuestas, la mayor parte de ellas no ha logrado aún su aprobación, lo que impide, al menos de momento, establecer resultados concretos.

Las propuestas más importantes pendientes de aprobación que afectan a los impuestos directos se refieren a los siguientes temas:

- Armonización de los sistemas del impuesto sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos. (Propuesta de direc-

tiva de 1-8-1975; *JO* n.º C 253, del 5-11-1975.)

- Régimen fiscal de sociedades matrices y filiales. (Propuesta de directiva del 16-1-1969; *JO* número C 39, de 22-3-1969.)

- Estatuto de la sociedad anónima europea. (Propuesta de reglamento.)

- Organismos de inversión colectiva. (Propuesta de directiva que completa la relativa a la de armonización de los sistemas del impuesto sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos, antes señalados, de 27-7-1978; *JO* número C184, de 2-8-1978.)

- Eliminación de dobles imposiciones en el caso de correcciones de beneficios entre empresas asociadas. (Propuesta de directiva de 29-11-1976; *JO* número C 301, de 21-12-1976.)

- Armonización de disposiciones relativas a la imposición de las rentas en relación con la libre circulación de trabajadores en el interior de la Comunidad. (Propuesta de directiva de 21-12-1979.)

La simple enumeración que acabamos de realizar permite ver la amplitud que alcanza la armonización fiscal pretendida, impidiéndonos un estudio, por superficial que fuese, de cada una de las propuestas elaboradas por la Comisión. Por ello, y dentro del limitado espacio de este artículo, vamos a referirnos a la propuesta de directiva que, a nuestro juicio, reviste una mayor importancia por afectar a los dos conceptos impositivos que gravan la renta de las personas físicas y morales, es decir, la relativa a la armonización de los sistemas del impuesto sobre sociedades y de la retención en la fuente de los dividendos.

En los últimos años, diversos países europeos han producido una abundante literatura para estudiar el problema de la conexión que puede existir entre los impuestos sobre sociedades y el de la renta de las personas físicas, tema al que también han dedicado mucha atención los poderes legislativos correspondientes, dado que la dependencia o independencia de ambos impuestos influye, en gran medida, en las políticas que las empresas afectadas pueden adoptar en materia de distribución de beneficios, autofinanciación, recurso en mayor o menor medida a empréstitos o a aumento de capitales propios, etc.

En el marco del impuesto de sociedades y de la tributación de los dividendos, la Comisión elevó al Consejo, el 1 de agosto de 1975, una propuesta de directiva para armonizar los sistemas de impuesto de sociedades y los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos. La Comisión se pronuncia en favor de un sistema común de imputación o integración, a pesar de los problemas técnicos que tal solución plantea en el ámbito de las relaciones internacionales. La Comisión considera que las ventajas del método de integración de impuesto o de imputación de accionistas (y que supone integrar el dividendo en la renta total individual del beneficiario, concediéndole un crédito fiscal contra su impuesto sobre la renta en base al impuesto de sociedades ya satisfecho sobre los dividendos distribuidos, de modo que dicho crédito fiscal se deduzca del impuesto personal del accionista) superan ampliamente aquellas dificultades, ya que asegura, por un lado, la neutralidad impositiva frente a las distintas formas

de financiación de las empresas y frente a las distintas formas jurídicas que las mismas pueden revestir y, por otro lado, una mayor justicia fiscal.

En esta propuesta se establece más concretamente que los Estados miembros aplicarán un tipo único de gravamen sobre los beneficios obtenidos — sean o no distribuidos — que puede oscilar entre el 45 por 100, como mínimo, y el 55 por 100, como tipo máximo. Se deja para una etapa ulterior la armonización de bases imponibles, ya que se trata de un problema muy amplio que engloba temas tales como el tratamiento de las armonizaciones, valoración de existencias, plusvalías, incentivos a la inversión, etc.

Todo dividendo distribuido produce, en favor del accionista, un «crédito de impuesto», que no debe ser inferior al 45 por 100 del impuesto sobre sociedades soportado por tales dividendos, y que se recupera en el impuesto sobre la renta. Este crédito de impuesto se concede a los residentes en los Estados miembros y se imputa al país donde el accionista está sujeto al impuesto sobre la renta pero, con objeto de que el coste presupuestario del crédito de impuesto recaiga sobre la nación donde ha sido gravada la sociedad distribuidora de los dividendos, previéndose un principio de compensaciones financieras entre los Estados afectados.

La Comisión ha creído oportuno regular también en la propuesta de la directiva una retención en la fuente del 25 por 100 sobre los dividendos distribuidos, salvo si este dividendo es satisfecho por una filial a la sociedad matriz.

Esta retención en la fuente

CUADRO N.º 1

**SISTEMAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES  
TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR ACCIONISTAS RESIDENTES**

	<i>Bélgica</i>	<i>Dinamarca</i>	<i>Francia</i>	<i>Alemania</i>	<i>Irlanda</i>	<i>Italia</i>	<i>Luxemburgo</i>	<i>Países Bajos</i>	<i>Gran Bretaña</i>	<i>España</i>
Beneficios antes del Impuesto de Sociedades (1)...	192	159	200	156	182	133	167	185	208	149
% del Impuesto de Sociedades aplicado a los beneficios (2) ...	48	37	50	36	45	25	40	46	52	33
Cuota del Impuesto de Sociedades (3).	92	59	100	56	82	33	67	85	108	49
Dividendo bruto (4).	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Retención en la fuente (5) ...	20	30	—	25	—	10	15	25	—	15
Dividendo neto percibido por el accionista (6) ...	80	70	100	75	100	90	85	75	100	85
«Crédito-impuesto» concedido al accionista (7) ...	46	15	50	56	43	33	—	—	43	15
Base imponible en el Impuesto sobre la Renta (8).	146	115	150	156	143	133	100	100	143	100
Retención en la fuente a imputar al Impuesto sobre la Renta (9) ...	20	30	—	25	—	10	15	25	—	15
Total crédito impuesto y de la retención en la fuente (10) ...	66	45	50	81	43	43	15	25	43	30

NOTAS

- (1) En esta línea figura el beneficio que debe obtener una sociedad para que, una vez deducido el Impuesto sobre Sociedades, quede un beneficio neto de 100, que se aplica totalmente a dividendos.
- (2) Tipo del Impuesto de Sociedades aplicado sobre los beneficios distribuidos.
- (3) Importe de la cuota del Impuesto de Sociedades.
- (4) Dividendo bruto distribuido.
- (5) Retención en la fuente aplicada a los dividendos.
- (6) Dividendo neto percibido por el accionista.
- (7) «Crédito impuesto» del accionista para evitar la doble imposición.
- (8) Base imponible, por los dividendos, en el Impuesto sobre la Renta.
- (9) Retención en la fuente imputable al Impuesto sobre la Renta.
- (10) Suma del «crédito impuesto» y de la retención en la fuente.

Fuente: OCDE, año 1979.

obedece principalmente a la preocupación de la Comisión de evitar el fraude fiscal, ya que considera que el crédito de impuesto concedido al accionista (que actúa también como una retención en la fuente), puede no ser sufi-

ciente estímulo para efectuar una declaración correcta del impuesto sobre la renta, especialmente cuando se trata de contribuyentes con altos tipos impositivos. Por ello, la retención en la fuente propuesta más el crédito de

impuesto eleva la retención global a un porcentaje próximo al 50 por 100 del dividendo.

## 2. Referencia al Impuesto sobre Sociedades

A la vista de las anteriores consideraciones, cabe recordar algunos de los elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades español que, en el futuro, si las propuestas de la Comisión llegan a aprobarse, requerirían una adaptación. A saber:

El tipo general del Impuesto actualmente es del 35 por 100, ampliamente alejado, por tanto, de los presupuestos de la Comisión.

En el Impuesto sobre Sociedades español está prevista una imputación de parte de la fiscalidad soportada por los dividendos, cuando el perceptor de los mismos sea una entidad jurídica, que consiste en una deducción de la cuota del Impuesto del 50 por 100 de la parte proporcional que corresponde a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones; es decir, el 17,50 por 100 del importe de los dividendos íntegros distribuidos en el caso de aplicación del tipo general previsto, siempre que la sociedad pagadora de los mismos no goce de exención al amparo del artículo 5.º de la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Esta deducción se eleva al 100 por 100, es decir el 35 por 100 de los dividendos íntegros, cuando estos dividendos sean percibidos por las sociedades o fondos de inversión mobiliaria y cuando sean distribuidos por una sociedad dominada, en favor de la entidad dominante, en más del 25 por 100. También tienen derecho a esta deducción los dividendos procedentes de las sociedades de empresas.

La imputación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los dividendos percibidos, es en la actualidad del 10 por 100 del importe íntegro de los mismos, siempre que hubiesen tributado efectivamente sin bonificación ni reducción alguna por el Impuesto sobre Sociedades.

En ambos impuestos —sociedades y renta de las personas físicas— está establecida una retención en la fuente, con carácter de pago a cargo del impuesto, del 18 por 100 sobre los dividendos satisfechos, porcentaje bastante alejado del propuesto por la Comisión.

Se reproduce, por otra parte, un cuadro que permite ver las conexiones entre los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de las personas físicas, en nueve de los países miembros de la CEE y España, en el caso de distribución de un dividendo bruto de 100 unidades y percibido por una persona física residente.

Los sistemas impositivos existentes en cada país difieren bastante y comprenden desde el sistema clásico, aplicado en Holanda y Luxemburgo, hasta el sistema de imputación que no pueden considerarse perfectos en ninguno de los casos considerados dado que sólo evitan parcialmente la doble imposición de los dividendos, aunque Alemania sea el país que más se aproxima, al conceder al accionista un crédito-impuesto equivalente a la totalidad del Impuesto sobre Sociedades soportado por los beneficios distribuidos, pero sin tener en cuenta la incidencia de los impuestos locales sobre beneficios.

## III. INCIDENCIA EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMUNITARIA: IMPUESTOS INDIRECTOS

Por lo que se refiere a los impuestos indirectos, la armonización comunitaria se ha centrado fundamentalmente en la imposición sobre la cifra de negocios, mediante la introducción de un Impuesto sobre el Valor Añadido. Existen, no obstante, importantes realizaciones en el terreno de los impuestos especiales o accisas y en el régimen de tributación de la aportación a sociedades.

### 1. Impuestos sobre la cifra de negocios. EL IVA

#### A) *La normativa comunitaria*

De los países originarios de la Comunidad, salvo Francia, todos aplicaban impuestos generales sobre las ventas de tipo acumulativo o en cascada. Los impuestos en cascada hacen imposible conocer con precisión la carga fiscal soportada por un producto al final del proceso de producción y distribución. Parece claro, por tanto, que el mecanismo de ajuste en frontera adolece de falta de precisión y certidumbre.

Se explica así que haya sido en el campo de la imposición indirecta, y especialmente de la imposición sobre las ventas, donde se han producido los principales avances de la política fiscal comunitaria.

El Tratado de Roma contiene, en los artículos 95 a 98, lo que se ha denominado principio de «juego limpio» en los ajustes en frontera, y atribuye, en el artículo 99, a la Comisión el impulso de la armonización.

El IVA constituye el resultado más brillante de ese proceso de armonización, en el que cabe distinguir dos etapas que corresponden a las dos grandes funciones que la Comunidad asigna al IVA:

- Neutralidad en los intercambios comerciales.
- Instrumento de financiación del Presupuesto comunitario.

A la consecución del objetivo de neutralidad responden la primera y segunda directiva de 1967, que imponen a los Estados miembros la obligación de sustituir sus anteriores impuestos en cascada, salvo Francia, por un sistema común de impuesto sobre el Valor Añadido. Se dejaba, no obstante, a los Estados un amplio margen para determinar la estructura del impuesto.

La primera directiva de 1967 estableció como plazo límite para la introducción del IVA el 1 de enero de 1970.

Dos países, Bélgica e Italia, no pudieron cumplir el compromiso inicial, de tal manera que en 1969 solicitaron, respectivamente, uno y dos años de prórroga para la implantación del impuesto. Nuevas prórrogas se conceden a Italia, a través de las oportunas directivas, hasta la introducción del impuesto el 1 de enero de 1973.

Cuando se produce la ampliación de la Comunidad, Dinamarca contaba ya con un IVA en el momento de firmar el Acta de

Adhesión en 1972, Inglaterra lo introdujo en julio de 1973 e Irlanda el 1 de enero de 1974.

Se cierra así la primera etapa del proceso de armonización del IVA en la Comunidad, en cumplimiento de aquel principio de neutralidad o juego limpio.

Pero, además, el IVA es instrumento de autonomía financiera de las Comunidades.

Esta nueva dimensión tiene su origen en la decisión del Consejo de 21 de abril de 1970, que estableció la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados, como fórmula de financiación de la Comunidad, por «recursos propios» de aquélla. Se configuran como tales los *prélèvements* agrícolas, el Arancel Exterior Común y una cifra hasta el 1 por 100 de la base del IVA.

La puesta en funcionamiento de la decisión de 1970 y atribución al Presupuesto comunitario del 1 por 100 de la base del IVA, exigió como paso previo, la armonización de dicha base, a lo que responde la sexta directiva, de 17 de mayo de 1977.

La sexta directiva preveía para su aplicación el plazo de 1 de enero de 1978.

A finales de 1978 sólo habían efectuado su adaptación el Reino Unido, Dinamarca, Bélgica, Holanda y Francia. Durante 1979 lo hicieron Italia e Irlanda, y a principio de 1980, Luxemburgo y Alemania.

La sexta directiva, como se ha indicado, tiene por objeto la armonización de la base del Impuesto; sin embargo, regula explícitamente otros aspectos de la relación tributaria, tales como el hecho imponible, sujetos pasivos, las exenciones, mecanis-

mos de deducción, prorata, devolución, regímenes especiales, etcétera, cuyo examen excedería lógicamente el alcance de este trabajo.

La referencia al Derecho derivado comunitario debe completarse con la mención de las siguientes disposiciones en vigor:

— Tercera directiva del Consejo, de 9 de diciembre de 1969, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en los Estados miembros.

— Cuarta directiva del Consejo, de 20 de diciembre de 1971, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en Italia.

— Quinta directiva del Consejo, de 4 de julio de 1972, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en Italia.

— Sexta directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Sistema común de imposición sobre el valor añadido: base uniforme.

— Octava directiva del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Modalidades de reembolso del Impuesto sobre el Valor Añadi-

do a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

— Novena directiva del Consejo, de 26 de junio de 1978, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Prórroga concedida a Dinamarca, Alemania, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo y Holanda para aplicar la sexta directiva.

— Undécima directiva del Consejo, de 26 de marzo de 1980, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Exclusión del campo de aplicación de la sexta directiva sobre el IVA de los territorios y departamentos franceses de ultramar.

— Decimoquinta directiva del Consejo, de 19 de diciembre de 1983, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Prórroga para la aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido en Grecia.

Finalmente, existen las siguientes proposiciones de directivas:

— Propuesta de séptima directiva presentada por la comisión al Consejo el 11 de enero de 1978, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Régimen común de Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable en el campo de objetos de arte, de colección de antigüedades y de bienes de ocasión.

— Propuesta de décima directiva presentada por la Comisión al Consejo, el 23 de abril

de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas, completando la sexta directiva. Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los alquileres de bienes muebles corporales.

— Propuesta de duodécima directiva presentada por la Comisión al Consejo, el 2 de enero de 1983, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido: gastos que no tienen derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

— Propuesta de decimotercera directiva presentada por la Comisión al Consejo, el 19 de julio de 1982, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas: modalidades de reembolso del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

— Propuesta de decimocuarta directiva presentada por la comisión al Consejo, el 9 de julio de 1982, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas: aplazamiento del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido debido a la importación por los sujetos pasivos.

#### B) *La introducción del IVA en España*

La introducción del IVA en España deberá producirse, a más tardar, desde la fecha de adhesión a las Comunidades Europeas.

Las dos razones por las que la Comunidad ha exigido, desde el comienzo de las negociaciones para la adhesión, la introducción del IVA en España se han referido obviamente a la doble función que el IVA desempeña en la Comunidad: neutralidad en los intercambios comerciales internacionales y contribución al Presupuesto general comunitario.

El acuerdo adoptado en el capítulo de fiscalidad implica, por otra parte, ajustar estrictamente el impuesto a la sexta directiva comunitaria, sin que sean, por tanto, de aplicación al caso español los regímenes excepcionales (exenciones tipo «0», etc.) que con carácter transitorio se aplican, en base al artículo 28 de la propia directiva, a determinados Estados miembros. La única salvedad al régimen general de la directiva se refiere al límite de la franquicia, que ha sido elevado de 5.000 a 10.000 ECU.

#### 1) *Aspectos normativos*

La reforma fiscal que se inicia con la Ley 50/1977, de medidas urgentes, se ha referido a la totalidad del sistema tributario.

En el ámbito de la imposición indirecta, su objetivo se centra en la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido, desapareciendo el Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas, el Impuesto de Lujo y los mecanismos de ajuste en frontera a través del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y Desgravación Fiscal a la Exportación.

Se produce así una interpenetración muy técnica entre todos los tributos del sistema fiscal.

La implantación, en su día, del IVA constituirá el momento final en el proceso de reforma de la imposición indirecta. Sin embargo, en dicho proceso han existido etapas intermedias: por una parte, la Ley 6/1979 del Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, que supuso una importante simplificación de la actual imposición indirecta empresarial y su extensión al tráfico inmobiliario; asimismo han sido objeto de nueva regulación los impuestos especiales y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que, no obstante, sufrirán nuevas modificaciones en el momento de la entrada en vigor del IVA.

El proceso legislativo del IVA cuenta ya con una amplia trayectoria; un primer proyecto de ley fue remitido a las Cortes en el año 1978; posteriormente, en el año 1981, se aprobó por el Gobierno, e incluso se inició su discusión parlamentaria, un segundo proyecto de ley. Finalmente, ha sido aprobada por las Cortes Generales, con vistas a su aplicación en el año 1986, la ley del IVA (Ley 30/1985, de 2 de agosto, *BOE*, 9-8-1985).

El Impuesto sobre el Valor Añadido incorporado a la Ley responde a la modalidad denominada tipo consumo en su variedad de sustracción directa.

Pudiera definirse como un impuesto indirecto general sobre el consumo, que grava el valor añadido que se produce con ocasión de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el ámbito empresarial o profesional, así como, en todo caso, las importaciones.

Es un impuesto general porque va afectar a todos los sectores económicos y a todas las fases del circuito de producción

y distribución, incluso a la minorista.

Es «tipo consumo» porque admite la deducción inmediata y total con relación a los bienes de inversión.

La determinación de la cuota a ingresar por el impuesto se realiza a través de un procedimiento sencillo (sustracción indirecta o impuesto de impuesto) en virtud del cual, del impuesto que grava las operaciones del sujeto pasivo y que éste repercute a los clientes, se deduce el impuesto que le viene repercutido por sus adquisiciones. La diferencia constituye la cuota a ingresar, que si es negativa se deduce en el período siguiente o, en su caso, se solicita la devolución del Tesoro.

De lo dicho se desprende la gran diferencia existente entre un IVA y la imposición acumulativa en cascada, que grava en cada fase el valor total (en lugar del valor añadido) del producto.

Finalmente, es de destacar como característica fundamental su neutralidad.

El IVA es neutral porque:

— La carga fiscal es la misma cualquiera que sea la longitud del proceso de producción y distribución; no discrimina por razón de la integración o no de los procesos.

— No discrimina contra los procesos mecanizados frente a los que utilizan mano de obra, por el mecanismo de deducción de las inversiones; la cascada implica la doble imposición de los bienes de inversión.

— Es neutral en los intercambios internacionales porque permite, sabiendo el precio final impositivo, conocer exactamente

la carga fiscal que soportó el producto hasta la frontera.

Los criterios que inspiran la Ley son los siguientes, según se desprende del propio preámbulo:

El Impuesto sobre el Valor Añadido se configura como el tributo básico de la imposición indirecta española. Absorberá la totalidad de los tributos actualmente establecidos sobre la cifra de negocios de las empresas determinando la desaparición de los mismos y de los actuales mecanismos de ajustes fiscales en frontera.

En torno al nuevo eje de la imposición indirecta se reordenará el sistema tributario indirecto español, en el que subsistirán como figuras más importantes el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Impuestos Especiales y los Derechos del Arancel Aduanero.

#### *Ambito objetivo de aplicación*

Aunque el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que incide sobre el consumo, se exige fundamentalmente con ocasión de las transacciones, entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, si bien el mantenimiento de su neutralidad en el comercio internacional hace preciso gravar las importaciones de bienes con independencia de la condición del importador, es decir, tanto si se realizan por empresarios o profesionales como si se efectúan por particulares.

El artículo 4.º de la Ley determina el concepto de empresario o profesional en coherencia con el cuadro de la sexta di-

rectiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 17 de mayo de 1977, y el 18 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo que caracteriza a la actividad empresarial o profesional según dicho artículo de la Ley es la realización de una actividad económica con habitualidad e independencia jurídica.

La nota de habitualidad califica subjetivamente al empresario o profesional, pero no objetivamente a las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que, a diferencia del vigente Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, somete a gravamen la totalidad de las transacciones de contenido económico efectuadas por empresarios o profesionales, tanto si son típicas y habituales como si tienen un carácter meramente ocasional.

#### *Ambito espacial*

El ámbito de aplicación del Impuesto queda limitado al territorio peninsular e Islas Baleares, no extendiéndose a Canarias, a Ceuta ni a Melilla.

La no aplicación del Impuesto en Canarias, Ceuta y Melilla hace imprescindible el establecimiento de los mecanismos característicos de los ajustes fiscales en frontera en las transacciones efectuadas entre dichos territorios, por exigencias de la propia naturaleza del Impuesto y de las normas de armonización vigentes en la Comunidad Económica Europea.

Razones históricas, y las especiales características económicas de los citados territorios, justifican las evidentes complicacio-

nes técnicas que la diferenciación territorial antes descrita introduce en la normativa del Impuesto.

Al igual que en los demás tributos básicos, el Impuesto se exigirá de acuerdo con las disposiciones de la Ley, las normas reguladoras de los regímenes de Concierto o Convenio, que les sean de aplicación, y los tratados internacionales.

#### *El hecho imponible*

Siguiendo los precedentes del derecho comparado y de la sexta directiva de la Comunidad Económica Europea, la Ley distingue tres categorías de hechos imponibles. Las dos primeras, entregas de bienes y prestaciones de servicios, corresponden exclusivamente a operaciones realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. La tercera, importaciones de bienes, es independiente de la condición del sujeto que las realiza.

Se considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

De acuerdo con los principios inspiradores de las normas de armonización comunitaria, se incluyen entre las entregas de bienes no solamente las operaciones cuya eficacia traslativa es evidente, sino también otras de contenido económico análogo.

Finalmente, el artículo 6.º de la Ley conceptúa como entrega el denominado autoconsumo de bienes en sus diversas modalidades.

#### *Exenciones*

El establecimiento de exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido constituye un factor perturbador del funcionamiento del tributo y de sus efectos en el sistema económico general.

No obstante, la sexta directiva del Consejo de las Comunidades Europeas considera conveniente establecer una lista común de exenciones que, incorporada a las legislaciones internas de todos los Estados miembros, asegure un régimen equitativo en la contribución de todos ellos al Presupuesto comunitario, garantizando al mismo tiempo la neutralidad exterior del Impuesto.

La adopción de la lista común de las exenciones, establecida en las normas de armonización comunitaria, requisito insoslayable para la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, supondrá una modificación importante del sistema de beneficios fiscales actualmente vigente en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Las exenciones introducidas en la Ley afectan al tráfico interior y al exterior.

El artículo 8.º de la Ley regula las exenciones en operaciones interiores, en concordancia con el artículo 13 de la sexta directiva comunitaria.

La vigente exención de los servicios estatales de correos y telégrafos, y de los prestados por la Compañía Telefónica Nacional de España, quedará limitada a los servicios públicos postales, sin perjuicio de los efectos que ello pudiera producir en las relaciones contractuales existentes entre el Estado y la citada Compañía.

El ámbito de las actuaciones sanitarias constituye uno de los sectores que determinarán el reconocimiento de más amplios beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien tanto el artículo 13 de la sexta directiva comunitaria como el 8 de la Ley, limitan los citados beneficios a la sanidad humana, sin extenderlos a la sanidad animal.

De indudable trascendencia social son las exenciones establecidas respecto de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la protección a la infancia y a la juventud, la asistencia social, la seguridad social, las actividades educativas; la cultura y la práctica del deporte o la educación física establecen, por otra parte, exenciones concretas en favor de determinadas entidades sin fines de lucro.

Razones de armonización fiscal comunitaria determinan el establecimiento de una amplia gama de exenciones relativas a operaciones de seguro y financieras.

El carácter peculiar de los bienes inmuebles y las especialidades de su tráfico jurídico justifican la oportunidad de instrumentar especialidades normativas en el Impuesto sobre el Valor Añadido que incide sobre dichos bienes y operaciones.

Las exenciones de las entregas de bienes con destino a la exportación, y la concesión al sujeto pasivo del derecho a recuperar la carga impositiva soportada en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en dichas operaciones, constituye una parte del mecanismo que garantiza la neutralidad del Impuesto en las transacciones internacionales. Los mencionados beneficios fiscales se regulan en

el artículo 9.º de la Ley, en el que se amplía el ámbito de la exención para incluir también a las prestaciones accesorias de servicios directamente relacionadas con las exportaciones de bienes. Asimismo estarán exentas las prestaciones de servicios de intermediarios cuando intervengan en las operaciones descritas en el artículo 9.º o en las realizadas fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15, número 5 y siguientes de la sexta directiva comunitaria, el artículo 10 de la Ley reconoce la exención de una serie de operaciones que se consideran asimiladas a las exportaciones, tales como las entregas y determinados servicios relativos a los buques y aeronaves que se utilizan en la navegación internacional, las entregas de avituallamiento para los citados buques y aeronaves, y las prestaciones de servicios realizadas para atender las necesidades directas de dichos medios de transporte.

Y en el artículo 11 de la Ley, que se adapta a la normativa comunitaria contenida en el artículo 16 de la sexta directiva, se declaran exentas las entregas de bienes con destino a las zonas francas, depósitos francos y demás depósitos aduaneros, así como las prestaciones de servicios relacionadas con dichas entregas y las operaciones relativas a los mencionados bienes y efectuadas en las áreas indicadas. La circunstancia de que los bienes introducidos en estas áreas se destinan finalmente al extranjero ha motivado el adelanto del beneficio de la exención, y de la consecuente devolución de los impuestos anteriores, a un momento anterior al de la efectiva exportación.

### *Devengo del Impuesto*

Los criterios de fijación del devengo del impuesto en operaciones interiores son parcialmente similares a los actualmente vigentes en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Por regla general, el impuesto se devengará en el momento en que se realicen las prestaciones que constituyen el contenido de las operaciones sujetas a gravamen.

La propia naturaleza de las operaciones de tracto sucesivo hace preciso instrumentar un criterio alternativo de devengo: el momento en que sea exigible el precio correspondiente a cada prestación parcial.

Asimismo, cuando las operaciones sujetas a gravamen originan pagos anticipados a cuenta de la futura prestación, se adelantará el devengo al momento del cobro por las cantidades efectivamente percibidas.

### *Sujeto pasivo*

En coherencia con lo establecido en el artículo 21 de la sexta directiva comunitaria, estarán obligados al pago del Impuesto en operaciones interiores las personas o entidades que realicen las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo.

No obstante, al ser el Impuesto sobre el Valor Añadido un tributo establecido sobre el consumo, la repercusión obligatoria de las cuotas íntegras traslada la carga impositiva a las fases posteriores del proceso de producción o distribución de bienes y servicios hasta alcanzar al consumidor final.

### *La base imponible*

Las directivas comunitarias han determinado los criterios de configuración de la base imponible aplicables en los Estados miembros de la Comunidad Económica. El fundamento de la labor armonizadora radica, de una parte, en la oportunidad y conveniencia de salvaguardar la neutralidad del tributo en las transacciones internacionales y, de la otra, en la política de financiación de la Comunidad Económica Europea mediante los denominados «recursos propios».

En armonía con lo dispuesto en el título octavo de la sexta directiva, la Ley establece reglas de fijación de la base imponible diferenciadas respecto de las operaciones interiores (entregas de bienes y prestaciones de servicios) y de las importaciones.

En las operaciones interiores la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo. Este criterio de determinación de la base imponible en la imposición sobre la cifra de negocios de las empresas no constituye ninguna novedad en nuestro sistema fiscal, por cuanto ya regía respecto de otros tributos indirectos tras la reforma llevada a cabo por la Ley de Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta. Las partidas positivas y negativas que configuran la base imponible son muy semejantes a las recogidas en el artículo 12 del actual Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

#### *a) Las importaciones*

Dada la peculiaridad de las importaciones frente a los otros dos hechos imponibles del Im-

puesto (entregas de bienes y prestaciones de servicios), la Ley regula en un título específico, concretamente el segundo, todo lo relativo a dichas operaciones de importación.

#### *b) Hecho imponible*

En el artículo 20 de la Ley se contiene el concepto de importación.

La delimitación a los efectos del IVA de dos áreas territoriales independientes —el territorio peninsular español y las islas Baleares, de una parte, y las islas Canarias, Ceuta y Melilla, de la otra— hace preciso instrumentar los mismos mecanismos establecidos con terceros países respecto de las relaciones comerciales que se produzcan entre ambas zonas territoriales para mantener la neutralidad del Impuesto en los intercambios comerciales. Por ello, se define la importación en el territorio peninsular español e islas Baleares como la entrada de bienes en dichos territorios, cualquiera que sea su procedencia, incluso de Canarias, Ceuta y Melilla.

El régimen de beneficios fiscales establecido en favor de los bienes importados, o situados al amparo de regímenes aduaneros suspensivos o de áreas exentas, determina la necesidad de gravar como importaciones las declaraciones a consumo de los bienes que se hubiesen colocado y permanecido en las indicadas situaciones, beneficiándose de las exenciones establecidas al efecto.

#### *c) Exenciones*

Con el fin de garantizar la neutralidad del impuesto, se declaran exentas las importaciones de

aquellos bienes cuya entrada en el interior goza de exención, como ocurre con los buques y aeronaves destinados a la navegación internacional o con los avituallamientos de estos medios de transporte.

También disfrutaban de exención las reimportaciones de bienes en el mismo estado en que se exportaron, para evitar la doble imposición que se produciría si se gravasen.

La protección a la pesca, que tradicionalmente inspira a las legislaciones fiscales comunitarias, justifica la exención de la importación por vía marítima de los productos no transformados que hayan sido capturados por los armadores de los buques de pesca.

Para evitar la doble incidencia del Impuesto, se declaran también exentas las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes.

En el artículo 22 de la Ley se comprenden las exenciones que se refieren a las importaciones de bienes en regímenes suspensivos o de áreas arancelarias exentas.

Las exenciones relativas a los regímenes suspensivos se justifican por razones de simplificación administrativa y eliminación de costes innecesarios, ya que los bienes importados en dichos regímenes normalmente se reexportan y el impuesto exigido a la entrada habría de devolverse a la salida; y en cuanto a las áreas exentas, el carácter cuasi extraterritorial de las mismas determina posponer la exacción del Impuesto al momento en que, eventualmente, los bienes fuesen introducidos en el territorio común para su consumo.

d) *El devengo*

Con el fin de eliminar posibles distorsiones en la aplicación del Impuesto, la Ley, acogiéndose a la facultad que atribuye a los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea el artículo 10, número 3, párrafos 2.º y 3.º de la sexta directiva, hace coincidir el devengo en las importaciones con el momento establecido al efecto para los derechos aduaneros: el de la solicitud de importación a la aduana cuando dicha solicitud es admitida por esta oficina al cumplirse los requisitos exigidos por la legislación aduanera.

e) *Sujeto pasivo*

En las importaciones de bienes son sujetos pasivos quienes realicen las importaciones, con independencia de su condición.

f) *Base imponible*

De los posibles criterios aplicables para la determinación de la base imponible en las importaciones de bienes, la Ley ha optado por el de adicionar al valor en aduana los tributos satisfechos con ocasión de la importación y los gastos que se produzcan hasta el primer lugar de destino en el interior del país.

*El tipo impositivo*

La proliferación excesiva de tipos impositivos dificulta notablemente el funcionamiento de un tributo que, como el Impuesto sobre el Valor Añadido, es eminentemente formal, pues obligaría a instrumentar una organización completa que permita distinguir en cada factura las ba-

ses y cuotas correspondientes a las operaciones gravadas según los tipos impositivos aplicables, lo cual resultaría especialmente costoso para determinadas empresas, en particular los establecimientos minoristas, contribuyendo en forma patente a incrementar la presión fiscal indirecta. Por ello, la generalidad de los países que tienen implantado el IVA han ido reduciendo progresivamente el número de tipos impositivos en vigor, siendo la tendencia general en la Comunidad Europea la reducción de la variedad a únicamente dos o tres tipos impositivos.

La Ley reduce los posibles tipos impositivos a tres categorías: el ordinario, que se fija en el 12 por 100, el reducido, 6 por 100, aplicable a las operaciones referentes a los bienes y servicios de carácter social, y el 33 por 100, que se aplicará a las operaciones referentes a bienes o servicios de carácter suntuario.

*Deducciones*

Son objeto de regulación los requisitos y el procedimiento de la deducción, de acuerdo con las normas y el espíritu de la sexta directiva comunitaria.

En los casos en que un mismo sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales distintas, cuyo régimen de deducciones sea diferente, se dispone la obligatoriedad de aplicar, con independencia, el régimen de deducciones respecto de cada una de ellas, salvo autorización en contrario.

Con el fin de fomentar la inversión productiva, la Ley autoriza la deducción inmediata de las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión.

*Devoluciones*

En los supuestos en que el montante de las cuotas deducibles exceda del de las repercutidas en el mismo período de tiempo, el saldo a favor del sujeto pasivo deberá imputarse al período impositivo inmediato posterior.

No obstante, con el fin de evitar dificultades financieras a la actividad empresarial, se reconoce el derecho a la devolución del saldo existente a favor del sujeto pasivo el día 31 de diciembre de cada año. Tratándose de contribuyentes que hayan realizado exportaciones u operaciones asimiladas, cuyo importe global sea superior a 30 millones de pesetas, el derecho a la devolución se adelanta al término de cada uno de los períodos impositivos.

*Regímenes especiales*

El elevado número de sujetos pasivos del futuro Impuesto sobre el Valor Añadido, y la diferente condición de los mismos, aconseja establecer regímenes especiales de aplicación del mencionado tributo.

1. Respecto de las pequeñas empresas, se regula un régimen simplificado aplicable en los casos en que la cifra de negocios no supere los 50 millones de pesetas, siendo en esencia un sistema de determinación objetiva de cuotas tributarias.

2. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será aplicable únicamente respecto a las actividades agrarias, y las de pesca en agua dulce o piscifactorías, de carácter primario, excluyéndose las explotaciones que realicen operaciones de transformación industrial de sus productos.

3. El régimen especial de los bienes usados se inspira en los criterios normativos de la propuesta de séptima directiva presentada por la Comisión al Consejo de la Comunidad Económica Europea de 11 de enero de 1978 y las modificaciones a la misma de 16 de mayo de 1979. No obstante, se introducen las variaciones necesarias para simplificar su funcionamiento.

4. La regulación del régimen especial de las agencias de viajes se ajusta a las orientaciones contenidas en el artículo 26 de la sexta directiva comunitaria. Se aplicará a las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros.

5. Finalmente, se establecen dos regímenes especiales del comercio minorista: el régimen de determinación proporcional de las bases imponible y el régimen del recargo de equivalencia.

El régimen de determinación proporcional de las bases imponibles tiene por finalidad evitar las distorsiones que pudieran derivarse de la multiplicidad de tipos impositivos correspondientes a las diversas clases de operaciones realizadas por comerciantes detallistas a los que resulte de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia.

El régimen especial del recargo de equivalencia se establece con carácter provisional y se aplicará con carácter obligatorio a las personas físicas, comerciantes minoristas, que desarrollen su actividad en los sectores económicos que se determinan reglamentariamente.

Los sujetos pasivos a quienes resulte aplicable dicho régimen especial no estarán obligados a

ingresar en el Tesoro las deudas tributarias correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido. La exacción de dichas deudas se efectuará mediante el recargo de equivalencia que sus proveedores les repercutirán e ingresarán a la Hacienda pública. El régimen especial del recargo de equivalencia permitirá a determinados minoristas reducir considerablemente sus obligaciones formales.

#### *Régimen transitorio*

Con la finalidad de evitar situaciones de doble tributación, se establecen mecanismos correctores para materias primas, productos semielaborados y mercaderías que compongan los *stocks* de las empresas el 31 de diciembre de 1985.

Igualmente, con objeto de evitar perturbaciones en el ritmo de inversión empresarial, que pudieran producirse ante la perspectiva de la puesta en vigor del Impuesto, se introduce un régimen transitorio para bienes de inversión.

#### 2) *Aspectos económicos generales*

##### *El IVA y los precios*

Probablemente el aspecto más controvertido del IVA es el relativo a su incidencia sobre los precios. En el análisis de los efectos que la imposición sobre el valor añadido puede producir en este ámbito conviene distinguir dos aspectos:

- Análisis del Impuesto en sí mismo.
- Transición de la imposición en cascada al IVA.
- El Impuesto sobre el Valor

Añadido es un impuesto neutral. En este sentido, son evidentes sus ventajas con relación al impuesto en cascada, que implica una doble acumulación: cuanto más numerosas sean las fases del circuito de producción y distribución de bienes, mayor es la carga fiscal, pero además se produce un efecto de piramidación porque en la base imponible de la fase siguiente se incluye el impuesto repercutido por el proveedor.

Ese doble efecto acumulativo desaparece en el IVA: la carga fiscal es la misma, cualquiera que sea la longitud del circuito, y además el mecanismo de las deducciones evita la piramidación.

- La introducción del IVA implicará la alteración de la carga fiscal soportada por los diferentes productos.

El efecto acumulativo del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas determina que los productos obtenidos en virtud de procesos muy integrados soportan menor carga fiscal que los obtenidos en virtud de procesos menos integrados, y los obtenidos a través de procesos intensivos en capital resultan más gravados que los obtenidos a través de procesos que emplean preferentemente mano de obra.

El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas discrimina contra los procesos menos integrados (a más fases mayor carga) y más mecanizadas (doble imposición de los bienes de inversión).

La neutralidad del IVA determinará lógicamente alteraciones en los precios relativos de los diferentes productos, en unos aumentarán, como consecuencia del incremento de la carga

fiscal, y en otros disminuirán por el efecto contrario. En principio, si los operadores económicos actúan en el sentido indicado, no deben producirse alteraciones sensibles en el índice general de precios, suponiendo, ciertamente, que la carga total (impuesto y seguridad social) no resulte alterada.

Existe, sin embargo, el riesgo de que se produzca una cierta «viscosidad» en los precios cuyo alcance vendría dado por la medida en que los precios de los productos no reproduzcan con precisión, hacia arriba o hacia abajo, la carga fiscal soportada tras la implantación del nuevo impuesto.

La elevación de los precios pudiera también derivarse de una incorrecta aplicación de la técnica de la deducción del IVA, por inercia con el sistema del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. En un impuesto acumulativo, el precio de coste se calcula incluyendo el impuesto, mientras que con el IVA los cálculos deben realizarse excluyendo aquél, ya que es objeto de deducción.

Los tipos impositivos más elevados (12 por 100) pueden también constituir un factor psicológico importante; sobre todo si no se conoce con precisión la naturaleza del nuevo impuesto.

Son frecuentes las referencias al efecto inflacionista que ofrece la experiencia comparada de implantación del IVA.

Ciertamente no existían hasta fecha reciente estudios serios y ponderados sobre la materia, quizá por la dificultad de deslindar la influencia en los precios debido al impuesto y a otras causas.

Expertos del Fondo Monetario

Internacional (1) han analizado con detalle la experiencia de 31 países que han adoptado el IVA. La gama de países cubierta es enormemente amplia: adopción del IVA antes o después de la crisis energética de 1973, sustitución del IVA por impuestos indirectos distintos e implantación del IVA acompañado de muy diversas medidas de política económica.

De estos estudios se derivan las siguientes conclusiones:

- En 21 de los 31 países examinados (el 69 por 100 del total) la implantación del IVA no tuvo incidencia apreciable en el índice de precios al consumo. Entre ellos se citan Alemania, Bélgica, Francia, Irlanda, Luxemburgo, Suecia, Inglaterra, Argentina, Brasil, Bolivia, Chile, etc.

- En seis países (19 por 100 del total), en los que se perseguía un incremento en la carga fiscal, se produjo un efecto de «desplazamiento», en la medida en que la mayor carga se trasladó al consumidor final. Estos países fueron: Dinamarca, Holanda, Ecuador, Panamá, Uruguay y Noruega (en este país hubo además un efecto inflacionista).

- En cuatro países (Noruega, Italia, Israel y Perú) el IVA pudo haber contribuido a una aceleración importante de la inflación, pero ésta coincidió con un elevado crecimiento salarial y del crédito.

- Es claramente posible introducir el IVA sin que se produzcan cambios apreciables en el índice de precios al consumo. No hay nada que sea inherentemente inflacionista en la introducción del IVA.

Los estudios económicos disponibles sitúan, para el caso es-

pañol, el efecto precios ligado a la implantación del IVA, en torno a dos puntos. Ciertamente, no hay razones para pensar en una alteración muy apreciable en los precios, habida cuenta de que se parte del supuesto de equivalencia recaudatoria y de que los tipos del 6, 12 y 33 por 100 mantienen la diferenciación preexistente entre tributación general, artículos de primera necesidad y bienes suntuarios.

No obstante, de la propia estructura del Impuesto es posible colegir desviaciones en la carga tributaria en relación con la situación actual. Así, se produce un desplazamiento de la carga tributaria hacia el comercio (hoy no sujeto al IGTE) y los servicios, con un ligero incremento en actividades industriales. Determinados servicios, sin embargo, no incrementan la carga fiscal al quedar exentos en el IVA (seguros financieros, sanitarios y docentes) o tributan al tipo reducido (hostelería y restauración). Tampoco se produce un incremento en la construcción y venta de edificaciones, al haber quedado en el tipo del 6 por 100.

Finalmente, como consideración general, puede afirmarse que los bienes obtenidos en virtud de procesos de producción y distribución muy integrados aumentan la carga tributaria, frente a los que se obtienen a través de procesos poco integrados, que pasan a estar en mejor situación que en la imposición en cascada.

#### *El IVA y la inversión*

La referencia a la inversión cobra especial relevancia en un escenario económico en el que se procura, a toda costa, estimular la inversión y el empleo.

El IVA presenta ventajas, desde el punto de vista de la inversión empresarial, frente a la imposición sobre la renta, y además su neutralidad mejora, con respecto a la imposición en cascada, el tratamiento de los bienes de inversión.

Musgrave, en su obra *Hacienda Pública en la teoría y en la práctica*, dice literalmente:

«El ahorro es una condición necesaria para la formación de capital, pero no es una condición suficiente. Los inversores han de estar dispuestos a invertir y los impuestos también entran en esta decisión.

— Los impuestos sobre la renta afectan al ahorro y reducen la tasa de rendimiento neto.

— Un impuesto sobre el consumo recae menos pesadamente sobre el ahorro que un impuesto sobre la renta.

— Un impuesto sobre el beneficio tiende a reducir la inversión al reducir la tasa del rendimiento neto.

Al afectar a las tasas de ahorro y de inversión, la política fiscal tiene importancia fundamental en el crecimiento económico».

La neutralidad del IVA se produce como consecuencia del mecanismo de deducción incorporado al impuesto. El impuesto repercutido a la empresa, con ocasión de la compra de un bien de inversión, se deduce inmediata y totalmente (IVA tipo consumo) del impuesto que la empresa en cuestión repercute por sus ventas. Así pues, la maquinaria adquirida por la empresa sólo resultará gravada en la medida en que su coste se va incorporando a los productos terminados.

La experiencia empírica avala una vez más las consideraciones científicas. Laure (2) señala cómo este efecto económico ha durado en Francia de cinco a diez años, permitiendo un considerable aumento de las inversiones durante tal período, situado prácticamente entre 1954 y 1962. Este fenómeno ha estado presente en otros países. Ha tenido un peso importante en el interés que la industria alemana mostró en favor de la implantación del IVA, lo que condujo a que los industriales germanos presionasen sobre la administración fiscal de la Alemania Federal para anticipar la adopción del IVA, incluso antes de los plazos fijados por la Comunidad Económica Europea. Due indica que la exclusión de los bienes de inversión fue la razón principal por la que Dinamarca y Suecia introdujeron el IVA, estando especialmente interesados en eliminar todo elemento impositivo de la fabricación para la exportación.

En síntesis, puede decirse que la eliminación de las desventajas del sistema impositivo vigente (IGTE) es lo que producirá ventajas para la inversión.

Así pues, la implantación del IVA, en sustitución del IGTE, lógicamente debe producir un efecto estimulante de la inversión ya que, por una parte, se verá reducido el coste de las inversiones para los empresarios como consecuencia de la deducción y, por otra, desaparecerá la discriminación del IGTE contra los procesos más mecanizados.

Conviene, en todo caso, dejar claro, saliendo al paso de una de las objeciones que con frecuencia se formulan al IVA, que los bienes de inversión como ta-

les no son gravados por el impuesto, pero sí soportan su incidencia como elemento constitutivo del coste de los productos fabricados con ellos, como sucede con otros costes. En este sentido, el Informe Richardson afirma la neutralidad del impuesto, porque no crea dificultades en los costes entre los métodos de producción con inversiones intensivas en capital y los que utilizan fundamentalmente mano de obra. En el mismo sentido, K. Sullivan indica que no es que el IVA favorezca el desarrollo económico, sino que no lo obstaculiza, ni lo penaliza como lo hacen otras formas de imposición sobre las ventas.

#### *El IVA y la exportación*

Un aspecto delicado e importante a considerar sería el de la incidencia de la implantación del IVA en la capacidad exportadora de nuestras empresas, como consecuencia de la sustitución del vigente sistema de desgravación fiscal a la exportación (e impuesto de compensación de gravámenes interiores) por el mecanismo del IVA. El tipo de desgravación a la exportación pretende desgravar el producto exportado de la totalidad de la imposición indirecta soportada. La fijación de estas tarifas, ante la imposibilidad, en la imposición en cascada, de precisar con exactitud la carga fiscal del producto en cuestión, se realiza en función de estudios por sectores y procesos de fabricación. Lógicamente, el importe de la desgravación no coincide exactamente en cada producto con la carga fiscal en cada caso soportada.

El IVA es neutral, desde el punto de vista del comercio internacional, merced al sistema de gravamen de las importacio-

CUADRO N.º 2  
ESTRUCTURAS DE TIPOS DEL IVA  
(Porcentajes)

PAISES	Reducido	Intermedio	Ordinario	Incremento
1. Alemania	7	—	14	—
2. Bélgica	6	17	19	25
3. Dinamarca	—	—	22	—
4. Francia	5,5	7	18,6	33,3
5. Irlanda	23	—	35	—
6. Italia	2/8/10/15	20	18	38
7. Luxemburgo	3	6	12	—
8. Países Bajos	5	—	19	—
9. Reino Unido	—	—	15	—
10. España	6	—	12	33

nes como ventas interiores y exención plena de las exportaciones, con deducción o devolución del impuesto correspondiente a los *inputs*.

Los incrementos que, desde hace varios años, se han venido produciendo en los tipos impositivos del IGTE, y las últimas reducciones de la desgravación fiscal a la exportación, permiten, en términos generales, considerar que no debe la introducción del IVA constituir un problema general para el sector exportador español, aunque sí puede afectar a determinados sectores o empresas, cuyo proceso de ajuste requeriría medidas de acompañamiento adecuadas, que, por otra parte, tanto la experiencia comparada como la doctrina disponible ofrecen.

#### *Tipos impositivos y recaudación*

La Ley del Impuesto establece un esquema de tres tipos impositivos, siguiendo un criterio relativamente generalizado en el derecho comparado.

El cuadro n.º 2 presenta una comparación de esta estructura con las actualmente vigentes en algunos países de la Comunidad Económica Europea. Con la excepción de Irlanda, la estructura es parecida a la de los países reseñados. El tipo ordinario propuesto para España se sitúa entre los más bajos de Europa y el tipo reducido queda comprendido dentro del abanico existente.

Sólo tres países, Bélgica, Francia e Italia, tienen un tipo incrementado, pero la comparación para este tipo no es muy informativa, dada la gran variedad que existe entre estos países en el tratamiento del consumo suitario.

El cuadro n.º 3 presenta una comparación entre España y algunos países de la CEE respecto de la carga tributaria que el IVA representa en términos del PIB. Considerando exclusivamente el IVA, la presión tributaria por este impuesto es de las más reducidas de la CEE. Ahora bien, debería tenerse en cuenta que en España, al igual que en los demás países de la CEE, parte de la tributación indirecta vendrá recaudada a través de los Impuestos Especiales, con lo que la comparación ofrecida por el cuadro n.º 3 no es totalmente apropiada. Una comparación más homogénea es la referida de forma global a toda la tributación indirecta. En estos términos, la carga tributaria media en la CEE para el año 1982 era del 12 por 100 del PIB; fren-

CUADRO N.º 3  
IVA/PRODUCTO INTERIOR BRUTO  
(Porcentajes)

PAISES	Año	IVA / PIB
1. Alemania	1983	6,4
2. Bélgica	1982	7,8
3. Dinamarca	1983	9,8
4. Francia	1983	8,9
5. Irlanda	1983	9,0
6. Italia	1982	5,6
7. Luxemburgo	1983	4,1
8. Países Bajos	1983	7,0
9. Reino Unido	1983	5,3
Media ponderada CEE	1981	6,4
10. España	1986	5,3

te a este nivel, en España para 1986 la carga tributaria correspondiente será del 9,2 por 100.

La estructura de tipos de la Ley está ajustada para obtener exclusivamente la recaudación por los impuestos que el IVA sustituye, situándose para 1986 en torno a los 1.690 miles de millones de pesetas.

Dado que el tipo ordinario es el que más peso tiene dentro de la estructura del consumo, una forma adecuada de medir la capacidad recaudatoria de este impuesto es evaluar cuál sería el incremento de recaudación que se obtendría de la elevación en 1 punto del tipo ordinario.

En el supuesto de que no variase la base imponible global por modificaciones del tipo impositivo, el incremento de un punto en el tipo ordinario originaría una recaudación adicional de 83,2 miles de millones de pesetas. Es importante, sin embargo, señalar que este cálculo se ha hecho bajo los supuestos de que la base imponible fuese constante y de que el grado de cumplimiento por parte de los contribuyentes sea el mismo, lo que puede admitirse para variaciones reducidas del tipo impositivo, pero para incrementos mayores cabría esperar que el rendimiento iría progresivamente disminuyendo (3).

### 3) Efectos de la introducción del IVA para las empresas

El análisis de los efectos derivados de la introducción del IVA en España puede realizarse desde una doble perspectiva. Por una parte cabe, como se hace más arriba, establecer el cuadro macroeconómico para el ejercicio 1986 derivado del cambio fiscal y de la adhesión a la

Comunidad Económica Europea. Pero, probablemente, interesa más al mundo de la empresa el análisis específico de las repercusiones que para ella comporta.

En este sentido, la introducción del IVA supone:

a) Un cambio sustancial en la gestión empresarial:

- Gestión administrativa (contable).
- Gestión financiera (*cash flow*).

b) Importantes alteraciones en las variables económicas, tales como:

- Carga fiscal soportada por la empresa.
- Coste de las inversiones.
- Precios de los productos.
- Condiciones de exportación.

c) El diseño de una estrategia para el período transitorio en relación con los *stocks* y las inversiones.

Es importante analizar la incidencia en los diferentes aspectos, con objeto de conocer, con antelación suficiente, las exigencias que comporta, las eventuales ventajas, las modificaciones económicas y de competitividad, con el fin de diseñar una estrategia que facilite la integración del Impuesto en la gestión administrativa, financiera y comercial de la empresa.

#### Gestión administrativa

Ante todo, conviene recordar que la generalidad del IVA implica la incorporación a la tributación indirecta de amplísimos sectores no sujetos o exentos del IGTE, y especialmente de los profesionales y los minoristas. Destaca la desaparición de las exenciones establecidas en la

actualidad para artículos de primera necesidad, libros, viviendas de protección oficial, cooperativas, etc. El número de contribuyentes sujetos al IVA se situará en torno a los dos millones, frente a los setecientos mil sujetos al IGTE.

Pues bien, la introducción del IVA comporta un cambio relevante en la gestión administrativa de las empresas. El mecanismo de las deducciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, como cambio sustancial con respecto al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, implica dejar de contabilizar el impuesto soportado como un coste, a diferencia de lo que actualmente sucede en el IGTE.

Aunque por el momento no se dispone de la instrucción contable al respecto, cabe establecer un esquema básico de tres o cuatro cuentas, que en esencia serían:

Hacienda pública, IVA soportado.

Hacienda pública, IVA repercutido.

Hacienda pública, acreedor por IVA.

Hacienda pública, deudor por IVA.

No obstante, el esquema indicado puede, en determinados supuestos —prorrata, actividades diferenciadas, etc.—, dar lugar a un sistema de cuentas de mayor complejidad. Así sucede en el caso francés, en que la aplicación de la TVA implica, en algunos casos, el empleo de hasta una veintena de cuentas. En el Reino Unido el esquema, mucho más simple, se realiza a través de siete u ocho cuentas.

Por otra parte cabe, en este momento, mencionar las obligaciones formales que, sin apar-

tarse sustancialmente de las ya existentes, establecen los artículos 66 y siguientes de la Ley del IVA, a saber:

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen la sujeción al impuesto, en el plazo y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

- Expedir y entregar facturas o documentos equivalentes de sus operaciones y conservar duplicado de las mismas.

- Llevar contabilidad y registros de acuerdo con lo establecido en la propia Ley y normas de desarrollo.

- Presentar anualmente información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

- Las facturas recibidas, los justificantes contables, los duplicados de facturas emitidas deben conservarse durante el plazo de prescripción del impuesto. Cuando las facturas recibidas se refieran a bienes de inversión deberán conservarse durante su correspondiente período de regularización y los cinco años siguientes.

#### *Gestión financiera*

La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido da lugar a unos determinados efectos, positivos o negativos, en el movimiento financiero empresarial y en su capital circulante. El devengo, el período impositivo, las deducciones, las devoluciones, las condiciones y términos de crédito con acreedores y proveedores, son cuestiones básicas, habida cuenta de los altos tipos impositivos con que opera este impuesto. Es por ello importante establecer las condiciones óp-

timas de integración del IVA en la gestión financiera empresarial.

En relación con el devengo del impuesto, las dos grandes alternativas consistirían en establecer el nacimiento de la obligación de contribuir, bien en el momento de la entrega, bien en el momento de la exigibilidad del pago, o incluso del pago efectivo. El primer sistema comporta ventajas desde el punto de vista de la gestión administrativa, pero implica costes financieros; el segundo mejora la gestión financiera, complicando la gestión administrativa, ya que sería necesario el seguimiento de los sucesivos vencimientos en las operaciones a plazos e instrumentar las oportunas modificaciones de tipos impositivos, que, en su caso, pudieran producirse en las sucesivas leyes de presupuestos. En determinados países esa problemática se ha olvidado mediante la distribución entre el devengo y la exigibilidad del pago, siendo el momento inicial en el que quedan precisados los elementos de la relación jurídica tributaria.

El artículo 14 de la Ley establece que, para las entregas de bienes, el devengo se produce en el momento de la puesta a disposición, y para los servicios en el momento en que éstos se presten. No obstante, en los arrendamientos, suministros y demás operaciones de tracto sucesivo, el devengo se produce en el momento en que resulta exigible la parte del precio correspondiente. Finalmente, en los pagos anticipados, o a cuenta, previos al hecho imponible, el devengo también se anticipa al momento de la percepción o cobro.

El sistema de devengo indicado implica anticipar el im-

puesto en el caso de ventas con pago aplazado. En cambio, el *leasing* como arrendamiento no determina el devengo, sino a medida que son exigibles los sucesivos pagos. Conviene recordar, por otra parte, que desde el momento en que se ha devengado el Impuesto nace el derecho a deducir — artículo 35 de la Ley—, con la consiguiente ventaja financiera.

Finalmente, los posibles efectos financieros negativos no se producen en las relaciones entre comitente y comisionista, porque en este supuesto el devengo se produce en el momento en que el comisionista efectúa la entrega.

Por otro lado, en lo que se refiere al régimen de deducción, la Ley, en armonía con las directivas comunitarias, incorpora el sistema de deducción inmediata y total. El IVA soportado —devengado— por la empresa, se deduce en el mismo período impositivo del impuesto que repercute —(devengado)—. Basta con disponer de las facturas de adquisición para ejercitar de forma inmediata y total la deducción. Parece lógico que únicamente sean susceptibles de deducción las cuotas soportadas o satisfechas en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionadas con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional. La exclusión del derecho a deducir de determinadas cuotas soportadas por adquisiciones de algunos bienes y servicios, a que se refiere el artículo 31 de la Ley, carece de justificación técnica al introducir un componente de efecto acumulativo, contrario a la esencia del impuesto en la medida en que se trate de *inputs* afectos a actividades empresariales o profesionales.

El precepto indicado menciona automóviles, accesorios y repuestos, desplazamientos del empresario, de su personal de terceros, servicios de hostelería y restaurante, atenciones a clientes, asalariados y terceras personas, etc.

Un elemento que asimismo puede resultar relevante en esta vertiente financiera es el período impositivo. El período mensual previsto en el anteproyecto de reglamento reduce el margen de maniobra de las empresas en este terreno (4).

La aplicación al IVA del período impositivo de tres meses comportaría notables ventajas financieras para la empresa.

Igualmente resulta interesante, en la misma perspectiva, la consideración de las devoluciones. Como se indicó anteriormente, en cada período impositivo la empresa repercute, soporta y deduce el impuesto, de manera que la diferencia es la cuota a ingresar. Si no puede efectuar la deducción porque el IVA repercutido es inferior al IVA soportado, tratará de recuperarlo en el período impositivo siguiente, y así sucesivamente hasta el final de cada año en que solicita la devolución.

La problemática de las devoluciones, a las que se rodea de unas especiales cautelas con objeto de evitar maniobras fraudulentas, no es, desde nuestro punto de vista, sustancialmente diferente de la relativa al control de las deducciones. Quizás esa problemática incide en casos muy concretos de empresas nuevas o empresas poco conocidas. En los demás supuestos, un sistema de devolución coincidente con el período impositivo evitaría problemas de tesorería en empresas con devoluciones re-

levantes, sin que ello comporte riesgos apreciables para la Administración.

Finalmente, la estructura de tipos prevista en el proyecto puede dar lugar a devoluciones permanentes en algunos sectores, en los que las adquisiciones se realicen a tipo general y las entregas a tipo reducido. Tal situación sería muy negativa para las empresas afectadas y, en todo caso, deberá ser corregida por resultar contraria a la normativa comunitaria.

El tratamiento de las devoluciones adquiere especial relevancia en el caso de empresas exportadoras. La empresa que simultáneamente realiza operaciones en el mercado interior y en el de exportación recuperará por sí misma el impuesto soportado, siempre y cuando el volumen de operaciones interiores sea suficiente para ello. Probablemente, incluso en esta hipótesis, resulta más ventajosa financieramente la declaración trimestral que acudir al sistema de empresa exportadora. La Ley, en el artículo 49, establece un procedimiento de devolución rápido para empresas exportadoras, consistente en la recuperación del impuesto soportado, al término de cada período impositivo, con el límite del 12 por 100 del valor en el interior de los bienes exportados.

Lógicamente, el período impositivo debe quedar reducido al mínimo para este tipo de empresas, mejorando así la competencia del sector exportador.

Un factor relevante en cualquier gestión empresarial es el relativo a los términos y las condiciones con proveedores y clientes; si eso es obvio en sí mismo, cuando contamos con un impuesto sobre el valor añadido

con tipos importantes, habida cuenta que se giran sobre la cifra de negocios, esos períodos con unos y otros pueden representar beneficios o costes financieros. Es conocida la expansión experimentada en Francia por el sector de grandes almacenes cuando en el año 1968 se extiende el IVA al comercio. Evidentemente, la situación óptima vendrá dada por una empresa que cobra al contado, paga a sus proveedores a crédito y tiene una gran rotación de existencias.

#### *Aspectos comerciales: precio de compra y de venta*

Al margen de los problemas que pudiera plantear la integración del Impuesto en la gestión administrativa o en la gestión financiera, cabe destacar una cierta incidencia en la gestión comercial, tanto por lo que se refiere a la política de compras de las empresas como por lo que se refiere a sus precios de venta.

Es difícil establecer con carácter general un criterio cierto en orden a la determinación de la incidencia del IVA en los precios de los productos. En cualquier caso, el empresario debe adoptar una determinada política de compras con el fin de ajustar los precios con sus proveedores, evitando incrementos injustificados. En este sentido, caben dos posibles hipótesis de trabajo: la primera consistirá en aplicar el tipo impositivo del IVA al precio de venta actual, excluido el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas de la última fase; frente a éste cabe diseñar un segundo supuesto de mayor ventaja, consistente en que los proveedores «echen hacia atrás» sus precios, no solamente en el IGTE de la última fase, sino en el importe aproxi-

mado de la «cascada» anterior, en función del número de fases que hayan atravesado los productos. Establecido de este modo el precio de compra, es posible fijar el precio de venta manteniendo los actuales márgenes comerciales o de beneficio, sin olvidar nunca que el IVA soportado no es coste, porque se deduce. El ejercicio indicado resulta facilitado mediante la utilización combinada de las tablas intersectoriales *input / output* ajustada a cada empresa en función de datos específicos y del conocimiento de las distintas clases de proveedores nacionales, extranjeros, fabricantes, mayoristas, etc. Una correcta política de precios puede ser relevante en un mercado más transparente y competitivo, cual es el que se producirá a partir de 1986, en que la economía española experimentará una notable apertura por el efecto combinado del desarme arancelario, supresión del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y desaparición de las licencias de importación.

#### *Tratamiento de la inversión*

Otro aspecto a considerar, desde el punto de vista empresarial, sería el relativo al tratamiento de las inversiones. Hay coincidencia en destacar las ventajas del IVA en este ámbito, ya que desaparece la doble imposición económica en los bienes de inversión. Se produce, asimismo, un efecto de supresión de la actual discriminación en contra de los procesos intensivos en capital, frente a los que utilizan preferentemente mano de obra. Uno u otro factor de la producción van a tributar en la misma medida, en función de las salidas de la empresa, habida cuenta del mecanismo de deducción in-

mediata y total para todas las adquisiciones, y entre ellas las relativas a bienes de inversión.

En todo caso, las decisiones de inversión, aunque sólo marginalmente pueden resultar inducidas por estímulos fiscales, deben considerar el régimen transitorio y las modalidades de adquisición, tales como venta a plazos, *leasing*, etc.

#### *Comercio exterior*

Resulta, por otro lado, obligada la referencia a la incidencia del impuesto en el comercio exterior de las empresas. La introducción del IVA implica, como se indicó, la desaparición de la Desgravación Fiscal a la Exportación y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, que son sustituidos por la tributación por IVA a la importación y la exención plena a las operaciones de exportación. No se trata en este punto sino de destacar la neutralidad del impuesto en el sistema de ajustes en frontera.

Por lo que se refiere a las importaciones, hay que destacar la doble apertura arancelaria y fiscal derivada de la adhesión a la Comunidad Económica Europea.

El desarme arancelario implica llegar a la supresión total de aranceles, a lo largo de un período transitorio de siete años, para las importaciones de la CEE, y la aproximación al Arancel Exterior Común en el mismo plazo, para las importaciones de terceros países. La supresión del ICGI, y la sustitución por el IVA en la importación, implica la desaparición de cualquier protección fiscal, en el caso de existir para determinados sectores, y la posibilidad de deducir ese IVA,

frente al ICGI, que es un coste. Todo ello puede traducirse, en términos generales, en un abaratamiento de los *inputs* de importación, pero, al mismo tiempo, un abaratamiento de productos terminados importados.

Las exportaciones dejan de percibir, tras la introducción del IVA, la Desgravación Fiscal a la Exportación, que se ve sustituida por el mecanismo de deducción o devolución del IVA soportado. Será necesario llevar a cabo un análisis muy pormenorizado por sectores y empresas con el fin de determinar la incidencia de tal modificación. Para ello es necesario comparar, en la medida de lo posible, con ayuda de las tablas *input / output*, la carga fiscal soportada en la última fase e inducida por la «cascada» de fases anteriores, con la Desgravación Fiscal a la Exportación percibida. El desajuste, en más o en menos, resultante, desaparece con la introducción del IVA.

Conviene, no obstante, recordar que la Ley, en el artículo 72, contempla un mecanismo transitorio, en virtud del cual si los bienes que integren las existencias de las empresas el 31 de diciembre de 1985 fueran exportados durante el año 1986, puede percibirse, como deducción, el porcentaje de la Desgravación Fiscal a la Exportación vigente en el momento de entrada en vigor del Impuesto.

#### *Régimen transitorio*

Finalmente, cabría aludir a las disposiciones (arts. 55 y 72) que regulan el régimen transitorio en relación con los *stocks* y las inversiones. El empresario, en dicho momento, lógicamente, considerará los requisitos necesarios

para llevar a cabo las deducciones previstas y adoptará una determinada política de *stocks* y de inversiones.

Por lo que se refiere a las existencias en el momento de introducción del IVA, existirán en poder de la empresa materias primas, productos semitransformados o mercaderías que han soportado el IGTE o, en su caso, otros impuestos indirectos, y que en el momento de la venta serán gravados por el IVA. Esa situación sería muy negativa desde el punto de vista de los precios como consecuencia del doble gravamen; por ello, el Proyecto de Ley, siguiendo precedentes comunitarios más o menos aproximados, incorpora un régimen transitorio que habilita para deducir del IVA, o, en su caso, solicita la devolución de determinadas cantidades en concepto de IGTE, ICGI, Impuestos Especiales e Impuesto sobre el Lujo.

La cuestión estriba, a la vista del precepto indicado, con el fin de diseñar una adecuada política de existencias, en comparar el precio actual del producto de que se trate menos las deducciones previstas —6 por 100 del precio de adquisición, etc.—, con el precio posterior a 1 de enero de 1986, con deducción inmediata y total del tipo correspondiente del IVA.

El régimen transitorio en materia de inversiones tiene por objeto evitar el vacío de inversión que pudiera producirse, en los meses previos a la introducción del IVA, ante la expectativa de la deducción del IVA soportado por la adquisición de dichos bienes. Los términos en que el artículo 73 de la Ley —deducción a lo largo de cuatro años del 6 por 100 de la contra-

prestación correspondiente a la adquisición de bienes de inversión efectuada en el ejercicio 1985—, permiten afirmar que la política de las empresas consistirá en aplazar inversiones previstas a un momento posterior a la entrada en vigor del IVA.

## 2. Impuestos especiales. Accisas

### A) Normativa comunitaria

La armonización de las accisas (impuestos especiales sobre ciertos consumos) siguiendo el mandato del artículo 99 del Tratado de Roma, que establece la necesidad de armonizar las legislaciones fiscales de los Estados miembros, es asumida por la Comisión a partir de 1972.

Como paso previo, se establece una clasificación de las accisas en diversas categorías:

- Accisas a armonizar de forma necesaria.
- Accisas que pueden mantenerse sin armonizar.
- Accisas que deben desaparecer.

Dentro de la primera categoría, la que aquí nos interesa, la Comisión incluyó las accisas correspondientes a productos petrolíferos, tabacos elaborados, alcoholes y bebidas alcohólicas y azúcares.

A lo largo del citado año 1972, el Consejo recibe de la Comisión una serie de propuestas de directiva tendentes a lograr la citada armonización, así como una propuesta de decisión por la que se crea un Comité de Accisas.

La primera propuesta consiste en la adopción de una «directiva-marco», en la que se reco-

gen las líneas maestras de la imposición sobre el consumo distinta del IVA. Dicha «directiva-marco» prevé la armonización de cinco accisas:

- tabacos manufacturados;
- aceites minerales;
- alcohol;
- vinos; y
- cerveza.

En el «paquete» presentado por la Comisión al Consejo, el 7 de marzo de 1972, se incluían, además de la propuesta de «directiva-marco», otras cinco propuestas de directiva que se referían a las cinco accisas mencionadas más arriba.

Sin embargo, y por diversas razones, hasta hoy únicamente ha prosperado en el Consejo el tema de la accisa sobre el tabaco, permaneciendo las demás a nivel de propuesta. En consecuencia, centraremos nuestra atención en la armonización de la citada accisa.

El Consejo, siguiendo la propuesta de la Comisión, adoptó, el 19 de diciembre de 1972, la primera directiva sobre armonización de accisas sobre tabacos manufacturados, en la que se establece como criterio de armonización un sistema de doble imposición complementaria (*ad valorem* y específica) sobre cigarrillos. La misma directiva previó un período de armonización de dos años que ha tenido que ser sucesivamente prorrogado, dadas las dificultades encontradas para conseguir dicha armonización.

Posteriormente, la directiva 805, de 19 de diciembre de 1977, estableció que, durante la segunda etapa de armonización, que cubre el período de 1 de julio de 1978 a 31 de diciembre de 1980,

el importe de la accisa específica para cigarrillos no podrá ser menor del 5 por 100, ni mayor del 55 por 100, del total del impuesto.

En diciembre de 1978, una nueva directiva del Consejo clasifica y define las diversas labores del tabaco en cuatro grupos (cigarros, cigarrillos, tabaco de fumar y tabaco de mascar).

En julio de 1980, la Comisión pasa al Consejo una propuesta de tercera etapa de armonización para cigarrillos, que se extendería hasta finales de 1986, con la pretensión de que la accisa específica sobre los cigarrillos oscile entre el 10 por 100 y el 35 por 100 del impuesto final.

Por último, una nueva propuesta (7-2-1984) de la Comisión al Consejo solicita la prórroga de la etapa de armonización una vez más.

#### B) *Adaptación de la normativa española*

La tributación del tabaco en España se constriñe hoy al ámbito del IGTE (en el que goza de exención, art. 34, 6.º, T. R.) y del Impuesto sobre el Lujo (artículo 15 del Texto Refundido). No debe, sin embargo, olvidarse la «renta» del Monopolio, habida cuenta del carácter fiscal del mismo, que representa importantes ingresos para el Tesoro.

Sin embargo, en base tanto a la necesaria modernización y racionalización de nuestra imposición indirecta, como a la próxima adhesión a la CEE, en virtud de la cual deben desaparecer tanto el Impuesto General del Tráfico de Empresas como el Impuesto de Lujo, siendo sustitui-

dos por el IVA, se hace preciso modificar la fiscalidad del tabaco.

Dicha modificación consistirá, básicamente, en la adaptación de nuestra legislación a la normativa comunitaria, aunque hay que recordar aquí que únicamente existen directivas de armonización respecto a las labores de tabaco.

En este sentido, dentro del marco general de las negociaciones para la adhesión de España a la CEE, se ha llegado al acuerdo de que nuestro país aplique la normativa comunitaria desde el momento de la adhesión, aunque se ha negociado una derogación, a título de medida transitoria, en virtud de la cual España podrá suprimir progresivamente la diferencia actual de 15 puntos entre los gravámenes *ad valorem* de los cigarrillos negros y rubios, a lo largo de un período de cuatro años a partir de la fecha de adhesión. Dicha aproximación se hará en cinco escalones anuales iguales.

Del mismo modo, la adaptación del Monopolio de Tabacos a las exigencias comunitarias debe realizarse en los términos previstos en el Acta de Adhesión.

El Tratado de Roma exige la adaptación de los monopolios de importación, exportación y comercio al por mayor, de modo que se garantice la no discriminación a favor de los nacionales de la Comunidad en cuanto al acceso a las profesiones de importador, exportador y comerciante mayorista, y a favor de los productos comunitarios en cuanto al acceso a los mercados. Estas mismas garantías deben, en términos generales, aplicarse en el comercio al por menor para evitar barreras indirectas en los escalones a adaptar.

Los monopolios de fabricación, y al por menor, pueden mantenerse o incluso crearse. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha declarado conforme con la legislación comunitaria la fijación de márgenes minoristas, con tal de que no contengan discriminaciones en razón de la nacionalidad.

La adaptación de los monopolios se realiza exclusivamente en el marco de la Comunidad, por lo que los monopolios frente a países terceros no están afectados por el Tratado de Roma.

La adaptación del Monopolio español tendrá lugar a partir de la adhesión mediante negociación entre España y la Comisión, que formulará recomendaciones al efecto. La duración de la adaptación será de seis años.

Los Estados miembros actuales aplicarán a España las mismas adaptaciones aplicadas al resto de la Comunidad, a título de reciprocidad. Las modalidades y ritmo de adaptación serán las mismas para España y para los actuales Estados miembros.

España dispondrá de seis años para la liberalización de las importaciones de productos procedentes de la Comunidad. Los derechos exclusivos de exportación se suprimirán desde la adhesión.

Los derechos de base serán de un 55 por 100 para los puros; de un 50 por 100 para los cigarrillos, y para los demás productos los derechos resultantes de reducir el arancel común en un 60 por 100.

Si España introdujera aranceles para los cigarrillos antes de la adhesión, ello no deberá modificar la relación actual entre los precios de los cigarrillos na-

cionales e importados de la Comunidad, trátase de cigarrillos rubios o negros.

Lógicamente, el compromiso español en materia de legislación comunitaria exige, como ya se ha señalado más arriba, una modificación profunda de nuestro sistema de impuestos especiales. Fruto de dicho compromiso, se encuentra en curso de discusión parlamentaria un proyecto de ley de los impuestos especiales que sigue las orientaciones comunitarias, bien a nivel de directivas (caso de la accisa sobre el tabaco) o de propuestas de directivas (como sucede con el resto de las accisas).

El contenido del citado proyecto, en relación con el impuesto sobre las labores del tabaco, puede resumirse, siguiendo la memoria que se acompaña, de la siguiente manera:

1) El impuesto gravará los cigarros puros, los puritos y los cigarrillos que contengan tabaco en cualquier proporción, así como el rapé y el tabaco para fumar y mascar; se consideran como labores del tabaco los cigarrillos y la picadura, siempre que sean susceptibles de ser fumados.

2) Siguiendo la normativa comunitaria, la base del impuesto debe estar constituida por el precio máximo de venta al público, incluidos todos los impuestos.

3) Los tipos impositivos en principio previstos son del 20 por 100 para la picadura, del 25 por 100 para el rapé y el tabaco de mascar, del 10 por 100 para los cigarros puros y puritos, y del 40 por 100, más un tipo específico de 100 pesetas por cada mil cigarrillos, para estas labores.

Los tipos se aplicarán sin dis-

criminación en razón del origen ni de la clase de tabaco, si bien el tipo único del 40 por 100 para los cigarrillos empezará siendo del 26 por 100 para los cigarrillos negros en 1986, aumentando en 2,8 puntos el día 1 de enero de cada año siguiente hasta llegar al 40 por 100.

### **3. Impuestos relativos a la concentración de capitales**

#### *A) Normativa comunitaria*

Con objeto de facilitar la libre circulación de capitales en la Comunidad, el 17 de julio de 1969 se aprueba la directiva 69/335/CEE, posteriormente modificada por las directivas 73/79/CEE, de 9-4-73, y 74/553/CEE, de 7-11-74.

Los tributos a que se refieren las anteriores directivas son: *a)* el derecho de aportación que recae sobre constitución y ampliaciones de capital de sociedades; *b)* el derecho de timbre sobre emisión de títulos representativos de capitales; *c)* el derecho de timbre sobre la introducción de títulos extranjeros en el mercado nacional, y *d)* otros gravámenes indirectos de similares características. Con el fin de evitar supuestos de doble tributación o discriminaciones fiscales, se suprimen los impuestos de timbre y similares, y se procede a la armonización de las aportaciones a sociedades.

Conforme a su artículo 3.º, la directiva es de aplicación no sólo a las sociedades de capitales propiamente dichas (anónimas, limitadas y comanditarias por acciones) sino también a las sociedades, asociaciones o personas jurídicas cuyas partes repre-

sentativas del capital social sean negociables en Bolsa, y todas las que, persiguiendo fines de lucro, sus miembros puedan sin autorización ceder a terceros sus participaciones sociales y respondan de las deudas sociales hasta el límite de su aportación. Se asimila a una sociedad de capitales toda asociación o persona jurídica que persiga fines lucrativos, pero se deja a la voluntad de los Estados miembros la aplicación del precepto.

En lo que respecta al hecho imponible, el artículo 4.º distingue entre operaciones necesariamente gravadas y otras que pueden serlo a elección de los respectivos Estados miembros. Entre las primeras, cabe citar la constitución de sociedades, el aumento del capital o del haber social con nuevas aportaciones, la transformación en una sociedad de capitales de otra que no lo es, y el cambio de sede efectiva o estatutaria, bien en un país miembro, o bien de un país miembro en el que la sociedad no se considera de capitales a efectos del tributo a otro país miembro en el que sí tiene dicha consideración.

Las operaciones potestativamente sometidas a gravamen son el aumento de capital por incorporación de beneficios, reservas o provisiones, el aumento de haber social por medio de ciertas prestaciones efectuadas por los socios y dos categorías de empréstitos contraídos por las sociedades. La regla general es que la emisión de obligaciones no está gravada por el impuesto; por excepción, cada país miembro puede optar por gravar el empréstito que concede al acreedor el derecho a participar en los beneficios de la sociedad prestataria y el concedido a esta última por su propio

socio (su cónyuge, hijos o garantizado por aquél), siempre que realice la misma función que un aumento de capital. Este régimen facultativo podrá ser objeto de una armonización ulterior en el caso de que se observe una convergencia sobre estos puntos.

En el caso de gravamen obligatorio, la base imponible, conforme al artículo 5.º, es el valor real de los bienes y, por ello, el valor líquido, previa deducción de las obligaciones y cargas asumidas o soportadas por la sociedad. En el caso de aumento de capital, no integran la base los fondos sociales propios destinados a aumentar el capital (capitalizando, por ejemplo, la reserva por prima de emisión de acciones) que hayan satisfecho el impuesto al constituirse tales fondos; sin duda para evitar la doble imposición.

En el caso de la imposición opcional, el tributo recae bien sobre el importe nominal del aumento de capital, bien sobre el valor real de las prestaciones efectuadas, o bien sobre el importe nominal del empréstito contraído.

Los tipos impositivos son del 1 por 100 y del 0,50 por 100 (directiva 73/70/CEE). Por último, la directiva declara una compatibilidad muy amplia del derecho de aportación con los impuestos o derechos que graven transmisiones de bienes en ciertas condiciones, e incluso con el IVA (artículo 12).

### B) *Adaptación de la normativa española*

Para la aplicación por parte española de la normativa comunitaria anteriormente indicada en

materia de *droit d'apport*, no se ha previsto en el capítulo de fiscalidad ninguna derogación transitoria, por lo que debe aplicarse desde la adhesión.

Ciertamente, está ya prevista la correspondiente adaptación normativa en la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 3.494/1981, de 29 de diciembre.

El artículo 36 del mencionado Reglamento, en el marco del Título II, relativo a «Operaciones Societarias» (art. 26 del Texto Refundido), establece:

«Art. 36. La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos de gravamen:

- a) Operaciones societarias realizadas por sociedades anónimas, 1 por 100.
- b) Operaciones societarias realizadas por sociedades no anónimas, 0,75 por 100.»

Por otra parte, el artículo 33 establece:

«1. En la constitución y aumento de capital social de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado, con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas.

2. Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores, sean civiles o mercantiles, la base imponible se fijará atendiendo al valor real de los bienes puestos en común.

3. En la transformación, la base imponible será el haber líquido que la sociedad

tenga el día en que se adopte el acuerdo; en la disminución de capital y disolución, aquélla coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios; tanto en este supuesto como en los previstos en los apartados anteriores se estará, en su caso, a lo dispuesto en el artículo 10 del presente Reglamento.»

Por otra parte, el artículo 37 regula lo que pudiéramos llamar un régimen transitorio, previo a la plena armonización fiscal, a establecer:

«Art. 37. No obstante lo dispuesto en los artículos anteriores, hasta la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido se aplicarán las siguientes reglas en las operaciones societarias:

a) La base imponible en la constitución, aumento de capital y fusión de sociedades consistirá en el valor real de las aportaciones en su favor realizadas. En este sentido, todo acto que dé lugar a nuevas aportaciones de todos o de alguno de los socios, se considerará como aumento de capital, incluso cuando las aportaciones se hagan para compensar pérdidas sociales al amparo de los artículos 99 y 150, 3.º, de la Ley de Sociedades Anónimas.

b) Los tipos de gravamen serán del 3 por 100 (5) en la constitución, aumento de capital, transformación y fusión de sociedades anónimas, y del 1,90 por 100 en la reducción de capital y disolución de sociedades anónimas y en las operaciones societarias realizadas por sociedades no anónimas.

#### 4. Régimen armonizado de franquicias para viajeros y pequeños empresarios.

##### A) Normativa comunitaria

Con objeto de simplificar los controles en las fronteras y facilitar el tránsito de viajeros en la Comunidad, han sido adoptadas las directivas que a continuación se indican, relativas a un sistema homogéneo de franquicias para viajeros y pequeños envíos (directivas 69/169/CEE, de 28 de mayo de 1969; directiva 72/230/CEE, de 12 de junio de 1972; directiva 77/800/CEE, de 19 de diciembre de 1977; directiva 78/1.032/CEE, de 19 de diciembre de 1978; directiva 78/1.033/CEE, de 19 de diciembre de 1978) (cuadro n.º 4).

##### B) Su aplicación en España

La normativa comunitaria en materia de franquicias fiscales anteriormente apuntada deberá aplicarse en España desde la adhesión, ya que no existe ninguna salvedad al respecto en el capítulo de fiscalidad.

La incidencia de dichas franquicias fiscales (prescindiendo

aquí de la posible incidencia arancelaria) se refiere esencialmente al Impuesto sobre el Valor Añadido en el concepto importaciones. El artículo 21 de la Ley del IVA contiene una referencia a las mismas, cuyo desarrollo debe producirse por vía reglamentaria.

#### IV. NORMATIVA SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL

##### 1. Normativa comunitaria

La armonización fiscal anteriormente expuesta, tanto en la imposición indirecta como en la directa, se completa con la ayuda administrativa en ese ámbito.

Esta ayuda administrativa, que descansa en el intercambio recíproco de información y en la armonización de medios legales y administrativos para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional, ha sido objeto fundamentalmente de la directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977.

Dicha directiva, prevista en principio para los impuestos directos, se extiende al IVA a través de la directiva 79/1.070/CEE, de 6 de diciembre de 1979.

La directiva 77/799/CEE prevé tres tipos de intercambios de informaciones:

— Intercambio previa petición: los intercambios pueden pedirse para casos concretos por un Estado miembro, a condición de que sus autoridades hayan agotado las fuentes habituales de información sobre su territorio.

— Intercambio automático: se refiere a las informaciones que un comité *ad hoc* podría señalar para el buen funcionamiento de la directiva.

— Intercambio espontáneo: es posible en toda una serie de casos en los que las autoridades competentes de los Estados miembros consideren que ciertas situaciones anormales existentes en otros Estados miembros necesiten un intercambio de información para prevenir evasiones o fraudes fiscales en los referidos Estados.

##### 2. Adopción por España

La asistencia mutua, en sus diferentes modalidades, se aplicará en España desde la adhesión.

#### NOTAS

(1) Alan Tait. 1981. FMI.

(2) LAURE, «Los fundamentos económicos del IVA», XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero.

(3) Memoria Económica y Financiera del Proyecto de Ley.

(4) El Anteproyecto de Reglamento, en curso de elaboración, establece un período mensual para empresas cuyo volumen de operaciones sea superior a mil millones, y trimestral para el resto.

(5) Actualmente el 1 por 100.

CUADRO N.º 4

#### MONTANTES DE LAS FRANQUICIAS FISCALES MONETARIAS APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 1979

(Expresado en ECU)

Franquicias concedidas a los viajeros	En el interior de la Comunidad	180 ECU
	Provenientes de países terceros	40 ECU
Franquicias concedidas a los pequeños envíos.	En el interior de la Comunidad	60 ECU
	Provenientes de países terceros	30 ECU