

UN AÑO DE EXPERIENCIA EN LA APLICACION DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El propósito de este artículo de **Francisco Javier Berruguete Revuelta** es trazar un balance ponderado de los éxitos y las dificultades que, desde la perspectiva empresarial, pueden resaltarse tras el primer año de aplicación del impuesto sobre el valor añadido (IVA), subrayando tanto los factores que han colaborado a que su aplicación haya podido realizarse sin fricciones importantes, como las dudas que todavía quedan por resolver.

TRAS un año de experiencia en la aplicación del impuesto sobre el valor añadido (IVA), existe una impresión generalizada de que la implantación ha sido un éxito y de que la sociedad española, tanto los consumidores como los agentes económicos y la Administración tributaria, han asumido perfectamente el funcionamiento del nuevo impuesto y han acomodado, sin especiales dificultades, sus respectivos comportamientos a las novedades exigidas por el mismo. Esta impresión se ha visto decididamente fomentada por los responsables de nuestra Hacienda, que han efectuado reiteradas manifestaciones optimistas al respecto y han señalado el incumplimiento de los vaticinios, a su juicio «catastrofistas», que desde ciertos sectores, y en particular desde los empresariales, se hicieron en vísperas de la entrada en vigor del IVA. Una frase, pronunciada recientemente en público por un cualificado representante del Ministerio de Economía y Hacienda, resume de forma muy expresiva ese estado de opinión: «El IVA ha dejado de ser noticia».

Como consecuencia de todo ello, la Administración tributaria considera que la normativa vigente es la adecuada y que los proble-

mas indudables que su aplicación provoca en determinados ámbitos tienen un carácter aislado y particular que, sin perjuicio de la consideración que merecen, no obligan a adoptar decisiones inmediatas de reforma, por lo que la modificación de las normas (que se hará, porque todo es perfectible), queda aplazada *sine die*.

No se puede negar que existe un fondo de razón en esa impresión general descrita y que, efectivamente, el impuesto sobre el valor añadido se está aplicando en España con aparente normalidad, y que muchos de los augurios pesimistas que se hicieron no se han cumplido, afortunadamente para todos. Que esa feliz implantación del impuesto sea fruto del acierto de la Administración tributaria o de la capacidad de encaje de los españoles en materia tributaria poco importa. Si el resultado de un año de aplicación del IVA en nuestro país arroja un balance positivo, todos debemos alegrarnos y continuar esforzándonos para que el éxito se consolide y aumente.

Ello no obsta para que nos parezca oportuno llevar a cabo en este momento un análisis que, en un doble enfoque, permita:

- De una parte, descubrir las

razones y circunstancias que han llevado a una situación tan halagüeña como se afirma.

- De otra, poner de manifiesto los posibles defectos y problemas existentes, lo que puede servir para matizar el optimismo dominante y buscar las correcciones en los aspectos que lo requieran.

LAS CLAVES DEL EXITO

En la implantación del IVA en España se ha seguido un proceso de características muy especiales respecto de cualquier otra reforma tributaria llevada a cabo en nuestro país. Esas características han contribuido decisivamente a que las perturbaciones en la vida económica del país hayan sido menores de lo que cabía prever, y entre ellas merecen destacarse las siguientes:

- *Precedentes:* La necesidad de la implantación del IVA en España, como requisito inexcusable de la adhesión de nuestro país a la Comunidad Económica Europea, es un hecho conocido y ampliamente divulgado desde 1977, año en el que el IVA se pactó en la Moncloa como alternativa básica para configurar la imposición sobre el gasto. De acuerdo con este criterio pactado de reforma, en 1978 el gobierno envió a las Cortes el primer proyecto de ley del impuesto, que no llegó a ser tramitado; su sustitución por otro proyecto, adaptado a las directrices de la CEE, en 1981, dió lugar, en el año siguiente, a una amplísima campaña de difusión e información, en la que la Administración tributaria y las organizaciones representativas de los agentes económicos, especialmente las empresariales, colaboraron estrechamente. La tramitación parlamentaria de este segundo proyecto de ley,

iniciada en 1982, se vió truncada por la disolución de las Cortes y la convocatoria de elecciones generales en octubre de 1982. Se abre a partir de entonces un paréntesis de silencio en torno al IVA que sólo se cierra a finales de 1984, con la divulgación de un nuevo anteproyecto, coincidiendo con la aceleración de las negociaciones para el ingreso de España en la CEE.

Comienza entonces un nuevo período de intensa campaña de difusión que dura todo el año 1985. Se reanuda la estrecha colaboración de las organizaciones empresariales con el Ministerio, cuyo mejor exponente son las múltiples sesiones de trabajo celebradas entre representantes de la Administración tributaria y de los diferentes sectores de la actividad económica, en las que se estudian y debaten pormenorizadamente todas las implicaciones y problemas inherentes a la aplicación del impuesto en cada uno de ellos, con vistas a que la regulación se acomode a las peculiaridades de las diversas actividades. Simultáneamente, la Administración, secundada por numerosas instituciones representativas de todos los agentes económicos y sociales, desarrolla una intensa campaña de difusión y divulgación del impuesto.

- **Reglamento:** Por primera vez en la historia fiscal española, tiene lugar la entrada en vigor de un nuevo impuesto con un reglamento ya aprobado, lo que indudablemente representa un factor para facilitar su aplicación.

- **Consultas:** La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1986 pone en marcha, por un período de seis meses, un mecanismo excepcional de consultas vinculantes a la Administración, reservado a las entidades u organi-

zaciones representativas de intereses colectivos de carácter sindical, empresarial o profesional. Gracias a él, se han evacuado más de mil consultas de esta naturaleza, cuyas respuestas se han publicado en el Boletín Oficial del Estado, impartiendo criterios y aclaraciones en relación con problemas y dificultades interpretativas de la normativa del impuesto. Al mismo tiempo, se han contestado muchas otras consultas ordinarias no vinculantes, formuladas directamente por los sujetos pasivos a la Administración, cuya recopilación ha sido objeto de amplia difusión.

EL ALCANCE DEL EXITO

Para calibrar el verdadero alcance del éxito proclamado, parece conveniente analizar, siquiera sea brevemente, en qué medida se han visto incumplidos los augurios pesimistas que, en relación con los efectos nocivos más importantes de la implantación del impuesto, se hicieron con anterioridad a la misma:

- a) **Impacto sobre los precios:** Las predicciones en materia de elevación de precios por causa del IVA habían sido muy variadas, apuntando algunas de ellas alzas espectaculares. Las más serias, no obstante, las cifraron en un margen de 2 y 3 puntos porcentuales de subida del IPC, mientras que los cálculos de la Administración las estimaban entre 1,5 y 2 puntos.

Si la inflación habida en 1986 ha sido de 8,3 puntos porcentuales, resulta imposible asignar qué parte de ese aumento corresponde a la incidencia del impuesto sobre el valor añadido.

Sí es importante, en cambio, destacar que en el año 1986 se han dado unas circunstancias excepcionalmente favorables que, evi-

dentemente, han contribuido a contrarrestar el impacto alcista que la implantación del IVA haya podido tener en el nivel de precios. Se trata de la acusada baja de los precios de los productos petrolíferos, motivada tanto por la disminución del precio de los crudos como por la baja continuada de la cotización del dólar. Todo ello ha representado la coincidencia de la aplicación del IVA con una coyuntura de precios energéticos sumamente favorable, que, sin duda alguna, ha minimizado los efectos inflacionistas de la implantación.

- b) **Aumento de la presión fiscal:** Las previsiones recaudatorias en materia de IVA se han cumplido holgadamente, de acuerdo con las últimas informaciones oficiales. Ello significa que los incrementos de presión fiscal por imposición indirecta previstos se han visto confirmados, independientemente de la extraordinaria elevación que, por la rebaja de los precios del petróleo, se ha producido en otros conceptos del presupuesto de ingresos del sector público.

Este cumplimiento de las previsiones recaudatorias ha significado que el IVA ha constituido un factor importante de incremento de la presión fiscal en 1986. Y aún se espera que lo sea más en 1987, dado que los Presupuestos de este año prevén un aumento de la recaudación por este impuesto cercano al 30 por 100, muy por encima del que pudiera derivarse de los incrementos pronosticados en el PIB y en el índice de precios al consumo.

- c) **Comercio exterior:** Una de las amenazas más graves de la implantación del IVA en España, sobre la que los sectores empresariales llamaron más insistentemente la atención, se refería al impacto que iba a tener, junto con

otros factores coincidentes con ella en el tiempo (desarme arancelario, apertura de nuestro mercado a los productos extranjeros), sobre el nivel de competitividad de la empresa española, tanto en el mercado interior como en el exterior, y, consecuentemente, sobre la balanza comercial de nuestro país.

Por lo que respecta a esta cuestión, la preocupación empresarial no venía dada tanto por la sustitución de los mecanismos de ajuste fiscal en frontera por el IVA como por otro tipo de consideraciones. En efecto, la tesis tradicional de que el sistema de ajustes fiscales en frontera constituía un modo de subvención encubierta de nuestras exportaciones había quedado desvirtuada como consecuencia de los repetidos recortes, aprobados en 1984 y 1985, de las tarifas de la desgravación fiscal a la exportación, y de las sucesivas elevaciones puestas en vigor desde 1981 de los tipos del impuesto general sobre el tráfico de las empresas; el efecto conjunto de ambas clases de medidas había hecho desaparecer, si no cambiar de signo, para buena parte de los productos la subvención encubierta a la exportación que el citado mecanismo de ajuste en frontera hubiera podido representar anteriormente.

Los temores empresariales tenían su fundamento en la siguiente argumentación: la entrada de España en la CEE representa nuestra integración en un mercado abierto, en el que la supervivencia de las empresas dependerá de su capacidad de competir sin proteccionismos con las empresas de los restantes países comunitarios. El IVA constituye un requisito indispensable de esa integración, porque significa la neutralidad, tanto interior como exterior, de la fiscalidad indirecta. Ahora bien, la

equiparación en las condiciones de competencia de la empresa española frente a la de otros países no radica exclusivamente en el IVA. Existen otros factores que influyen poderosamente en la capacidad de concurrencia, acerca de los cuales la situación de la empresa española es de clara inferioridad respecto a las del resto de Europa. Uno de esos factores lo constituye el sistema de financiación de la seguridad social, que en España representa para las empresas un coste muy superior al que soportan las empresas de los países de la CEE; bien está la homologación, pero que sea total, porque, en caso, contrario, el futuro de la empresa española puede verse seriamente comprometido.

Con base en este razonamiento, el empresariado español puso de manifiesto al gobierno la necesidad de aprovechar la implantación del IVA para llevar a cabo simultáneamente una reforma del sistema de financiación de la seguridad social, mediante una rebaja de las cotizaciones empresariales cuyo montante global fuera equivalente a los excesos de recaudación por IVA con relación a la que se obtenía por los impuestos a los que aquél sustituía. De este modo quedaba equilibrado el sistema de ingresos del sector público y, en cambio, el sector productivo de nuestro país quedaba en una situación de concurrencia interior y exterior más favorable, puesto que el IVA es un concepto desgravable en frontera, en tanto que las cotizaciones a la seguridad social no lo son.

La propuesta empresarial no fue atendida, y 1986 ha conocido un serio deterioro de la balanza comercial no energética, motivado no tanto por el estancamiento de nuestras exportaciones como por el enorme incremento de nuestras

importaciones, que ha supuesto una auténtica invasión de nuestro mercado por productos foráneos. Si el conjunto de la balanza de pagos no ha sufrido idéntico deterioro, se ha debido a otros factores positivos de signo contrario (drástica reducción de la factura petrolífera, masiva entrada de capitales extranjeros, buen año turístico, disminución de los pagos al exterior por intereses y amortización de préstamos). Y el quebranto que para el desarrollo de la actividad económica de las empresas españolas hubiera representado la pérdida de una parte importante de nuestro mercado se ha visto compensado en 1986 con un elevado crecimiento de la demanda interior.

Pero una coyuntura tan favorable en muchos aspectos como la que se ha presentado en el año 1986 no cabe esperar que se repita. Por ello, el empresariado ha dado la voz de alarma y ha reclamado actuaciones urgentes de la Administración en apoyo de nuestro sector exterior.

La respuesta no se ha hecho esperar, y el Ministerio de Economía y Hacienda acaba de anunciar un plan de ayudas a la exportación. Entre las medidas que están siendo consideradas ya se ha informado que figura la posibilidad de adoptar una subida de los tipos del impuesto sobre el valor añadido que se compensaría con una reducción de las cotizaciones empresariales a la seguridad social, de forma que sus efectos en la recaudación global se anularan recíprocamente. El planteamiento del tema es sumamente delicado y merece ser cuidadosamente analizado y debatido con todas las fuerzas sociales, porque antes de adoptar una medida de tal envergadura hay que prever todas las consecuencias posibles y evitar que se produzcan efectos

no deseados. Pero, en cualquier caso, es sumamente positivo su enunciado porque demuestra que la Administración se ha sensibilizado ante una cuestión de la que, en buena medida, depende el futuro de nuestro desarrollo económico.

d) Administración y gestión del impuesto: Otra de las llamadas de atención hechas a propósito de la implantación del IVA en España se refería a la incapacidad del colectivo empresarial de nuestro país (integrado en más de un 98 por 100 por pequeñas y medianas empresas) para hacer frente a las complejas obligaciones formales y contables que la aplicación de un impuesto de gran complejidad técnica exige. El grado de preparación y aptitud de la mayoría de las empresas no era el adecuado, y el IVA representaba para muchas un conjunto de exigencias imposibles de atender.

También a esta cuestión se extiende el optimismo oficial. La aplicación obligatoria del régimen especial del recargo de equivalencia se presenta como un éxito más de la implantación del impuesto, por cuanto ha supuesto eliminar el escollo más importante, dejando prácticamente al margen de la mecánica de aplicación del IVA al colectivo empresarial más numeroso, disperso y falto de preparación.

Sin embargo, los problemas existen y surgen por todas partes. Y muchos no podrán ser detectados hasta que la Administración tributaria lleve a cabo la comprobación de las declaraciones y de las anotaciones registrales efectuadas por los contribuyentes.

En esta materia, la mayoría de los sujetos pasivos se han visto sometidos a un agobio excesivo. Basta comprobar el número de declaraciones exigidas, la cantidad

de modelos de declaración diferentes, los variados plazos para ejercitar derechos u opciones, el rigor y complejidad de los preceptos que regulan las formalidades relativas a facturas, libros registros, efectividad de muchas exenciones, etc., para darse cuenta de que la llamada presión fiscal indirecta ha aumentado enormemente como consecuencia de la normativa que se ha puesto en vigor para la aplicación del impuesto sobre el valor añadido.

LOS PROBLEMAS

Llevar a cabo una relación exhaustiva de los problemas planteados por la implantación del IVA y pendientes de resolver supondría una tarea poco menos que interminable. Existen problemas de toda índole, unos de carácter general y multisectorial, otros de tipo particular, que afectan a sectores muy concretos de la actividad económica. No podemos pretender, por tanto, hacer aquí un recuento de todos ellos, ni siquiera de los que pudieran considerarse más graves y necesitados de urgente solución. Nos referiremos solamente a algunos que, a nuestro juicio, son significativos en la medida en que ponen de manifiesto distorsiones importantes en el desarrollo de las actividades económicas y revelan fallos en la regulación del impuesto que obligan a poner en cuarentena esa proclamación del éxito de la implantación a que aludíamos al principio.

Ante todo, es necesario encuadrar la legislación española del IVA en relación con la referencia normativa que constituye su principal y casi única fuente de inspiración. Se ha dicho, con razón, que España ha sido el único país

que ha llevado a cabo una aplicación plena y sin desviaciones de la 6.^a directiva de la CEE, y la Administración ha argumentado que el acuerdo fiscal incluido en el Tratado de Adhesión no permitía otra cosa. Frente a las numerosas derogaciones de la norma comunitaria que los otros países mantuvieron, y aún mantienen, en sus respectivas legislaciones, a España no se le permitió ni una sola. De nuevo estamos ante una armonización que nos deja en inferioridad de condiciones.

Pero, sin salirse de la 6.^a directiva, el legislador español disponía de alternativas en la regulación de diversos aspectos del impuesto, en las que, invariablemente, ha optado por la menos favorable para los contribuyentes; tal es el caso, entre otras, de la normativa aplicable al IVA respecto a los fallidos, de la falta de desarrollo reglamentario que impide la aplicación del régimen de suspensión del ingreso, de la ausencia del establecimiento de una franquicia, etc.

En ocasiones, la normativa española va más allá de lo previsto en la directiva, pero lo hace igualmente en un sentido claramente «pro fisco»: determinación de la base imponible en las operaciones entre sujetos pasivos entre los que existe vinculación, no deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en ciertas adquisiciones de bienes y servicios, etcétera.

Incluso existe alguna trasgresión de la directiva, como en el caso de los arrendamientos de locales. Aunque los representantes del Ministerio afirman que la regulación de esta materia ha merecido la conformidad de los órganos de la Comunidad, el texto de la directiva es bien claro al respecto: exención de todos los arrendamientos de inmuebles y autorización a los Estados para con-

ceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de los mismos. Por el contrario, aquí se ha convertido a todo arrendador de un inmueble que no sea terreno o vivienda en empresario sujeto pasivo del IVA.

Toda la regulación aparece dominada por una obsesiva desconfianza hacia el contribuyente. Muchas exenciones resultan inoperantes, porque los requisitos exigidos para su aplicación son, con frecuencia, imposibles de cumplir (algunos se han suavizado por medio de respuestas a consultas vinculantes, como es el caso de los avituallamientos de buques pesqueros). El conjunto de obligaciones formales y registrales resulta francamente excesivo, agobiando inútilmente a los contribuyentes y aumentando sus costes de administración.

La ausencia de franquicia obedece, sin duda, a un exceso de preocupación por el fraude. Y por esta causa, ha quedado sin resolver el problema suscitado por las dudas acerca de la habitualidad, así como el que supone el sometimiento a tributación de numerosos titulares de actividades claramente marginales y carentes del menor espíritu empresarial o profesional. A propósito de la franquicia, sería interesante conocer la respuesta de la delegación oficial española en la CEE cuando se le haya pedido su opinión sobre el proyecto de directiva, elaborado en 1986, por el que se propone una fuerte elevación de la franquicia y su establecimiento con carácter obligatorio por todos los Estados miembros.

Las consultas vinculantes han constituido un arma de doble filo. Indudablemente, han sido de gran eficacia en orden a clarificar aspectos oscuros o dudosos del impuesto y a conocer los criterios

interpretativos de la Administración tributaria. Pero, en ocasiones, han deparado notables sorpresas, al discrepar los criterios de la respuesta de los que, razonablemente, sustentaban las empresas o sus asesores. Y el conocimiento de la discrepancia ha tenido lugar, a veces, a los ocho o a los diez meses de estar aplicando criterios diferentes. ¿Qué cabe hacer, sabiendo que más tarde la Inspección de Hacienda aplicará los criterios de la respuesta publicada en el Boletín Oficial del Estado? ¿Cómo recuperar una cuota que no se repercutió por entender que la operación estaba exenta y después resulta que no era así según el criterio de la Administración?

También los regímenes especiales presentan problemas importantes. Veamos algunos:

- Recargo de equivalencia: Su aplicación con carácter imperativo a todos los minoristas personas físicas (salvo las excepciones expresamente establecidas) plantea serias dudas acerca de su legitimidad, pues no parece acorde con la filosofía del impuesto, ni con la 6.^a directiva, negar a un sujeto pasivo el derecho a tributar por el régimen general. La discriminación entre sujetos pasivos por el hecho de ser personas físicas o jurídicas tampoco es correcta, y en muchas actividades provoca distorsiones en las condiciones de competencia. Ello ha dado lugar a numerosas maniobras, unas tendientes a evitar la aplicación del régimen especial (constituyendo sociedades o comunidades de bienes cuando el margen imputado se consideraba excesivo), otras buscando lo contrario (cuando el margen real de la actividad era superior al imputado, obteniendo además la exoneración de obligaciones formales).

Aunque el régimen especial del

recargo de equivalencia se ha presentado como un tratamiento establecido exclusivamente en favor de los contribuyentes afectados por el mismo, en el fondo, la Administración ha buscado fundamentalmente (y dejando aparte la colisión con las comunidades autónomas por su reclamación de la cesión del impuesto en la fase minorista, reconocida en la LOFCA) evitar el enfrentamiento con un colectivo numeroso de empresas de pequeño tamaño, con un valor añadido global importante, para quienes la aplicación del IVA constituía una dificultad importante, por su escasa capacidad y por falta de experiencia en la gestión de un impuesto indirecto (y por sus mayores posibilidades de defraudar, todo hay que decirlo). Y lo ha conseguido de un plumazo, desplazando la responsabilidad a los proveedores de los minoristas.

Curiosamente, en algunas actividades el régimen del recargo de equivalencia, lejos de facilitar la aplicación del impuesto, ha venido a constituir un factor de complicación para los sujetos afectados. Tal es el caso de aquellos negocios en que normalmente se desarrollan actividades de venta al por menor juntamente con otras de distinta naturaleza: estudio fotográfico con tienda de artículos de fotografía, relojería con taller de reparaciones, etc. O comercios minoristas que venden al mismo tiempo artículos sometidos al recargo de equivalencia y artículos excluidos del mismo: por ejemplo, peletería (que venden prendas confeccionadas con pieles de carácter suntuario y otras que no tienen ese carácter). Pues bien, estos sujetos pasivos se ven obligados a aplicar el régimen de actividades diferenciadas, con las consiguientes complicaciones: registros separados sólo para la actividad excluida del recargo de equivalencia,

aplicación de la prorrata para las deducciones, etcétera.

- Régimen simplificado: La regulación del régimen simplificado se caracteriza por la arbitrariedad. Arbitrariedad en la determinación de los sectores de actividad cuyo ejercicio da derecho a acogerse al mismo; en la fijación de los módulos; en la posibilidad de que sean modificados en cualquier momento, sin que tal eventualidad vaya acompañada de la correlativa facultad de renuncia a un régimen al que el sujeto pasivo se encuentra vinculado por un período de tres años. Representantes del Ministerio de Economía y Hacienda se han quejado públicamente de la escasa acogida que ha tenido el régimen simplificado. A la vista de la regulación que del mismo se ha hecho, tal situación no puede extrañar.

- Régimen de las agencias de viajes: El régimen especial de las agencias de viajes ha sido objeto de diversas consultas vinculantes, cuyas respuestas han expresado criterios cambiantes. El resultado de todo ello es que muchas empresas del sector desconocen cuáles son los criterios correctos para la aplicación del IVA a sus actividades.

- Régimen especial de bienes usados: El automóvil es probablemente el producto peor tratado en el impuesto sobre el valor añadido español. Sigue siendo considerado un artículo de lujo y, como tal, su venta tributa al tipo incrementado del 33 por 100. También tributaba al 33 por 100 el alquiler de automóviles, hasta que el sector de las empresas dedicadas a dicha actividad demostró, con los datos de 1986, que semejante tratamiento las llevaba a la ruina. Gracias a ello, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1987 ha rebajado el tipo

aplicable a estas operaciones al general del 12 por 100. Finalmente, las cuotas soportadas por cualquier concepto relacionado con el automóvil tienen el carácter de no deducibles.

Pero donde se produce una de las distorsiones más importantes con relación al automóvil es en las transacciones referentes a vehículos usados. Veamos cuál era la situación en 1986.

1.º Un particular vende su automóvil usado a otro particular. Tributación: ninguna, ya que la operación no está sujeta a IVA y goza de exención en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

2.º Un particular vende su automóvil usado a un revendedor acogido al régimen especial de bienes usados. Tributación: ninguna, por las mismas razones del caso 1.º

El revendedor vende el automóvil a otro particular. Tributación: de 6,6 por 100 a 9,9 por 100 del precio de venta (el tipo es el 33 por 100 y la base puede oscilar entre el 20 por 100 y el 30 por 100 del precio de venta).

3.º Un particular entrega su automóvil usado como pago de parte del precio de un automóvil que compra. Tributación: ninguna, por las mismas razones del caso 1.º

El adquirente del vehículo usado, por carecer de la correspondiente organización de venta de vehículos de segunda mano, vende el automóvil a un vendedor profesional. Tributación: 33 por 100 del precio de venta, que será repercutido al comprador y que para éste tendrá el carácter de cuota deducible.

El vendedor profesional vende el automóvil adquirido a un parti-

cular. Tributación: 33 por 100 del precio de venta (aunque el vendedor esté acogido al régimen especial de bienes usados, puesto que esta venta no cumple el requisito de que el bien haya sido adquirido a quien no tenga la condición de sujeto pasivo del IVA).

Conclusión: el mismo resultado, esto es, la transmisión de un automóvil usado de un particular a otro particular, podía costar fiscalmente nada, el 6,6 por 100, el 9,9 por 100 o el 33 por 100, dependiendo de que se hiciera directamente o a través de uno o dos intermediarios profesionales.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1987 ha tratado de paliar esta anómala situación por una vía indirecta: suprimiendo la exención de que gozaban en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales las ventas de automóviles usados, salvo cuando el adquirente sea un revendedor profesional, si a su vez transmite el vehículo antes de un año. El resultado es (aparte de aumentar la recaudación por ITP, cuyo tipo, además, se eleva para los bienes muebles al 4 por 100), una reducción de la distorsión descrita, pero no su eliminación completa, ni mucho menos.

* * *

Como ya hemos señalado, lo expuesto constituye un muestrario incompleto, aunque significativo, de los muchos problemas en la aplicación del impuesto sobre el valor añadido que están reclamando soluciones. No parece aconsejable demorarlas, porque, a medida que pasa el tiempo, sus efectos nocivos se van acumulando y acaban por afectar seriamente al normal desarrollo de las actividades de las empresas que los padecen. Por ello, nos parece con-

veniente que, una vez más, el clima de colaboración que reinó durante la elaboración de la Ley y el Reglamento del IVA entre la Administración y los agentes económicos, y cuyos frutos han sido evidentes y, desde luego, beneficiosos para todos, permita acometer el estudio y los proyectos de reforma de la legislación que se estimen necesarios para que la aplicación del impuesto sea pacífica y no cause perjuicios innecesarios.

Y una advertencia final. Cuando se habla de modificaciones y perfeccionamientos de la legislación vigente del IVA, todo el mundo reclama la reforma del Reglamento. Pues bien, debe tenerse en cuenta que para la solución de muchos de los problemas denunciados, eso no bastará. La Ley 30/1985, de 2 de agosto, es tan minuciosa en su regulación de todos los aspectos del impuesto, tan «reglamentista», que, en buena parte de los casos, la solución pasará inevitablemente por la reforma de la Ley.