

separa a una enfermedad en proceso fatal de desarrollo, exteriormente disimulada o precariamente soportada a base de embotamientos tóxicos de la sensibilidad, y una salud robusta. La primera es un encaminamiento a la muerte; la segunda, el fruto y el jubilante gozo de la vida.<sup>23</sup>

He de concluir volviendo a citar al admirado maestro Herrera y Lasso. En su antes mencionada Protesta de 1926, asentó:

La Constitución que nos rige es opresora de la libertad religiosa; pero es la Constitución y yo no soy de los que pretenden rebatir su fuerza legal. . . con discusiones bizantinas sobre su origen.

La Constitución es la Constitución y yo la acato; por más que propugne, al mismo tiempo que la reforma de sus preceptos injustos, la aplicación prudente y tolerante de ellos, mientras la reforma no se realice.<sup>24</sup>

En 1990, sesenta y cuatro años después de la Protesta de Herrera y Lasso y en el umbral del segundo milenio de la era cristiana, nuestra Ley fundamental sigue esperando esa reforma, esa adecuación de sus preceptos a los principios derivados de la naturaleza misma de las cosas, según lo aprehende la recta razón, principios que tan magníficamente se manifiestan en los fundamentos filosóficos y en los documentos eclesiales y de la comunidad internacional antes mencionados y analizados.

## LA MODERNA REHABILITACIÓN DE CIERTAS FORMAS DE IMPOSICIÓN INDIRECTA: ESPECIAL REFERENCIA A LOS PROBLEMAS QUE SUELE PLANTEAR LA INTRODUCCIÓN DEL I.V.A.

Eusebio GONZÁLEZ

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *La rehabilitación de ciertas formas de imposición indirecta*. III. *Razones que justifican la presencia de impuestos indirectos dentro de un sistema tributario moderno*. IV. *Modalidades de imposición a las ventas: motivos para la introducción del IVA*. V. *Problemas que suele plantear la aplicación del IVA*. VI. *La experiencia del IVA en los países iberoamericanos*. VII. *Conclusiones*.

### I. INTRODUCCIÓN

El impuesto a las ventas, en su última y más acabada versión de impuesto sobre el valor añadido o agregado, se presenta ante los ojos de muchos observadores y gobiernos contemporáneos como un gran hallazgo, un invento de la técnica fiscal, que permite, simultáneamente, gozar de los abundantes recursos que tradicionalmente han proporcionado los impuestos indirectos, pero sin tener que soportar el estigma de impopularidad y regresividad que, también tradicionalmente, ha acompañado a este tipo de gravamen.

El presente estudio pretende contribuir a facilitar una serena reflexión sobre la parte de verdad que se esconde en las dos afirmaciones anteriores.

### II. LA REHABILITACIÓN DE CIERTAS FORMAS DE IMPOSICIÓN INDIRECTA

La simple constatación de una serie de hechos acaecidos a finales del siglo XIX y principios del XX, que a todas luces reclamaban la intervención del Estado (piénsese en la penuria de las clases trabajadoras, en la derivación del mercado hacia peligrosas formas de monopolio o en las frecuentes oscilaciones cíclicas de la economía) y que,

<sup>23</sup> Cfr. GONZÁLEZ LUNA, Efraín. *Op. cit.*, pp. 82 y 83.

<sup>24</sup> HERRERA Y LASSO, Manuel. *Op. cit.*, p. 102.

en ocasiones, ni siquiera daban tiempo para reclamarla, pues el estrépito de los cañones a las puertas mismas de casa forzaba al Estado a tomar las riendas de determinados sectores productivos a la sazón vitales, unido a un cambio de mentalidad sobre los fines del Estado, cambio en el que la Escuela Histórica influyó en no pequeña parte, dieron por resultado un nuevo tipo de Estado cuya característica más notable es la omniintervención económica,<sup>1</sup> y su formulación más explícita la ley de Wagner sobre el continuo incremento de los gastos públicos.

La natural consecuencia de este planteamiento, desde el punto de vista de las Tesorerías, fue la necesidad de procurar sumas mayores de ingresos; y las planas mayores de los Ministerios de Hacienda corrieron con el clásico encargo de averiguar qué sería más conveniente en aquellas circunstancias: retocar lo conocido o crear nuevos impuestos.

Se partía de una situación caracterizada por dos fenómenos de alcance universal, a saber: el progresivo incremento de los gastos públicos y la ley de imitación en lo concerniente a la búsqueda recursos fiscales.<sup>2</sup> De donde podía deducirse que a todos los países, en mayor o menor medida, antes o después, se les habrían de plantear los mismos problemas, y en base a la referida ley de la imitación, las medidas ensayadas en unos países no iban a pasar desapercibidas en los otros.<sup>3</sup>

Al mismo tiempo, parecía claro que las soluciones adoptadas por aquellos países con una imposición directa sólida, pero insuficiente, ten-

<sup>1</sup> Recuérdese que la expresión "intervencionismo", como actuación que perturba el libre desenvolvimiento del proceso económico, fue introducida por los antiintervencionistas. Partiendo del esquema económico-liberal ideado por SULTAN, la intervención del Estado en la economía nacional es un quiste que debería desaparecer. Sólo cuando se considera la economía pública formando un todo con la economía privada: la economía nacional, deja de tener sentido el primitivo concepto de intervención para pasar a considerar las "acciones" del Estado dentro del ámbito de la política económica general. Vid. SULTAN: "Ciencia financiera y sociología", en el *Tratado de finanzas*, de GERLOFF-NEUMARK; también LAUFENBURGER: *Intervención del Estado en la vida económica*, Ed. Fondo de Cultura Económica, 1945, pp. 12 a 14.

<sup>2</sup> Vid. L. EINAUDI: *Principios*, libro II, capítulo IV.

<sup>3</sup> La ley de la imitación, tan cara para los hacendistas que en mayor o menor medida se sirven del método histórico, y cuya vigencia difícilmente podrá ser negada por quien conozca los atractivos que ha ejercido el impuesto personal sobre la renta en todos los sistemas que no disponían de él, parece entrar, al menos desde un punto de vista doctrinal, en una fase de revisión crítica. Siendo aconsejable su vigencia únicamente dentro de aquellos países con estructuras económicas y hábitos de sus contribuyentes similares.

drían que ser diversas de las que tomaran los países que aún no habían logrado consolidar su imposición directa, encontrándose, por tanto, vinculados en mayor medida a la indirecta.

Lo curioso de esta evolución es que, en cierto sentido, nos aproximamos al conocido fenómeno de la pescadilla mordiendo la cola: y cuando en unos países todavía se luchaba denodadamente tratando de implantar la imposición directa, las avanzadas de aquellos otros que hacía tiempo la tenían consolidada volvían a ciertas formas de imposición indirecta.<sup>4</sup> Con lo que, en gracia a este movimiento reversible, la aproximación entre unos y otros sistemas, al final del proceso, ha venido a ser mayor.

Una diferencia admirablemente puesta al descubierto por Fuentes Quintana en brillante estudio sobre la alcabala y el impuesto a las ventas, cabe, no obstante, observar: mientras que los países con imposición directa consolidada, que ahora volvían a la imposición indirecta, lo hacían a través del redescubierto impuesto a las ventas, en los países deseosos de consolidar la imposición directa, pero que por motivos recaudatorios no habían podido desasirse de la imposición indirecta, predominaba la imposición sobre consumos específicos.<sup>5</sup>

El caso de España, que después de dos siglos de lucha infructuosa contra la imposición indirecta, se encuentra ahora con que la proporción de impuestos directos e indirectos deseable dentro del área de la Comunidad Económica Europea es, como se desprende del Rapport Barrère, de mitad y mitad, va a servirnos de contrapunto al analizar la evolución experimentada por los distintos sistemas tributarios europeos en lo que va de siglo.

Para entender el caso español en materia de recursos tributarios es preciso remontarse a la Reforma Mon, cuyo análisis resulta hoy extraordinariamente facilitado tras la publicación de las "Memorias de Santillán". Dos son los aspectos de aquella gran Reforma que interesa traer a colación aquí: 1º La opción por el sistema de imposición real como base del reparto de la carga tributaria. 2º La insuficiencia de este sistema para atender al continuo crecimiento de los gastos públicos.<sup>6</sup>

<sup>4</sup> Vid. G. SCHMÖLDERS: *Teoría General del Impuesto*, pp. 228 y 231; e *Informe Meade*, Caps. 8 a 10.

<sup>5</sup> Mem. Asoc. Esp. Der. Fin., 1963.

<sup>6</sup> Vid. FUENTES QUINTANA: "Los Principios de la Carga Tributaria en España", *Revista Der. Fin.*, marzo 1961, pp. 173 a 194.

En estas circunstancias, y ante la impopularidad de los impuestos indirectos, lo más lógico hubiera sido acudir en alguna medida a un impuesto personal. Pero las últimas experiencias del Tesoro en esta materia (Contribución Extraordinaria de Guerra de 1810, Contribución Única Directa de 1813 y Contribución General del Reino de 1817 y 1821) no eran demasiado felices.<sup>7</sup> Buena prueba de ello es la suerte que corrió la Contribución de Inquilinatos (único impuesto personal de la Reforma), abolida antes de cumplir el primer aniversario.<sup>8</sup>

Así que no hubo otro remedio que acudir en busca de socorros a los criticados impuestos indirectos, que si conservaban su impopularidad, también gozaban de sus conocidas virtudes recaudatorias, psicológicas, técnicas y de aclimatación. El partido moderado español que inspirara aquella reforma tributaria —dice Fuentes Quintana— era plenamente consciente de la necesidad de la imposición indirecta en un sistema fiscal firmemente establecido. El problema grave residía en compatibilizar esta exigencia de la Hacienda de los tiempos nuevos con la vigencia y el recuerdo de los impuestos indirectos de los viejos tiempos.<sup>9</sup>

Este planteamiento ponía a los componentes de la Comisión presidida por Javier de Burgos, donde se gestó la Reforma, entre la espada del déficit y la pared de la impopularidad. ¿No habría medio de salir del atolladero —se preguntaba Santillán—, intentando corregir los vicios de las rentas provinciales al mismo tiempo que se conservaba el principio que les daba tanta vida?

El mal recuerdo de los impuestos indirectos a que aludimos antes, es claro que sólo podía extenderse a aquellos impuestos que eran conocidos para el contribuyente español, sustancialmente: alcabala y millones. E incluso entre éstos podían establecerse distinciones: la alcabala era “mala en sí”, en tanto que los millones son odiosos “no

<sup>7</sup> Esta afirmación formulada de un modo tan elemental y simplista es, sin duda, susceptible de crítica. Examinar con criterios actuales la naturaleza de dichas contribuciones —dice acertadamente LAMPREAVE— no es sencillo, ni puede desembocar en una afirmación concluyente. Así, pues, el valor de nuestra apreciación pese a apoyarse en una dilatada tradición de pensamiento, es puramente aproximativo. Vid. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública*, II, pp. 108 y ss. y 341; TALLADA PAULI: *Historia de las finanzas españolas en el siglo XIX*, pp. 28 y ss., y FUENTES QUINTANA: *El reparto de la carga...*, cit., p. 167.

<sup>8</sup> Que el país no estaba preparado para este tipo de impuestos lo confirman los proyectos de FIGUEROLA, COBIÁN, SUÁREZ INCLÁN (1913), BUGALLAL (1921), BERGAMÍN (1922) y CALVO SOTELO (1926), que ni siquiera llegaron a convertirse en Ley.

<sup>9</sup> Vid. FUENTES QUINTANA: “El Impuesto sobre el volumen de Ventas: perspectivas de una idea fiscal española”, en *Anales de Economía*, enero-marzo 1964.

por cargar sobre los géneros de primera necesidad, como se cree comúnmente, sino por el modo de exigir este derecho”.<sup>10</sup>

El problema habría quedado resuelto de forma satisfactoria de haberse adoptado el Proyecto de Santillán.<sup>11</sup> Pero la ampliación a 350 millones (de los 300 previstos) llevada a cabo por el Ministerio de Hacienda en las previsiones de recaudación del gravamen sobre inmuebles y la decidida oposición de Santillán, Burgos y Oliván, miembros de la Comisión de Presupuestos, a semejante ampliación, que ponía en peligro la supervivencia de la pieza fundamental del sistema, forzaron la inclusión de los Derechos de Puertas en la Ley de 23 de mayo de 1845.

Para quien conozca las críticas de Santillán a estos derechos le será difícil admitir cómo pueden encontrarse en una Reforma que le tuvo por inspirador principal. Las razones, al margen de las de oportunidad política, que aconsejan ceder en una cosa para triunfar en otra, pueden sin duda encontrarse en la propia redacción del artículo 8º de la Ley de 23 de mayo de 1845, que dice: “Continuarán *por ahora* cobrándose en las capitales de provincia y puertos habilitados los derechos de Puertas que en ellos hay establecidos...”. Texto que a las claras indica la idea de provisionalidad con que los oponentes de los derechos de Puertas admitieron su continuidad. Pero, además de estas razones, y como siempre, volvemos a encontrarnos con las estrictamente recaudatorias: hacían falta 50 millones de reales para equilibrar el presupuesto, y lo triste es que esa cantidad sólo podía obtenerse de los derechos de Puertas.

Las consecuencias de esa elección, cuyos efectos —con esporádicas intermitencias en 1855, 1868 y 1911— se prolongaron hasta 1964 a través de la Reforma Larraz, han sido dobles: en primer lugar, significó encauzar nuestro sistema por la senda de los impuestos sobre consumos específicos, con la particularidad de que al producirse dicho

<sup>10</sup> Vid. LEÓN DE ARROYAL, “Cartas político-económicas al Conde de Lerena”, pp. 145-146.

<sup>11</sup> Este Proyecto, que hizo suyo la Comisión presidida por Javier de Burgos, estaba basado en cuatro grandes impuestos: la contribución sobre el producto líquido de los bienes inmuebles, la contribución sobre la industria y el comercio, la contribución general sobre determinados consumos y el derecho de hipotecas (vid. “Memorias”, de SANTILLÁN, II, p. 36). En cualquier caso, las conexiones entre el Plan SANTILLÁN y el esquema introducido por la Revolución en 1821 nos parecen fuera de toda discusión. (Vid. F. ESTAPE, “La Reforma tributaria de 1845”, Madrid, 1971, cap. V).

encauzamiento en el momento en que nuestro país sentaba las bases de un sistema tributario moderno, las posibilidades de variación en un futuro próximo iban a ser menores. En segundo término, dado que los impuestos de producto tarde o temprano darían muestras de insuficiencia y careciendo en nuestro sistema de impuestos personales apropiados, el acudir en medida creciente a los impuestos indirectos a mano se presentaba como una necesidad insoslayable. La lentitud con que España ha ido introduciendo el principio de personalidad y el gravamen a las ventas en su sistema tributario, habla elocuentemente de la influencia que la acción acumulada de estos hechos ha ejercido en la evolución posterior de nuestro sistema tributario.<sup>12</sup>

Mientras esto sucedía en España, los países de Europa occidental —dice Due—, sin cambiar sus esquemas conceptuales respecto a las formas de imposición preferible (lo que les diferenciaba de reformas de análogo signo emprendidas en la Rusia soviética), se vieron obligados a recurrir, en circunstancias críticas para sus Tesorerías, a los olvidados impuestos sobre las ventas.<sup>13</sup> Alemania, Austria, Bélgica, Luxemburgo, Italia y Francia se verán impulsadas a dar este paso como consecuencia de la Primera Guerra Mundial; en Noruega y Holanda, país este último donde la alcabala había dejado malos recuerdos, el establecimiento del impuesto a las ventas se retrasó hasta la crisis de los años treinta; finalmente, Suiza, Finlandia y Gran Bretaña vendrán a incorporarse a esta corriente positiva a raíz de la Segunda Guerra Mundial. Pocos años antes, en 1935 y 1941, Argentina y Ecuador se habían subido al mismo tren.

<sup>12</sup> Vid. SOLE VILLALONGA, "La Reforma fiscal de Villaverde, 1869-1900", ed. Derecho Financiero, 1967, cap. XIV.

Naturalmente, lentitud en la introducción no equivale a ausencia de intentos. Y así, junto a los citados Proyectos de FIGUEROLA, COBIÁN, SUÁREZ INCLÁN, CAMBO y CALVO SOTELO, en materia de imposición personal, deben también mencionarse los proyectos estos últimos que tuvieron por animador principal al Conde de BUGALLAL, sobre el valor en venta de determinados productos manufacturados o transformados", proyectos estos últimos que tuvieron por animador principal al Conde de BUGALLAL. Vid. FUENTES QUINTANA, "Los Principios del Reparto de la carga tributaria en España", por lo que se refiere al principio de personalidad; y del mismo autor, "El Impuesto sobre el volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española", en lo relativo al gravamen sobre las ventas.

<sup>13</sup> Vid. LAUFENBURGER, "Finances comparées", ed. Sirey, 1950, pp. 212 y ss.; J. F. DUE, "Sales Taxation", Londres, 1957; y F. FORTE, "Il consumo e la sua tassazione", Turin, 1973. En la bibliografía iberoamericana vid. PEIRANO FACIO, "El impuesto a las ventas", Buenos Aires, 1944.

Los hechos afirmados hasta aquí creemos que dan pie para sentar dos afirmaciones: Primera, los impuestos directos, incluso los más afianzados, tienen un límite de elasticidad que es peligroso sobrepasar; en tales circunstancias, un legislador fiscal inteligente deberá acudir en cierta medida a los impuestos indirectos.<sup>14</sup> Segunda, dado que en el camino recorrido por los distintos sistemas tributarios desde los impuestos al consumo hasta la imposición personal sobre la renta y el volumen de ventas, muchos países se encuentran todavía en las etapas intermedias de imposición real y de consumos específicos o de imposición personal y de consumos específicos, parece oportuno observar que acaso no sea siempre necesario experimentar en cabeza propia las cuatro etapas, pudiendo servirse de las experiencias ajenas.

Certeramente ha enjuiciado Schmolders estos hechos, cuando al considerar el papel que corresponde a la imposición indirecta dentro de un sistema tributario moderno dice: "Con la evolución de los impuestos personales sobre la renta, la carga, antes dominante sobre este índice de riqueza, disminuye en la recaudación total, reduciendo sus objetivos. En los sistemas tributarios modernos, de los que es imposible eliminar la imposición sobre la renta y el patrimonio como columnas de la recaudación, la función de los impuestos al consumo, contrariamente a la de los que gravan los productos, la renta y el patrimonio, es agotar la capacidad contributiva de las personas gravadas tal como se manifiesta en el empleo de sus rentas, pues si bien es cierto que en la mayoría de los sistemas de impuestos al consumo sobreviven restos de la etapa anterior, durante la cual, al faltar una adecuada imposición personal, los impuestos al consumo recaían sobre artículos de primera necesidad (sal, trigo, vino, aceite y carne) con el fin de lograr los imprescindibles recursos, no lo es menos que con posterioridad esos mismos sistemas han evolucionado de modo preponderante hacia los impuestos sobre estimulantes, ventas y lujo".<sup>15</sup>

Las certeras palabras del docente de Colonia, completadas poco después por sus observaciones en la "Teoría General del Impuesto",<sup>16</sup>

<sup>14</sup> Vid. "Tratado de Finanzas", II, colaboraciones de GERLOFF (p. 273) y SCHMÖLDERS (p. 772). En el mismo sentido, C. S. SHOUP, "L'imposition des revenus des personnes physiques aux Etats Unis", en Rev. Sc. Fin., 1952, núm. 1; J. F. DUE, "Análisis Económico de los Impuestos", pp. 303-304; y J. M. BUCHANAN, "Hacienda Pública", p. 528.

<sup>15</sup> Vid. SCHMÖLDERS, "El sistema de los Impuestos al consumo y a los gastos", en el "Tratado de Finanzas", cit., p. 689.

<sup>16</sup> Vid., sobre todo, las pp. 227-228.

arrojarán toda su luz sobre el tema que nos ocupa, si precisamos los términos de generalidad en que vienen expresadas, adecuándolas a las circunstancias de tiempo y modos que convienen a la distinta evolución seguida por la mayoría de los países europeos en materia de impuestos indirectos.

En cuanto a España, téngase presente la neutralidad de nuestro país en las dos guerras mundiales y la dilatada vigencia de la alcabala dentro del cuadro de los ingresos tributarios de Castilla,<sup>17</sup> que forzaron el retraso de nuestra incorporación a la corriente europea en materia de impuestos a las ventas<sup>18</sup>

Respecto de la disparidad de caminos seguidos, además de las diferencias que suelen establecerse entre los países latinos (de estructura económica predominantemente agraria y reacios a los controles administrativos) y los países anglosajones y germánicos (esencialmente industriales y más propensos a la cooperación colectiva,<sup>19</sup> obsérvese que muchos países, entre ellos España, en situación comprometida para su Hacienda, al intentar establecer a fines del pasado siglo los principios de generalidad y suficiencia en el caos tributario existente, tuvieron que adoptar un sistema mixto de impuestos directos e indirectos que se acomodase a su estructura económica y a los hábitos de sus contribuyentes. De aquí que la imposición directa tuviera que ser real y los impuestos indirectos, por las razones apuntadas, específicos sobre el consumo. Situación completamente distinta a las de aquellos países que con una economía predominantemente industrial, que les permitía hacer de los impuestos directos personales el eje de su sistema tributario, hubieron de acudir en circunstancias críticas de su historia a una fuente de ingresos —el impuesto a las ventas—

<sup>17</sup> Aunque la crítica histórica moderna parece coincidir en que la alcabala no fue una figura impositiva propia de Castilla, sino común a todas las Haciendas medievales ("cristiana con ropaje árabe", dice ingeniosamente NAHARRO), está fuera de discusión que fue en Castilla donde adquirió su mayor desenvolvimiento y una vigencia más prolongada.

<sup>18</sup> Sobre este tema puede resultar muy interesante la consulta de los trabajos que recoge la Documentación Complementaria sobre el Impuesto a las ventas, en las XV y XVII Semanas de Estudios de Derecho Financiero, y R. CALLE, "El Impuesto sobre el valor añadido y la Comunidad Económica Europea", Madrid, 1969.

<sup>19</sup> Vid. H. LAUFENBURGER, "Finances comparées", ed. Sirey, 1950; y G. SCHMÖLDERS, "Teoría General del Impuesto", ed. Derecho Financiero, 1962, Cuarta Parte.

que se presentaba óptima, por su volumen de recaudación y módica carga.<sup>20</sup>

Con todo, lléguese por unos u otros caminos, antes o después, sólo son dos los aspectos que nos interesa destacar aquí: 1º El retorno de todas las legislaciones fiscales a los impuestos indirectos en una proporción que, cuando menos, se sitúa en el 35 por 100 de los ingresos tributarios, y en ocasiones llega hasta el 70 por 100 de esos ingresos. 2º Que pese a las diferencias de tiempo y modos apuntadas, este retorno ha seguido una trayectoria susceptible de exposición unitaria en sus rasgos generales.<sup>21</sup>

### III. RAZONES QUE JUSTIFICAN LA PRESENCIA DE IMPUESTOS DENTRO DE UN SISTEMA TRIBUTARIO MODERNO

Si se reflexiona sobre cuanto llevamos dicho hasta aquí podría razonablemente concluirse que los distintos sistemas tributarios han ido evolucionando desde la repulsa a la imposición directa y aprecio de la indirecta, a la estima de la imposición directa y repulsa de la indirecta, para terminar en unos amores mixtos a la imposición directa y a la indirecta, que, según las circunstancias de cada país, han adoptado la forma de imposición directa e impuestos específicos al consumo o imposición directa e impuestos a las ventas.

Esta conclusión, en su elementalidad, es correcta. Pero, desde luego, no agota toda la verdad, porque el fenómeno tributario, como cualquier otro fenómeno de la realidad, no se ajusta perfectamente a los esquemas demasiado puros y simplistas. La caricatura tiene su valor en cuanto simplificación de la realidad en sus rasgos más destacables, pero

<sup>20</sup> Vid. J. F. DUE, "Les variantes de l'impôt sur le chiffre d'affaires", en Rev. Sc. et Leg. Fin., 1955, núm. 3.

<sup>21</sup> Para una comprensión acabada de esta materia es fundamental la consulta de los distintos trabajos de J. F. DUE y G. SCHMÖLDERS sobre el tema; de todos ellos, "Sales Taxation", aparecida en 1957, tal vez sea la más completa. Una visión más actualizada del tema podrá obtenerse siguiendo los debates, memoranda y recomendaciones producidos en torno a la Comunidad Económica Europea. Vid., a título de ejemplo, el estudio redactado por la Sección de Hacienda, del Crédito y de la Parafiscalidad sobre el *Rapport Barrère*. En la literatura anglosajona vid. C. K. SULLIVAN, "The Tax on value added", Nueva York, 1965 (existe traducción al español); y en la bibliografía francesa J. J. PHILIPPE, "La taxe sur la valeur ajoutée", París, 1973, y Ph. DEROUIN, "El impuesto sobre el valor añadido en la CEE", Madrid, 1981.

nadie piensa que es toda la realidad: lo ordinario, lo híbrido, lo que no merece destacarse, no suele aparecer en las caricaturas.

Pues bien, algo parecido sucede con las conclusiones que razonablemente podrían haberse extraído de nuestra exposición. Sin embargo, este es el momento de decir que ellas tienen sólo un valor aproximativo, reflejan los rasgos más sobresalientes de una evolución sin duda más compleja. Ni en Grecia todo fueron impuestos indirectos, ni en el apogeo del liberalismo económico sólo se recaudaron impuestos directos, ni el arrollador impuesto a las ventas ha conseguido desplazar completamente a los impuestos sobre determinados consumos. Es más, centrándonos en este último punto, vamos a intentar demostrar que es bueno que sea así, porque la existencia de un impuesto a las ventas no sólo no excluye la presencia de determinados impuestos al consumo, sino que, en ocasiones, como claramente han puesto de relieve Buchanan y Forte,<sup>22</sup> puede venir recomendada.

Idea central en el moderno desarrollo de la imposición indirecta es el tránsito desde la primitiva concepción de estos tributos únicamente como medios de allegar recursos al Tesoro, a la corriente de opinión que, además, ve en ellos un instrumento idóneo para hacer recaer sobre determinados contingentes de la población, que de otro modo se verían libres de impuestos, parte de las cargas públicas (tal es el caso de los impuestos a las ventas).<sup>23</sup> Pero al mismo tiempo se observa que determinados artículos tienen en sí mismos un valor elevado, siendo su adquisición síntoma seguro de una capacidad contributiva especial, por lo que dichos consumos se hacen acreedores a un gravamen extra (surgen así los impuestos sobre los consumos de lujo). Finalmente, las ideas de la colectividad sobre el coste social de determinados consumos puede muy bien no coincidir con sus respectivos costes de producción, por lo que se hará necesario gravar dichos bienes al objeto de equiparar am-

<sup>22</sup> Vid. "Fiscal Choice Through Time", en "National Tax Journal", junio 1964. En el mismo sentido, pero siguiendo una metodología diferente, se había pronunciado años antes F. NEUMARK, al proclamar el carácter social del sistema tributario inglés en materia de impuestos al consumo (vid. "Problemas Económicos y Financieros del Estado Intervencionista", pp. 135-136 y 446).

<sup>23</sup> Es éste un argumento ya clásico a favor del impuesto a las ventas. Vid. J. F. DUE: "Análisis económico de los Impuestos", p. 304. En el mismo sentido, pero con un enfoque diferente, puede verse GANGEMI: "Finanza Pública", Ed. Gianini, 1961, vol. I, pp. 405 a 409, y A. R. PREST: "Hacienda Pública", pp. 138-139.

bos costes y limitar así su consumo (tal es el caso de los denominados por Schmolders impuestos sobre estimulantes).<sup>24</sup>

Los impuestos mencionados (a las ventas, lujo y estimulantes), que, como hemos visto, responden a finalidades diferentes, aunque todos tienen en común proporcionar cuantiosos recursos al Tesoro, es fácil que adopten en las legislaciones fiscales estructuras diversas y planteen distintos problemas. Particularmente el impuesto a las ventas, que es un gravamen de moda, ha dado lugar a una abundantísima bibliografía cuyos pormenores es obvio que no vamos a entrar a analizar aquí.<sup>25</sup> A nuestros efectos sólo nos interesa lo que dichos impuestos tienen en común, esto es, el hecho de gravar la renta en el momento de su empleo y, por tanto, venir considerados entre los indirectos.<sup>26</sup>

Los problemas de técnica recaudatoria que pueden aconsejar establecer como presupuesto de hecho del tributo la fabricación, la conducción al tráfico, o las ventas (en todas o en una de las fases por la que atraviese el artículo gravado), con las consecuencias jurídicas pertinentes, en base a la forma de venir configurada la traslación en la Ley, obedecen a la conocida dificultad de aprehensión de los actos de consumo y tienen gran importancia llegado el momento de precisar el sujeto pasivo de estos impuestos, pero en el momento presente carecen de relevancia.<sup>27</sup>

<sup>24</sup> Conviene advertir que cuando se habla de la imposición a los estimulantes (tabaco y bebidas alcohólicas, fundamentalmente) se piensa en gravar el consumo de dichos artículos, y no sus aplicaciones técnicas. Un excelente análisis de las razones que justifican los impuestos a los estimulantes y su crítica se encuentra en SCHMOLDERS: "El sistema de los impuestos al consumo y a los gastos", cit., pp. 696 a 698. Con posterioridad han vuelto sobre el tema J. F. DUE: "Análisis Económico de los Impuestos", cap. XVII, y A. R. PREST: "Hacienda Pública", pp. 28 a 34 y 362 a 365.

<sup>25</sup> Un excelente trabajo, incomprensiblemente poco citado por los autores que se han ocupado del tema, es el de F. FORTE: "A quel stade du cycle économique doit-on percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires", en Rev. Sc. Fin., 1956, núm. 3. Se ha ocupado del tema C. COSCIANI: "Problemas concretos de la imposición general sobre el consumo", en Rev. Der. Fin., mayo-junio 1967.

<sup>26</sup> Obsérvese que NEUMARK en "El problema de la clasificación de los impuestos" ("Problemas..." cit.) considera los impuestos de lujo entre aquéllos que intervienen directamente en la capacidad contributiva real "porque los objetos de este impuesto —a diferencia de los del impuesto al consumo— tienen un valor intrínseco elevado". No dándose este supuesto, y siendo, además, difícil caracterizar un objeto como de lujo con independencia de su destino y medio ambiente en el que se produce, creemos que la afirmación del ilustre profesor alemán sólo puede tener un valor teórico relativo.

<sup>27</sup> Comentando este aspecto de los impuestos al consumo, SCHMOLDERS se lamenta de que las exigencias de técnica recaudatoria hayan llevado al primer plano

En realidad, y con independencia de la fórmula de técnica recaudatoria utilizada, lo que interesa poner de manifiesto aquí es que dentro de la moderna corriente revitalizadora de la imposición indirecta en base al criterio del consumo cabe apreciar tres modalidades: 1º Establecer un gravamen general sobre las ventas (en una o todas las fases por las que atraviesan las mercancías) de cuota módica. 2º Gravar aquellos artículos cuya adquisición y destino es síntoma en un ambiente social determinado de riqueza particular (impuestos al lujo). 3º Gravar ciertos productos que sin ser en sí mismos un signo de riqueza especial, la colectividad entiende que su consumo, siempre revelador de cierta capacidad contributiva en cuanto recae sobre bienes no necesarios, no debe sobrepasar ciertos límites (impuestos sobre el tabaco y bebidas alcohólicas fundamentalmente).

La proporción en que dichos gravámenes deban encontrarse dentro de un sistema tributario no es fácil de establecer "a priori", pues dependerá de la estructura económica del país en cuestión, del funcionamiento de su sistema impositivo, de los hábitos de los contribuyentes, etc. Lo único que puede decirse, a título de aproximación, es que si los impuestos sobre el lujo y estimulantes están bien trazados, cumplirán la nada despreciable misión que se les ha encomendado por el ordenamiento tributario. Sin embargo, esta observación no debe impedirnos ver que los impuestos sobre el tabaco y bebidas alcohólicas, al gravar también los consumos ordinarios, se apartan de su cometido, y al recaer desproporcionadamente sobre consumidores modestos pueden resultar regresivos. Por su parte, los impuestos al lujo es claro que contribuyen a una distribución de los recursos productivos distinta de la óptima. Además, ambos gravámenes son discriminatorios según los gustos de los consumidores, su alcance en buena técnica tiene que ser limitado y aparecen ocultos en el precio de los artículos, con lo que se viene a obstaculizar la selección que en una sociedad democrática deben realizar todos los individuos, a través de sus representantes, de las magni-

de estos impuestos los problemas derivados de la fijación del hecho imponible, con evidente descuido de la propia manifestación de la riqueza que se pretendía gravar, esto es, el consumo (*ob. cit.*, p. 684). Para llegar a una visión más completa del problema consúltese ALESSI: "Monopoli, imposte di fabbricazione e dazi doganali", E. Utet, 1956. Por nuestra parte también nos hemos ocupado del tema con algún detenimiento en "Los impuestos especiales", *Rev. Der. Fin.*, enero-febrero 1967; y en "Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre alcoholes", *Hda. Pub. Esp.*, 1981.

tudes correspondientes de gastos e ingresos públicos.<sup>28</sup> De aquí que, siempre dentro de la incertidumbre propia de toda generalización en este campo, modernamente pueda apreciarse una marcada tendencia de las legislaciones y de la doctrina fiscal hacia el impuesto a las ventas por sus mayores posibilidades recaudatorias, módica tasa y ausencia de efectos discriminatorios. Razones todas que influyen decisivamente en la predilección por este gravamen como medio de disminuir una dependencia excesiva de los impuestos sobre la renta. Dependencia que se hace tanto más peligrosa en la medida que los procesos inflacionistas van tomando carta de naturaleza en nuestros sistemas económicos.

Con todo, estos tres gravámenes no se excluyen necesariamente dentro de un sistema tributario moderno. Ciertamente que en la base de todos ellos hay una poderosa razón recaudatoria, pero al responder, además, a finalidades perfectamente diferenciadas, su coexistencia no sólo no es criticable, sino que en ocasiones, como hemos visto, puede ser recomendada. Lo importante es que los objetos gravados y los tipos impositivos se establezcan en relación a esas finalidades. Así, la base sobre la que debe apoyarse un impuesto a las ventas será mucho más amplia que la correspondiente a los impuestos sobre el lujo y estimulantes, porque con este gravamen no se pretende llegar a una distribución más equitativa de la carga tributaria (misión de los impuestos al lujo) ni limitar el consumo de determinados bienes (misión de los impuestos sobre el tabaco y bebidas alcohólicas), sino gravar de manera uniforme la renta consumida.<sup>29</sup> Esta amplitud de órbita permite que el impuesto pueda girarse con tipos módicos, cuando en el impuesto sobre el lujo habrán de ser forzosamente altos y de grado medio en los impuestos sobre estimulantes, toda vez que la misión de estos últimos no es sobrecargar el consumo ordinario, de suyo indiferente, sino limitar posibles excesos.

La supervivencia y el éxito de estos gravámenes dependerá, en último término, de la solución que se adopte a los grandes problemas que presiden su existencia. El primero, al mismo tiempo técnico y político,

<sup>28</sup> Vid. la excelente reformulación de estas ideas llevada a cabo por BUCHANAN ("The demand and Supply of Public Goods", Chicago, 1968), sobre la base del planteamiento WICKSELL-LINDAHL.

<sup>29</sup> No pudiendo aún emitir en este lugar un juicio sobre el grado de generalidad que debe presidir la configuración de un impuesto a las ventas, la doctrina más autorizada suele aconsejar la exención de los artículos de primera necesidad y de los bienes productivos.

consiste en la adecuada selección de los objetos gravados por cada impuesto y en la fijación de los correspondientes tipos impositivos. El segundo, predominantemente técnico, estriba en dar con una administración simplificada que garantice una recaudación elevada a costes reducidos, tanto para la Hacienda como para los contribuyentes. El problema, en este punto, reside precisamente en que los bajos costes para la Hacienda suponen una recaudación centralizada, esto es, gravar las ventas de los fabricantes a los mayoristas; mientras que bajos costes para los contribuyentes significa aproximar el gravamen al momento en que efectivamente se consumen los bienes. La resolución de este problema, al que Due y Forte han consagrado una atención preferente, dependerá, en último término, de las circunstancias concretas del país al que vaya referido. En este lugar nosotros sólo podemos decir que la solución oscilará hacia uno u otro extremo, según que el ángulo visual adoptado por el legislador esté influenciado por consideraciones predominantemente prácticas o teóricas.

#### IV. MODALIDADES DE IMPOSICIÓN A LAS VENTAS: MOTIVOS PARA LA INTRODUCCIÓN DEL IVA

El país que ha adoptado la decisión de introducir en su sistema tributario un impuesto a las ventas, inmediatamente tiene que plantearse un delicado problema respecto a qué tipo de impuesto a las ventas le interesa acoger, de entre las múltiples variantes que los distintos sistemas impositivos han aplicado hasta el presente.<sup>30</sup> Las modalidades de impuesto a las ventas conocidas hasta el momento son las siguientes:

A) Impuestos a las ventas denominados plurifásicos, porque inciden sobre todas las transacciones efectuadas desde el fabricante o productor hasta el consumidor final. Dentro de esta modalidad cabe distinguir entre: a) los impuestos plurifásicos de carácter acumulativo o en cascada, que inciden de forma acumulada sobre todas las transacciones por las que pasa el producto; y b) los impuestos sobre el valor añadido o agregado, que también gravan todas las ventas, pero contemplando únicamente el valor que se añade o agrega en cada transmisión sucesiva.

<sup>30</sup> Vid. J. F. DUE "Sales Taxation", cit. cap. IV a XVI; de forma resumida "Análisis económico de los impuestos", cit. pp. 286 y ss., y "Les variantes de l'impôt sur le chiffre d'affaires", cit.

B) Impuestos a las ventas denominados monofásicos, por recaer sobre una sola fase del proceso de elaboración o transformación. Naturalmente, dentro de este tipo de impuestos a las ventas podemos encontrarnos con impuestos sobre la fabricación o sobre las ventas al por mayor o al por menor, según cual sea la fase del ciclo de producción o distribución del producto elegida para establecer el impuesto.

Todas las modalidades de imposición a las ventas referidas han sido aplicadas por los distintos países en algún momento de su historia tributaria, y todas ellas tienen ventajas e inconvenientes que vamos a examinar muy brevemente a continuación.<sup>31</sup> Pretendemos con ello advertir que aunque el impuesto sobre el valor añadido o agregado (en adelante IVA) es hoy el impuesto a las ventas más difundido y cotizado: 1º no siempre fue así; 2º no se llegó al IVA en los primeros intentos; 3º con el IVA no todo son ventajas, sino que también hay inconvenientes; y 4º es difícilmente sostenible que el IVA pueda ser el mejor impuesto a las ventas para cualquier país y en cualesquiera circunstancias, dadas las exigencias técnicas, contables y económicas que su implantación comporta.

De las distintas formas de impuestos a las ventas citadas, el impuesto plurifásico de carácter acumulativo es el que hoy suscita un menor grado de adhesión. No siempre fue así,<sup>32</sup> y aún hoy cabría mencionar entre sus ventajas: 1º, la certeza en la fijación del campo de aplicación del gravamen, que prácticamente excluye la posibilidad de que se presenten problemas interpretativos relativos a su ámbito de aplicación; 2º, el menor grado relativo de exigencias contables e inspectoras, que facilita su aplicación y gestión; y 3º, la amplitud de la base sobre la que recae, permite obtener cuantiosas sumas de ingresos con tipos de gravamen relativamente reducidos. Pero junto a estas ventajas, los inconvenientes relativos a su falta de uniformidad y de neutralidad, penalizando los procesos productivos más largos y gravando doblemente los bienes de equipo, con la consiguiente quiebra del principio de equidad en la distribución de la carga tributaria, esos inconvenien-

<sup>31</sup> Vid. M. LAURE "La Taxe sur la valeur ajoutée", Paris, 1953; F. FORTE "A quel stade du cycle économique doit-on percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires?", Rev. Sc. Fin, 1956; C. COSCIANI "Problemas concretos de la imposición general sobre el consumo", cit.; y C. K. SULLIVAN "El impuesto sobre el valor añadido", Madrid, 1978.

<sup>32</sup> Recuérdese que los primeros pasos dados por la mayoría de los Estados que han introducido en sus sistemas tributarios un impuesto a las ventas, han solido ser a través de esta modalidad impositiva.



tes —repito— han tenido entidad suficiente para forzar, primero, la introducción de importantes modificaciones en la estructura inicial de este gravamen,<sup>33</sup> y significar, más tarde, la paulatina desaparición de esta modalidad impositiva.<sup>34</sup>

Cuando se opta por un impuesto de carácter monofásico, es decir, que grave una sola fase de la producción o distribución de los bienes y servicios, es preciso considerar, en primer lugar, las ventajas o inconvenientes que supone decidirse por cada una de las tres opciones en presencia, esto es: gravar la producción, las ventas del mayorista o las del minorista al consumidor final; y en cualquier caso, habrá que estar dispuestos a soportar tipos impositivos más elevados que los propios de un impuesto plurifásico.

En cuanto a la primera decisión, hoy parece fuera de discusión la preferencia por un gravamen a las ventas en la fase minorista, no sólo por las ventajas de esta forma de imposición respecto a las modalidades alternativas (dado que si lo que se pretende es gravar al consumo, siempre será preferible elegir la fase más próxima al consumidor final), sino por los muchos inconvenientes que suelen acompañar a los impuestos a las ventas, tanto en la fase de fabricación como en la etapa de ventas al por mayor. En efecto, entre las ventajas determinantes de la elección en favor del impuesto a las ventas en fase minorista, cabe citar, entre otras: su mayor uniformidad en la distribución de la carga tributaria; la eliminación del efecto piramidación; la posibilidad de aplicar los tipos impositivos sobre los precios reales de los bienes, con su lógica consecuencia en permitir la diferenciación de los tipos según la calidad de los bienes y la exención de las exportaciones y artículos de primera necesidad; y la ausencia de efectos incentivadores a la integración artificial de empresas. A la vista de esta enumeración de ventajas, fácilmente se aprecia cuáles son los inconvenientes de las otras alternativas, pero conviene insistir en dos particularmente relevantes: 1º, la dificultad que entraña definir el campo de

<sup>33</sup> Entre esas modificaciones, tendentes a atenuar el rigor de la estructura inicial del gravamen, cabe citar la existencia de tipos impositivos diversificados (Alemania); la exención de los bienes producidos y utilizados por la propia empresa (Holanda); la exención de las ventas al consumidor final (España); el incremento de los tipos impositivos en los sectores de fuerte concentración vertical (Italia), etc.

<sup>34</sup> Este proceso se vio acelerado en el ámbito de la CEE por las Directrices del Consejo de Ministros comunitario de 11 de abril de 1967, que establecieron la fecha límite del 1 de enero de 1970 para la introducción del IVA. Vid J. J. PHILIPPE, *ob. cit.*, p. 271 y ss.

aplicación del gravamen en las ventas de fabricantes y mayoristas; 2º, la enojosa y siempre incompleta delimitación de los medios de producción que deben quedar exentos, con su corolario en la inevitable incitación a poner en práctica técnicas fraudulentas, particularmente en el caso de tipos impositivos elevados.

Sin embargo, junto a estas ventajas, es obvio que algún grave inconveniente deben poseer los impuestos a las ventas en fase minorista para haber quedado prácticamente relegados al ámbito de las Haciendas Locales. Esos inconvenientes tiene mucho que ver con el propio ámbito y tamaño de las empresas gravadas. En efecto, dado el gran número de comerciantes minoristas existentes, la gestión y recaudación del tributo resulta enojosa. Muchas veces falta el soporte necesario a todo impuesto a las ventas, que es un adecuado nivel de información contable; y cuando esta falta se suple con el socorrido recurso a técnicas de forfait, en ese momento hemos hecho desaparecer la razón fundamental que movió a optar por esta forma de imposición, pues un impuesto a las ventas así concebido deja de ser un gravamen uniforme sobre el consumo, para transformarse en un instrumento recaudatorio fundado en meras presunciones.

Cabe finalmente, y esto es lo más probable en nuestros días, que la simple mención de la posibilidad de introducir un impuesto a las ventas en un país dado, sea inmediatamente reconducida al análisis de los pros y los contras que se derivan del establecimiento de un impuesto sobre el valor añadido o agregado, tal es el grado de popularidad y difusión alcanzado en la actualidad por esta modalidad impositiva. Sus primeros valedores (Alemania, Francia y Brasil) aplicaron esta técnica impositiva con desigual fortuna, pudiendo afirmarse sin temor a equivocarnos que fue el éxito de la experiencia francesa, luego exportado a la CEE, el medio que ha hecho posible el considerable grado de aceptación generalizada (sobre todo por parte de las Secretarías de Hacienda) de esta forma de imposición a las ventas. De todo lo cual deducimos: 1º, que las ventajas del IVA deben superar ampliamente a sus inconvenientes; 2º, que el IVA también tiene inconvenientes; y 3º, que no es correcto pensar que pueda establecerse el IVA en un país dado de la noche a la mañana, teniendo garantizado en cualquier caso su éxito.<sup>35</sup>

<sup>35</sup> Además de la bibliografía citada en nota anterior, puede verse J. SOTO "El IVA y la empresa española", Hda. Pub. Esp., 1981; J. A. GIMENO "El santo temor del IVA", Rev. Der. Fin., 1982; R. CALLE "La empresa española ante el

Las ventajas del IVA son, en efecto, grandes. Suelen citarse entre las más reconocidas:

a) Generalidad y uniformidad. Al ser un impuesto plurifásico se exige en todas las fases de la producción y distribución; y al incidir sólo sobre la parte de valor añadido en cada fase, la cuota constituye un porcentaje uniforme del precio de venta. Es decir, el IVA exige simplicidad, por lo que las propuestas tendentes a introducir más exenciones que las estrictamente necesarias, tipos impositivos diversificados o cualquier otra especialidad, constituyen siempre un elemento perturbador dentro del sistema.

b) Abundante recaudación. Nota presente en todas las formas de imposición a las ventas, cuya mención no podía faltar en este lugar. Como contrapartida, deben tenerse también presentes los riesgos de elevación de precios e incremento de la inflación que la introducción del IVA suele ocasionar.

c) Estimulo a la inversión. A través de las diversas formas que el IVA puede adoptar en cada caso (tipo renta o tipo consumo, fundamentalmente), no sólo se evita la doble imposición de los bienes de equipo que los impuestos acumulativos normalmente comportan, sino que se favorece su adquisición mediante la práctica de las deducciones (inmediatas o diferidas) legalmente previstas.

d) Agiliza el comercio exterior. En la medida que permite calcular con exactitud tanto el impuesto incorporado al precio del producto importado, a efectos de la oportuna compensación de cargas respecto a los productos nacionales, como el que recae sobre los productos exportados, a efectos de la desgravación correspondiente. Es decir, en los países donde está establecido el IVA sólo se desgrava el impuesto efectivamente soportado, evitándose así las diferencias entre presión efectiva y desgravación a la exportación propias de los impuestos plurifásicos de carácter acumulativo o en cascada.

e) Facilita la gestión tributaria. Siempre que el IVA se apoye, como es imprescindible, en un adecuado nivel de información contable, la comprobación e inspección del tributo se facilita mediante el recurso a sistemas de contabilidad cruzada elementales.

Los inconvenientes, como dijimos, también existen, y se centran en la multiplicidad de sujetos pasivos y en la dificultad de determinar la

IVA", *ibidem*; y J. L. PÉREZ DE AYALA "Razones de técnica fiscal para la implantación del IVA en España", *ibidem*.

base imponible con carácter general, lo que genera multitud de regímenes especiales que complican la gestión del tributo. No obstante, es fácil apreciar que las ventajas superen ampliamente a los inconvenientes. Lo cual no es obstáculo para advertir, en primer lugar, que la introducción del IVA debe ir siempre acompañada de estudios y recomendaciones que preparen convenientemente su establecimiento; y, en segundo término, que siempre surgirán problemas en la aplicación del tributo una vez decidida su incorporación al sistema tributario, pero esos problemas se verán incrementados o reducidos, en proporción inversa a la profundidad y alcance de los estudios y recomendaciones previamente adoptados.

#### V. PROBLEMAS QUE SUELE PLANTEAR LA APLICACIÓN DEL IVA

Los problemas que puede plantear en un país dado la introducción del IVA son de muy variada naturaleza: económicos, jurídicos, políticos, técnicos, contables, psicológicos, etc. Esos problemas, a su vez, tienen unos aspectos comunes o generales, y otros específicos del país en cuestión. Nosotros hemos circunscrito nuestro análisis a los aspectos jurídicos y económicos del problema; y, naturalmente, no hemos descendido a examinar las circunstancias concretas de ningún país en particular.

##### A) *Problemas de carácter económico.*

En la breve referencia que a continuación vamos a hacer de los problemas de carácter económico que normalmente presenta la introducción del IVA, no puede perderse de vista un doble condicionante: 1º), hablamos de problemas que, normalmente, dado el común apoyo en el criterio del gasto que preside la vida de estos impuestos, habrán de presentarse; 2º), esos problemas, en la práctica, se verán agravados o reducidos en función de la estructura económica, organización administrativa, perfección técnica del gravamen y hábitos comerciales del país en cuestión.<sup>36</sup>

<sup>36</sup> En cualquiera de las monografías clásicas sobre el IVA (J. F. DUE, F. FORTE, C. S. SHOUP, C. K. SULLIVAN) puede encontrarse un amplio desarrollo del tema. Una adecuada selección de textos de los autores citados puede verse en "El Impuesto sobre el valor añadido. Primer impuesto Europeo", Inst. Est. Fisc., Madrid, 1971.

Entre los problemas ordinariamente presentes en la vida del IVA conviene mencionar:

a) Que su introducción discrimina contra las familias numerosas de mayor nivel de necesidad, que se ven obligadas a destinar toda su renta al consumo, consumo que es lógico suponer se centra en artículos de primera necesidad. Los paliativos absolutos a este problema, como sería la exención de dichos productos, choca con la nota de simplicidad, tan precisa para la buena marcha del gravamen; y el establecimiento de tipos impositivos diferenciados, en atención a la calidad de los productos, es un remedio de valor tan solo relativo.

b) Pero el problema de los impuestos basados en el gasto, no es sólo su discriminación en función de las necesidades, sino que, adicionalmente, favorecen a quienes ahorran porcentajes mayores de su renta, que, normalmente, serán los perceptores de rentas altas. Circunstancia que, aun alejándose de los patrones de equidad generalmente aceptados, será, sin embargo, particularmente apreciada en momentos de fuerte inflación (Informe Meade).

c) No tememos equivocarnos al afirmar que el principal problema con el que se enfrenta el IVA es el temor, fundado, a la elevación de precios que suele acompañar a su introducción, aunque como es bien sabido, el IVA no es un componente del coste del producto, sino un impuesto que paga el consumidor final. Mucho y razonadamente se ha escrito sobre esta cuestión, manteniéndose a pesar de ello una profunda discrepancia sobre la propia interpretación de los datos aportados.<sup>37</sup> Pero con las limitaciones que siempre debe presidir el análisis de investigaciones ajenas, creemos que es correcto afirmar lo siguiente:

1) Cuando el IVA se introduce en sustitución de otros impuestos a las ventas, los cambios relativos en los precios de los bienes son inevitables.

2) Las alteraciones de precios relativos provocan cambios de precios absolutos, pues el margen de la resistencia a la baja de los bienes mo-

<sup>37</sup> El Informe Tait (1980), favorable a la escasa incidencia inflacionista del IVA, ha recibido en España valoraciones muy diversas. Vid. a título de ejemplo, J. SORO, *ob. cit.*, p. 153-154 y J. A. GIMENO, *ob. cit.*, p. 481 y ss. El texto español del citado Informe puede verse en "Introducción del IVA en España", Inst. Est. Fisc., 1982, p. 155 y ss. Un interesante estudio de prospectiva sobre los efectos de la introducción del IVA en España, puede verse en C. MELLA "La repercusión sobre los precios de la posible introducción del IVA", XVII Sem. Est. Der. Fin. Madrid, 1969.

tivadas por reducciones impositivas, es improbable que alzas y bajas de precios se compensen matemáticamente.

3) Lo más probable es que las alzas de precios se limiten al periodo inicial, diluyéndose después el efecto dentro del sistema; y si el IVA sustituye a impuestos a las ventas que excluyen la fase minorista, ese efecto amplificador se verá reducido.

4) Siempre será difícil delimitar qué parte del efecto alcista corresponde al IVA y qué proporción debe atribuirse a otros factores; de suerte que no puede sorprender la diversa lectura de que son susceptibles unos mismos datos (Informe Tait).

5) En la medida en que el alza de precios efectivamente se produzca, ello significará un aliciente para consumir menos, con su consiguiente repercusión en un descenso de la inversión; efecto que podrá ser deseable o indeseable, según la situación de la coyuntura económica en el país en cuestión.

#### B) Problemas de carácter jurídico

De los problemas jurídicos más destacables que suscita la implantación del IVA, hemos elegido uno eminentemente práctico, otro de predominante carácter teórico y un tercero mixto, teórico-práctico.

a) El problema de carácter práctico más importante con el que ha de enfrentarse un país que pretende introducir en su sistema tributario el IVA, es valorar el nivel de información contable que está en condiciones de recabar, en función, primero del propio grado de perfección contable alcanzado por las sociedades y comerciantes individuales sujetos; y en segundo término, de las posibilidades de la Administración gestora de tener un conocimiento efectivo de los datos contables precisos, a efectos de su adecuada comprobación.<sup>38</sup> Sin el cumplimiento de uno y otro requisitos el IVA está llamado a fracasar, porque no se puede aplicar correctamente un impuesto que afecta a miles de sujetos pasivos, en circunstancias especiales muchos de ellos (agricultores, minoristas, anticuarios, agencias de viaje, etc.), sin estar en condiciones de aplicar el régimen de determinación directa de la base imponible a la mayoría de los sujetos pasivos (al menos por su volumen), y ser-

<sup>38</sup> No deja de ser sintomático advertir que la introducción del IVA ha supuesto en algunos países (México, Panamá) la elevación de la recaudación en el Impuesto sobre la Renta.

virse de los regímenes de estimación presuntiva o indiciaria (*forfait*), sólo en supuestos marginales o excepcionales;<sup>39</sup> y como es bien sabido, la aplicación del régimen de determinación directa exige la llevanza de una contabilidad veraz, ajustada a las prescripciones del Código de Comercio.

b) Problema teórico y práctico de gran trascendencia, todavía sin resolver, es el de las relaciones que deben mediar entre el IVA y el Impuesto de Sociedades. Esas relaciones pueden situarse, en un caso extremo, en su recíproca incompatibilidad y, consiguientemente, en la sustitución de uno por otro.<sup>40</sup> Pero esta batalla, que el Impuesto de Sociedades va perdiendo poco a poco, al menos en la mesa de los teóricos, no es nuestra preocupación actual. Partimos, pues, de la coexistencia en el sistema tributario de ambos tributos. Desde esta perspectiva, es evidente que para bien o para mal ambos impuestos se influyen recíprocamente, porque ambos son los impuestos claves en la vida de la empresa, ambos tienen su apoyo económico-contable en el balance y, en último término, el volumen de ventas, que es la riqueza contemplada por el IVA, no puede dejar de influir en el beneficio empresarial, que es la riqueza gravada por el Impuesto de Sociedades. De aquí que todo perfeccionamiento o laguna en la regulación y aplicación del IVA, tendrá inmediata trascendencia en la gestión del Impuesto de Sociedades.<sup>41</sup>

c) El problema, sólo aparentemente teórico, que de un modo más decisivo incide sobre toda la estructura jurídica del IVA, consiste en determinar cuál es la capacidad contributiva gravada por este impuesto. Porque, como es bien sabido, ordinariamente las Constituciones suelen establecer que sólo pueden ser sujetos pasivos tributarios las personas que posean determinada capacidad contributiva. De suerte que el elemento escondido detrás de la riqueza contemplada por el presupuesto de hecho del gravamen, lo que hace que una persona pueda

<sup>39</sup> Sobre este punto puede obtenerse un nivel de información mayor consultando J. L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ "Curso de Derecho Tributario" Vol. II, Madrid, Edersa, 1988, Sap. XX a XXIV.

<sup>40</sup> Esta es una cuestión siempre de actualidad en la literatura anglosajona (D. THROOP SMITH, R. S. SLITOR, R. M. LINDHOLM, J. F. DUE, etc.). Puede encontrarse un buen resumen del problema en F. DE LUIS "Aspectos generales del IVA", en XVII Sem. Est. Der. Fin., p. 76 y ss (reproducido en Hda. Pub. Esp., 1974).

<sup>41</sup> El tema tuvo especial trascendencia en Italia, al pasar en la década de los 70 de un impuesto acumulativo sobre las ventas al IVA. Vid "Riforma delle imposte dirette", Bari, 1973, en especial las Ponencias de AMATUCCI y MOSCHETTI.

ser titular del hecho imponible y le lleve, en consecuencia, al pago de la cuota tributaria, ese elemento, omnipresente a lo largo de todo el proceso de creación y aplicación de la norma tributaria, es precisamente la capacidad contributiva, eje y columna vertebral, junto al principio de legalidad, de todo el Derecho Tributario. Pues bien, el dato sorprendente en el IVA es que se produce una especie de esquizofrenia jurídico-tributaria, porque por un lado va el sujeto pasivo del tributo (fabricante, elaborador, importador o comerciante) y por otro el titular de la riqueza gravada, que es el consumidor final. De modo que allí donde el hecho imponible del IVA esté constituido por la realización de cada operación sujeta a gravamen, que es el supuesto más normal, y dado que esa operación, a efectos tributarios, suele resolverse —excepto en el caso del consumidor final— en la entrega por parte del sujeto pasivo al Tesoro de la diferencia entre el IVA que él ha soportado de sus proveedores frente al IVA que él repercute a sus clientes, hasta llegar al consumidor final; siendo esto así, resulta que en toda la cadena de sujetos pasivos efectivamente gravados (porque obsérvese bien, estamos ante auténticos sujetos pasivos tributarios que, en su caso, responderán de la deuda tributaria con todos sus bienes presentes y futuros) no aparece la capacidad contributiva, que por imperativo constitucional debe ir ligada a la condición de sujeto pasivo tributario. Esa condición sólo se produce frente al consumidor final que, curiosamente, no es sujeto pasivo del IVA. Circunstancia que, desde un punto de vista estrictamente jurídico, obliga a establecer en la ley los pertinentes mecanismos de repercusión legal obligatoria o, en otro caso, a idear figuras más o menos forzadas, como la sustitución tributaria, que, simultáneamente, presentan la condición de sujetos pasivos junto a la característica de no soportar la carga tributaria derivada de la realización del hecho imponible.<sup>42</sup>

## VI. LA EXPERIENCIA DEL IVA EN LOS PAÍSES IBEROAMERICANOS

El IVA es claramente la forma predominante de imposición a las ventas en Latinoamérica, al estar presente en 16 de los 19 países del área y en 18 de los 24 estados centro y sudamericanos (incluido

<sup>42</sup> Una excelente exposición del problema puede encontrarse en G. C. CROXATTO "La configuración jurídica del IVA", Rev. Der. Fin. 1982; y desde una perspectiva más general M. C. BOLLO "La repercusión en el Derecho Tributario español", Madrid, 1983.

México). Las excepciones, por lo que al área iberoamericana se refiere, están constituidas por Venezuela (donde no existe impuesto a las ventas), El Salvador (donde rige un sistema amplio de imposición mediante efectos timbrados)<sup>43</sup> y Paraguay (que cuenta con un impuesto a las ventas de carácter monofásico).

A pesar de la extensión del fenómeno y de la relativa homogeneidad legislativa que ha presidido su introducción, conviene tener presente que la incorporación del IVA a los sistemas tributarios iberoamericanos es bastante reciente, pudiendo centrarse su generalización en la década de los 70. Antes de esa fecha, sólo tres países: Colombia (1963), Brasil (1965) y Uruguay (1967) habían ensayado con éxito esta forma impositiva. No siendo casual que en esos tres países se encuentre hoy el IVA firmemente asentado, proporcionando en todos ellos más del 20 por 100 de los ingresos totales del Estado.<sup>44</sup>

La introducción del IVA en los distintos países, como es lógico suponer, ha seguido pautas distintas. Así, por ejemplo, en Colombia la introducción del IVA se ha hecho en dos etapas. En 1963 el IVA contemplaba sólo la primera fase de circulación y venta de mercancías. En 1983 se produjo una reforma sustancial del IVA, que extendió la aplicación del impuesto a la fase minorista. Pero todavía en 1986 muchos autores, a la vista de las deficiencias advertidas en su regulación y funcionamiento, consideraban que el camino que quedaba por recorrer hasta el establecimiento de lo que sería el verdadero sistema IVA, era aún largo.<sup>45</sup>

En Brasil la introducción del IVA ha sido más compleja debido, en primer lugar, a la estructura federal del Estado y, en segundo término, a la concurrencia de, al menos, tres gravámenes importantes sobre las ventas. La enmienda constitucional núm. 18, de 1965, que con razón ha sido denominada la Primera Reforma Tributaria de Brasil, estruc-

<sup>43</sup> El último proyecto de ley presentado para introducir el IVA, del que tenemos noticia, data de finales de 1983.

<sup>44</sup> Al margen de las referencias específicas a la legislación de cada Estado, con carácter general es útil consultar E. GNAZZO "El IVA en los países americanos", *Rev. Der. Fin.*, 1982; E. GNAZZO y R. VALDÉS "Estructura de los sistemas tributarios latinoamericanos" en "Impuestos" (Colombia), 1985; y H. GONZÁLEZ "La experiencia del IVA en los países de América Latina" en "Cuadernos Iberoamericanos Estudios Fiscales", 1988.

<sup>45</sup> Vid. A. PÁEZ "Los hechos generadores en el impuesto sobre las ventas", *IX Jorn. Col. Der. Trib.*, 1985; V. AMAYA "Problemas de tasas y exenciones en el IVA" y G. PERRY y M. CÁRDENAS "Diez años de reformas tributarias", ambos en "Impuestos", 1986.

tuó la imposición a las ventas del modo siguiente: 1º, sustituyó el Impuesto de Consumo por el Impuesto de Productos Industrializados, tributo de la Federación que grava de forma no acumulativa la circulación de mercancías en su etapa productiva; 2º, sustituyó el Impuesto sobre Ventas y Consignaciones por el Impuesto sobre la Circulación de Mercancías, tributo de los Estados que grava de forma no acumulativa las operaciones relativas a la circulación de mercancías, realizadas por comerciantes, industriales o productores; 3º, suprimió el Impuesto del Timbre.<sup>46</sup>

Finalmente, también en Uruguay el IVA ha ido abriéndose paso lentamente. En 1967 se creó un Impuesto a las Ventas y Servicios, tipo IVA, que durante cierto tiempo coexistió con el anterior Impuesto a las Ventas y Transacciones, de carácter acumulativo. En 1972 se crea propiamente el IVA, que tras la derogación de Impuesto a las Entradas Brutas (1973), comparte la imposición a las ventas con el Impuesto Específico Interno, que es un tributo que grava la primera enajenación de determinados bienes (alcoholes, bebidas alcohólicas, jugos de frutas, cosméticos, tabaco, vehículos de motor, lubricantes, combustibles y derivados del petróleo).<sup>47</sup>

Pero lentitud en su consolidación, críticas e incluso deficiencias en la regulación, parten de un supuesto básico: hoy el IVA está firmemente introducido en la inmensa mayoría de los países iberoamericanos, haciendo así realidad una antigua aspiración.<sup>48</sup>

Junto al deseo de introducir la que se considera forma más eficiente de imposición a las ventas, siempre han estado presentes, a modo de cruz o envés, las dificultades prácticas que la aplicación del IVA comporta, sobre todo cuando se toma como punto de referencia el IVA aplicado en la CEE.<sup>49</sup> Sin embargo, debe advertirse inmediatamente

<sup>46</sup> Vid. R. GÓMES DE SOUSA "O Imposto de consumo, o IPI e os produtos intermediarios", *Riv. Dir., Pub.*, 1970; B. RIBEIRO "Sistema tributario da Constituição de 1969", Sao Paulo, 1973, pp. 305 y 354; y los "Comentarios" a los arts. 46 y ss. del CTN de J. C. GRAÇA y J. C. DE SOUZA en "Comentarios ao CTN", Sao Paulo, 1979.

<sup>47</sup> Vid. más extensamente A. MAZZ "Curso de Derecho Financiero y Finanzas", Montevideo, 1984, Cap. 7 y 8. Merece destacarse que en Uruguay, al igual que en Argentina, desde 1980 ha comenzado a utilizarse el IVA para reducir las aportaciones patronales a la Seguridad Social.

<sup>48</sup> Vid. Recomendaciones de las VI Jornadas Luso Hispanoamericanas de Estudios Tributarios, Ixtapan de la Sal (México), 1974.

<sup>49</sup> Vid. Recomendaciones de las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, 1977.

que el IVA aplicado en Iberoamérica, en función de las propias finalidades perseguidas a través de este mecanismo tributario, es mucho más simple que el IVA comunitario.<sup>50</sup> En primer lugar, se tiende a reducir el número y cuantía de los tipos impositivos; en segundo término, se trata de reducir las exenciones —cosa que no siempre se consigue— a los bienes primarios o de primera necesidad; y, ante todo, que sobre el IVA de los países iberoamericanos no penden las exigencias de uniformidad e integración en un mercado único, que las directrices comunitarias imponen. De todos modos, justo es reconocer que los países iberoamericanos se enfrentan en este punto ante un difícil dilema: la mecánica del IVA, que tiene como base firme de apoyo la simplicidad, exige pocos tipos impositivos y escasas exenciones. Sin embargo, un modo generalmente reconocido de atenuar la regresividad de los impuestos basados en el consumo, consiste en diversificar los tipos y eximir los artículos de primera necesidad. El modo de salir de este círculo vicioso quizá esté en mantener la exención de los artículos de primera necesidad, establecer dos, o a lo sumo tres tipos diferenciados en el IVA, y configurar al lado del IVA un impuesto especial sobre determinados consumos.<sup>51</sup>

En cualquier caso, es fácil predecir que, ya sea en su actual estado de tosquedad o, lo que sería más deseable, mejorando su regulación, el IVA tiene por delante un horizonte prometedor en Iberoamérica, por dos razones fundamentales: 1ª, por su elevada recaudación (tén-gase presente que en 7 países sus ingresos son superiores al 20 por 100 de la recaudación total del Estado, y tan sólo en 3 no llegan al 10 por 100); y 2ª, por su fácil control. Y esto lo decimos teniendo presente: 1º, el elevado grado de evasión que todavía existe en la mayoría de los países iberoamericanos; 2º, la existencia, en general, de tipos impositivos poco elevados; y 3º, la reducida base imponible sobre la que el IVA se aplica, consecuencia de no haber incluido en el hecho imponible muchos bienes y servicios que deberían ser gravados. Respecto a este último punto, puede fácilmente constatararse que en la mayor parte de los países la agricultura, la pesca y la minería están exentas; y el impuesto a veces se aplica únicamente en la etapa manufacturera y de distribución comercial. Ciertamente que el gravar la etapa

<sup>50</sup> Vid. Ph. DEROUIN, *ob. cit.*, pp. 274 y ss.; y H. GONZÁLEZ, *ob. cit.*, pp. 598 y ss.

<sup>51</sup> Vid. mis estudios "Los Impuestos Especiales", *cit.*; y "Pasado, Presente y Futuro del Impuesto sobre alcoholes", *cit.*

de comercio al por menor plantea muchos problemas, tanto por el elevado número de contribuyentes que ello supone, como por la escasa cuantía de sus aportaciones. Pero gravar a los minoristas es fundamental a efectos de un correcto control del sistema, aunque sea —como hacen algunos países— mediante el tosco expediente de exigirles un impuesto fijo, del que más tarde podrán deducir el IVA pagado en sus compras. Lo importante es obligar o estimular al minorista para que pida facturas a sus proveedores, después el mecanismo elegido en cada caso por las distintas legislaciones para lograr este objetivo es completamente marginal.<sup>52</sup>

Por lo que se refiere a la extensión del crédito fiscal, el criterio es más bien amplio, admitiéndose generalmente la deducción de todos los impuestos que inciden sobre los distintos elementos constitutivos del precio del producto, incluidos, naturalmente, los bienes de capital. Respecto al régimen seguido en la deducción de los impuestos que gravan éstos últimos, tienen cabida en Iberoamérica los tres sistemas conocidos por el Derecho Tributario, esto es: el tipo "consumo", que favorece la inversión (Chile, Panamá, República Dominicana); el tipo "renta", que sigue el periodo de depreciación de los bienes (Argentina y Perú); y el tipo "producto", que al discriminar contra la inversión en bienes de capital, favorece el empleo de mano de obra y produce mayor recaudación (Brasil, Colombia, Ecuador).

Finalmente, en cuanto a las vías utilizadas para llegar al IVA, Latinoamérica ofrece una experiencia muy variada. Muchos países han llegado al IVA desde los impuestos a las ventas de carácter acumulativo (Brasil, Chile, Guatemala, México, Uruguay), siendo en estos casos necesario elevar el tipo impositivo en torno al 250 por 100. Otros dieron ese paso desde impuestos monofásicos en la fase productiva (Argentina, Colombia, Ecuador, Perú), con el efecto de un notable incremento en el número de contribuyentes. Hay quienes partían de impuestos a las ventas tipo "suspense" (los comerciantes no pagan el tributo, trasladando la carga tributaria al comprador final), como es el caso de Bolivia, Costa Rica,<sup>53</sup> Honduras o Nicaragua, donde el efecto más llamativo ha sido el incremento de la recaudación. Por último, tampoco faltan los que han dado un salto en el vacío (Panamá

<sup>52</sup> Vid. más extensamente, H. GONZÁLEZ, *ob. cit.*, 597 y 608 y ss.

<sup>53</sup> Este país, junto con Alemania Federal, es uno de los ejemplos citados en el Informe Tait como prototipo de la escasa incidencia inflacionista que puede tener la introducción del IVA (*Ob. cit.*, pp. 166 y ss.).

y República Dominicana), es decir, países que han introducido directamente el IVA, sin partir de una situación anterior de imposición a las ventas.

## VII. CONCLUSIONES

Hemos llegado al final de nuestra exposición. Pero no queríamos terminar sin dedicar un breve comentario a la imposición indirecta en su conjunto.

En este sentido se debe comenzar reconociendo que ya no son sólo razones estrictamente recaudatorias o éticas las que impulsan a un importante sector de la doctrina a postular la coexistencia de impuestos directos o indirectos dentro de un sistema tributario, como en su día lo hiciera De Viti de Marco.<sup>54</sup> Razones de política económica y puramente políticas tan fuertes como las anteriores,<sup>55</sup> han aconsejado salir del punto muerto en el que se encontraba la ciencia de la Hacienda tras el conflicto provocado por los impuestos fuertemente progresivos entre el desarrollo económico y la distribución de la renta, precisamente a través de la imposición sobre la renta gastada, como en su día postulara Kaldor, sólo que de una forma diferente: hoy día, fundamentalmente, a través del IVA.

Paralelamente, el argumento del exceso de carga de los impuestos sobre consumos específicos, según se desprende de la excelente síntesis llevada a cabo por Musgrave, es ahora mucho menos válido de lo que fuera en otra época; y por lo que se refiere al impuesto general sobre las ventas, después del cúmulo de trabajos de J. F. Due sobre el tema, creemos que nadie pondrá en duda que sus efectos se asemejan a los de un impuesto proporcional sobre la renta.

De este modo, creemos que carece de fundamento científico la afirmación, tan frecuente y difundida, sobre el carácter odioso y regresivo de todo impuesto indirecto, así como la calificación que de semejante afirmación se deriva para los sistemas tributarios en los que predomina dicha categoría de impuestos. Ante todo es necesario precisar a qué

<sup>54</sup> En el mismo sentido, CAPODAGLIO, LAUFENBURGER, PAPI, PREST, ROSSI, etc.

<sup>55</sup> Vid. M. DUVERGER: "Defense et illustration de l'impôt indirect", en Rev. Sc. Leg. Fin., 1954; GANGEMI: "Finanza Pubblica", cit., pp. 401 a 410 y 429-430; "Informe Meade", cit. cap. 8; y A. GAGO "La crisis de la imposición personal sobre la renta y las perspectivas de su reforma", Rev. Der. Fin., 1988, donde se recoge una extensa bibliografía sobre el tema.

tipo de impuestos indirectos va referido el juicio; en segundo lugar, conviene considerar la estructura económica, política y social del país en cuestión; y, finalmente, no debe perderse de vista que, en último término, estamos ante una cuestión de proporciones. De suerte que, llevando la conclusión de este estudio al mundo de la caricatura, nos parece mucho más acertado afirmar que todo sistema tributario que no cuente con elementos de imposición indirecta es imperfecto, que no suscribir la tesis contraria.