

EL IVA: naturaleza y valoración

Por Javier GOROSQUIETA

Según la Disposición Adicional Primera de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, este impuesto, el IVA, entrará en vigor en España el 1 de enero de 1986 (1). Nuestra próxima adhesión, en la misma fecha, a la Comunidad Económica Europea, como miembros de pleno derecho, ha obligado a quemar etapas y a introducir en nuestro sistema fiscal este gran impuesto-rey de la imposición indirecta.

Naturaleza del IVA

La actividad económica productiva puede ser elaboradora de bienes o mercancías, con peso y volumen, o puede consistir en la prestación de servicios, de indudable valor económico, pero que carecen de aquellas dos características físicas. Ejemplos de ramas económicas productoras de servicios son el comercio, el transporte, el crédito, la sanidad, la enseñanza, el seguro. Son dos tipos de empresa económica muy diferentes entre sí en cuanto a aquello que ofrecen en el mercado. Pero ambos tienen un denominador común: esas dos especies de empresa, si quieren ser verdaderamente empresas económicas, deben producir utilidad. Utilidad produce quien transforma una chapa en un automóvil; utilidad origina quien, por el transporte y el comercio, acerca los bienes al consumidor potencial.

Por eso un sistema que quisiera percutir en la imposición a la totalidad de la actividad productiva podría intentar gravar simplemente el conjunto de la utilidad creada por las empresas, sean éstas individuales o sociedades mercantiles.

Pero la voluntad de gravamen de la utilidad tropieza con un obstáculo insuperable: la utilidad es, como dicen los economistas, una magnitud *intensiva*; se la puede comparar —mayor o menor utilidad que otra— pero no se la puede medir. Habríamos de tener para ello —como escribe Einaudi— un *psicoscopio* para poder calibrar sensaciones e intensidades subjetivas de la utilidad creada.

(1) B.O.E. del 9 de agosto de 1985.

Pues bien; creo que podemos afirmar que el Valor Añadido, p. ej., por una factoría a las materias primas que transforma, es una tosca medida, aunque expresada en términos precisos, de la utilidad elaborada por la misma. Por eso creo que también podemos aseverar que Valor Añadido: 1) es originado por todas las empresas económicas productivas; y 2) es un buen camino para percutir, con un impuesto sobre el mismo, la totalidad de la actividad productiva de un país.

Digo "percutir" porque, como es bien sabido, el IVA es un impuesto sobre el consumo, sobre los compradores finales del producto o servicio. Por eso las leyes del IVA permiten "repercutir", trasladar, la totalidad de este impuesto sobre los consumidores finales. Digamos, entonces, que el IVA es capaz, por naturaleza, de gravar la totalidad de las compras de consumo final en un país. He aquí señalada, pues, de entrada, una de sus virtudes: su generalidad potencial, en principio.

Pongamos un sencillo ejemplo. Si 1.000.000 de pesetas (Precio de Venta) de trigo, se transforman en 2.000.000 de pesetas de harina. Si, a su vez, 2.000.000 de pesetas de harina se convierten en 3.500.000 pts. de pan puesto en la panificadora. Y, si finalmente, 3.500.000 pts. de pan puesto en la panificadora se elevan —a través de los servicios de una distribuidora— a 4.000.000 de pesetas (Precio de Venta al Público) de pan servido a domicilio, podemos afirmar que el valor que la fábrica de harinas añade al del trigo (materia prima que transforma) es de 1.000.000 de pesetas (2.000.000 - 1.000.000); que el Valor Añadido por la panificadora al valor de la harina que convierte es de 1.500.000 pts. (3.500.000 - 2.000.000); en último término, que el Valor Añadido por distribuidora al pan puesto en la factoría de pan es de 500.000 pts. (4.000.000 - 3.500.000). A su vez, el millón de pesetas que vale el trigo es la suma del Valor Añadido por la empresa agrícola a las materias primas que ha empleado en su cultivo (semillas, abonos, agua, servicios mecánicos, etc.) más el valor de todos estos factores productivos. El mismo recorrido que hemos hecho hacia adelante partiendo del trigo lo podríamos realizar hacia atrás tomando el mismo punto de salida.

En definitiva, un legislador que quiera gravar fiscalmente la totalidad del consumo final de pan, podría optar por gravar este último por su precio de venta al público —en nuestro ejemplo 4.000.000 pts.— o por gravar los sucesivos Valores Añadidos del proceso: $1.000.000 + 1.000.000 + 1.500.000 + 500.000 = 4.000.000$. Alguna ventaja tendrá escoger, como sucede en los países del Mercado Común Europeo, el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada fase, lo que supone una iteración de operaciones, un camino, aparentemente al menos, más largo.

Creo que con lo anterior he dado una idea bastante clara de cuál es la base del IVA y el mismo Impuesto sobre el Valor Añadido, en principio. Pero si quisiéramos una definición o descripción más formal podríamos decir:

El IVA es un tributo que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por *empresarios y profesionales* en el desarrollo de su actividad, así como las *importaciones*.

Sin embargo, *no se trata de un impuesto que haya de ser soportado definitivamente*

por el empresario, profesional o importador, ya que su finalidad es recaer sobre el consumidor final de los bienes y servicios entregados o prestados por dichos sujetos.

Para ello, los empresarios, profesionales e importadores, deberán repercutir íntegramente el IVA sobre aquellos para quienes realicen las operaciones gravadas, actuando en realidad como meros intermediarios entre quienes consumen los bienes o se benefician de sus servicios, que les entregan el importe del impuesto, y Hacienda que ha de recibir dicho importe (2).

Unos protagonistas nuevos aparecen en esta definición: los importadores. Su inclusión como sujetos pasivos del impuesto es lógica, dado que las importaciones se destinan, en principio, a la producción y consumo interior, y dada la intención del legislador de gravar con el IVA la totalidad de ese consumo nacional, salvo las posibles excepciones conscientes. Por la misma lógica, en el IVA se desgravan las exportaciones, puesto que no se destinan a aquel consumo interno.

Dinámica del IVA

Una vez conocida su noción, pongamos otro ejemplo sencillo de la dinámica y funcionamiento general del IVA.

En el proceso que va desde las materias primas hasta el consumidor final, partamos de un volumen de materias primas por valor de 1.000 (Primera Fase), que se convierten en productos semielaborados por valor de 2.000 (Segunda Fase); en una tercera fase de transformación llegamos a productos acabados por un importe de venta en fábrica a mayorista de 7.000; el mayorista los vende al minorista en 10.000 (Cuarta Fase) y el minorista los entrega al consumidor final en 12.000 (Quinta Fase). Hacemos la hipótesis de que el tipo general de imposición del IVA es del 12 por 100.

Solución.— Los datos y soluciones del problema aparecen reflejados en el Cuadro n.º 1. La columna (1) recoge los distintos precios o valores en venta del producto en cada fase; la columna (2) el Valor Añadido en cada fase (se halla por diferencia entre el valor en venta de la fase de que se trate y el de la anterior). La columna (3) señala el método directo de recaudar el IVA: se aplica en cada fase el porcentaje de recaudación —en nuestro ejemplo el 12 por 100— al valor añadido logrado en cada una de las mismas; las correspondientes cuotas se ingresan en Hacienda. Las columnas (4) y (5) presentan el otro método alternativo de recaudación, el llamado *método de crédito del impuesto*: impuesto sobre las ventas menos impuesto sobre las compras. Es este último el que se va a implantar en España y el que está homologado en la Comunidad Económica Europea. Consiste en trasladar hacia adelante en cada fase la totalidad del IVA sufrido en cada una de ellas, pero liquidando a Hacienda en cada una de las mismas sólo la diferencia entre el IVA de las ventas menos el IVA de las compras. Así, p. ej., en nuestro problema, el IVA del total de las

(2) RODRIGUEZ MORENO, Rosa: *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la pequeña empresa*. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1985. Pág. 9.

Cuadro n.º 1

	(1) Precio	(2) Valor añadido	(3) IVA 12% del VA	(4) IVA Percutido	(5) Deducciones	(6) = (5) A ingresar
FASE 1.ª						
Entrega de materias primas	1.000	1.000	120	120		120
FASE 2.ª						
Entrega de productos semielaborados	2.000	1.000	120	240	.240-120	120
FASE 3.ª						
Entrega de productos acabados	7.000	5.000	600	840	.840-240	600
FASE 4.ª						
Entrega del mayorista	10.000	3.000	360	1.120	1.200-840	360
FASE 5.ª						
Entrega al consumidor final	12.000	2.000	240	1.440	1.440-1.200	240
IVA total a ingresar en Hacienda			1.440			1.440

ventas de la fase 2ª es 240 (12 por 100 de 2.000) y el IVA del total de las compras en esta fase es 120 (compra 1.000 de materias primas, cuyo 12 por 100 es 120). Se le pide en este caso al fabricante de productos semielaborados que liquide a Hacienda sólo $240 - 120 = 120$ en concepto de IVA. Lo mismo sucede con las demás fases del proceso. Al final vemos cómo el IVA total recaudado por cualquiera de los dos métodos señalados es el mismo: 1.440.

¿Por qué se ha elegido en la CEE el método de crédito del impuesto? Por las facilidades que da, como veremos, para la organización y armonización del comercio intracomunitario.

Antes de abandonar este ejemplo digamos que, en el mismo y en el método primero, de aplicar directamente el porcentaje del impuesto al Valor Añadido, hemos calculado este último en cada fase por el sistema que llaman de ventas o sustracción del coste (Valor añadido = Ventas menos compras a otras empresas). Tenemos ahí, en ese paréntesis, una efectiva definición del Valor Añadido.

Pero sucede que la totalidad del Valor Añadido creado por una empresa se distribuye entre los agentes o factores productivos personales que intervienen en la misma: asalariados o trabajadores por cuenta ajena, prestamistas a interés fijo, propietarios de terrenos arrendados a la empresa, dueños del capital-riesgo de la misma. Y no se puede distribuir, a la larga, nada más que la totalidad del Valor Añadido creado. Por eso el Valor Añadido se puede calcular y definir también, en cada ejercicio económico, como suma de sueldos y salarios pagados, intereses

pagados, rentas de la tierra pagadas y beneficios devengados. Es este último el método que denominan *de adición* en el cálculo del Valor Añadido.

Con todo lo anterior creo podemos tener una idea fundamental de lo que es, qué grava y cómo se recauda el IVA. Pero vayamos adelante.

Impuesto sobre las ventas

Digamos, en primer lugar, que el IVA se encuentra en la familia de los impuestos sobre el valor de las ventas. Estos comprenden tres principales figuras:

a) El impuesto múltiple, plurifásico o en cascada que grava el valor total de las ventas en cada fase del proceso de transformación que va desde las materias primas hasta la entrega de los bienes al consumidor final. Y ello sin que haya derecho a deducir de las cuotas de cada fase las devengadas en la anterior. Por eso se denomina "en cascada". Ejemplo de este impuesto es nuestro Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE ó ITE) que desaparecerá con el IVA.

b) El impuesto monofásico o parcial, que grava las ventas en un solo punto del proceso de producción y distribución. Incide, pues, únicamente sobre las ventas de los fabricantes, mayoristas o minoristas de forma excluyente. Caba diferenciar, así, tres modalidades de impuestos monofásicos: 1) Impuesto sobre fabricantes. 2) Impuesto sobre mayoristas. 3) Impuesto sobre minoristas.

c) Impuesto sobre el valor añadido, "forma híbrida de las dos anteriores" (J. F. Due) que, como se deduce de su denominación, grava el valor añadido en cada fase del proceso de producción y distribución (3).

Menos presión fiscal

A igualdad de tipos impositivos el IVA implica una menor presión fiscal que el impuesto plurifásico o en cascada sobre el tráfico de empresas, ITE. Los podemos ver con el siguiente ejemplo.

Imaginemos un proceso de producción y distribución compuesto por cinco fases: 1.ª) Producción de materias primas. 2.ª) Transformación I. 3.ª) Transformación II. 4.ª) Ventas al por mayor. 5.ª) Ventas al por menor. Hagamos la hipótesis de que el valor inicial de las materias primas es de 15.000 y que cada fase posterior le añade un valor de 10.000. Tomamos como tipo impositivo, tanto para el ITE como para el IVA, el 12 por 100. Las respectivas presiones fiscales nos vienen entonces dadas en los Cuadros n.º 2 y n.º 3.

(3) Cfr. CALLE SAIZ, Ricardo: *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1968. Pág. 7.

Cuadro n.º 2

<i>FASES</i>	<i>Precio de Venta</i>	<i>Impuesto satisfecho en cada fase. 12%</i>	<i>Impuesto acumulado por el producto</i>
1.ª Producción de materias primas	15.000	1.800	1.800
2.ª Transformación I	25.000	3.000	4.800
3.ª Transformación II	35.000	4.200	9.000
4.ª Ventas al por mayor	45.000	5.400	14.400
5.ª Ventas al por menor	55.000	6.600	21.000

Cuadro n.º 3

<i>FASES</i>	<i>(1) Precio de Venta</i>	<i>(2) Precio de Coste</i>	<i>(3) Valor Añadido (1) - (2)</i>	<i>(4) IVA en cada fase</i>	<i>(5) IVA acumulado por el producto</i>
1.ª Producción de materias primas	15.000		15.000	1.800	1.800
2.ª Transformación I	25.000	15.000	10.000	1.200	3.000
3.ª Transformación II	35.000	25.000	10.000	1.200	4.200
4.ª Ventas al por mayor	45.000	35.000	10.000	1.200	5.400
5.ª Ventas al por menor	55.000	45.000	10.000	1.200	6.600

Vemos por los resultados cómo, a igualdad de tipo impositivo, la presión fiscal resulta mucho mayor en el ITE que en el IVA. En el ejemplo, 21.000 en el ITE frente a 6.600 en el IVA. Por eso, en la legislación y reglamentación del IVA no tienen por qué coincidir los tipos impositivos con los del ITE.

Fácil es de ver también en el ejemplo cómo, a medida que las fases de producción y distribución fueran más numerosas, la distancia entre la presión fiscal acumulada del ITE y del IVA sería mayor. Por eso se suele decir, con razón, que el ITE tiende a fomentar la integración vertical de empresas, que discrimina en contra de los largos y discontinuos procesos de producción y distribución, que, por eso mismo, no es neutral respecto de la política industrial. Esta es otra de las ventajas que se le suelen y se le pueden atribuir al IVA frente al ITE: su neutralidad, en ese sentido, respecto de la política industrial, no estimula la integración vertical. Las decisiones de cambiar o no la estructura empresarial en esa línea se tomarán, entonces, con el IVA, por otro género de consideraciones.

El IVA y la inversión

Otra de las ventajas reconocidas para el IVA sobre el ITE es que aquel alienta las inversiones, cosa tan necesaria hoy, desde luego, para salir de la crisis económica.

Las alienta, en primer lugar, porque no discrimina, como discrimina el ITE, en contra de las industrias intensivas en mecanización y bienes de capital y a favor de las empresas intensivas en trabajo y mano de obra.

Discrimina así el ITE, porque a los bienes de capital, los grava dos veces: en primer lugar, en el momento de su adquisición, al tipo hoy del 5,50 por 100 en España, sin desgravación posible. Y, en segundo lugar, a medida que tales bienes de capital se van incorporando al coste y valor de los productos obtenidos, a través de las cuotas anuales de amortización.

El ITE, por el contrario, grava al trabajo sólo una vez, como componente del coste de los bienes logrados y vendidos. De ahí la discriminación.

Es cierto que también el IVA grava los bienes de capital en el momento de su adquisición. Pero la ley, y la práctica general, permiten la deducción de ese IVA, como la deducción del IVA soportado por las materias primas o cualesquiera otros factores productivos comprados. Dice así el comienzo del artículo 43 de la Ley del 2 de Agosto de 1985 sobre el IVA: "Los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes que reglamentariamente se califiquen como de inversión con arreglo a las normas aplicables a los bienes de otra naturaleza". Así el IVA sólo grava a los bienes de inversión una sola vez: cuando, como decíamos, éstos se van incorporando paulatinamente a los bienes producidos, a través de las sucesivas cuotas de amortización. En este sentido podemos hablar de que el IVA favorece la inversión, en el de que no discrimina, como el ITE, a favor de los procesos intensivos en trabajo.

Además, el IVA abarata las inversiones al sustituir al ITE, impuesto en cascada. En el ejemplo puesto anteriormente, Cuadros n.º 2 y n.º 3, podríamos suponer ahora que las cinco fases señaladas de transformación y venta fueran cinco escalones de un proceso de fabricación y venta de determinados bienes de inversión y que los demás datos del problema se mantienen los mismos. Los resultados serían idénticos: la presión fiscal con el ITE sería mucho mayor, por aquello de la cascada, que con el IVA. También en este sentido, pues, el IVA abarata la compra de bienes de inversión, y es un aliciente, por ello, en relación con el ITE, a la creación de empresas (y de empleo).

Actualmente, con el ITE, a las importaciones se las grava en España con el llamado Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, que quisiera equivaler al conjunto del ITE pagado en el interior por bienes semejantes y en el mismo estado de elaboración en que se importan. La tarifa de ese impuesto puede ser una medida aproximada del abaratamiento que los bienes de inversión lograrán con el IVA.

Para que ese abaratamiento se mantenga íntegro y las empresas no incurran en costes financieros no deberá pasar mucho tiempo entre la repercusión del IVA por la compra de bienes de equipo y la deducción del mismo en las ventas de bienes y servicios de la empresa adquirente.

El IVA y la inflación

Se está produciendo en la opinión pública española un cierto temor a que el IVA sea inflacionario. Efectivamente, el IVA incluye un cierto riesgo de acelerar la subida de los precios.

Hay en primer lugar un efecto psicológico, que puede ser de importancia, aunque carezca de verdadero fundamento. Los tipos de imposición del IVA suelen ser notablemente superiores a los del ITE. El artículo 27 de la nueva Ley señala un tipo general del 12 por 100, uno especial del 6 por 100 para bienes y servicios de naturaleza social, y otro del 33 por 100 para bienes y servicios suntuarios. Compárense estos tipos con el medio del ITE, en torno al 5 por 100. Pero de ahí no se puede deducir, ni mucho menos, una mayor presión fiscal del IVA. Porque las bases imponibles son muy diferentes. En uno de los ejemplos anteriores hemos visto cómo, a igualdad de tipos de imposición, el tributo recaudado era mucho mayor con el ITE que con el IVA. Esto es así, pero una cierta dificultad de comprensión del IVA puede inducir a muchos a pensar que con él se incrementa la presión fiscal y a subir, con ello, desmesuradamente, los precios de venta, extendiéndose por todo el sistema un proceso inflacionario ilógico pero eficaz.

Con el IVA el tipo de gravamen figurará siempre de forma expresa, con lo que desaparecerá la "ilusión financiera" que se produce con el ITE, de que su repercusión en los precios es menor, al figurar oculta una parte importante de su incidencia sobre los costes.

En segundo lugar, puede producirse el llamado efecto "viscosidad", que es consecuencia del cambio de modalidad impositiva. Habrá artículos que, con el IVA, soporten una menor presión fiscal que antes, con el ITE; éstos serán, por de pronto, los bienes que procedan de procesos de producción muy poco integrados verticalmente, desconcentrados, así como los bienes de inversión; también pueden caer ahí muchos de los bienes ahora considerados "sociales", gravados por el IVA en sólo un 6 por 100. Habrá, además, operaciones que antes no estaban sujetas al impuesto o que gozaban de exención, que ahora comenzarán a tributar. Pues bien; hay el riesgo de que los bienes y servicios que ahora van a soportar una mayor carga con el IVA, trasladen a éste hacia adelante, hacia los precios, como es su legítimo derecho y lo pide la naturaleza del impuesto, pero también de que los vendedores de bienes cuya carga fiscal disminuya, traten de obtener un beneficio adicional no bajando correspondientemente los precios o disminuyéndolos menos de lo necesario. El efecto conjunto, no por razones teóricas, pero sí por comportamientos prácticos, puede ser una cierta subida del nivel general de precios.

En tercer lugar, subida de precios puede provenir también de errores por los contribuyentes en la aplicación del IVA. Un ejemplo típico es el considerar el IVA pagado en las compras de bienes y servicios intermedios como un coste que repercute en los precios de venta, siendo así que aquel IVA se recupera mediante la mecánica de las deducciones, y no hay, por lo tanto, fundamento ninguno para tal traslado.

Por otra parte, al desaparecer el ITE, se rebajan en realidad los costes de los bienes en todas las fases anteriores de la fabricación y distribución del producto. Por lo tanto, al planificar la producción futura, es preciso racionalmente partir de estos costes inferiores. La dificultad, casi imposibilidad a veces, de esos cálculos precisos o la voluntad de aprovecharse de las circunstancias, puede llevar, con frecuencia, a partir de costes históricos, no rebajados, y a una elevación consiguiente de los precios. En el precio de venta final, en efecto, se encontrarían entonces trasladados, explícitamente el IVA, e implícitamente el ITE histórico, ya desaparecido, de las fases anteriores de elaboración.

Finalmente, un efecto inflacionista se puede derivar de la propia regulación del impuesto. Esta puede contener cláusulas que den lugar a aquellos resultados. Un ejemplo clásico es el de las exenciones de operaciones intermedias, cuando se dan, que pueden originar, paradójicamente, un aumento de la presión fiscal sobre el consumo y, por lo tanto, un aumento de los precios. Véase, para ilustrar esto con un ejemplo, el Cuadro n.º 4.

Cuadro n.º 4

<i>Sujeto Pasivo</i>	<i>Base Imponible</i>	<i>IVA Devengado (12%)</i>	<i>Deducciones</i>	<i>Cuotas a Ingresar</i>
a) Sin exenciones:				
Fabricante	3.000	360	360-0	360
Mayorista	4.000	480	480-360	120
Minorista	4.500	540	540-480	60
			Total	540
b) Con exenciones:				
Mayorista:				
Fabricante	3.000	360	360-0	360
Mayorista	4.000	Exento	—	—
Minorista	4.500	540	540-0	540
			Total	900

Hacemos en él dos supuestos. En el primero no hay exenciones. En el segundo, suponemos exenta la fase mayorista. Como consecuencia de la mecánica normal del IVA, vemos que, en el primer caso, el IVA repercutido sobre el precio de venta es 540, y en el segundo, el de las exenciones, mucho más, 900. Y conviene decir que en la ley española reguladora del IVA se enumeran muy numerosas exenciones (artículos 21 y 22) (4).

La regulación del impuesto puede introducir también espacios de tiempo que corran entre el pago del IVA deducible y el cobro efectivo de las deducciones. Ello daría lugar a costes financieros cuya compensación pueden intentar las empresas mediante la subida paralela de los precios de venta.

(4) Cfr. SERRANO SOBRADO, José Antonio: *El IVA. Comentarios al proyecto de ley*. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1985. Págs. 63 a 69.

Esas vías de elevación de los precios se darían en el caso, que creemos es el de España, de simple sustitución del ITE por el IVA con criterios de equivalencia. Si se aprovechara la coyuntura para elevar la presión fiscal sobre el consumo, naturalmente que se elevarían los precios por ese camino, pero ello no sería efecto del IVA sino del simple incremento de la presión fiscal.

Algún riesgo inflacionista, por el IVA, es, pues, claro. De todas maneras, en un estudio realizado por el Fondo Monetario Internacional sobre los efectos inflacionarios del IVA, se llega a la conclusión de que, de los 31 países examinados, solamente en cuatro (Noruega, Italia, Israel y Perú) la introducción del IVA tuvo claras repercusiones inflacionistas. En seis se produjo una cierta alza del nivel de precios, pero los precios no siguieron subiendo; no hubo movimientos acumulativos. En 21 la implantación del IVA no tuvo consecuencias inflacionistas significativas.

Algunas medidas que pueden ayudar a soslayar el peligro son las siguientes:

a) Una amplísima campaña pública previa de información sobre la naturaleza, aplicación y mecanismos del IVA, para que no se produzcan o se reduzcan al mínimo las reacciones meramente psicológicas, nacidas de la ignorancia, a las que antes aludíamos.

b) Procurar tener dominada al máximo la inflación en el momento de la introducción del IVA. Para que el riesgo del incendio inflacionario no encuentre ya las hogueras encendidas. Mantener, por lo mismo, en los dos primeros años, una estricta política general antiinflacionaria.

c) Establecimiento de oficinas de información a los consumidores, para que éstos puedan conocer la elevación de precio que puede experimentar cada producto y no toleren subidas que superen esos listones.

d) Imponer, obligatoriamente, que los comerciantes expongan al público, junto a los nuevos precios, los que se aplicaban anteriormente (5).

El IVA y el comercio exterior

El ITE no es neutral en el comercio exterior. Sí lo es, por naturaleza, el IVA. Por eso este último es muy adecuado cuando se trata de armonizar distintos sistemas fiscales en la creación de un mercado común entre varios países. Por eso ha sido introducido, como parte de los acuerdos logrados, en todos los países de la Comunidad Económica Europea.

El ITE no es neutral, en concreto, porque puede encubrir desgravaciones ocultas a las exportaciones y penalizaciones, también clandestinas, a las importaciones.

En España, por ejemplo, tenemos, en el caso de las exportaciones la Desgravación Fiscal a la Exportación. Con ella se trata de un intento de

(5) Cfr. DE LUIS, Félix: *Posibles efectos de la entrada en vigor del IVA*. En "SITUACION", 1985/1. Págs. 86 ss.

devolver al exportador la totalidad del ITE soportado por el producto en todo el proceso de transformación y distribución, desde la materia prima hasta la entrega del producto exportado en el mercado exterior. Pero, como antes dimos a entender, es imposible en la práctica, e incluso, diríamos, en teoría, calcular con precisión el montante total de ese ITE. Por eso se suelen aplicar determinadas tarifas teóricas que se consideran aproximadas. Si, por ejemplo, para el cálculo de tales tarifas, se ha tomado como modelo un proceso de producción muy desagregado, las tarifas teóricas superarán, de ordinario, a las reales y habrá ahí, oculta, una superprima a la exportación.

En las importaciones, las mismas se gravan en España, como dijimos, con el llamado Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores. Este somete a las mercancías importadas a un ITE similar al que habrían soportado de ser producidas y distribuidas en el interior. También ahora ese ITE se calcula por tarifas teóricas, que penalizarán excesivamente las importaciones, en relación con el ITE real, si para el cálculo de aquellas tarifas teóricas se han tomado como modelo procesos muy desagregados. (Recordemos cómo mostramos arriba que el ITE prima a los procesos de producción y distribución verticalmente integrados).

Tanto en el caso de las exportaciones como en el del IVA suponemos que el comercio internacional está regido, como es la situación de la CEE, por el principio "gravamen en el país de destino" de los bienes y servicios.

El IVA, por el contrario, es neutral en el comercio exterior. Se lo puede medir con exactitud, lo que permite medir, también con precisión, tanto el correspondiente Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, como la Desgravación Fiscal a la Exportación. No caben en él primas ni penalizaciones ocultas. Habremos de ir, en este sentido, a la competencia en la CEE a cara descubierta.

Por otra parte, las exportaciones se pueden ver favorecidas por el IVA a través del menor gravamen que supone de los bienes de equipo que intervienen en la elaboración de toda clase de artículos exportables. Por el contrario, las mismas exportaciones pueden verse perjudicadas por el IVA, si éste desencadena algún tipo de proceso inflacionario.

El IVA y la justicia fiscal

No se pueden echar las campanas a vuelo por el IVA, desde el punto de vista de la justicia fiscal. El catedrático de Hacienda Pública, Enrique Fuentes Quintana, escribe que el IVA "constituye más un obstáculo que una ayuda para lograr la justicia fiscal" (6).

Esto se puede escribir, a nuestro juicio, porque el impuesto número uno desde la perspectiva del logro de la equidad es el impuesto directo sobre la renta. La renta global anual de un sujeto es, evidentemente, indicador de su capacidad de pago, y permite tomar a ésta como base de

(6) Prólogo al libro citado en la Nota (3), pág. XXVI.

imposición, como debe ser, organizando sobre ella una contribución proporcional o progresiva.

El IVA, por el contrario, toma como expresión de la capacidad de pago de una persona el gasto o consumo efectivamente realizado. Dudoso indicador, sin duda, ya que, por ejemplo, los grupos sociales de rentas bajas, gastan la práctica totalidad de éstas en la compra de bienes y servicios de consumo y son así gravados por el IVA en la práctica totalidad de sus ingresos; porque carecen de capacidad de ahorro. Los grupos sociales de rentas más altas no son alcanzados por el IVA en la parte, más o menos importante, de sus ingresos que no es gastada sino ahorrada. En este sentido podemos considerar al IVA, como a todos los demás impuestos indirectos, como un tanto regresivo. Por otra parte, los mismos consumos son gravados con las mismas tarifas, independientemente de si es un rico o un pobre quien los realiza.

Es verdad que algo de ese efecto negativo se puede paliar, como lo hace la ley española, determinando unos tipos del IVA más elevados para los consumos suntuarios, que para los consumos de carácter general, que para los consumos de bienes y servicios "sociales". Es de esperar que los potentados consuman más de los primeros y que, por lo mismo, sean más alcanzados por el IVA, como debería ser.

De todas maneras, el IVA mejora al ITE desde el punto de vista de la justicia. ¿Por qué? Porque la justicia —imperfecta— de la imposición indirecta parece pedir que los mismos consumos sean gravados con el mismo peso y medida tributario. Cosa que no sucede con el ITE, pero sí con el IVA. Uno puede comprar, p. ej., un frigorífico. Si el frigorífico ha sido fabricado y distribuido en un proceso desconcentrado, es decir, dividido en numerosas etapas de fabricación y distribución, soportará, en conjunto, una carga por ITE mayor que si el mismo proceso se hubiera producido en pocas etapas. Y esto sencillamente porque el ITE grava acumulativamente, en cascada, el final de cada una de las etapas. Por otro lado, la carga indirecta total del ITE sobre el frigorífico será mayor cuanto más se acumule el valor añadido a esa mercancía en las primeras etapas del proceso. Porque, entonces, la base imponible del ITE en las primeras etapas será mayor, y mayor, por lo tanto, el peso del ITE trasladado acumulativamente, como parte de la base imponible, a las etapas posteriores. En el IVA, por el contrario, se grava siempre el mismo valor añadido, la misma base, se produzca ésta en pocas o en muchas etapas, se añada el valor sobre todo en las primeras etapas o en las últimas. El IVA, por otra parte, en una etapa o fase, no se traslada como porción de la base imponible de una fase posterior.

Conclusión

El IVA está de moda y de actualidad en España, pero es preciso no dejarse llevar a la ligera del entusiasmo de la moda. Ya hemos enumerado a lo largo de este artículo sus ventajas: neutralidad de cara a la economía nacional y al comercio exterior, aunque la neutralidad interna se vea un tanto empañada por el tema de las exenciones; generalidad

potencial, en el sentido de que puede gravar la totalidad del consumo; no discriminación a favor de la concentración empresarial; estímulo de las inversiones, lo cual es una ventaja considerable en una situación de crisis como la nuestra; facilita la desgravación efectiva y precisa de la exportación y la imposición compensatoria de la importación; ayuda a armonizar, por ello, las relaciones internacionales en un Mercado Común; mejora la justicia tributaria en relación con el ITE, a quien, sobre todo, sustituye.

Añadamos a estas ventajas la de su facilidad de comprobación por parte de la Administración Pública, lo que es una gran ayuda en la lucha contra el fraude tributario. Lo que son compras para una empresa son ventas de otra situada en la fase anterior, lo que permite a la administración fiscal comprobaciones cruzadas. Por otro lado, a ninguna empresa de producción o de distribución le interesa disminuir aparente o fraudulentamente el volumen y valor de sus compras (que son ventas de otra empresa) porque de manera directamente proporcional a las mismas serán las deducciones del IVA.

Entre las desventajas del IVA ya hemos aludido a su difícil neutralidad total en la práctica, al riesgo de que su introducción sea inflacionaria, y a la necesidad de que ceda el primer rango en materia de justicia al impuesto directo sobre la renta.

Añadamos a estas desventajas o inconvenientes el de su complejidad administrativa derivada de la multiplicidad de sujetos pasivos y, asimismo, de la dificultad de evaluar la base con generalidad, que impide la extensión del impuesto. ¿Cuántos, p. ej., pequeños agricultores o pequeños minoristas llevan una contabilidad lo suficientemente rigurosa como para poder determinar en cualquier momento el importe exacto de todas sus compras, de todas sus ventas, de las cuotas soportadas del IVA con derecho a deducción? Indicador de esta complejidad en nuestra Ley del 2 de agosto de 1985 es la previsión de una serie de regímenes especiales del IVA: pequeñas empresas; agricultura, ganadería y pesca (donde se renuncia, de momento al menos, a aplicar el IVA con rigor y se establece un sucedáneo); los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; agencias de viajes; comercio minorista.

En conjunto, sin embargo, creo que podemos afirmar que la aplicación del IVA puede suponer un avance y mejora considerables respecto de la situación actual de nuestra imposición indirecta.