

**Gonzalo Higuera Udías \***

## **Valoración ética del Impuesto sobre el Valor Añadido**

*Tiene el I. V. A., en su origen y desarrollo histórico, una tercera finalidad que en él aparece como más peculiar y típica, porque precisamente se estudia y se implanta para eso: favorecer la integración económica de diferentes países. Esta integración, que ha de extenderse a toda la humanidad, está exigida por el magisterio de la Iglesia, quien ha sancionado el cumplimiento de tal obligación recientemente de un modo categórico.*

Este impuesto, con su novedad, técnica y finalidad específica, está abriéndose camino en el tiempo y, sin necesidad de profetismos, cubrirá las naciones más desarrolladas económicamente, que lo están incorporando a sus sistemas fiscales.

Francia en 1954, Alemania el 1.º de enero del año 1968; el Mercado Común deberá tenerlo implantado en 1970... No es extraño que el XXII Congreso de la "Asociación Fiscal Internacional" celebrado el pasado mes de octubre en Montevideo haya tenido que preocuparse del nuevo *Impuesto sobre el Valor Añadido* en una de sus más interesantes mesas redondas, y precisamente para considerarlo desde un ángulo inédito, pero que viene a confirmar la posible rápida extensión al mayor número de países (1).

El *Impuesto sobre el Valor Añadido* preocupa también en España y, puestas las anteriores premisas de su fuerza expansiva, no tiene que extrañarnos haber oído ya su llamada pidiendo que se le abra la puerta y se le conceda un lugar preferente en la imposición indirecta del sistema tributario español. Efectivamente, a mediados del pasado octubre, casi simultáneamente con la celebración del Congreso aludido, llegó a Madrid el grupo de expertos enviados por la OCDE para cooperar a los trabajos que

---

(\*) Profesor de Teología Moral en la Universidad Pontificia de Comillas.

(1) Como veremos concisamente un poco más adelante, el nuevo impuesto brota por la necesidad de unificación fiscal en los países del MEC, que quieren avanzar más por el camino de la unión económica. Por lo tanto, y en principio, en países de gran desarrollo. Pero el XXII Congreso de la Asociación Fiscal Internacional estudia la posibilidad de implantar el *Impuesto sobre el Valor Añadido* sobre la "cifra de negocios" en los países en vía de desarrollo.

acerca del *Impuesto sobre el Valor Añadido* ha comenzado la comisión, designada dentro de la Dirección General de Impuestos Indirectos del Ministerio de Hacienda, en vista a su posible e incluso ineludible implantación en España.

Desde luego, se trata de una cuestión técnica tributaria, pero la imposición, la exacción, ... son actos humanos, contingentes, opcionables, libres, tanto por parte del legislador, como por parte de la administración y del mismo contribuyente. Y siendo actos humanos entrecruzan por necesidad el campo moral y exigen el correspondiente análisis y valoración desde este punto de vista (2) sin precipitaciones, pero con premura; en una palabra, a tiempo.

## ¿QUE ES EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO?

Antes que nada, unas brevísimas reflexiones sobre la naturaleza, características, especificidad y lugar propio que le corresponde al nuevo tributo en el conjunto de los sistemas fiscales en vigor (3).

1. El *Impuesto sobre el Valor Añadido* (en adelante I. V. A.) (4), es sencillamente aquel impuesto cuyo presupuesto tributario y situación de hecho que considera es el valor añadido o, con otras palabras, el impuesto cuyo elemento material o hecho imponible es el repetido valor añadido al cual grava (5).

2. *Valor añadido* es el incremento de valor o renta que, surgido a lo largo del proceso económico de producción y distribución, va accediendo e incorporándose a cosas o derechos, haciéndoles más estimables y costosas en el mercado (6).

3. *La manera de determinarlo es doble*: a) una por *adición*, sumando las siguientes partidas:

- 1.<sup>a</sup> salarios (incluido el costo de la Seguridad Social)
- 2.<sup>a</sup> importe de intereses pagados
- 3.<sup>a</sup> rentas naturales
- 4.<sup>a</sup> beneficios netos.

b) otra *por sustracción*, restando del valor total de la producción de la empresa las siguientes partidas:

- 1.<sup>a</sup> importe de bienes adquiridos a otras empresas
- 2.<sup>a</sup> importe de los servicios utilizados de otras empresas
- 3.<sup>a</sup> amortización por depreciación del capital.

El resultado final debe coincidir en las cantidades, con independencia del método que se haya empleado para calcular el valor añadido (7).

(2) Cfr. MARX, A., *Hacia una Teología de la Economía*, pp. 28 y ss. y 55 y ss. (Barcelona, 1965).

(3) Para un conocimiento más amplio de estos puntos recomendamos el número 415 de *Información Comercial Española*, marzo (1968), especialmente su editorial, páginas 23-31, y el trabajo de CALLE, R., *El impuesto de nuestro tiempo*, pp. 33-45.

(4) Se le conoce internacionalmente por estas siglas: T. V. A. (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*) en Francia; V. A. T. (*Value Added Tax*) en Gran Bretaña y EE. UU.; I. V. A. (*Impuesto sobre el Valor Añadido* o *Imposta sul Vallore Aggiunto*) en España e Italia; MwSt. (*Mehrwerststeuer*) en Alemania.

(5) Cfr. *Ley General Tributaria española*, de 28-XII-1963 ("B. O. E." del 31), parte expositiva, número 5 y artículo 28.

(6) Esta definición descriptiva corresponde al *valor añadido* para una empresa en concreto. Prescindimos ahora del *valor añadido* a nivel económico nacional para el que nos remitimos al artículo citado en la nota (3).

(7) Tanto el método de adición como en el de sustracción propuestos, obtenemos el valor añadido NETO, no bruto. Porque, como se verá más adelante, sólo interesará el análisis del I. V. A. *neto*.

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

4. *Encuadramiento del I. V. A. dentro del sistema fiscal.*—a) El I. V. A. es un impuesto *indirecto* porque es un impuesto *sobre la venta* (8).

b) *Intermedio* entre el impuesto plurifásico en cascada y el monofásico o parcial (9).

5. *Origen y finalidad.* El nacimiento, desarrollo e incipiente mayoría de edad del I. V. A., en una palabra su historia, nos repite la lección de teoría y práctica, doctrina y vida. Y nos hace repasar que lo mejor teóricamente no es aceptado en la práctica hasta que unas necesidades vitales encajen perfectamente con los principios técnicos preelaborados y los reclamen para el terreno ya propicio.

Podemos afirmar que el I. V. A., en sus líneas esenciales fue delineado sustancialmente en 1919 por el alemán SIEMENS. Pretendía con ello:

a) *Simplificar* el impuesto alemán sobre las ventas que era múltiple.

b) *Perfeccionar* dicho impuesto sobre las ventas haciéndole desembocar en un I. V. A. con las correspondientes ventajas.

La situación política (inestabilidad de la primera postguerra mundial), económica (inflación galopante) y financiera (urgente necesidad de recursos para deudas interiores y exteriores de guerra y para pago de reparaciones, etcétera), no eran campo abonado para que prácticamente triunfara el nuevo tributo, inviable entonces, aunque se le reconocieron en el papel todas sus ventajas.

El I. V. A. quedó así olvidado, o, por mejor decir, aletargado en espera de mejores ocasiones. Las primeras señales de vida se manifestaron en Francia en 1936 y en el mismo país con la reforma tributaria de 1948. Con la ventaja de que se producen en la práctica y no sólo teóricamente, pero también con el inconveniente de la II Guerra Mundial que reclama inexorablemente recursos en medio de difíciles situaciones políticas y económicas. Entre ellas parece que el naciente I. V. A. va a sucumbir de nuevo.

El 10 de abril de 1954 el Parlamento francés concede luz verde al proyecto de Maurice LAURE, por lo que esa fecha y ese nombre quedan consagrados como el día del nacimiento y como el autor del I. V. A. aceptado positivamente por vez primera en una legislación fiscal. Con ello se lograba en el sistema fiscal francés:

a) *perfeccionar* el impuesto sobre las ventas que producía efectos en cascada.

b) *simplificación* del mismo,

c) *generalización* y

d) *racionalidad* (10).

La teoría de SIEMENS y la realización práctica del proyecto LAURE sobre el I. V. A. buscaban unas finalidades y ventajas dentro de los límites de un Estado.

---

(8) En realidad puede darse un I. V. A. sobre el consumo, pero por los límites del artículo y, a nuestro parecer, por el menor interés práctico, prescindiremos de él.

(9) Efectivamente, grava todas las ventas que se den en determinado proceso económico concreto como si fuera un impuesto en cascada sobre las ventas, pero sólo sobre el *valor añadido* desde la *última* compra-venta efectuada en el proceso, lo que le hace ser monofásico en cuanto a la totalidad de su importe, aunque este parcialmente distribuido a todo lo largo del proceso productivo.

(10) Francia ha dado un paso más de perfeccionamiento en el I. V. A. con la reforma de enero de 1966 en vigor desde el 1.º de enero de este año 1968, el mismo día que Alemania implantaba el suyo por vez primera y, ciertamente, muy perfecto.

Las vicisitudes superadas hasta la implantación nacional del I. V. A. muestran un curioso paralelo, en su vaivén, con las tenidas por el existencialismo filosófico en general y más restringidamente por la filosofía tributaria apta para nuestros días.

## G. HIGUERA UDIAS

Pero la utilidad del I. V. A. se iba a demostrar mucho más amplia. Los seis del MEC en su proyectada integración europea se encuentran con la dificultad de una armonización fiscal previa necesaria para derribar las fronteras fiscales y para que las mercancías puedan circular libremente sin consecuencias tributarias al cruzar los límites de los distintos Estados.

Se escoge como primer paso el impuesto sobre las ventas porque

a) es uno de los más dispares en los distintos países de la Comunidad, desde todos los puntos de vista (base, tipos, gravámenes, desgravaciones, etc.), y

b) en consecuencia, es el impuesto que produce más efectos perturbadores difícilmente controlables.

Se hace, pues, necesario revisar y reformar el impuesto sobre las ventas de los países del Mercado Común. Los estudios teóricos y la experiencia francesa ponen el plano inclinado para aconsejar que la reforma y unificación se haga sobre la base del I. V. A. como la mejor solución hasta el presente dentro de la sistemática fiscal moderna. El Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad lo ve claramente y aconseja que los Estados miembros sustituyan el impuesto sobre las ventas por el I. V. A. antes del 1.º de enero de 1970, aprobando la experiencia francesa y sugiriendo la omisión de la fase intermedia por la que pasó la fiscalidad del I. V. A. en Francia.

Con ello se logrará en la Comunidad Europea:

a) las *ventajas* nacionales del I. V. A. a nivel comunitario,

b) posibilidad de *integración económica* más íntima entre los diversos países miembros.

Obtenida la unificación fiscal en el impuesto sobre las ventas recurriendo al I. V. A. y sustituyéndole por él, los siguientes pasos fiscales unificadores se harán más fácil y rápidamente.

Una tercera virtualidad han descubierto los técnicos fiscales en el I. V. A., además de las ventajas interiores y comunitarias que proporciona. Se trata de la posible aplicación del I. V. A. a los países en vías de desarrollo con las oportunas modalidades que requiera su situación concreta.

Como finalidades primordiales que se podrían obtener pueden enumerarse las siguientes:

a) mayor equilibrio proporcional interno entre impuestos directos e indirectos, dentro de las peculiaridades de trato que en los países en desarrollo debe recibir el capital, aunque sólo sea como mal menor para no cortar radicalmente las posibilidades de desarrollo.

b) contribuir en lo posible, desde el punto de vista fiscal, a acortar las injustas diferencias de niveles económicos.

c) aunque se prevea muy remota, aprovechar la oportunidad para ir preparando más fácilmente una futura posible integración.

d) ayudar a una racionalización más justa en el comercio buscando un tratamiento más equitativo en la balanza de pagos, introduciendo una competencia más leal y clarificada.

Desde luego que la consecución de estos fines con la implantación del I. V. A. en los países en desarrollo es más problemática, incluso teóricamente, que las finalidades dentro de unas fronteras políticas o de un grupo de países ya desarrollados. Por eso se duda muchas veces en formularlas explícitamente, aunque nunca se negará que se hallan latentes e implícitas con posibilidad de éxito y que sólo por ello exigen una profundización mayor en su estudio y ulteriores consecuencias, así como intentos prác-

ticos para ver experimentalmente la eficacia para los fines pretendidos (11).

6. *Comparación del I. V. A. con el impuesto sobre las ventas.*

En el rapidísimo examen del origen y de la finalidad del I. V. A. en su triple plano, han aparecido ya, o se intuyen, algunas de sus ventajas y posibles inconvenientes. Pero es necesaria una comparación más exhaustiva, aunque sea breve, y más explícita, de esas ventajas e inconvenientes desde el punto de vista de la técnica fiscal, para poder tener más tarde mayores elementos de juicio.

Para hacer tal comparación, por necesidades de espacio excluimos de ella, ya "a priori", las modalidades del impuesto sobre las ventas que en sí mismas manifiestan teórica y técnicamente desde el principio mayores inconvenientes que ventajas, pues existen modalidades que, por el contrario, tienen más ventajas que inconvenientes. Se pregunta ahora: El I. V. A. ¿tiene aún más ventajas que esos impuestos sobre las ventas, preferentemente recomendables sobre los de su misma clase?

Quedan, pues, marginados de nuestra comparación por tener, considerados en sí mismos, más inconvenientes que ventajas: 1) el impuesto plurifásico o en cascada sobre las ventas; 2) el impuesto monofásico gravando las ventas del fabricante y 3) igualmente el monofásico sobre las ventas al por mayor (12).

Y sólo dispuesto para la confrontación con el I. V. A. el *impuesto monofásico sobre las ventas de los minoristas* que, en su análisis, es el único que resiste a todos los demás impuestos sobre las ventas ofreciéndonos un saldo favorable de ventajas sobre inconvenientes. Efectivamente, desde el aspecto técnico fiscal y desde la perspectiva económica tanto de producción como de distribución y comercialización interior y exterior, así como sobre la integración de empresas, aparecen considerables ventajas en este impuesto sobre las ventas de los minoristas.

VENTAJAS

- Reparte con uniformidad más equitativa la carga fiscal.
- No produce el efecto en cascada.
- No incita a la fusión empresarial formularia con vistas a la elusión del impuesto sobre las ventas.
- Pueden obtenerse los mismos resultados recaudatorios que con las otras clases de impuestos sobre las ventas, con un tipo menor de imposición.
- No son necesarios gravámenes compensatorios a la importación y a la exportación.

INCONVENIENTES

- Dificultad de administrar el impuesto, porque el número de sujetos pasivos se eleva desmesuradamente.
- Mayores gastos recaudatorios.
- Menores, aunque más numerosas, cantidades parciales recaudadas.
- En consecuencia, más caro y menos rentable y práctico fiscalmente.

(11) Es interesante leer la ponencia sobre el tema "Los problemas fiscales de los mercados comunes y de las zonas de libre comercio, en especial las relacionadas con el I. V. A.", defendida por GUIEN en representación de la CEE y por BACA MUÑOZ del Mercado Común Centro-Americano. Nos parece que confirma lo que se acaba de describir, al menos en sus líneas generales e implícitamente y que, por eso mismo, reclama ulteriores trabajos precisamente por haber abierto nuevas posibilidades al I. V. A.

(12) Un análisis más detenido de estas ventajas e inconvenientes puede verse en el artículo de CALLE, R., citado más arriba.

## G. HIGUERA UDIAS

Siguiendo una sistemática paralela con el I. V. A., han de descartarse para la comparación aquellas modalidades que no la resistirían ventajosamente. Así quedan excluidos el I. V. A.: 1) parcial o aplicado sólo al valor añadido en alguna o algunas fases del ciclo productivo y distributivo; 2) el que recae sobre la renta o producto bruto y no deduce las pérdidas experimentadas en el capital-equipos y 3) calculando el valor añadido con el examen físico del producto concreto de que se trate.

Es decir, que confrontamos el *I. V. A. general, sobre la renta o producto neto* (también podría hacerse sobre el consumo) y *calculado contablemente*. En este I. V. A. concreto encontramos ventajas e inconvenientes, si bien predominan aquéllas.

### VENTAJAS

- Reparte equitativamente la carga fiscal.
- “Ventaja de suficiente pluralidad de sujetos pasivos, sin llegar al inconveniente de la atomización.”
- Sin promover la fusión empresarial con la única finalidad de elusión fiscal, fomenta las empresas y el empleo de capital, al permitir la deducción en las inversiones.
- Permite la imposición de gravámenes a la importación y a la exportación, pero de fácil cálculo, y sin ningún perjuicio para la competencia internacional.
- Fácilmente comprobable, lo que dificulta la defraudación.
- Sencillo, pero teniendo al mismo tiempo en cuenta TODAS las partidas de elementos que se han incorporado al producto a lo largo de TODO el proceso.

### INCONVENIENTES

- Todavía la multiplicidad de sujetos pasivos es grande.
- Dificultad para poder calcular la base impositiva.
- Dificultades prácticas para que en la realidad sea un verdadero impuesto general y no se pidan o concedan excepciones.
- Dificultad de que, en consecuencia, el I. V. A. sea verdaderamente neutral a todo lo largo del proceso de producción y distribución.

El siguiente paso ya es obvio. Y la conclusión técnica también parece concorde: comparando el más ventajoso de los impuestos sobre las ventas con la variedad más ventajosa también del I. V. A. resulta indiscutible una mayor ventaja para éste, pues, a pesar de no ser perfecto, sí se muestra como el más perfecto hasta ahora y para las actuales circunstancias y finalidades de nuestra época. Los defectos son susceptibles de disminución con el transcurso del tiempo y a medida que el I. V. A. vaya adquiriendo carta de ciudadanía en los distintos sistemas fiscales y familiaridad entre los contribuyentes.

### VALORACION MORAL DEL I. V. A.

Ahora bien, este I. V. A., que técnicamente se nos muestra tan relativamente perfecto y adecuado a nuestro tiempo y sus necesidades concretas ¿es también moralmente aceptable?

En efecto, la perfección o cuasi-perfección financiera del I. V. A. con su saldo positivo excita espontáneamente al análisis deontológico que debe desembocar en las correspondientes conclusiones.

Procederemos de lo más general a lo más particular.

1. Indudablemente existe una Teología Moral tributaria de difícil problemática, pero suficientemente clara en sus conclusiones generales, derivadas de un razonamiento neutral y teológico. La tesis final en abstracto es clara y breve: *los impuestos justos son obligatorios en conciencia* (13). La dificultad la hallaremos en el momento de querer determinar la justicia o injusticia de tal impuesto concreto y el grado de dicha justicia o injusticia.

Por tanto, la primera conclusión, ciertamente condicionada, será: *El I. V. A. es un impuesto moralmente aceptable y, por tanto, obligatorio en conciencia, si es justo.*

2. En un segundo paso se encuentra la Teología Moral con la primera de las características del I. V. A.: se trata de un *impuesto indirecto*. La valoración moral de esta característica, todavía general, tiene que resultar por fuerza igualmente general. Moralmente y en puro principio la tributación directa o indirecta es indiferente. *Cualquier tributo, bien directo, bien indirecto, seguirá siendo obligatorio en conciencia*, puesto que esta cualidad no afecta o puede no afectar a la justicia, *siempre que se trate de un impuesto justo*. Lo que sucede es que la tributación indirecta es más proclive a la injusticia objetiva porque fácilmente lesiona la justicia distributiva, la finalidad secundaria del impuesto y otros condicionamientos estrictamente exigidos por la moral tributaria (14).

3. El I. V. A., sometido ahora a valoración, es un impuesto sobre las ventas y, más en concreto, *monofásico sobre las ventas al por menor*. La justicia y consecuente aprobación moral de un impuesto de este tipo, en el tercer estadio de concretización en que nos hallamos, viene dada por su bondad desde el punto de vista técnico, en sí misma, y comparativamente con otras imposiciones; así como por la inserción equilibrada en la totalidad del sistema fiscal, de manera que no quede desnivelada la justa proporción recaudatoria entre la imposición directa y la indirecta en favor de ésta. Ahora bien, esto se puede conseguir en recta técnica fiscal con el I. V. A., según se le afirma al moralista, luego *moralmente se ha de dar luz verde a este impuesto si se establece en tales condiciones*. Pero, además, dentro de este mismo estadio, las inevitables desventajas inheren-

(13) Sobre la Moral Fiscal en general ya hemos escrito en otras ocasiones y por eso prescindimos ahora. Cfr., p. ej., *Tributos y Moral en los siglos XVI y XVII*. Miscelánea Comillas, 40 (1963), 7-50; *Moral y reforma tributaria*. "Fomento Social", 19 (1964), 9-32, etc. En este último artículo se encontrará abundante bibliografía sobre el tema. Entre la posteriormente aparecida sobre la Moral Tributaria en general, queremos destacar *Impuestos y Moral*, PELLEGRINO, V., y CASABO SUQUE, J. M., en el número dedicado íntegramente al tema de la revista bonaerense CIAS, 17 (1968), del mes de marzo de 1968.

(14) Recordamos aquí, desde el punto de vista técnico fiscal, la conferencia en defensa de la tributación indirecta tenida el 8-III-67 en la Facultad de Ciencias Económicas y Políticas de Madrid por el director general de Impuestos Indirectos, señor BERGAMÍN RUIZ, F. Fue una síntesis de gran valor y sus razones muy interesantes y convincentes en lo que se refiere a la justicia de la tributación indirecta en relación con la directa. A cualquier lector le hará reflexionar. Fue tomada como material de trabajo por la XV Semana de Estudios de Derecho Financiero (Madrid, 1967), precisamente por su valor, y es de esperar que se publique en el correspondiente volumen de la indicada Semana. En cuanto al aspecto moral de la tributación directa o indirecta nos remitimos a los artículos y bibliografía de la nota anterior.

tes al I. V. A. en su forma técnica más favorable, sólo han de tolerarse como menor mal en gracia a la mucho mayor contrapartida positiva, procurando, además, disminuirlas con tendencia a la anulación total. En consecuencia, habrá de reducir en lo posible la multiplicidad de los sujetos pasivos todavía considerable; orillar la dificultad existente para evaluar la base impositiva; evitar, con la mayor energía posible, que se pierda la generalidad del impuesto e impedir la influencia perturbadora en el ciclo producción-consumo.

4. La última barrera analítica que ha de atravesar el I. V. A. para lograr una valoración moral positiva es ya concretísima y, desde luego, mucho más absoluta que las anteriores. Tiene, además, diversos aspectos de los que algunos han sido inicialmente tocados en uno u otro de los tres pasos precedentes.

a) El fin primario de la tributación es recaudar fondos para los necesarios *gastos exigidos por el bien común* y que debe realizar el Estado, la Provincia o el Municipio. Aquí la medida de *la moralidad del I. V. A. no difiere de la que se establece para los demás tributos directos o indirectos*.

Pero, además, a los impuestos se les está concediendo un fin secundario que avanza en importancia con el tiempo, como es *la redistribución de la renta y otras facetas sociales*. No creemos que el I. V. A. sirva mucho para tal finalidad. No obstante, *no será amoral o inmoral si el conjunto del sistema fiscal de que se trate cumple esa función*.

Tiene el I. V. A., en su origen y desarrollo histórico, una tercera finalidad que en él aparece como más peculiar y típica, porque precisamente se estudia y se implanta para eso: *favorecer el desarrollo y la integración económica*, urgente e ineludible en cierta manera, entre diversos países. Esta integración que ha de extenderse a toda la humanidad en justicia y caridad internacionales, está exigida por la Moral cristiana y más en estos tiempos cuyas circunstancias y signos peculiares la están reclamando. El magisterio ordinario de la Iglesia ha sancionado el cumplimiento de tal obligación recientemente de un modo categórico y con carácter de urgencia (15). *Luego, moralmente, es lícito y justo*; más aún, quizá pudiera ser obligatoria la implantación del I. V. A. atendiendo a esta finalidad y exigencia integradora y de desarrollo, si no hubiera otro camino desde el punto de vista fiscal, o los demás caminos fueran peores, con tal de que no se deje que tal fiscalidad produzca un ahondamiento mayor de las diferencias entre zonas desarrolladas y subdesarrolladas, sino las integre y equilibre, aunque sea, como es lógico, en forma progresiva.

b) *En cuanto a los objetos gravados, se exige moralmente al I. V. A. la oportuna discriminación posible*, con el mayor cuidado, según las circunstancias, *entre los artículos de primera necesidad y los que suponen gastos o ventas para necesidades de lujo* o, sencillamente, más superfluas. De otra forma se heriría la justicia distributiva propia de la moralidad fiscal.

c) *La proporcionalidad y progresividad tributaria* deben tenerse en cuenta dentro de las características sustanciales del I. V. A., aunque se

---

(15) Cfr. encíclica *Populorum Progressio*, especialmente en toda su segunda parte. Además la Constitución *Gaudium et Spes* del Concilio Vaticano II, n. 86,3; 85,2; ... y lugares paralelos de las encíclicas *Mater et Magistra* y *Pacem in Terris*. En diversas alocuciones y con insistencia, Paulo VI insiste tenazmente sobre el tema.

Doctrinalmente, desde el punto de vista moral más cualificado, recomendamos a COSTE, R., *Moral Internacional*, c. 20, pp. 703-41, así como la conclusión de la obra, pp. 743-56 de la ed. española (Barcelona, 1967).

comprende fácilmente que por su carácter de indirecto y su objeto propio no podrán sobresalir mucho. La moralidad habrá que medirla, tratándose de este aspecto, negativamente, es decir, evitando que el I. V. A. perjudique a la progresividad y *frente a ella se mantenga estrictamente neutral*, pero sin olvidar que, como exigencia básica, ha de darse al menos en el conjunto de todo el sistema nacional tributario.

d) La implantación del I. V. A. ha de hacerse *cumpliendo todos los requisitos del ordenamiento jurídico general y tributario* por medio de la correspondiente ley y siendo exactor el Estado, la Provincia o el Municipio. Téngase presente que la ley ha de ser sencilla, muy clara y comprensible para la gran masa de ciudadanos. Lo suficientemente estudiada para evitar escapes al fraude y concorde con la complicada psicología humana y la más difícil aún del contribuyente, para que, habiéndose observado con escrupulosidad todos los requisitos necesarios de justicia, sea aceptada con el menor disgusto por el contribuyente y cumplida lo más exactamente posible.

## EN ESPAÑA

España está llamando a las puertas del MEC. Debe, por tanto, prepararse previsoramente para el momento con las medidas de todo tipo de manera que el contraste sea lo más suave posible. En el MEC se está exigiendo a sus miembros la implantación del I. V. A. de manera total para el 1 de enero de 1970, luego también se nos reclamará en su día a nosotros. Mucho mejor si este paso ya lo hemos dado en el interior con vistas a esa integración futura.

La reforma tributaria española del 11 de junio de 1964 está siendo desbordada y ha sufrido retoques de importancia por acontecimientos monetarios, económicos y sociales que se han venido sucediendo. Es llamativa la recaudación cuando se comparan las cifras de los impuestos directos e indirectos. Ante todo ello, sería imperdonable la falta de una seria consideración para ver de qué manera se podría aprovechar el I. V. A. y su establecimiento, con el fin de evitar, o al menos paliar, esos desfases justamente desde campo tributario.

El artículo 185 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario creó el tributo denominado "Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas" (16).

(16) Ley 41/1964 del 11 de junio ("B. O." del 13), arts. 185-208.

Es un impuesto múltiple sobre las ventas y su introducción en el sistema fiscal español, supuso una novedad y el primer resquicio por donde penetró una técnica fiscal europea sobre el impuesto de ventas. La reforma fue trascendente por eso mismo y era además necesaria, pero hay que reconocer que en uno de los primeros pasos o etapas más imperfectas. Se impone, por eso sólo, una renovación del mismo con ulterior perfeccionamiento que parece ha de encaminarse por el sendero del I. V. A.

Más todavía. El rodaje de este impuesto nuevo en sus pocos años de existencia demuestra defectos prácticos notables. Recordemos la multiplicidad de gravámenes, la coexistencia con los impuestos especiales y los monopolios, su falta de neutralidad en la línea empresarial, las discriminaciones debidas a distintos porcentajes, su textura en cascada, el impedimento que supone al empleo de capitales e inversiones, trastornos frente al comercio exterior... Estos defectos y perturbaciones exigen una revisión y una renovación del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas. El I. V. A. puede ser el puente que nos facilite cruzar y proseguir el camino, puesto que al fin y al cabo la dirección es la misma, pero por un

## G. HIGUERA UDIAS

terreno que no resultará tan tortuoso si se estudian y preparan bien las contingencias posibles.

Una forma recaudatoria en el sistema fiscal español es la de la "evaluación global" (17). En el decenio que tiene de vida se ha entroncado con (17) Cfr. el trabajo de TOMÁS BRAVO, C. M., sobre *El Régimen de Evaluación Global a la luz de la Teología Moral* (Barcelona, 1964), donde se trata el tema con gran objetividad y exhaustivamente, aunque desconocemos si ha sido editado para el público.

el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas. Frente a sus innegables ventajas han aparecido inconvenientes serios que las neutralizan y, al parecer, las superan. Desde luego, la evasión y el fraude han encontrado campo abonado. Si la baratura de la recaudación lo hizo aconsejable frente al complicado y repetido Tráfico de Empresas —imprescindible quizá a modo de ensayo—, la mayor simplicidad del I. V. A. no reclama tal método recaudatorio, y por consecuencia, la implantación logra simultáneamente dos objetivos: perfeccionamiento del Tráfico de Empresas y precisión de la "evaluación global", abriéndose un campo de mayor justicia en esas dos perspectivas.

Tales ventajas hacen moralmente obligatoria la consideración sobre la conveniencia de la implantación del I. V. A. en España, por parte de las autoridades fiscales y del poder legislativo. En realidad se está haciendo, según nuestras noticias. Un poco más de información sobre este punto para el nivel medio ciudadano no estaría de sobra, por no decir que se tiene derecho a la misma y, por tanto, es obligatoria.

## CONCLUSION

Por lo dicho, el nuevo tributo *I. V. A. monofásico sobre las ventas al por menor*, es moralmente aceptable, puesto que sus características y finalidades son más justas que las de los impuestos similares, y siempre lo más perfecto y más justo es preferible a lo menos, siempre que no haya otras razones marginales que lo desaconsejen.

Más: Se da cierta obligación en los gobernantes para implantarlo, puesto que han de buscar el mayor bien común de la comunidad en cuanto les sea posible.

No han de desperdiciarse, sino aprovecharse al máximo, las oportunidades que ofrece el I. V. A. para a) evitar las tensiones entre impuestos directos e indirectos, al menos desde el punto de vista moral; b) que no se aumente la regresividad del sistema fiscal de que se trate; c) limar y resolver definitivamente, en lo que quepa, la pugna y la duda sobre impuestos directos e indirectos desde la perspectiva fiscal; d) contribuir desde el campo tributario a la unión y comunidad de los pueblos y naciones; e) en consecuencia, fomentar el desarrollo e integración económica de las distintas zonas.

En España, además, puede ser ocasión para la revisión del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas y sobre el procedimiento recaudatorio llamado Evaluación Global evitando sus defectos fiscales y morales.

El I. V. A. es la última etapa, y la más perfecta, de una línea tributaria concreta. Será de sentido común, y obligatorio además, aprovechar las experiencias precedentes tenidas en Francia, la mayor perfección de Alemania y los estudios de los cuatro restantes países del MEC, evitando los posibles fallos de discriminación que aún encierre el I. V. A.

El fruto de esas reflexiones será, sin duda, una tributación más justa sobre las ventas y la imposición indirecta, con beneficios adyacentes de insospechada valoración todavía.