



MEMORIA DEL PROYECTO DE LEY DEL
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

S U M A R I O

CAPITULO I: <u>LA REFORMA DE LA IMPOSICION INDIRECTA.</u>	1
I. Consideración crítica del vigente sistema de imposición indirecta.	6
II. La reforma de la imposición sobre el consumo.	12
CAPITULO II: <u>ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.</u>	15
I. Ambito objetivo de aplicación.	16
II. Ambito espacial.	25
III. Hecho imponible.	27
1. Concepto de entrega.	27
2. Prestaciones de servicios.	31
3. Importaciones.	34
4. Supuestos de no sujeción.	34
IV. Exenciones.	36
1. Exenciones en operaciones interiores.	39
2. Exenciones en las importaciones.	45
3. Exenciones en las exportaciones y operaciones asimiladas.	52
4. Exenciones en otros regímenes aduaneros.	57
V. Lugar de realización del hecho imponible.	62

VI. El sujeto pasivo.	67
1. 2. Sujetos pasivos.	67-70
3. Repercusión.	70
VII. La base imponible	72
1. Reglas generales.	72
2. Reglas especiales.	73
3. Regímenes de determinación de bases.	76
VIII. Devengo del Impuesto.	77
IX. El tipo impositivo.	80
X. Deducciones.	85
1. Regulación del derecho a deducción.	86
2. La regla de prorrata.	91
3. Deducciones por bienes de inversión.	94
XI. Devoluciones.	99
XII. Regímenes especiales.	103
1. Pequeñas empresas.	105
2. Agricultura, ganadería y pesca.	109
3. Agencias de viaje.	114
XIII. Gestión del Impuesto.	116
XIV. Infracciones y sanciones.	124
XV. Suspensión del ingreso.	128
1. En relación con la exportación.	128
2. En relación con el tráfico marítimo y aéreo internacional.	129
XVI. Régimen transitorio.	130

C A P I T U L O I

LA REFORMA DE LA IMPOSICION INDIRECTA

finales del proceso, por integrarse como componente del coste en el precio final de los bienes y servicios sometidos al tributo.

3º. Uno de los defectos más trascendentes de los impuestos en cascada, y consecuentemente de nuestro I.G.T.E., radica en la enorme dificultad, cuando no imposibilidad, de conocer con precisión la carga fiscal soportada por cada uno de los productos en el momento de su exportación. Ello se debe a la cir - cunstancia de que el número de fases por las que atraviesa la producción y distribución de un bien puede ser enormemente va - riable. Por ello la carga tributaria no puede ser conocida en el momento de la exportación ni mucho menos fijada con carácter general para los grupos de actividades o productos concretos.

Ello puede traducirse en la práctica en un aumento de protección fiscal de cara al comercio exterior. De ahí que la Exposición de Motivos de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Re - forma del Sistema Tributario pudiese puntualizar que el sistema de impuesto en cascada practicado se presta a la fijación de compensaciones adecuadas (no dice justas), por devolución de impuestos en los productos exportados, así como al gravamen alza - do al tiempo de la importación.

A estos defectos generales de los impuestos en cascada, el I.G.T.E. añade, derivados de su actual regulación:

1º) Falta de generalidad.

El Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas no grava con generalidad los procesos de producción y distribución de bienes.



El citado tributo no grava todas las fases de distribución de bienes, ya que quedan fuera de su ámbito de aplicación las ventas de bienes muebles o semovientes realizadas por comerciantes minoristas. En este punto se produce una clara distorsión de los mecanismos del mercado, ya que determinadas ventas al por menor efectuadas por fabricantes o comerciantes mayoristas están sujetas al Impuesto.

Importantes sectores de la actividad empresarial o profesional quedan fuera del ámbito de aplicación del Impuesto. No están sujetas al mismo las ventas, transmisiones o entregas por precio realizadas por agricultores, ganaderos o armadores de buques de pesca de los productos que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas, cuando los enajenantes no hubieren sometido a los citados productos a algún proceso de transformación. Con independencia de ello, gozan de exención las ventas, entregas o transmisiones del agua natural, pan común y harinas panificables, arroz, carnes y pescados frescos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos, leche, huevos y aceites vegetales comestibles. No tienen el mismo trato fiscal otros productos de consumo de carácter social, tales como las medicinas y determinados alimentos transformados.

El tratamiento fiscal de los servicios profesionales es particularmente distorsionante. Tales servicios están sujetos al Impuesto con carácter general cuando se prestan con independencia y habitualidad, pero gozan de exención si se realizan por personas físicas.

2º) La falta de generalidad del Impuesto constituye un factor negativo desde la perspectiva del control fiscal del tributo. Un gravamen que afecte con generalidad a todas las fases del proceso productivo ofrece información sobre hechos económicos que, debidamente cruzada, tiene evidente trascendencia de

cara a la actividad inspectora. Cuanto mayores son las limitaciones del ámbito de aplicación del tributo, más trascendentes son las lagunas en la información fiscal.

La Ley 6/1979, de 25 de septiembre, y disposiciones posteriores, han contribuido a paliar gran parte de los tradicionales defectos del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, especialmente el de la multiplicidad de los tipos impositivos aplicables, pero no es posible eliminar las limitaciones inherentes a la propia naturaleza de los impuestos en cada si no es mediante su sustitución por tributos técnicamente más evolucionados.

Los aspectos defectuosos de nuestra imposición indirecta no se refieren solamente al I.G.T.E. El Impuesto sobre el Lujo, profundamente modificado por la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sigue constituyendo un importante factor de distorsión en el funcionamiento de amplios sectores de nuestro sistema productivo.

La naturaleza relativa y cambiante del concepto de consumos suntuarios determina un desfase permanente entre la realidad social y el ámbito objetivo de aplicación del tributo.

Desde otra perspectiva la propia técnica impositiva del Impuesto, evidentemente arcaica, constituye un importante factor de distorsión en la actividad productiva empresarial que no solamente afecta a las transacciones interiores, sino que incide negativamente sobre las transacciones exteriores.

Finalmente, los mecanismos de los ajustes fiscales en frontera constituyen factores adicionales que dificultan la transparencia en las transacciones exteriores.

Nuestro país, al igual que los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, ha introducido el llamado sistema de imposición en el país de destino a los efectos de mantener la neutralidad en su comercio exterior. A estos efectos se han instrumentado la Desgravación Fiscal a la Exportación y el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, cuyo objetivo es doble: de una parte, evitar que los productos importados en España puedan estar gravados directa o indirectamente por tributos interiores superiores a los aplicados a los productos nacionales similares, y de la otra, hacer posible la devolución de los tributos interiores soportados por los productos que son objeto de exportación, garantizando la no aplicación de subvenciones directas o indirectas a la exportación.

Ello no obstante, la dificultad de calcular con precisión el importe exacto de la carga impositiva interior soportada por los distintos bienes, ha desviado en la fijación de cifras de promedio que pueden ser inferiores o superiores a las reales, con efectos, en ambos casos, perturbadores de nuestro comercio exterior.

II . LA REFORMA DE LA IMPOSICION SOBRE EL CONSUMO.

Las evidentes motivaciones para una reforma en la imposición española sobre el consumo tienen una solución unívoca motivada por razones políticas y objetivas.

Desde una perspectiva política la próxima adhesión de España a la Comunidad Económica Europea condiciona decisivamente la modalidad impositiva a establecer sobre las transacciones empresariales.

La conveniencia de facilitar la neutralidad en los intercambios internacionales dentro del Mercado Común Europeo ha llevado a la armonización de las legislaciones internas relativas a los tributos que gravan las transacciones realizadas en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, eliminando, en la medida de lo posible, los factores que son susceptibles de distorsionar las condiciones de competencia, tanto en el interior de los Estados miembros, como en las transacciones internacionales.

Con esta finalidad, y sin perjuicio de tomar las medidas adecuadas para suprimir en el futuro las fronteras fiscales intracomunitarias, se ha considerado necesario imponer a todos los Estados miembros la supresión de todos los tributos acumulativos en cascada, (categoría a la que pertenece nuestro Impuesto sobre el Tráfico Emp.), substituyéndolos por un impuesto sobre el valor añadido, debidamente armonizado en toda la Comunidad. Con esta finalidad el Consejo de la Comunidad Económica Europea ha dictado sucesivas Directrices regulando el marco en que han de desenvolverse las legislaciones internas de los Estados miembros. A estas Directrices se acomoda sustancialmente el Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pero no son únicamente razones políticas las que han determinado la opción. El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo moderno, altamente perfeccionado que se está imponiendo de forma fulgurante en países de estructura económica y política muy variada. En efecto, se trata de un impuesto relativamente reciente, ya que fue implantado por primera vez en Francia el año 1954. Desde entonces, se ha extendido rápidamente a más de 30 países en Europa, Africa, América y Asia.

Son varias las razones que justifican la espectacular expansión del nuevo tributo y que se analizan con detalle en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley:

1) Neutralidad interior. Cualquiera que sea el proceso de producción y distribución la incidencia del tributo es siempre la misma.

2) Neutralidad exterior, que se traduce en la ausencia de discriminación fiscal respecto de los bienes o servicios en razón del país de origen de los mismos.

3) Generalidad: grava la totalidad de los procesos de producción y distribución de bienes y las prestaciones de servicios.

4) Favorece la inversión ya que, de una parte, elimina el efecto de doble imposición sobre esta clase de bienes propio de los impuestos en cascada, y de la otra, al autorizarse la deducción inmediata del impuesto soportado en las adquisiciones de bienes de inversión, disminuyen los costes financieros del proceso inversor.

5) Frena el consumo y, en consecuencia, actúa de forma indirecta como incentivo al ahorro.

6) Favorece el empleo si una parte sustancial de sus rendimientos se destinan a la financiación de los gastos de la Seguridad Social, disminuyendo el montante de las cotizaciones empresariales. En este caso el evidente abaratamiento del factor trabajo constituye un importante incentivo para la mayor utilización del mismo.

En consecuencia, el Impuesto sobre el Valor Añadido se configura como el tributo básico de la imposición indirecta española, que absorberá al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, al Impuesto sobre Lujo y al Impuesto Especial sobre Bebidas Refrescantes.

La nueva configuración del tráfico exterior se traducirá en la desaparición del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y la Desgravación Fiscal a la Exportación.

En torno al nuevo eje de la imposición indirecta se está produciendo un proceso de reordenación de todo el sistema tributario indirecto español que, iniciado en la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta, se continuó en la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, sobre Impuestos Especiales y en la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La conclusión de dicho proceso se producirá, una vez aprobado definitivamente el Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante las normas de adaptación que, según se especifica en la Disposición Final Primera del mencionado Proyecto de Ley, deberá proponer el Gobierno a las Cortes Generales para su aprobación antes de 31 de diciembre de 1984.

C A P I T U L O I I

ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

I. AMBITO OBJETIVO DE APLICACION

El Impuesto sobre el Valor Añadido, establecido sobre el consumo, se exige fundamentalmente con ocasión de las operaciones realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, si bien el mantenimiento de la neutralidad impositiva y las circunstancias específicas de las operaciones inmobiliarias determinan la ampliación de su ámbito de aplicación.

Son objeto de gravamen por este Impuesto dos grandes grupos de operaciones: las realizadas en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales y las sujetas en todos los casos, con independencia del sujeto que las realice. En esta segunda categoría se incluyen las importaciones de bienes y las transmisiones de edificaciones.

1. Son empresariales o profesionales las actividades de contenido económico realizadas por quienes habitualmente se dediquen a ellas con independencia.

El artículo 4 de la Sexta Directriz del Consejo de las Comunidades Europeas de 17 de mayo de 1977, destaca que son actividades económicas las de producción, comercialización y prestación de servicios, incluidas las extractivas, agrícolas, de profesiones liberales y asimiladas. En particular se considera actividad económica la de explotación de bienes corporales o incorporeales con el fin de obtener ingresos de carácter duradero.

El Proyecto de Ley no define las actividades empresariales o profesionales. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incorpora -

indirectamente un concepto aplicable también en el Impuesto sobre el Valor Añadido, al considerar rendimientos de actividades profesionales o empresariales aquellos que "procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

En particular se consideran empresariales o profesionales las actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios, mineras, profesionales y artísticas.

Para que los actos concretos entren dentro del ámbito objetivo de aplicación del IVA es necesario que exista una relación directa, jurídica o económica, entre aquéllos y el sujeto pasivo, empresario y profesional, que los realiza. Sólo quedan gravadas por el Impuesto las operaciones de los empresarios y profesionales efectuadas en el desarrollo de su actividad profesional o empresarial. En consecuencia se consideran sujetas a gravamen en todo caso las transmisiones de la totalidad de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, salvo los supuestos de no sujeción previstos en el Proyecto de Ley.

Por el contrario, no se consideran sujetas a gravamen las transmisiones de la totalidad o parte de bienes que integren el patrimonio personal de los empresarios o profesionales, diferenciado del profesional o empresarial, salvo en los casos excepcionales descritos en el aludido Proyecto de Ley.

La habitualidad es condición subjetiva inherente al empresario o profesional. Por esta razón el Proyecto de Ley del IVA no considera necesario resaltar expresamente tal circunstancia.

La nota de habitualidad figuraba ya como definitoria del empresario o profesional en el artículo 4 de la Segunda Directriz del Consejo de las Comunidades Europeas, reiterándose en el mismo artículo de la Propuesta de la Sexta Directriz de 29 de junio de 1973 y 26 de julio de 1974.

Ello no obstante, el Texto definitivo de la Sexta Directriz de 17 de mayo de 1977 no consigna definitivamente el requisito de la habitualidad al calificar al sujeto pasivo del Impuesto, sin duda con el fin de no afectar al sistema francés de T.V.A., ya que el artículo 256,2 del C^ode G^on^oral des Imp^ots, extiende el ámbito de aplicación del citado tributo a las operaciones ocasionales de contenido económico análogo al de las empresariales.

No ha parecido conveniente extender el ámbito de aplicación del IVA a toda clase de operaciones de contenido económico realizadas por particulares. Las dificultades de comprobación e investigación serían considerables. Los costes de gestión del tributo podrían incrementarse considerablemente sin resultados apreciables en el crecimiento de los ingresos públicos. Por último, el aumento de la presión fiscal indirecta sería también muy relevante.

El Proyecto de Ley considera efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial únicamente las operaciones llevadas a cabo por empresarios o profesionales, es decir, por

quienes habitualmente se dedican a realizar actividades de contenido económico. La nota de habitualidad califica subjetiva - mente a la operación gravada.

En consecuencia, son operaciones sujetas las realiza - das por empresarios o profesionales, quedando fuera del ámbito de aplicación del Impuesto las operaciones de contenido econó - mico realizadas por particulares, salvo las excepciones esta - blecidas expresamente.

A diferencia del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, que limita su ámbito objetivo a las operaciones típicas y habituales del tráfico de los sujetos pasivos, el Impuesto sobre el Valor Añadido somete a gravamen la totalidad de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ámbito de su actividad empresarial o profesional, tanto si son típicas y habituales de su tráfico como si tienen un carác - ter meramente ocasional.

La habitualidad puede resultar tanto de la realización continuada de actos diversos como de la explotación de un bien corporal o incorporeal a fin de obtener ingresos durante un cierto período de tiempo, es decir, con permanencia.

El artículo 4, número 1 de la Sexta Directriz de las Comunidades Europeas condiciona la sujeción al IVA a la independencia en la realización de actividades económicas. La independencia jurídica es elemento caracterizador de la activi - dad del empresario o profesional cuya actividad económica está gravada por el citado tributo. Por ello el artículo 7º, número 5, declara no sujetos al Impuesto los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relacio - nes laborales o administrativas. En consecuencia, quedan fuera

del ámbito de aplicación del I.V.A. los servicios prestados por asalariados y restantes personas vinculadas a otras por un contrato de trabajo o cualquier otro análogo en que concurran circunstancias de subordinación laboral.

No se ha considerado oportuno hacer uso de la facultad atribuida por la Sexta Directriz a cada Estado miembro para considerar como un solo sujeto pasivo a personas que, si bien son independientes desde un punto de vista jurídico, están vinculadas entre sí mediante relaciones económicas, financieras y de organización.

El artículo 4, párrafo segundo de la Sexta Directriz, recoge parcialmente el texto de la Segunda Directriz, Anexo A, que introdujo en el Impuesto sobre el Valor Añadido el concepto de Organchaft, existente en el antiguo Umsatzsteuer alemán y cuyo objeto era evitar concentraciones verticales de empresas de carácter artificial. En realidad el Organschafft, que puede tener un evidente sentido en un impuesto tipo cascada, carece de fundamento en los impuestos sobre el valor añadido, complicando considerablemente el funcionamiento de tales tributos afectando a la neutralidad de los mismos. Además, al condicionar la consideración de empresario o profesional a la independencia económica, financiera o de organización se haría necesario incorporar a la legislación española el llamado autoconsumo interno, sometiendo a tributación las meras afectaciones, efectuadas por un sujeto pasivo, de los bienes del patrimonio empresarial al consumo de la propia empresa o al desarrollo de actividades no gravadas por el Impuesto.

En el Proyecto de Ley no se ha regulado el autoconsumo interno por entender que afecta negativamente a la

simplicidad del tributo y complica el funcionamiento del mismo sin fundamento suficiente.

2. Además de las realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, el Proyecto de Ley del IVA somete a gravamen determinadas operaciones con independencia de la condición subjetiva de la persona o entidad que las realiza: importaciones de bienes y primera transmisión de bienes inmuebles.

La sujeción al Impuesto de las importaciones de bienes es consecuencia de la existencia de fronteras fiscales. En un futuro, ciertamente todavía lejano, está prevista la desaparición de las fronteras fiscales dentro de la Comunidad Económica Europea, lo que llevará consigo la supresión del IVA establecido sobre las importaciones y de las deducciones o devoluciones en las exportaciones. Mientras dicho objetivo comunitario se realiza, es criterio vigente en el Mercado Común Europeo el de que la sujeción al Impuesto de los bienes debe producirse en el país donde éstos son consumidos. El procedimiento técnico tributario que garantiza la neutralidad del Impuesto en tales casos, es el de la exención absoluta de las exportaciones y la sujeción al mismo Impuesto de las importaciones de bienes, cualquiera que sea el sujeto que las realice.

La fiscalidad inmobiliaria presenta indudables peculiaridades que han originado tratamientos fiscales muy diversos en los distintos Estados en que está implantado el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Resulta evidente que los bienes inmuebles pueden ser utilizados como medios de producción de bienes o servicios,

por lo que las diferencias de régimen fiscal en los distintos Estados pueden afectar a las condiciones de competencia entre los mismos. En efecto, si los bienes inmuebles utilizados por las empresas en sus procesos productivos se gravan por el Impuesto sobre el Valor Añadido, la carga tributaria repercutida por el transmitente sería susceptible de deducirse de las cuotas devengadas por el adquirente como consecuencia de las operaciones que realice. Por el contrario, si las transmisiones de bienes inmuebles no se gravan por el IVA y quedan sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la cuota soportada por el adquirente no es susceptible de deducción y se incorpora como coste al precio que el empresario o profesional fija como contraprestación de sus servicios, incrementando la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. De aquí que la Propuesta de Sexta Directriz para la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido pusiera de manifiesto la conveniencia de que se sometieran a dicho tributo la totalidad de las entregas de bienes, cualquiera que fuese su naturaleza jurídica y propusiera la sujeción al mismo de todas las entregas de edificaciones nuevas y de terrenos con destino a la edificación efectuadas por cualquier persona o entidad, incluso por particulares que no actuaran en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales. Dicha regulación no prosperó al elaborarse el texto definitivo. En efecto, la Sexta Directriz de 17 de mayo de 1977 no ha logrado establecer un régimen fiscal uniforme aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles. Respecto de las edificaciones nuevas y de los terrenos edificables, la norma comunitaria impone la sujeción a gravamen cuando se realicen en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, y deja al arbitrio de los Estados miembros la posibilidad de gravar también las entregas ocasionales de tales bienes, si bien tal norma no será totalmente

vinculante hasta la expiración del período transitorio previsto en la propia Directriz.

El Proyecto de Ley somete a gravamen las entregas de edificaciones nuevas y de solares edificables que se produzcan en desarrollo de una actividad empresarial o profesional, consagrando el criterio normativo introducido en la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta. También quedan sujetas al Impuesto las transmisiones de edificaciones nuevas (primeras transmisiones de dichos inmuebles) realizadas fuera del ámbito de la actividad empresarial o profesional, pero no se extiende la sujeción a las transmisiones de solares edificables efectuadas por particulares.

Las transmisiones de edificaciones usadas y de terrenos no edificables no resultan gravadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El análisis de las normas reguladoras del régimen fiscal inmobiliario descrito debe completarse con la mención de dos conceptos básicos para la delimitación del hecho imponible: nueva edificación y terreno edificable.

El artículo cuatro de la Sexta Directriz considera entrega de edificación nueva la que se produce "antes de su primera ocupación", si bien puntualiza que los Estados miembros podrán aplicar criterios distintos del de la primera ocupación y fijar al efecto un plazo no superior a cinco años contados desde que finalice la construcción del edificio o desde el inicio de la primera ocupación.

El Proyecto de Ley adopta un concepto de edificación muy amplio que abarca las construcciones efectuadas sobre el

suelo o en el subsuelo, incluso los terrenos que han sido objeto de urbanización.

La distinción entre edificación nueva y usada se efectúa en el artículo 3º del referido Proyecto introduciendo el concepto de primera transmisión (la que se produce antes de su ocupación o utilización por el promotor o un arrendatario). Con el fin de evitar simulaciones, no se considerará ocupación o utilización la que tenga duración inferior a dos años.

El artículo 8º, apartado 22 del Proyecto de Ley, otorga la consideración de terreno edificable al suelo sujeto a la Contribución Territorial Urbana, aunque goce de exención.

El análisis del régimen fiscal de las transmisiones de bienes inmuebles resultaría parcial e incompleto sin una alusión específica a los terrenos urbanizados. El proceso de urbanización de terrenos supone la realización de trabajos que incorporan valor al suelo, transformando el terreno edificable en edificación, cuya primera transmisión resulta gravada en todo caso por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Pero, una vez efectuada la primera transmisión del terreno urbanizado, el régimen fiscal previsto en el Proyecto de Ley ya no es el de las edificaciones usadas, exentas del Impuesto cuando se realizan en el ámbito de las operaciones empresariales o profesionales, sino el de los terrenos edificables, gravados por el Impuesto en tales casos.

El fundamento de tan peculiar régimen jurídico radica en la oportunidad de evitar distorsiones en el mercado inmobiliario, evitando un tratamiento fiscal diferente de las transmisiones de terrenos destinados a la edificación según hayan sido o no objeto de urbanización.

II. AMBITO ESPACIAL.

La C.E.E. considera un objetivo importante, a lograr en el futuro, la llamada supresión de las fronteras fiscales con el fin de asegurar la neutralidad del sistema común de tributos indirectos establecidos sobre las operaciones realizadas en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, evitando las discriminaciones fiscales por razón del Estado de origen de los bienes cuya entrega se sujeta a gravamen y asegurando la libertad de competencia efectiva dentro del Mercado Común.

Cuando el mencionado objetivo sea una realidad, los bienes producidos en cada uno de los Estados miembros podrán pasar a los demás sin que proceda exigir tributos en la importación ni compensaciones por razón de exportación. Además, los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas en un Estado miembro de la C.E.E. las que hubieren soportado por el mismo concepto en cualquiera de los Estados integrantes del Mercado Común Europeo.

La supresión de fronteras fiscales entre los distintos Estados comunitarios presupone normas reguladoras del IVA sustancialmente idénticas y plantea el importante problema del reparto de los ingresos comunitarios por este concepto, para cuya efectividad se hace imprescindible arbitrar un mecanismo de compensación.

Con carácter transitorio, mientras se produce la supresión de fronteras fiscales los Estados miembros de la C.E.E. están obligados a poner en vigor un impuesto sobre el valor añadido debidamente armonizado con la Sexta Directriz y demás normas comunitarias.

La Propuesta de Sexta Directriz de 29 de junio de 1973 y 26 de julio de 1974, había previsto que la vigencia del citado tributo debería afectar al "conjunto del territorio nacio-nal de cada Estado miembro, incluidas las aguas jurisdiccionales", autorizando la permanencia de situaciones de hecho existentes hasta entonces en los Estados miembros. El artículo 3 del texto definitivo de la Sexta Directriz adopta un criterio diferente, y establece que su ámbito de aplicación territorial debe coincidir con la parte de cada Estado miembro donde resulte aplicable el tratado que instituye la Comunidad Económica Europea, excluyendo parte de los territorios nacionales de Alemania, Dinamarca e Italia.

El artículo segundo del Proyecto de Ley dispone, en principio, la exigibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido en todo el territorio español, si bien abre un cauce suficiente a la posibilidad de que, por normas de rango adecuado, puedan establecerse regímenes especiales por razones geográficas compatibles con los Convenios o Tratados internacionales.

Razones históricas y geográficas evidentes pueden aconsejar, en su caso, el establecimiento de un régimen tributario especial en las Islas Canarias. Tal posibilidad está pendiente de la necesaria toma de postura española y de la correspondiente negociación con la Comunidad Económica Europea. En consecuencia, no parece oportuno que los posibles regímenes especiales por razón de territorio queden definitivamente regulados en el Proyecto de Ley del IVA. Disposiciones posteriores del rango adecuado podrán establecer, en su caso, los regímenes especiales correspondientes, los criterios normativos necesarios para concretar el ámbito territorial de aplicación de los mismos y las reglas aplicables a las

transacciones que se produzcan entre los territorios españoles con regímenes tributarios diferentes.

III. HECHO IMPONIBLE.

Siguiendo los precedentes del Derecho comparado y de la Sexta Directriz comunitaria, el Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido distingue tres categorías de hechos im~~ponibles~~: entregas de bienes, prestaciones de servicios e im~~portaciones~~.

La delimitación conceptual de los distintos hechos im~~ponibles~~ se ha efectuado aplicando rigurosamente los criterios inspiradores del Título V de la Sexta Directriz.

1. El concepto de entrega está concebido en términos de gran amplitud. Se entiende por entrega toda transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal, por lo que tienen tal condición, las transmisiones efectuadas a título gratuito que tributarán también, si procediere, por el Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones.

En aplicación del artículo 5, número 6 de la Sexta Directriz, se consideran entregas sujetas al Impuesto las operaciones que se integran en el llamado autoconsumo externo de bienes. Tales operaciones son, de una parte, la transferencia por un sujeto pasivo de bienes de su empresa al patrimonio personal o al consumo propio y de la otra, la cesión gratuita de los mismos bienes.

Sin embargo, la sujeción a gravamen del autoconsumo

de bienes no se produce de forma absoluta puesto que, de acuerdo con el texto comunitario, está condicionada a que tales bienes o los bienes que los componen hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido. Además, no todas las operaciones efectuadas a título gratuito en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional quedan sujetas al citado tributo. El artículo 7 del Proyecto de Ley exceptúa de dicho gravamen a:

- Las entregas o transmisiones globales de empresas efectuadas a título lucrativo entre personas físicas, siempre que como consecuencia de la transmisión no se haya producido la desafectación de todos o parte de los bienes transmitidos del patrimonio empresarial o profesional a que estaban afectados.

- Las entregas de muestras gratuitas o de objetos de escaso valor efectuadas para la promoción de las actividades empresariales.

En los supuestos de autoconsumo de bienes la base imponible queda reducida al precio de compra de dichos bienes o, en su defecto, al coste de aquéllos.

La sujeción al Impuesto de los supuestos de autoconsumo externo se justifica ordinariamente por la doctrina en base a la conveniencia de evitar, de una parte, que los mismos bienes puedan llegar a la fase de consumo con cargas tributarias diferentes y, de la otra, como medida cautelar encaminada a impedir la realización del fraude fiscal.

El Proyecto de Ley no somete al Impuesto al llamado

autoconsumo interno que, con carácter potestativo para los Estados miembros, se regula en el artículo 5, número 7, de la Sexta Directriz. Se considera autoconsumo interno la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de un bien producido, extraído, transformado, adquirido o importado en el ejercicio de su actividad empresarial. El gravamen del autoconsumo interno originaría indudables dificultades prácticas, sobre todo de índole contable y registral, que parece oportuno evitar, sobre todo si se tiene en cuenta que el funcionamiento correcto de la mecánica de deducciones puede remediar las distorsiones que hubieran podido derivarse de la no tributación del autoconsumo interno.

Se consideran también como entregas las transmisiones de bienes en virtud de expropiación forzosa y las aportaciones no dinerarias, efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto, de los elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes, y las adjudicaciones de esta clase de bienes en los casos de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas.

Con el fin de equiparar fiscalmente las transmisiones del poder de disposición de bienes a otras operaciones que tienen un contenido económico equivalente, se consideran entregas sujetas al Impuesto la constitución y la transmisión de derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre los bienes inmuebles y las ejecuciones de obra con aportación de los materiales por el empresario.

En aplicación del artículo 5, número 4 de la Sexta Directriz se asimilan a las entregas de bienes las efectuadas en virtud de contratos de arrendamiento-venta o de

ventas a plazos con pacto de reserva de dominio, en los que la transmisión del poder de disposición depende de la realización de una condición suspensiva: pago del último canon arrendatario o del último plazo del precio.

Finalmente, el Proyecto de Ley, en coherencia con la Sexta Directriz, considera también entregas sujetas al Impuesto las transmisiones de bienes efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta cuando el comisionista actúe en nombre propio.

2. PRESTACIONES DE SERVICIOS.

Para la determinación del concepto de prestación de servicios se utiliza un doble procedimiento sintético y analítico.

Primeramente, con un criterio sustancialmente idéntico al sustentado por la Sexta Directriz comunitaria, se determina la noción de prestación de servicios con una gran amplitud que trasciende ampliamente de su mero significado jurídico. Prestación de servicios, a los efectos del Impuesto, es toda operación realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional que no pueda calificarse como entrega de bienes. Se diferencia sustancialmente también de las importaciones, por su contenido específico y por su objeto.

Desde un punto de vista analítico el Proyecto de Ley enumera algunas de las categorías más relevantes de prestaciones de servicios.

Particular trascendencia, por el número de sujetos a que afectan, tienen las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de una profesión, arte, oficio o, en general, de cualquier actividad que tenga por objeto el trabajo.

En efecto, aun no sujetándose a gravamen los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales o administrativas, es considerable el número de personas físicas que, gozando en el momento actual de exención por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, van a quedar sujetas al I.V.A. Se trata de un

sector de actividad en que, además, el control del cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias es particularmente difícil y exigirá un mayor esfuerzo a la Administración. Por esta razón el artículo 28, número 3, de la Sexta Directriz comunitaria autorizó transitoriamente a los Estados miembros en los que tales operaciones gozaban de exención anteriormente, para continuar exonerando a las prestaciones de servicios de los autores, artistas e intérpretes de obras de arte, abogados y otros profesionales liberales.

El Proyecto de Ley únicamente reconoce la exención a favor de los servicios prestados por profesionales médicos y sanitarios incluidos los odontólogos, mecánico-dentistas y protésicos dentales, en aplicación de lo dispuesto en el artículo trece de la Sexta Directriz.

Modificando el criterio establecido en el anterior Proyecto de Ley del I.V.A. se consideran prestaciones de servicios el arrendamiento de bienes, negocios o empresas, con o sin opción de compra, las cesiones de uso o disfrute de bienes muebles, los traspasos de locales de negocios y las ejecuciones de obra sin aportación de materiales por el empresario.

Puesto que las entregas de bienes se refieren exclusivamente a bienes corporales, se deben incluir entre las prestaciones de servicios las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial. En la misma línea de razonamiento, habida cuenta que las entregas de bienes, salvo algunos supuestos de autoconsumo, son transmisiones de bienes, las demás obligaciones de hacer o no hacer se consideran prestaciones de servicios, incluso las abstenciones

estipuladas en contratos de venta en exclusiva o de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas, siempre que se realicen mediante precio y en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, aunque sean ocasionales.

Razones de neutralidad fiscal, asumidas por la Sexta Directriz comunitaria, determinan los criterios normativos aplicables al llamado autoconsumo de servicios. A estos efectos se considera autoconsumo toda prestación de servicios en sentido económico, realizada sin contraprestación en el ámbito de las actividades empresariales o profesionales, tanto si se destina a las necesidades privadas del usuario, como si se presta gratuitamente a terceros.

También en este caso la relevancia práctica de tal norma queda limitada por el hecho de que la base imponible esté constituida exclusivamente por el importe de los gastos efectuados al realizar la prestación de los servicios autoconsumidos.

Sin entrar en el análisis de la auténtica naturaleza jurídica de las operaciones crediticias y siguiendo el criterio de calificación adoptado por los países del Mercado Común, se consideran prestaciones de servicios los préstamos y créditos, si bien la mayor parte de las operaciones referentes a los mismos gozan de exención.

Al igual que en el supuesto de las entregas de bienes realizadas en nombre propio y por cuenta de terceros, se entenderán realizadas directamente por el intermediario las prestaciones de servicios efectuadas por cuenta de terceros, cuando

quien presta los servicios actúa en nombre propio.

3. IMPORTACIONES.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo establecido sobre el consumo y que, en consecuencia, grava en definitiva al consumidor final.

La Comunidad Económica Europea, con el fin de mantener la neutralidad del citado Impuesto en los intercambios internacionales, y en tanto no se alcanza el objetivo de la supresión de las fronteras fiscales dentro del Mercado Común, ha optado por gravar al consumidor final de los bienes aplicando el principio llamado de tributación en "el país de destino". Ello supone de una parte la exención absoluta de las exportaciones y, de otra, la sujeción al Impuesto de las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador. Los bienes importados en España estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido al mismo tipo impositivo aplicable a las transacciones interiores; con ello se grava el valor añadido en todas las fases precedentes del proceso de producción o distribución de los mismos bienes, asegurándose así la neutralidad del Impuesto en los intercambios internacionales.

4. SUPUESTOS DE NO SUJECION.

El Proyecto de Ley completa la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de los supuestos de no sujeción.

Además de los anteriormente examinados (entregas globales de empresas a título gratuito, transmisiones de bienes inmuebles fuera del ámbito empresarial o profesional, servicios prestados en régimen de dependencia, entregas de muestras gratuitas o de objetos de escaso valor para la promoción de actividades empresariales), se regulan otros cuatro supuestos de no sujeción con un fundamento muy diverso.

En los casos de las entregas de bienes a quienes han de ejecutar obras sobre los mismos y de las entregas de dinero a título de mera contraprestación o pago, se trata de aclarar el sentido obvio de los preceptos legales.

La no sujeción a tributación de los transportes internacionales en la parte del trayecto de los mismos que tenga lugar fuera del territorio español, es consecuencia práctica de las normas de aplicación territorial del Impuesto contenidas en el artículo 12 de la Ley.

El Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas grava las operaciones empresariales realizadas en régimen de Derecho Privado por el Estado y demás Entes Públicos. Sin embargo, son amplias las parcelas de la actividad de los Entes Públicos exentas del mencionado tributo (productos monopolizados, S.E. N.P.A., Comisaría de Abastecimientos y Transportes, transportes por ferrocarril de uso público, telecomunicaciones, etc.). El Impuesto sobre el Valor Añadido no será aplicable, en principio, a las operaciones realizadas por el Estado y demás Entes Públicos, si bien quedarán gravadas, en todo caso, las empresariales o profesionales llevadas a cabo por dichos Entes, en el desarrollo de determinadas actividades relacionadas en el Anexo E de la Sexta Directriz comunitaria, recogidas en el artículo 7º, número 8, del Proyecto de Ley, entre las que se incluyen las

telecomunicaciones, los transportes de personas, las de intervención sobre productos agropecuarios dirigidas a la regulación del mercado de tales productos y la explotación de economatos, cooperativas y establecimientos similares.

IV. EXENCIONES.

La regulación del régimen comunitario de las exenciones pone de relieve la discordancia existente entre los criterios óptimos de ordenación racional del Impuesto sobre el Valor Añadido y la regulación del régimen de exenciones incorporado a la Sexta Directriz de las Comunidades Europeas, resultado de complejas negociaciones entre los Estados Miembros.

La Memoria del Proyecto de Ley del IVA, aprobado por el Gobierno el año 1978, ponía de manifiesto que "el juego de las exenciones, cualesquiera que sean las razones que las avallen, no se aviene ni con la naturaleza de generalidad del IVA, ni tampoco con su mecánica, especialmente en el caso de haberse optado por el método de crédito del Impuesto." "En efecto, en este caso se aconseja que, al establecerse la exención lo sea de modo general a todas las fases del proceso de producción y distribución ya que, si la exención se refiere sólo a una fase intermedia, se produce el llamado "efecto de recuperación del impuesto", es decir, quienes vendan productos en cuya fabricación se hayan incorporado elementos que gozaban de exención, habrán de satisfacer el Impuesto sobre el precio total de venta, sin poder practicar deducciones como consecuencia de la exención, con lo que los productos finales pueden resultar más gravados que si no existiera exención alguna." Además, las fases anteriores a la exenta también habrán soportado el IVA, a

no ser que expresamente se declare la exención (como ocurre en el Proyecto de Ley con las exportaciones), o se aplique el tipo cero.

La neutralidad del Impuesto exige la ausencia de exenciones pues, tanto en el caso de que tenga lugar el efecto de recuperación del impuesto exento, como en el de que no sea posible deducir el impuesto satisfecho en las fases anteriores, los citados beneficios fiscales producen graves distorsiones económicas que sólo pueden ser justificadas en supuestos excepcionales.

La Sexta Directriz establece un sistema rígido de exenciones de aplicación en todos los Estados comunitarios, no siempre coherente con el objetivo de neutralidad inspirador del Impuesto sobre el Valor Añadido. La lista común de exenciones de la citada Directriz es el resultado de frecuentes transacciones entre puntos de vista de los diferentes Estados miembros.

De acuerdo con ello, solamente puede ser reconocida la exención del IVA por parte de los Estados miembros en los casos fijados por la Sexta Directriz, no estando autorizado el reconocimiento de exenciones no previstas en las normas comunitarias.

La regulación comunitaria de las exenciones en materia de IVA, dentro de su rigidez, tiene una cierta flexibilidad no siempre fácil de determinar, ya que la Directriz citada es ambigua en alguna de sus normas, siendo su interpretación difícil.

El Título X de la Sexta Directriz regula el régimen comunitario de exenciones en materia del IVA. Ello no obstante

con carácter transitorio y hasta el día 31 de diciembre de 1984 (salvo ulterior ampliación), los Estados miembros podrán continuar gravando las actividades exentas relacionadas en el Anexo E de la Directriz, mantener la vigencia de determinadas exenciones que, aún no estando incluidas en la lista común, se relacionan en el Anexo F de la Sexta Directriz, o, finalmente, conceder a los sujetos pasivos la facultad de optar por la sujeción al tributo respecto de determinadas operaciones exentas descritas en el Anexo G de la citada Directriz.

Dado lo limitado del plazo transitorio, y teniendo en cuenta la incertidumbre existente respecto de una eventual ampliación del citado plazo, el Proyecto de Ley no hace uso de las posibilidades de modificación del régimen común de las exenciones, contenidas en el artículo 28 de la Sexta Directriz y se acomoda estrictamente a las normas comunitarias de aplicación general del Título X de la Sexta Directriz.

La adopción de la lista común de exenciones de la C.E.E. supondrá una modificación importante respecto del sistema de beneficios fiscales actualmente vigente en materia de IGTE. Perderán su exención las entregas de productos de primera necesidad (agua natural, pan común, harinas panificables, arroz, carnes y pescados frescos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos, leche, huevos, aceites vegetales comestibles), libros, revistas y periódicos diarios, productos sometidos a los Impuestos Especiales, productos monopolizados, operaciones de intervención del Estado en el mercado de productos agropecuarios, cooperativas fiscalmente protegidas, viviendas de protección oficial, servicios profesionales prestados por personas físicas, telecomunicaciones, transportes por ferrocarril de uso público, transportes de viajeros efectuados por los Ayuntamientos, servicios de hostelería y res--

restaurante de carácter social, etc. ... La mera enunciación de la lista apunta la trascendencia económica del cambio a efectuar y la importante repercusión del mismo en amplios sectores productores y distribuidores de bienes y servicios.

Las exenciones introducidas en el Proyecto de Ley pueden ser divididas en cuatro grandes grupos: de régimen interior, a las importaciones, a las exportaciones y las relativas a otros regímenes aduaneros.

1. Exenciones en operaciones interiores.

El artículo 82 del Proyecto de Ley regula las exenciones en operaciones interiores.

La vigente exención a los servicios estatales de Correos, Telégrafos y los prestados directamente por la Compañía Telefónica Nacional de España, queda limitada a las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias realizadas por los servicios públicos postales. Al no hacer uso de las posibilidades que, con carácter transitorio, autoriza al artículo 28 de la Sexta Directriz, la exención no se extenderá a las telecomunicaciones.

De especial relevancia son los beneficios fiscales a favor de las actividades sanitarias introducidos por el Proyecto de Ley, que afectan a la asistencia prestada directamente a personas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, las prestaciones de hospitalización y asistencia médica de carácter social, las operaciones realizadas en el ejercicio de su profesión por odontólogos, mecánico-dentistas y protésicos dentales; la entrega de elementos



del cuerpo humano para fines benéficos o de investigación y al transporte de enfermos y heridos en ambulancias. La mencionada exención no se extiende a la asistencia veterinaria.

La Sexta Directriz dispone la exención de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y la seguridad social, incluso las realizadas por los asilos de ancianos, efectuadas por Organismos de Derecho Público o por personas o entidades privadas de carácter social reconocidas. El Proyecto de Ley reconduce la exención exclusivamente a los límites de las entregas y servicios realizados por Mutualidades de Previsión social acogidas a la Ley de 6 de diciembre de 1941 y a las realizadas por la Seguridad Social o por personas físicas o jurídicas que efectúen prestaciones a cargo de aquélla.

La necesidad de promover la protección de la infancia y la juventud, la educación, la enseñanza en todos los grados del sistema educativo, la formación y el reciclaje profesional y la actividad cultural en general, determina el reconocimiento de las correspondientes exenciones condicionadas a que las respectivas actividades se lleven a cabo por Organismos de Derecho Público o por personas o entidades privadas reconocidas. Por razones análogas se declara la exención de las clases impartidas a título particular por docentes que se refieran a cualquiera de los grados del sistema educativo, y las prestaciones de servicios a personas que practiquen el deporte o la educación física, efectuadas por organismos sin fin lucrativo, siempre que estén directamente relacionadas con dicha práctica.

A este respecto hay que tener en cuenta que el ar -

título 13, A, 2, de la Sexta Directriz especifica los criterios básicos orientadores del reconocimiento de las anteriores exenciones a favor de entidades privadas: finalidad no lucrativa, gestión altruista por personas que no tengan un interés económico en la explotación y aplicación de precios homologados.

La conveniencia de fomentar el desarrollo de las actividades de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica realizadas sin finalidad lucrativa, determina la exención establecida a favor de las entidades que desarrollen este tipo de actividades, limitando el beneficio fiscal a las operaciones realizadas para la consecución de sus finalidades específicas.

Las exenciones anteriormente descritas se extienden por disposición legal a entidades constituídas en apoyo de las que realizan actividades exentas. De aquí el reconocimiento de la exención a favor de entidades cuyos miembros ejerzan una actividad exenta o no sujeta, con objeto de prestarles servicios directamente relacionados con aquélla y necesarios para el ejercicio de la misma, siempre que los asociados se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común. El mismo fundamento determina análogo beneficio fiscal en favor de las prestaciones de servicios y las cesiones de personal realizadas en cumplimiento de sus fines por instituciones religiosas o filosóficas, legalmente reconocidas como tales, respecto de las actividades de hospitalización, asistencia social, protección y educación de la infancia y de la juventud.

La exención de las operaciones de seguro, reaseguro y las prestaciones de servicios relativas a las mismas reali-

zadas por los corredores y agentes de seguros responde a razones de política general común a los Estados miembros de la C.E.E. Su razón fundamental radica en el hecho de que este sector empresarial está exento en la C.E.E. del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeto a un impuesto sustitutivo especial no deducible. De aquí que el artículo 33 de la Sexta Directriz se refiera expresamente a la posibilidad de establecimiento de tributos indirectos sobre los contratos de seguros.

Técnicamente la solución es bastante dudosa. Las distorsiones económicas del beneficio fiscal son evidentes, al producirse el "efecto de recuperación" cuando la operación se concierta con empresas que utilizan los servicios de las entidades aseguradoras en sus procesos de producción o distribución de bienes o servicios. Ello, no obstante, las necesidades de armonización han sido decisivas a la hora de configurar esta exención.

El artículo 13, B, b) de la Sexta Directriz establece que los Estados miembros deberán exonerar las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles con determinadas excepciones, siendo potestativo para ellos introducir eventuales ampliaciones en estas excepciones y atribuir, en su caso, a los sujetos pasivos el derecho a optar por la sujeción al tributo en los demás casos.

Los fundamentos de este beneficio fiscal son de muy diversa índole: dificultad de distinguir los arrendamientos empresariales y no empresariales y conveniencia de no distorsionar el mercado de los arrendamientos inmobiliarios con diferentes regímenes fiscales.

El Proyecto de Ley declara exentos los arrendamientos de bienes inmuebles con las mismas exclusiones previstas en la Sexta Directriz. Se ha considerado oportuno incorporar nuevas excepciones al principio general de exención de tales actividades. En unos casos (arrendamientos con opción de compra y arrendamientos-venta de terrenos edificables y edificaciones), se ha buscado evitar posibles vías fraudulentas para eludir el IVA que grava los procesos de cesión de bienes inmuebles sujetos al citado tributo, mientras que en otro supuesto (cesión de espacios para exposiciones y para publicidad), se grava una operación de naturaleza similar a otras que soportan la incidencia del tributo.

Un sector de gran importancia económica exento del IVA, en aplicación del artículo 13, B, d) de la Sexta Directriz, es el de las operaciones financieras. Se trata de una exención objetiva que beneficia a todas las personas o entidades que realizan esta clase de operaciones en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Está concebida en términos de gran amplitud, al referirse a las operaciones pasivas en dinero, incluso la emisión de obligaciones, bonos y demás títulos representativos de empréstito, a las operaciones crediticias activas, a las de mediación, incluida la negociación de moneda de curso legal y las de custodia.

Sin embargo, la exención no se extiende a la gestión de créditos o garantías efectuada por terceros distintos de quienes otorgaron los créditos concedidos o garantizados, a las operaciones de negociación de monedas de colección, aunque tengan curso legal, a los servicios de gestión de cobro de letras de cambio y demás documentos de giro ni a los arrendamientos de cajas de seguridad.

También gozan de exención la gestión de Fondos de Inversión Mobiliaria y los servicios y operaciones relativos a acciones, obligaciones, participaciones en sociedades y demás títulos valores, con las excepciones que se indican. La exención no se extiende en estos casos a las operaciones de custodia y gestión de los referidos títulos.

Los beneficios fiscales atribuidos a las operaciones financieras no responden a motivaciones técnicas, ya que originan importantes distorsiones desde la perspectiva de la neutralidad impositiva, que se ven potenciadas en países en que las empresas bancarias y de crédito están sometidas a un tributo diferente pero equivalente al IVA. Son circunstancias de hecho las que han impulsado a la Comunidad Económica Europea a reconocer el beneficio fiscal a esta clase de operaciones.

Puesto que los efectos timbrados de curso legal son medios de pago de diversos tributos, tanto la Sexta Directriz como el Proyecto de Ley consideran exentas las entregas de dichos efectos cuando la contraprestación es exclusivamente su valor facial. La exención no se refiere a los efectos timbrados de colección.

Los juegos de azar autorizados con arreglo a Derecho están sujetos a tasas específicas o son monopolizados por el Estado. Ello explica la declaración de exención de tales actividades que en aplicación del artículo 13 de la Sexta Directriz se les reconoce en el Proyecto de Ley.

El sistema comunitario de tributación de los bienes inmuebles por el Impuesto sobre el Valor Añadido no extiende el referido gravamen a las entregas de terrenos no edificables ni a los

edificios usados. Tales operaciones no están sujetas al impuesto, si se realizan fuera del ámbito de las actividades empresariales o profesionales. Por el contrario gozan de exención cuando se efectúan dentro del referido ámbito.

El número 21 del artículo 8º del Proyecto es coherente con la doble naturaleza que a los terrenos urbanizados se les atribuye en el presente Proyecto de Ley: se consideran edificaciones hasta que se produce su primera transmisión, prevaleciendo su condición de solares cuando aquélla tiene lugar.

La relación de exenciones en operaciones interiores se cierra con la correspondiente a las operaciones de naturaleza no mercantil realizadas por los Organismos públicos de radio y televisión. Obviamente tal exención no es extensible a las operaciones que tengan carácter mercantil realizadas por dichos organismos.

Las exenciones en operaciones interiores tienen una eficacia limitada, toda vez que no atribuyen el derecho a deducir el Impuesto soportado en las fases anteriores. La exención afecta únicamente al Impuesto sobre el Valor Añadido que incide sobre la fase exenta.

2. Exenciones en las importaciones.

Una de las virtudes fundamentales del Impuesto sobre el Valor Añadido, su neutralidad, se produce en relación con el comercio exterior mediante la sujeción al mismo de las importaciones de bienes, incluso las realizadas por particulares y las que tengan carácter ocasional, siempre que las entregas de los bienes importados hubieran estado sujetas al Impuesto en el interior del país.

Al igual que la Sexta Directriz, el Proyecto de Ley declara exentas las importaciones definitivas de bienes cuya entrega en el interior esté exenta del Impuesto, con el evidente propósito de dar a los mismos bienes idéntico trato fiscal, cualquiera que sea su origen.

Particular importancia tienen las exenciones correspondientes a los regímenes aduaneros suspensivos, dada la trascendencia de los mismos en el tráfico exterior.

En relación con ellos se declaran exentas las importaciones de bienes realizadas en regímenes de tránsito o de importación temporal o al amparo del sistema de admisión temporal, que se corresponden con las previstas en los apartados 1, b) y c) del artículo 14, y 1.A.e) del artículo 16 de la Directriz, y que en el Proyecto de Ley se incluyen en un único apartado, por referirse todas ellas a la categoría aduanera de los regímenes suspensivos.

Este grupo de exenciones se justifica por criterios de simplificación y economía administrativa. En efecto, puesto que las indicadas operaciones consisten en la entrada de mercancías extranjeras en el territorio español para su posterior reexportación, bien en el mismo estado o después de sometidas a un proceso de perfeccionamiento, al eximir del Impuesto la entrada se evitarán los trámites y comprobaciones relativos a la devolución en la reexportación.

En cuanto al régimen de la importación temporal, conviene precisar que en la normativa comunitaria se define como "admisión temporal" lo que nuestro ordenamiento aduanero considera como "importación temporal", por lo que se ha considerado conveniente utilizar esta última expresión en sustitución de

aquella, empleada por la Sexta Directriz, debiendo reservar, sin embargo, la denominación de "admisión temporal" para definir uno de los sistemas del perfeccionamiento activo, por exigencias del mismo ordenamiento.

Asimismo, nuestro perfeccionamiento activo comprende tres sistemas distintos: la admisión temporal, la reposición con franquicia y el "draw-back", mientras que el comunitario sólo incluye las operaciones correspondientes a nuestra admisión temporal, por lo que también se ha sustituido la referencia al "perfeccionamiento activo" de la Sexta Directriz por la de "admisión temporal", a fin de mantener la debida correlación de conceptos.

En el cuadro de estas exenciones se excluyen del beneficio fiscal las importaciones temporales sujetas al pago de derechos arancelarios o que lo estarían si procedieren de países extracomunitarios.

Estas importaciones temporales no exentas son las conocidas normalmente con el nombre de lucrativas, que consisten en la importación de bienes para la realización de determinados servicios antes de su reexportación. En estos supuestos la legislación presume "importada" definitivamente la cuota de amortización de dichos bienes por lo que, en lógica consecuencia, ha de exigirse el pago de los derechos arancelarios y del IVA correspondientes a esas amortizaciones.

Por otra parte, también es oportuno considerar que nuestra integración en la Comunidad supondrá la supresión de las barreras aduaneras frente a los demás Estados miembros y con ello la no sujeción a derechos arancelarios de las importaciones procedentes de los mismos. En estas circunstancias,

vincular la exigencia del IVA a la de tales derechos supondría dejar exentas del Impuesto todas las importaciones temporales de esa procedencia, por lo que el Proyecto de Ley, en armonía con la Sexta Directriz, ha recurrido a la ficción de considerar que procediesen de terceros países los bienes que proceden de la Comunidad, utilizando la fórmula alternativa ya indicada de "o estarían sujetas a derechos arancelarios si procedieren de países extracomunitarios". Esta fórmula se utilizará también, y por las mismas razones, en todos aquellos casos en que se haga referencia a exenciones o franquicias arancelarias.

Asimismo, quedan excluidos de la exención los subproductos que se obtienen en el proceso de perfeccionamiento del sistema de admisión temporal, ya que tales subproductos son los residuos o restos del proceso, que tienen valor comercial y posibilidad de utilización posterior que, al no incorporarse al bien que se exporta, deben satisfacer los tributos correspondientes a su importación definitiva: derechos de arancel e IVA.

La deseable correlación que debe existir en materia de exenciones entre los ordenamientos aduanero y fiscal se pone igualmente de manifiesto al concederse exención del IVA a las importaciones definitivas de bienes que gocen de franquicia arancelaria, si bien las diferencias de estructura y finalidad de ambos tributos impiden que esa correlación sea total. Así, las franquicias aduaneras para los bienes de carácter educativo, científico y cultural no podrían concederse respecto del IVA sin producir riesgos de distorsión en la competencia, en perjuicio de los bienes nacionales. Por eso el Proyecto de Ley ha matizado el alcance de las exenciones en este caso exigiendo una doble condición: que los bienes gocen de franquicia arancelaria y que esta franquicia sea susceptible de extenderse al IVA.

También gozan de exención las reimportaciones de bienes, aunque condicionada a que tales operaciones gocen de franquicia arancelaria y los bienes se reimporten por quien los exportó y en el mismo estado en que se exportaron. En realidad hubiera bastado con exigir la condición de la franquicia arancelaria porque, en nuestra legislación, las otras dos son requisitos de la misma. Pero el Proyecto, además de ajustarse al texto de la Sexta Directriz, ha querido subrayar la importancia de tales requisitos a efectos de la exención del Impuesto, delimitando así más claramente el ámbito de la exención.

La Sexta Directriz prevé la exención de los bienes reimportados sobre los que se hubiesen efectuado trabajos en otro país de la Comunidad, siempre que esos trabajos estuvieran gravados en dicho país y, por cualquier circunstancia, el interesado no se hubiese beneficiado de la devolución en la reexportación. La exención evita la doble imposición que se produciría al exigir de nuevo el Impuesto en el país de reimportación. Nuestro Proyecto recoge asimismo esta exención para evitar el problema indicado ante la eventualidad de la incorporación de España a la Comunidad.

La protección a la pesca, que tradicionalmente inspira las legislaciones fiscales, ha determinado la exención de las importaciones de las capturas realizadas por los armadores de buques, cuando tales productos no hayan sido objeto de transformación alguna antes de su primera entrega, ya que lo que se trata es de proteger la actividad pesquera y no las demás actividades comerciales o industriales que pudieran haberse efectuado antes de esa primera entrega.

Ello no obstante, parece oportuno recalcar que el beneficio fiscal no alcanza al consumidor porque las sucesivas

entregas de los productos de la pesca están gravadas por el IVA y, por el efecto recuperación del Impuesto citado, el montante de la carga tributaria que incide sobre el consumidor no sufre alteraciones.

Además, parece oportuno resaltar que el Proyecto de Ley se aparta de la Sexta Directriz que limita el beneficio a las importaciones efectuadas por vía marítima, en puertos, por entender que tal limitación perjudicaría a los armadores españoles que suelen efectuar sus importaciones por otras vías.

En la determinación de la base imponible de las importaciones se incluyen además del "valor en aduana" de los bienes importados, de los derechos de importación y otros gravámenes y tributos exigibles con ocasión de la misma, los gastos accesorios y complementarios correspondientes a las comisiones, embalajes, portes, transportes y seguros que se produzcan hasta el primer lugar de destino en el interior del país. Estos gastos corresponden a servicios prestados en el interior, que están sujetos al Impuesto, pero su exigencia supondría una doble imposición al haberse gravado ya como elementos constitutivos de la base imponible de las importaciones. Para evitar esta sobreimposición nuestro Proyecto, lo mismo que la Sexta Directriz, declaran exentas las indicadas prestaciones, ya incluidas en la referida base imponible.

Por razón del sujeto pasivo y en atención a la función reguladora del oro en la política monetaria, se eximen del Impuesto las importaciones de oro efectuadas por el Banco de España y, en atención al Convenio Internacional de Viena sobre relaciones diplomáticas y a los Convenios por los que se crean o reconocen los Organismos internacionales con representación en España, se declaran las exenciones correspondientes a las importaciones en régimen diplomático y a las efectuadas por los

referidos Organismos y por sus miembros, trasladándose así a nuestro ordenamiento las exenciones previstas en la Sexta Directriz para las importaciones de referencia.

Finalmente, se declaran exentas las importaciones de los productos que, destinados al avituallamiento de buques y aviones que realicen navegación internacional, se consuman o se encuentren a bordo de los mismos desde el momento en que cruzan los límites del territorio sometido a soberanía española hasta la llegada al primer puerto o aeropuerto de destino.

Esta exención se ha reconocido tradicionalmente en los diferentes ordenamientos aduaneros y fiscales, ya que no parece lógico, en la continuidad de un viaje marítimo o aéreo, dar un tratamiento tributario distinto a dichos productos a partir de un momento o lugar determinado, aunque sea en base a la circunstancia de atravesar los límites territoriales de un Estado.

En la Sexta Directriz, sin embargo, no se contiene expresamente tal exención, quizá porque sus redactores la consideraran innecesaria en un principio, pero en la Propuesta para regular los avituallamientos, elevada por la Comisión de las Comunidades Europeas al Consejo en enero de 1980, de conformidad con lo previsto en el artículo 15.4 último párrafo de la Directriz, se reconoce que una interpretación rigurosa de la misma conduciría a gravar los productos de avituallamiento durante el trayecto a que se ha hecho antes referencia. Y esto sería así porque la importación, que constituye hecho imponible del Impuesto, se define como la entrada en territorio nacional, el cual ha de considerarse extendido hasta los límites de las aguas jurisdiccionales, espacio aéreo o frontera terrestre.



Ante esta normativa, la entrada de un buque en las aguas jurisdiccionales determinaría la exigibilidad del Impuesto para los productos de avituallamiento consumidos o existentes a bordo desde el momento en que se cruza el límite de las mismas.

Por esta razón la Propuesta considera necesario declarar expresamente la exención de los avituallamientos, precisando que la exención sólo alcanza a los que se encuentren a bordo o se consuman en los buques y aeronaves mientras realicen navegación internacional, precisando también qué debe entenderse a estos efectos por buques, aeronaves, productos de avituallamiento y navegación internacional. El texto del Proyecto de Ley ha asumido la citada Propuesta, incorporando el contenido normativo de la misma.

3. Exenciones en las exportaciones y operaciones asimiladas.

Durante un largo período transitorio, hasta alcanzar el objetivo comunitario de supresión de las fronteras fiscales, la neutralidad exterior del Impuesto sobre el Valor Añadido se instrumenta mediante el denominado criterio de gravamen en el país de destino, aquél donde los bienes son consumidos. El procedimiento técnico al efecto consiste, como ya se apuntó anteriormente, en la sujeción al Impuesto de las importaciones de bienes, con independencia de la condición del sujeto que las efectúa y tomando como base imponible el valor total de los bienes importados. Simultáneamente se concede una exención absoluta a las exportaciones de bienes y determinadas operaciones directamente relacionadas con el tráfico exterior. La mencionada exención se refiere no solamente a las operaciones de exportación, sino que afecta a las fases anteriores del proceso de producción y distribución de los bienes exportados, al autorizarse el derecho a la devolución o deducción del impuesto que

ha sido repercutido a los exportadores en la medida en que se refiere a bienes o servicios directamente relacionados con las operaciones de exportación.

a) El artículo 15.1, de la Sexta Directriz, exonera del Impuesto las llamadas exportaciones directas, es decir, las realizadas por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste. El artículo 10, número 1, del Proyecto español reproduce en términos casi idénticos el contenido del texto comunitario. Reglamentariamente se determinarán los medios probatorios de las exportaciones.

El Proyecto de Ley asimila a las exportaciones de bienes las llamadas exportaciones indirectas, es decir, las entregas de bienes expedidos o transportados al extranjero por el adquirente de los mismos no establecido en España o por un tercero en nombre y por cuenta de éste. El fundamento del beneficio fiscal radica en la conveniencia de facilitar la adquisición de mercaderías destinadas a ser exportadas sin haber sido sometidas a proceso alguno de transformación.

Las exportaciones indirectas pueden tener un carácter empresarial o turístico. En este último caso la exención se aplicaría a las entregas efectuadas en España a personas que residan en el extranjero y se encuentren de paso en nuestro país.

Las normas reglamentarias determinarán, al igual que en el caso de las exportaciones directas, los requisitos formales o de procedimiento necesarios para el disfrute de la exención, especialmente el plazo máximo que debe transcurrir entre la realización de la entrega exenta y la salida de los bienes entregados del territorio español.

En tercer lugar y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 15, número 3 de la Sexta Directriz, se declaran exentas las prestaciones de servicios consistentes en trabajos realizados sobre bienes muebles, adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos en territorio español y posteriormente exportados. En esta exención se comprenden todas las operaciones propias del tráfico de perfeccionamiento activo que están sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2º y 12 del Proyecto de Ley . Al declararse la exención se consigue una notable simplificación en los trámites de procedimiento.

b) La mayor parte de las operaciones relativas a embarcaciones y aeronaves utilizadas en el transporte internacional gozan de exención del impuesto.

A estos efectos el Anexo C del Proyecto de Ley determina los conceptos de buque, aeronaves, productos de avituallamiento y navegación internacional de acuerdo con las orientaciones comunitarias.

La exención se extiende a las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento y arrendamiento de los buques y aeronaves dedicados a la navegación internacional en los términos especificados en el Proyecto de Ley, con independencia de la nacionalidad del adquirente. Del tenor literal del precepto se deduce que la exención sólo beneficia a la empresa que dedica los buques o aeronaves a la navegación internacional y no se extiende a las entregas a constructores o revendedores de buques que no los dedican directamente a dicha finalidad. En el mismo sentido cabe apuntar que, para evitar actuaciones fraudulentas, el cambio de destino en el buque o aeronave invalida el beneficio atribuido, si bien la reventa de los

Los mismos no supone cambio de destino cuando el adquirente dedica los citados medios de transporte a la navegación internacional y operaciones asimiladas.

La exención no se limita a las operaciones antes descritas, sino que se extiende a las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos incorporados a los citados medios de transporte o que se utilicen para su explotación, incluso a los productos de avituallamiento puestos a bordo de las mismas con algunas limitaciones en los casos concretos que se describen en el Proyecto de Ley.

Por último, se declaran igualmente exentos del tributo los servicios prestados para las necesidades directas de los medios de transporte antes descritos o de su cargamento. Entre ellos se incluyen los de remolque, utilización de instalaciones portuarias y aeroportuarias, desinfección, carga y descarga de mercaderías, arrendamiento de contenedores, etc. ...

c) Las mismas razones aducidas al analizar las exenciones en las importaciones fundamentan el reconocimiento de la exención a las entregas de oro al Banco de España y a determinadas operaciones realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares o con destino a Organismos internacionales reconocidos por España o a los miembros de dichos Organismos dentro de los límites y con las condiciones fijadas en los convenios internacionales.

d) Un supuesto de exención aplicable a la fase inmediatamente anterior a la exportación lo constituye el beneficio establecido en favor de Organismos, debidamente reconocidos, que los exporten al extranjero en el marco de sus

actividades humanitarias, caritativas o educativas, si bien es preciso en cada caso el reconocimiento previo de la exención en la forma que reglamentariamente se determine.

e) Las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la exportación de bienes muebles corporales están exoneradas del Impuesto de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, número 13, de la Sexta Directriz. Se trata de una exención amplia que se aplica con independencia de la condición de quien presta el servicio o del lugar de realización del mismo. Entre las operaciones afectadas por el beneficio fiscal cabe aludir especialmente a los transportes de mercancías con destino al extranjero, las prestaciones accesorias a los mismos (carga y descarga, etc. ...), los arrendamientos de medios de transporte, envases y materiales para la exportación, almacenamiento y custodia de las mercancías exportadas. Sin embargo, esta exención, de carácter absoluto, no se extiende a las operaciones que gozan de análogo beneficio fiscal, si bien de carácter limitado, en virtud de lo dispuesto en el artículo ocho del Proyecto de Ley.

f) Amplitud similar tiene el beneficio fiscal que el artículo 10, número 13, del Proyecto de Ley establece respecto de las prestaciones de servicios directamente relacionados con las importaciones de bienes exentas del Impuesto en régimen de importación temporal, tránsito, admisión temporal, se pongan en régimen de Zona Franca, Depósito Franco, Depósito de Comercio o se introduzcan en los recintos aduaneros.

g) Finalmente, se declara también de forma expresa la exoneración de los servicios de mediación relativos a:

- Exportaciones y operaciones asimiladas descritas en el artículo 10 del Proyecto de Ley.

- Operaciones realizadas fuera del territorio español.

Es condición necesaria para el disfrute del beneficio fiscal que los intermediarios actúen en nombre y por cuenta de terceros.

En aplicación de criterios comunitarios establecidos al efecto, los servicios prestados por cualquier clase de agencias de viajes están exentas del Impuesto cuando las prestaciones contratadas por cuenta del viajero se efectúen fuera de la Comunidad Económica Europea, no gozando de tal beneficio si se prestan dentro de la citada Comunidad aunque se trate de un país extranjero.

4. Exenciones en otros regímenes aduaneros.

En este último grupo se incluyen las exenciones relativas a los bienes que se introducen o se encuentran en las llamadas áreas exentas y las correspondientes a las entregas de bienes que se hallen sujetas a los regímenes aduaneros suspensivos.

En relación con las áreas exentas hay que poner de relieve la existencia de discordancias entre el régimen español y el vigente en el Mercado Común Europeo, lo que origina dificultades en la tarea de adaptación a la Sexta Directriz determinando el mandato al Gobierno, contenido en la disposición final segunda de nuestro Proyecto, para proponer a las Cortes una Ley reguladora de las áreas exentas adaptada a la normativa

de la C.E.E.

No obstante, la vigente regulación comunitaria en esta materia, a la que se refiere la Sexta Directriz, habrá de modificarse también como consecuencia de la Decisión del Consejo 75/199, de 18 de marzo de 1975, por la que se adapta el Convenio Internacional de Kyoto para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros y se acepta el Anejo al mismo relativo a los depósitos de aduanas, y de la Decisión Comunitaria 78/528, de 6 de junio de 1978, por la que se aceptan los Anejos al citado Convenio correspondientes a los depósitos temporales de mercancías y a las Zonas francas.

Al existir dudas sobre el contenido exacto de nuestra futura legislación relativa a las áreas exentas, resultante de las oportunas adaptaciones en el Proyecto de Ley, se ha optado por referir las exenciones de este grupo a los términos actuales del ordenamiento aduanero, aunque respetando las exigencias de la Sexta Directriz por imperativo de adaptación, sin otra alternativa que esperar a la aprobación de esa Ley sobre áreas exentas para introducir las modificaciones que procedan.

En nuestra legislación vigente se distinguen dentro de las áreas exentas: las Zonas Francas, los Depósitos Francos, los Depósitos de Comercio y, en cierto modo, los Recintos Aduaneros.

Las Zonas Francas son los enclaves del litoral, delimitados, dentro del término jurisdiccional de una aduana marítima de primera clase, en los que podrán realizarse toda clase de operaciones industriales, además de las comerciales autorizadas en los Depósitos Francos, y en los que podrán introducirse

con exención de derechos arancelarios, las mercancías extranjeras cuya importación no esté prohibida y las nacionales de permitida exportación.

Los Depósitos Francos son enclaves en el término de una aduana, en los que también pueden entrar, sin pago de derechos, las mercancías extranjeras cuya importación no esté prohibida y las nacionales de exportación autorizada, pero donde sólo pueden realizarse operaciones comerciales y determinadas - operaciones simples de carácter industrial que no supongan variar esencialmente la naturaleza de las mercancías.

En la legislación comunitaria estas dos áreas exentas se incluirían en el concepto de Zonas Francas, cuya regulación se aproxima algo más a la nuestra después de haberse - aceptado por la Comunidad el Anejo al Convenio de Kyoto relativo a las mismas, según el cual pueden crearse Zonas Francas comerciales e industriales y, en éstas últimas, realizar determinadas operaciones de perfeccionamiento activo.

Nuestros Depósitos de Comercio son almacenes explotados por el Estado o mediante contrata en los que, sin exigirse los derechos de aduanas y tributos equivalentes, se pueden introducir solamente mercancías extranjeras que todavía no hayan satisfecho tales derechos y tributos. En ellos las mercancías sólo pueden ser objeto de las operaciones necesarias para su propia conservación, además de las de entrega o transmisión a persona que tenga la condición de consignatario de tales mercancías.

Estos Depósitos de Comercio se corresponden con el - "entrêpot douanier" o Depósito de Aduana comunitario, definidos

como aquellos almacenes donde pueden introducirse las mercancías extranjeras y las nacionales, beneficiándose las primeras de la exención de derechos hasta su importación definitiva y las segundas de la devolución de los impuestos interiores sin esperar a su exportación definitiva.

Finalmente, los recintos aduaneros que se identifican con los depósitos provisionales o depósitos temporales de la legislación comunitaria y del Convenio de Kyoto, respectivamente, son los locales o emplazamientos, cerrados o no, donde permanecen las mercancías desde su llegada a la Aduana hasta la presentación de la declaración donde se solicita un determinado régimen aduanero para la misma.

El Proyecto de Ley, al regular las exenciones relativas a las áreas descritas y aun adaptándose a la Sexta Directriz, respeta la terminología y concepto de la actual legislación española, para evitar evidentes divergencias con el ordenamiento aduanero actualmente vigente.

Las exenciones de referencia se contienen en el artículo 11 del Proyecto, en el que aparecen agrupadas en tres apartados distintos: importaciones, exportaciones y entregas de bienes.

En el primer apartado se declaran exentas las importaciones de bienes que se sujeten a los regímenes de Zona Franca, Depósito Franco, Depósito de Comercio o se introduzcan en los recintos aduaneros. Es decir, quedan exentas las importaciones de bienes que procedentes del extranjero, se introduzcan en dichas áreas y se sometan a las normas que definan los correspondientes regímenes.

El segundo apartado exonera a las entregas de bienes expedidos o transportados a dichas áreas. Sin perjuicio de ello las exportaciones desde dichas áreas al extranjero también gozan de exención, en aplicación del artículo 10 del Proyecto de Ley, al tener dichas áreas la condición de territorio español.

En el tercer apartado se establece la exención de las entregas de bienes que se hallen en los regímenes o recintos aduaneros antes descritos.

Además de las exenciones correspondientes a estas áreas, el artículo 11 contiene una última exención, la correspondiente a las entregas de bienes que se encuentren amparados por uno de los regímenes suspensivos aduaneros (tránsito, importación temporal o admisión temporal) y, naturalmente, mientras los bienes permanezcan en esta situación.

Todas estas exenciones vienen a constituir, en realidad, una suspensión en el pago del impuesto, concedida por motivaciones económicas, lo mismo que en el caso de los derechos arancelarios y ésto es así, porque cuando los bienes salen de las áreas exentas o abandonan los regímenes suspensivos para entrar definitivamente en nuestro país o exportarse con destino al extranjero, el impuesto se exigirá con ocasión de la importación en España o en el país de destino.

Por esta razón ya en el primer párrafo del precepto se condiciona el beneficio fiscal al hecho de que los bienes a que se refieren las operaciones exentas no sean utilizados ni consumidos en las indicadas áreas ni mientras permanezcan en los regímenes suspensivos también indicados, ya que de otra forma no podría recuperarse el impuesto o la recuperación sería solamente parcial.

V . LUGAR DE REALIZACION DEL HECHO IMPONIBLE.

La perfecta localización de los hechos imponibles tiene gran relevancia, ya que puede determinar la sujeción al Impuesto.

Las Directrices comunitarias establecen normas minuciosas en orden a la fijación del lugar de realización del hecho imponible a las que deben ajustarse estrictamente los Estados miembros con el fin de evitar posibles supuestos de doble imposición o de no sujeción en el ámbito comunitario.

El Proyecto de Ley se ajusta de forma estricta a la Sexta Directriz en este punto, estableciendo al efecto reglas para la localización del hecho imponible diferenciadas según la naturaleza del mismo.

1. El lugar de realización de las entregas de bienes muebles se determina con criterios distintos según que los bienes sean o no objeto de instalación o montaje por el proveedor.

En el primer caso se considerará realizada la entrega en el lugar donde se lleve a cabo la instalación o el montaje. Consecuentemente, en el supuesto de que se utilicen mercaderías importadas en los procesos de montaje, se producirán dos operaciones gravadas en un mismo proceso económico: importación (con derecho en su caso a la deducción o devolución de las cuotas satisfechas) y entrega de bienes posterior.

Si los bienes muebles corporales entregados no son objeto de instalación o montaje, la entrega se entiende realizada en el lugar donde tales bienes se pongan a disposición del

adquirente.

Excepcionalmente, si los bienes entregados deben ser objeto de expedición o transporte previamente a su puesta a disposición del adquirente, se entenderá realizada la entrega en el lugar de partida, es decir, donde se encontraban aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o transporte.

Para evitar posibles evasiones fiscales, quedan sujetas al Impuesto las entregas de bienes efectuadas por quienes los hayan importado en España o, en su caso, por los sucesivos adquirentes, aunque los bienes entregados se encuentren materialmente en el extranjero y hayan de ser objeto de importación en España. En estos casos la tributación de la operación de entrega es independiente de la que corresponda por el concepto de importación cuando se produzca la entrada de tales bienes en territorio español, sin perjuicio del derecho a la deducción que pueda corresponder, en su caso, a los importadores de tales bienes. Las entregas de bienes inmuebles se consideran efectuadas en el lugar donde radiquen.

2. La Segunda Directriz comunitaria (de 11 de abril de 1967), disponía que el lugar de las prestaciones de servicios debería situarse donde el servicio se preste, el derecho sea cedido o concedido o los objetos arrendados sean utilizados o explotados. Ello no obstante, las dificultades de orden técnico y práctico derivadas de la aplicación de la Directriz citada indujeron a los Estados miembros a intentar solucionar sus problemas al margen de la misma, originándose frecuentes casos de doble imposición o de no tributación.

La situación descrita ha sido parcialmente rectificada por la Sexta Directriz, si bien a costa de introducir un régimen

más complejo.

El Proyecto de Ley ha incorporado los criterios de la Sexta Directriz y, de acuerdo con ello, establece una regla general y numerosas excepciones.

Por regla general los servicios se entenderán prestados en el lugar en que radique la sede de la actividad económica de quien los presta o, si se prestan desde un establecimiento permanente, en el lugar donde se encuentre situado tal establecimiento.

En los casos en que, por las circunstancias concurrentes, no pueda ser determinada la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente, el servicio se considerará prestado en el domicilio o residencia habitual de quien lo preste.

Las reglas especiales a los efectos de localización de las prestaciones de servicios están inspiradas en los criterios siguientes:

- Los servicios directamente referidos a bienes inmuebles se consideran prestados precisamente en el lugar de situación del inmueble con el que se relacionan.

- A los transportes internacionales se aplica la regla, ya introducida con éxito en la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, en el caso de los transportes internacionales terrestres, conforme a la cual se consideran realizados en España únicamente por la parte de trayecto efectuada en territorio español. En consecuencia, si los transportes internacionales se inician o terminan en España, la base del Impuesto será la fracción del

precio que corresponda a la parte del trayecto realizada en este país.

- El lugar de prestación de los servicios, criterio inspirador de la Segunda Directriz, se incorpora también a la Sexta y, en consecuencia, al Proyecto de Ley, siendo de aplicación cuando se trate de servicios culturales, deportivos, científicos, docentes, recreativos y similares, los accesorios de los mismos, así como en las operaciones accesorias del transporte (carga, descarga, transbordo, etc. ...), las realizadas en bienes corporales y los dictámenes, informes periciales y valoraciones relativos a dichos bienes.

- Se considera lugar de realización de los arrendamientos de bienes muebles corporales el de utilización efectiva, de tales bienes, en concordancia con el criterio en vigor en la C.E.E. desde 1967. Excepcionalmente, tratándose de medios de transporte habrá que estar a la regla general.

- Si bien en el Impuesto sobre el Valor Añadido no se contemplan supuestos de exportaciones de servicios, las normas sobre localización del hecho imponible permiten un efecto económico muy semejante cuando se trata de determinados servicios de gran relevancia para el comercio exterior (derechos de propiedad intelectual e industrial, publicidad, servicios profesionales, tratamiento de datos, suministro de informaciones, cesiones de personal y los de abstención o mediación en aquéllos). En estos casos los servicios se consideran prestados donde radique la sede de la actividad económica o un establecimiento permanente del prestatario o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual.

En consecuencia, si la sede del prestatario de los servicios se sitúa en un país extranjero, el Impuesto no se devenga y, por la mecánica del régimen de las deducciones, serán deducibles las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes o servicios, en la medida en que tales bienes se utilicen por el sujeto pasivo en la realización en el extranjero de operaciones que originarían el derecho a la deducción si se hubieran realizado en España.

Quienes realicen prestaciones de servicios exentas del Impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 del Proyecto de Ley, no pueden ejercitar el derecho a deducir las cuotas del mismo tributo soportadas en las operaciones previas correspondientes. Excepcionalmente procede tal deducción cuando el destinatario del servicio esté establecido fuera de la C.E.E. o las citadas operaciones estén directamente relacionadas con bienes destinados a ser exportados a un país no perteneciente a la citada Comunidad.

VI. EL SUJETO PASIVO

1. Sujetos pasivos.

El Título IV de la Sexta Directriz, constituido por el artículo 4, da una definición muy amplia del sujeto pasivo que responde a la concepción del IVA como impuesto general sobre el consumo.

Según este artículo, son sujetos pasivos del Impuesto las personas que realizan con independencia las operaciones sujetas al Impuesto.

La sujeción al Impuesto en todo caso, de operaciones realizadas con carácter ocasional como las importaciones y, opcionalmente para los Estados miembros, determinadas operaciones ocasionales sobre bienes inmuebles y, en fin, la existencia de operaciones gravadas realizadas por personas o entidades domiciliadas en el extranjero, determinan que posteriormente la Sexta Directriz defina con autonomía, en su Título XII, artículo 21, los deudores del impuesto, figura correspondiente a los que nuestra Ley General Tributaria configura como sujetos pasivos de los tributos en sus distintas modalidades.

El Proyecto español ha regulado unitariamente en su artículo 13 el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, reconduciendo a la configuración del hecho imponible del mismo la precisión de las condiciones en que deben realizarse sus actividades: independencia, habitualidad o permanencia y contenido económico.

Con ello se pretende, aparte de evitar el confusio- nismo que podría derivarse de la existencia en la ley de un doble concepto del sujeto pasivo: económico y jurídico tribu- tario, seguir la técnica de las restantes figuras de nuestro sistema tributario en el tratamiento del elemento subjetivo del hecho imponible, de acuerdo con el sistema instaurado, en su día, por la Ley General Tributaria.

En esta línea de actuación, el Proyecto distingue - varios supuestos que, salvo el expresamente calificado como de responsable solidario, pueden reconducirse al concepto de contribuyente tal como lo define la Ley General Tributaria.

Serán sujetos pasivos-contribuyentes del impuesto:

a) Las personas físicas o jurídicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y realicen las en- tregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.

Se trata de un concepto amplio del sujeto pasivo con- siderado desde la perspectiva del mercado interior.

La especialidad de la tributación de las importacio- nes y de las operaciones inmobiliarias determina que se con- sideren, igualmente, sujetos pasivos-contribuyentes:

b) El transmitente, cuando se trate de las primeras transmisiones de edificaciones, y

c) Las personas físicas o jurídicas que, de acuerdo con la legislación aduanera, realicen importaciones de bie- nes.

d) Conforme al artículo 33 de la Ley General Tributa- ria, merecen, también, la consideración de sujetos pasivos con- tribuyentes:

Las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

e) El artículo 21.1. a) de la Directriz, autoriza a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para que el sujeto pasivo (deudor) del Impuesto pueda ser una persona distinta de la que efectúa la operación gravable, cuando esta última reside en el extranjero. En uso de esta autorización el Proyecto de Ley configura como sujetos pasivos a:

La persona para quien se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando quienes efectúen las mismas no estén establecidos en España y no hayan nombrado un representante fiscal en la forma que se determine reglamentariamente, precisándose a continuación que se considerarán establecidas en el interior del país las personas físicas o jurídicas que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o, en su defecto, el domicilio o residencia habitual.

La solución, en parte, se recogía ya en la normativa vigente del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, al regularse el sujeto pasivo del Impuesto en el caso de los transportes marítimos internacionales.

El supuesto de responsabilidad solidaria regulado en el Proyecto responde también a la autorización que el mismo artículo de la Directriz concede a los Estados miembros para disponer que una persona, distinta del sujeto pasivo-contribuyente, sea responsable solidario del pago del Impuesto. Con la finalidad de evitar el fraude y en uso

de dicha autorización se establece que, en los supuestos de adquisiciones de bienes o servicios sin factura, el adquirente o destinatario de los mismos responderá solidariamente del impuesto correspondiente a dichas operaciones, salvo que comunique esta circunstancia a la Administración en tiempo y forma que se establecerán reglamentariamente.

Se trata de una figura que tampoco era desconocida en nuestro Derecho, si bien, esta vez, su ámbito de aplicación jugaba en el Impuesto sobre el Lujo en relación con las adquisiciones de artículos gravados en origen por los comerciantes detallistas.

Con espíritu realista, dicha responsabilidad se circunscribe al adquirente de los bienes o prestatario de los servicios que tenga la condición de empresario o profesional.

2. Considerando la circunstancia de que el impuesto figurado en factura funciona como un verdadero cheque contra el Tesoro, habida cuenta de la posibilidad de obtener la deducción o, en su caso, la devolución de las cuotas repercutidas en facturas, el artículo 21,1, c) de la Sexta Directriz considera sujeto obligado al pago del impuesto a toda persona que lo hace figurar en factura o documento equivalente.

El Proyecto de Ley no ha considerado oportuno calificar como sujetos pasivos a quienes repercuten indebidamente el Impuesto sobre el Valor Añadido, estableciendo al efecto el artículo 39, número 8, una sanción del triplo de las cuotas tributarias indebidamente repercutidas.

3. Repercusión.

Para que el Impuesto sobre el Valor Añadido produzca los efectos propios de un impuesto general sobre el -

consumo resulta imprescindible que tenga lugar la incidencia efectiva de la carga tributaria sobre el consumidor - final de los bienes o servicios cuya entrega o prestación son gravadas por el mismo, lo que se realiza a través del mecanismo de la repercusión o traslación de la cuota tributaria, cuya regulación es objeto del artículo 14 del Proyecto de Ley.

Por razones obvias, la repercusión se configura como obligación de los sujetos pasivos, quedando su regulación formal para las normas reglamentarias, dado que la pluralidad de situaciones que habrán de considerarse en la práctica obligan a una prolijidad en su tratamiento que no parece aconsejable incorporar a una norma legal.

Como ya ocurría en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en vía económico-administrativa.

VII. LA BASE IMPONIBLE

Las normas relativas a la fijación de la base imponible de este Impuesto constituyen uno de los aspectos del mismo especialmente afectados por los criterios armonizadores derivados de nuestra futura incorporación a la C.E.E. A la oportunidad y conveniencia de diseñar un tributo neutral que no distorsione los intercambios internacionales se añade en este caso la trascendencia del llamado sistema de los "recursos propios" para la financiación de la C.E.E.

La decisión de 21 de abril de 1970 relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades, ha previsto que el presupuesto comunitario se financie íntegramente mediante los mencionados recursos, especialmente ingresos - provenientes de la Tarifa Exterior Común y del Impuesto sobre el Valor Añadido, estos últimos obtenidos por la aplicación de una tarifa común a la base imponible del tributo citado, determinada de manera uniforme en todos los países comunitarios.

El título octavo de la Sexta Directriz establece las reglas comunes para la determinación de la base imponible del Impuesto a las que se ajusta plenamente el Proyecto de Ley.

1. Reglas generales.

El principio que preside la regulación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido comunitario en el artículo 11 de la Sexta Directriz, es el de la tributación de las operaciones sujetas al Impuesto sobre una magnitud -

correspondiente a la contraprestación real que producen o han de producir a quien entrega los bienes o presta los servicios, lo cual es coherente con su naturaleza de impuesto establecido sobre el consumo que debe gravar el gasto real de los consumidores y no un valor teórico de los bienes y servicios.

Así pues, si bien, en principio, dicha contraprestación coincidirá con el precio de los bienes y servicios, - puede ocurrir que se trate de magnitudes diferentes, lo que se producirá, normalmente, como consecuencia de las inclusiones y exclusiones que, con respecto a la contraprestación, prevé la Directriz y recoge el Proyecto español, entre las - que cabe destacar, respectivamente, las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto y los descuentos.

En definitiva, se trata de conceptos introducidos en nuestro sistema tributario por la Ley 6/1979, de - 25 de septiembre, que dió nueva redacción al artículo 12 - del Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas en el marco del régimen transitorio de la imposición indirecta, por lo que sólo han sido precisos ligeros retoques para su aplicación al Impuesto sobre el Valor Añadido. Es preciso, sin embargo, destacar la desaparición de la exclusión en la base del Impuesto de la cuota de los Impuestos Especiales que graven las mismas operaciones y la enorme amplitud de las deducciones derivadas de la - existencia de descuentos.

2. Reglas especiales.

Las reglas especiales en materia de base imponible que contiene el artículo 16 del Proyecto responden a - razones diferentes:

a) Evitar fraudes.

b) La existencia de operaciones sujetas al Impuesto sin precio o contraprestación, y

c) Las peculiaridades propias de las importaciones en el contexto del comercio exterior.

a) Medidas como la contenida en el número 1. del artículo 16 del Proyecto están previstas por la Sexta Directriz en el cuadro del procedimiento de su artículo 27. Por lo demás, se trata de un supuesto contemplado en la actual regulación del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (artículo 12.4, a), del Texto Refundido).

b) La especialidad del autoconsumo y de su tributación en este Impuesto impone necesariamente la articulación de reglas especiales para la fijación de la base imponible correspondiente al mismo que en los supuestos de autoconsumo de bienes será el precio de compra de éstos o, en su defecto, su coste.

En los casos de autoconsumo de servicios, se considera como base imponible el importe de los gastos efectuados por el sujeto pasivo para realizar su prestación.

c) En materia de importaciones, el artículo 11.B, de la Sexta Directriz determina que la base imponible estará constituida por el precio pagado o a pagar por el importador, salvo que el mismo no sea la única contraprestación del bien importado, en cuyo caso la base será el valor normal definido en el precepto.

Dada la similitud entre esta concepción de la base imponible y la noción de valor en aduana definido en el reglamento del Consejo (C.E.E.) nº 803/68, el propio artículo

11.B autoriza, en su número 2, a los Estados miembros para establecer que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido sea el valor en aduana, solución que recoge el Proyecto español teniendo en cuenta que, según su artículo 34.4, las operaciones de importación sujetas al Impuesto se liquidarán por las Aduanas.

En la base imponible así configurada, se comprenden, además, los siguientes conceptos:

a) los derechos de importación y cualesquiera - otros derechos, gravámenes o, en general, tributos devengados con ocasión de la importación, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido, y

b) Los gastos accesorios y complementarios hasta el primer lugar de destino en el interior del país, entendiendo por tal el que figure en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en España y, en su defecto, el primer lugar en que se efectúen las operaciones de desagregación o separación del cargamento en el interior del territorio español.

Correlativamente y de acuerdo con la búsqueda de la coincidencia entre la base imponible de las importaciones y la contraprestación real, en ningún caso se integrarán en la base imponible los descuentos por pronto pago y los que - figuren separadamente en factura concedidos en el mismo momento en que la operación se realice y en función de ella.

La norma del artículo 16.5 del Proyecto de Ley - es una disposición de coordinación con las reglas de devengo de las importaciones contenidas en el artículo 18.

Lo dispuesto en el número 6 del precepto cumple

el mandato a los Estados miembros, contenido en el artículo 11.B.5 de la Sexta Directriz, para que tomen medidas en orden a asegurar un tratamiento fiscal por Impuesto sobre el Valor Añadido equivalente al que hubieran tenido en el interior del país los bienes exportados temporalmente al extranjero para ser objeto de trabajos de reparación, transformación, etc. ... cuando su reimportación no está exenta en virtud del artículo 14.1.f), de la Directriz (artículo 9º, 5, del Proyecto).

3. Regímenes de determinación de bases.

El Capítulo V del Proyecto regula los regímenes para la determinación de la base imponible recogiendo los actualmente previstos y aplicables en el Derecho español - según la Ley General Tributaria y la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario: estimación directa, estimación indirecta y estimación objetiva singular, que hay que considerar perfectamente compatibles con el sistema de la Sexta Directriz y, en particular, con lo dispuesto en su artículo 24. 1, según el cual: "Los Estados miembros que encuentren dificultades para gravar a las pequeñas empresas en el régimen normal del Impuesto, como consecuencia de su actividad o estructura, tienen la facultad de aplicar, con los límites y condiciones que fijen -pero a reserva de la consulta prevista en el artículo 29- modalidades simplificadas de exacción del Impuesto, principalmente, regímenes de "forfait",..".

Reglamentariamente habrán de determinarse las condiciones y requisitos para la aplicación del régimen de estimación objetiva singular, del que la Ley excluye "a priori" las entregas de bienes inmuebles y las importaciones de bienes como consecuencia de la peculiar naturaleza de este tipo de operaciones.

En cualquier caso parece oportuno tener en cuenta que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 29, 1, de la Sexta Directriz, el régimen de estimación objetiva debe reglamentarse en forma tal que no pueda suponer una disminución en las bases y cuotas impositivas.

VIII. DEVENGO DEL IMPUESTO

El artículo 10 de la Sexta Directriz distingue el hecho que origina el nacimiento de la obligación tributaria (hecho generador), el momento en que el Tesoro puede hacer valer su derecho sobre tal obligación (exigibilidad del impuesto) y el momento en que tal deuda debe ser satisfecha (exigibilidad del pago).

El Proyecto de Ley, siguiendo una praxis tradicional en la doctrina y la legislación españolas, procede a regular el devengo del impuesto en el Capítulo VI del Proyecto de Ley.

1. Las normas generales reguladoras del devengo en el Impuesto sobre el Valor Añadido no difieren sustancialmente de las actualmente vigentes en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas cuyo fundamento viene avalado por una larga experiencia. El Impuesto se devenga cuando se realicen las prestaciones que constituyen el contenido de las operaciones gravadas.

Como dichas operaciones pueden tener diferente naturaleza (civil, mercantil, administrativa), deberán ser

Las normas sustantivas correspondientes las que determinen en cada caso el momento en que se realizan las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

En los suministros y demás operaciones de tracto sucesivo, la especial naturaleza de la prestación determina que el devengo se produzca en cada una de las prestaciones parciales con la debida separación.

El autoconsumo constituye una modalidad de operación gravada específica del IVA, pudiendo consistir tanto en la cesión de un bien o en la prestación de un servicio para el uso o consumo particular del empresario, como en su atribución gratuita a terceros. En el primer caso será la realización del hecho material la que determine el devengo del tributo. En el segundo supuesto serán de aplicación, para determinar el momento de realización de las operaciones efectuadas a título lucrativo, las normas de derecho sustantivo relativas a las mismas.

2. Las normas generales antes descritas quedan limitadas en su vigencia si se producen pagos anticipados anteriores a las entregas de los bienes o, en su caso, pagos aplazados.

En el primer caso se aplica el mismo criterio normativo contenido en el artículo 8 del vigente Texto Refundido del I.G.T.E. y en el artículo 10, número 2, párrafo segundo de la Sexta Directriz, aplicables en los casos en que la totalidad o parte del precio de la operación se satisfaga mediante entregas parciales hechas con anterioridad a la puesta a disposición de los bienes, mercancías o productos o a la prestación del servicio: el Impuesto se entenderá devengado en cada percepción por la parte de precio que comprenda.

En los arrendamientos de bienes con opción de compra y en las demás operaciones a plazos o con pago - aplazado se aplica el criterio establecido en el artículo 10, número 2 de la Sexta Directriz, ya anticipado por la Ley 6/1979 de 25 de septiembre, respecto de las ventas empresariales de bienes inmuebles y, en consecuencia, el devengo se produce a medida que sean exigibles los pagos correspondientes.

A estos efectos no se consideran operaciones a plazo o con pago aplazado las efectuadas a treinta, sesenta o noventa días.

En los casos de que la facturación de la operación tenga lugar antes de la entrega de los bienes o, en su caso, del pago o exigibilidad del precio, el artículo 10, - número 2, párrafo tercero autoriza a los Estados miembros - para anticipar el devengo al momento en que se produce la expedición de la correspondiente factura.

Algunos Estados miembros han adoptado este criterio, atendiendo al hecho de que la factura constituye el instrumento fundamental mediante el cual el adquirente de los bienes puede ejercitar su derecho a la deducción.

El Proyecto de Ley no ha considerado oportuno - vincular el devengo del impuesto a la expedición de la factura.

3. Al igual que en las operaciones anteriores, también en las importaciones el Proyecto de Ley se ha ajustado estrictamente a la Sexta Directriz. En consecuencia, el devengo del Impuesto se produce en el momento en que el bien se introduce en España, liquidándose simultáneamente con los derechos arancelarios o, caso de que no proceda la



exacción de tales derechos, cuando hubieran debido liquidarse tales derechos de no mediar la exención o no sujeción.

Cuando se trate de bienes objeto de importación en alguno de los regímenes especiales previstos en el artículo 11 del Proyecto de Ley o en los de tránsito, importación temporal o al amparo del sistema de admisión temporal, si posteriormente se realiza la importación definitiva de los mismos, el devengo del tributo se produce, no en el momento de la primera entrada de los bienes en territorio español, sino, de acuerdo con la Sexta Directriz, en el de su importación definitiva.

IX. EL TIPO IMPOSITIVO

Las dificultades de armonizar las políticas fiscales en los Estados miembros de la C.E.E. han determinado el reconocimiento de un amplio margen de discrecionalidad en lo relativo a la fijación de los tipos impositivos de este tributo.

Según el artículo 12 de la Directriz, el tipo normal del Impuesto sobre el Valor Añadido se fijará por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que ha de ser el mismo para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. No obstante, ciertas entregas y servicios pueden ser sometidos a tipos incrementados o reducidos con respecto al normal. Con el fin de mantener la neutralidad del Impuesto el tipo aplicable a la importación de un bien,

será el que procedería aplicar a la entrega en el interior del país de un bien de naturaleza idéntica.

Pese a que el esquema anterior posibilita la utilización de múltiples tipos impositivos, el Consejo de la Comunidad reconocía ya en una resolución de 1969, la necesidad de aplicar un número muy reducido de tipos tributarios, con vistas al objetivo de futuro de la C.E.E.: la supresión de las fronteras fiscales.

La Directriz excluye, sin embargo, la utilización de tipos cero, al exigir que los tipos reducidos se calculen de manera que las cuotas que originen permitan la deducción íntegra de las satisfechas en origen o mediante repercusión. Los tipos cero exoneran de hecho las operaciones, permitiendo, sin embargo, la devolución por el Estado del Impuesto pagado en origen.

El artículo 28 de la Sexta Directriz permite a los países que anteriormente aplicaban tipos cero (Irlanda, Reino Unido) al amparo de la Segunda Directriz, continuar manteniendo la vigencia de los mismos durante un período transitorio que expira, en principio, el 31 de diciembre de 1983, sin que tal medida transitoria pueda extenderse a otros Estados miembros o de nueva incorporación.

El Proyecto español sigue las orientaciones descritas y tiene en cuenta, además, otras dos consideraciones a la hora de proceder a la regulación de los tipos del Impuesto:

1a) Que el Impuesto sobre el Valor Añadido, - además de ser un medio para la recaudación de ingresos -- públicos, constituye un instrumento de política económica de singular eficacia, debiendo responder la fijación de sus

tipos impositivos, en la medida de lo posible, a los criterios de política económica vigentes en cada momento.

2a) Que la proliferación excesiva de tipos impositivos dificulta notoriamente el funcionamiento del tributo, pues obligaría a instrumentar una organización compleja que permitiera distinguir en cada factura las bases y cuotas correspondientes a las operaciones gravadas según los tipos impositivos aplicables, lo que resultaría especialmente costoso para determinadas empresas como los establecimientos minoristas, contribuyendo en forma patente a incrementar la presión fiscal indirecta.

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, el artículo 19 del Proyecto de Ley determina que el Impuesto se exigirá con carácter general al tipo del 11 por ciento. Se aplicará el tipo incrementado del 22 por ciento en las operaciones que tengan por objeto entregas, arrendamientos de bienes con opción de compra o importaciones de los bienes relacionados en el Anexo A. Será de aplicación el tipo reducido del 4 por ciento a las entregas o importaciones de bienes y a los servicios relacionados en el Anexo B. Como el Proyecto no determina la fecha de entrada en vigor de la futura Ley, los tipos impositivos que se establecen tienen un carácter provisional correspondiendo a las actuales circunstancias socio-económicas. En el período comprendido entre el 1 de enero de 1983 y el 31 de diciembre de 1984, el Gobierno propondrá a las Cortes Generales la fecha de entrada en vigor de la Ley y las demás adaptaciones que se estimen necesarias, incluso en los tipos impositivos, en función de las circunstancias económicas de aquel momento.

Como ya se ha apuntado, el Anexo A del Proyecto contiene la relación de bienes cuya entrega, arrendamiento con opción de compra o importación, han de gravarse al tipo incrementado del 22 por ciento. La relación encuentra su an--

tecedente en el repertorio de adquisiciones que constituyen el hecho imponible del Impuesto sobre el Lujo nuevamente ali-gerado, en la línea iniciada por la Ley 6/1979, de 25 de -septiembre, y precisado, con objeto de conseguir la aproxi-mación más exacta a la noción de consumo suntuario, según las valoraciones socio-económicas o culturales del momento actual.

Puede observarse, en este sentido, la no inclusión en el Anexo de los siguientes bienes, actualmente gravados en el Impuesto sobre el Lujo:

- a) Piezas de recambio para vehículos con motor mecánico para circular por carretera.
- b) Accesorios y piezas de recambio para embarcaciones y medios de transporte aéreo.
- c) Antigüedades.
- d) Discos fonográficos y cualquier otro medio de reproducción musical, vocal o sonora o de imagen por medios electrónicos.
- e) Objetos artísticos y de adorno.
- f) Pieles curtidas con pelo que por su confec-ción, formato, destino y uso no sean de las dedicadas a confec-cionar prendas de vestir o abrigo.
- g) Productos de perfumería y tocador a granel, -colonias que no se deriven de perfumes, colonias a granel y artículos, aparatos y objetos de tocador.
- h) Aparatos y artículos domésticos.

i) Artículos de fumador, ópticos, fotográficos y cinematográficos y sus accesorios y complementos, así como el material sensible de toma de imagen utilizable en estos últimos.

La determinación del carácter suntuario de algunos productos gravados presenta importantes dificultades, por lo que se ha optado en unos casos por someter a gravamen todos los objetos de la misma naturaleza (aparatos de reproducción sonora o de imagen), y, en otros, por considerar como criterio definidor al precio de venta al público (bebidas alcohólicas).

El Anexo B especifica los bienes o servicios que determinan la aplicación del tipo reducido a las operaciones que tienen por objeto los mismos. Así como el Anexo A se conecta con el régimen del Impuesto sobre el Lujo, el que se comenta tiene sus antecedentes en el artículo 34 del Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

El supuesto del número 1. 1º, en las exenciones actuales de los artículos de primera necesidad. Debe observarse la notable ampliación que se produce en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los productos beneficiados del tipo reducido con respecto a la lista taxativa del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. El tipo del 4 % se aplicará a las entregas o importaciones de los artículos o productos destinados a la alimentación o nutrición humana o animal. Por tanto:

- Se amplía el número de productos beneficiados del régimen especial.

- Se extiende el beneficio a los productos para alimentación animal, y

- La configuración objetiva de la exención a efectos del Impuesto General sobre el Tráfico se sustituye por una consideración del destino final del producto.

Las excepciones al ámbito de aplicación del tipo reducido responden a la no consideración de los productos - que se relacionan (bebidas alcohólicas, refrescantes, café, etc.) como artículos de primera necesidad.

La inclusión de las entregas de viviendas de protección oficial y de libros, revistas y periódicos diarios no necesita especial justificación. Razones sociales, económicas y culturales la avalan y se trata de operaciones exentas por el artículo 34.4 y 8, del Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Lo mismo cabe apuntar respecto de la inclusión de los servicios de enseñanza y accesorios y de los de hostelería, restaurante y acampamento también contemplados en los números 13 y 20 del mismo artículo. Los servicios de enseñanza que aquí se relacionan son aquéllos que no quedan exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 del Proyecto de Ley.

X. DEDUCCIONES.

La neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido comporta que la incidencia del mismo sobre el consumo final sea idéntica, cualquiera que sea la extensión de los procesos de producción y distribución de bienes o de creación de servicios cuya entrega o prestación constituyen su hecho imponible. Para ello es necesaria la existencia de un mecanismo que permita a los sujetos pasivos la deducción, en cada fase sujeta a gravamen,

del impuesto satisfecho con motivo de sus compras o adquisiciones a terceros, de tal manera que el impuesto ingresado en el Tesoro por el total de las operaciones de los procesos relativos a un mismo bien sea, exactamente, el que supone la aplicación del tipo proporcional del Impuesto sobre la contraprestación que se obtiene por su entrega al consumo final.

Dada la modalidad de Impuesto sobre el Valor Añadido vigente en la C.E.E. y adoptado por España, el mecanismo utilizado para lograr el efecto descrito es el denominado de deducción de impuesto sobre impuesto.

Dicho mecanismo es objeto de regulación en la Sección Segunda del Capítulo VII del Proyecto español (artículos 20 y siguientes) de forma armónica con la disciplina comunitaria en la materia, contenida en el Título XI de la Sexta Directriz, cuyo seguimiento tiene especial transcendencia de cara al correcto funcionamiento del Mercado Común, por su incidencia sobre las condiciones de competencia dentro de la Comunidad.

1. Regulación del derecho a deducción.

El sistema de deducciones se ajusta a los siguientes principios, recogidos en el Proyecto de Ley:

A) Extensión del derecho a deducción.

Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas devengadas como consecuencia de sus operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las cuotas del Impuesto que les hayan sido repercutidas o que hayan satisfecho en la adquisición de bienes o servicios otros sujetos pasivos del Impuesto

o en sus importaciones, así como las cuotas satisfechas por quienes sean sujetos pasivos del Impuesto por operaciones efectuadas por terceros no establecidos en España.

No obstante, el sujeto pasivo no podrá deducir el Impuesto que no se haya devengado o no sea exigible o repercutible con arreglo a derecho, lo cual es lógico si se tiene en cuenta que, en caso contrario, el Estado asumiría la financiación del fraude o el coste financiero de la anticipación de la deducción de cuotas no ingresadas en el Tesoro o no exigibles por éste.

B) El principio de la relación entre las operaciones que originan el derecho a deducción y el ejercicio de la propia explotación (artículo 17.2 y 3 de la Sexta Directriz) se recoge en el artículo 21.2 del Proyecto, según el cual, los sujetos pasivos deducirán exclusivamente el impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con su actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.

En ningún caso serán deducibles las cuotas que hubieren gravado las adquisiciones o importaciones de los bienes de consumo suntuario, salvo que sean de exclusiva aplicación industrial, clínica o científica o constituyan el objeto de la actividad propia de la empresa o profesional.

Esta salvedad es consecuencia de la idea, que inspira el número 6, del artículo 17 de la Sexta Directriz, de que existen ciertos gastos que, si bien están ligados con la -

explotación normal de las empresas, no tienen un carácter estrictamente empresarial y, en consecuencia, no pueden originar un derecho a deducción por el Impuesto que les grava. Entre ellos, cabe considerar los gastos de lujo, diversión o representación que en ocasiones pueden enmascarar auténticos consumos no empresariales.

C) Las cuotas deducibles lo serán en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación origina el derecho a la deducción se utilizan en la realización de operaciones efectivamente gravadas u otras legalmente asimiladas.

Este principio, recogido en el artículo 17.2 de la Sexta Directriz, supone un paso más respecto al anterior y se traduce en la aplicación de la regla de prorrata en aquellas empresas que realizan, a la vez, operaciones gravadas o asimiladas legalmente y operaciones en que no concurren estas circunstancias.

La distinción entre operaciones gravadas y operaciones asimiladas que dan derecho a deducción surge como consecuencia de la necesidad de reconocer a los sujetos pasivos el derecho a deducción o reembolso como consecuencia de la realización de ciertas operaciones relacionadas con el tráfico exterior de bienes o servicios que pueden estar sujetas y exentas o no sujetas, incluso, al Impuesto sobre el Valor Añadido vigente en España.

Su aplicación práctica está recogida en el artículo 21.1 del Proyecto de Ley y en el artículo 30 del mismo del que se tratará más adelante. De acuerdo con el artículo 21.1, las cuotas deducibles lo serán en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación originen el derecho a

la deducción se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las operaciones siguientes:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectivamente gravadas por el Impuesto.

b) Las operaciones no sujetas o exentas que a continuación se relacionan:

- 1a. Exportaciones y operaciones asimiladas según el Proyecto.
- 2a. Operaciones realizadas en el extranjero que originarían derecho a deducción si se hubieran efectuado en España. En este caso se trata de favorecer la actividad de las empresas españolas en el exterior.
- 3a. Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes a tenor de lo establecido en el artículo 16, número 4, letra b), del Proyecto. De esta forma se completan los efectos de la correspondiente exención.
- 4a. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los números 2, 3 y 4 del artículo 11 del Proyecto.
- 5a. Las operaciones descritas en los números 16 y 18 (seguros y financieras) del artículo 8º del Proyecto, cuando el destinatario de la

prestación esté establecido fuera de la Comunidad Económica Europea, o las citadas operaciones estén directamente relacionadas con bienes destinados a ser exportados a un país no perteneciente a dicha Comunidad. La razón que inspira tan favorable trato fiscal es la oportunidad de mantener la competitividad de las empresas comunitarias de estos sectores.

D) Justificación documental y contabilización.

Con el fin de evitar actuaciones fraudulentas de especial relevancia se dispone que el sujeto que ejercite la deducción deberá estar en posesión de la correspondiente factura, documento equivalente o, en su caso, del acreditativo de la importación, que justifiquen el derecho a deducir.

Las operaciones justificadas por los documentos citados deberán haber sido contabilizadas con arreglo a derecho y los documentos deberán ajustarse a lo previsto en la Ley del Impuesto y sus normas reglamentarias.

Este sistema, contenido en el artículo 21.3 del Proyecto de Ley recoge lo dispuesto en el artículo 18.1 de la Sexta Directriz y el principio de contabilización presente, tradicionalmente, en nuestra imposición sobre la Renta de Sociedades como condición de la deducibilidad de los gastos sociales.

E) Principio de deducción inmediata.

Establecido en la Segunda Directriz comunitaria se reafirma en el apartado 2 del artículo 18 de la Sexta y se

incorpora al artículo 22 de nuestro Proyecto de Ley, cuyo número 1 preceptúa que el derecho a la deducción del Impuesto soportado por el sujeto pasivo, únicamente podrá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que lo satisfizo o le fue repercutido, caducando en el supuesto de no ejercitarse.

El artículo 22.2, del Proyecto de Ley permite que, cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período, el exceso pueda ser deducido en las declaraciones-liquidaciones inmediatas posteriores, en la cuantía máxima posible en cada una de ellas y hasta un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de terminación del período en que se originó el derecho a la deducción.

F) Rectificación de las deducciones.

El artículo 20 de la Sexta Directriz estipula que la deducción efectuada inicialmente debe regularizarse en casos de terminados.

De la regularización de la deducción correspondiente a los bienes de inversión se trata más adelante. Con respecto a los restantes supuestos, el Proyecto de Ley se refiere a los casos de compras anuladas y de variación en el importe de las contraprestaciones de la adquisición de cualquier clase de bienes (descuentos), únicos encajables en el sistema de deducciones regulado por el mismo.

2. La regla de prorrata.

Como se apuntaba anteriormente, cuando los bienes o

servicios adquiridos o importados por el sujeto pasivo se emplean, sólo en parte, en la realización de operaciones que dan derecho a deducción conforme a lo anteriormente expuesto, será de aplicación la regla de prorrata (artículo 17.5 de la Sexta Directriz y 23 del Proyecto de Ley).

A. En la formulación general (artículo 19 de la Sexta Directriz y 24 y 25 del Proyecto de Ley) la prorrata es un porcentaje resultante de la proporción entre el volumen total de operaciones que dan derecho a la deducción en relación con el volumen total de operaciones del sujeto pasivo.

A estos efectos no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

1º. Como consecuencia del régimen especial de regularización de las deducciones del impuesto satisfecho con motivo de las adquisiciones de bienes de inversión, el importe de su venta por los sujetos pasivos que los hayan utilizado en su actividad empresarial o profesional.

2º. Por su carácter accesorio, las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial específica del sujeto pasivo.

3º. Por no formar parte, evidentemente, de la cifra de operaciones del sujeto pasivo, las importaciones y las operaciones a que se refiere el número 1, letra c), del artículo 13 del Proyecto de Ley (supuestos de inversión del sujeto pasivo).

La prorrata general aplicable cada año natural con

carácter provisional será la determinada en base a las operaciones del año precedente. Los sujetos pasivos que no la puedan calcular con exactitud (incluidos los que inician sus actividades) o que estimen la resultante claramente diferente a la que prevén aplicable en el año en curso, podrán practicar la deducción aplicando un porcentaje provisional que deberán comunicar a la Administración, cuando se den las circunstancias y con los requisitos que reglamentariamente se establezcan. En la última liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva a la vista de las operaciones realizadas en dicho período, practicando la consiguiente regularización de la deducción provisional efectuada.

B. La prorrata especial.

La utilización de la regla de prorrata puede considerar la situación del sujeto pasivo en su conjunto (prorrata general) o conceder el derecho a deducción por operación o conjunto de operaciones (prorrata especial), método de más difícil aplicación en la práctica, pero que en ocasiones puede interesar utilizar a los sujetos pasivos o imponer a la Administración.

Por ello, la Sexta Directriz (artículo 17.5. c) posibilita que los Estados miembros puedan autorizar u obligar a los sujetos pasivos a operar la deducción según la afectación total o parcial de los bienes y servicios.

De acuerdo con lo anterior, el artículo 26 del Proyecto de Ley precisa que en la prorrata especial la deducción se referirá únicamente a la parte del Impuesto satisfecho por la

adquisición de bienes o servicios que se destinen real y efectivamente a la realización de operaciones que dan derecho a deducción, pudiendo optar los sujetos pasivos por su aplicación, en cuyo caso deberán aplicarla continuadamente durante cinco años.

Por su parte, la Administración tributaria podrá obligar al sujeto pasivo a aplicar la regla de prorrata especial en los siguientes casos:

1º. Cuando el sujeto pasivo realice actividades económicas distintas.

2º. Cuando de la aplicación de la prorrata general se deriven distorsiones relevantes en la aplicación del Impuesto.

Dada la actual organización contable del contribuyente español, el Proyecto de Ley prescinde de las prorratas sectoriales que también autoriza la Sexta Directriz como excepción a la prorrata general.

3. Deducciones por bienes de inversión.

A) Principio general.

La deducción del Impuesto satisfecho con motivo de la adquisición de bienes de inversión se practica conforme al principio de deducción inmediata, o sea, en las mismas condiciones que la del Impuesto correspondiente a las restantes adquisiciones de bienes y servicios, lo que supone prescindir de la consideración de que los bienes de inversión son por naturaleza susceptibles de utilización durante varios años, como ocurre

con el juego de las amortizaciones, en el caso de los impuestos sobre la renta y sociedades. De esta manera, los reconocidos efectos favorables sobre la inversión de un Impuesto sobre el Valor Añadido se refuerzan considerablemente.

De acuerdo con tal principio, el párrafo 1º del art. 27 del Proyecto de Ley determina que los sujetos pasivos que adquieran bienes de inversión deducirán de forma inmediata y con arreglo a las normas de general aplicación las cuotas del Impuesto satisfechas o que les hayan sido repercutidas con motivo de sus adquisiciones.

B) Concepto de bienes de inversión.

El artículo 20 de la Sexta Directriz deja en libertad a los Estados miembros para definir la noción de los bienes de inversión. El artículo 27.3 del Proyecto de Ley prevé que reglamentariamente se determinará qué bienes han de calificarse como de inversión a efectos de lo dispuesto en el mismo, con objeto de posibilitar la utilización coyuntural de esta posibilidad.

En cualquier caso, en la solución que se adopte en su día, habría de tenerse en cuenta la definición que de los bienes de inversión fue dada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades, en su Sentencia de 1 de febrero de 1977, según la cual, son aquellos utilizados para los fines de una actividad económica, que se caracterizan por su carácter durable y porque sus costes de adquisición no son normalmente contabilizados como gastos corrientes, sino amortizados durante varios ejercicios.

C) Regularización de las deducciones por bienes de inversión.

Cuando el sujeto pasivo está sometido a la regla de prorrata debe procederse a una regularización de las deducciones efectuadas por bienes de inversión, según los números 2 y 3 del artículo 20 de la Sexta Directriz, con objeto de evitar a los contribuyentes ventajas o perjuicios derivados de la evolución del porcentaje aplicable en el año de adquisición o, incluso, manipulaciones fraudulentas del mismo. El fundamento de esta regularización radica en la utilización prolongada de los bienes de inversión a lo largo de un período de la vida de la empresa o sea, en su carácter duradero.

Entre las posibles alternativas que concede la Directriz para la determinación del período de regularización, el Proyecto de Ley elige el plazo de cinco años, incluido el de adquisición, a partir de la fecha en que tuvo lugar aquélla. Según el párrafo 2º de su artículo 27, los sujetos pasivos regularizarán cada año las deducciones efectuadas, si entre la prorrata definitiva aplicable en cada uno de los cuatro años naturales siguientes a aquél en que tuvo lugar la adquisición y la que prevaleció en éste, existe una diferencia positiva o negativa de más de cinco puntos. Consecuentemente, el número 2 del precepto, dispone que el período de regularización expira una vez transcurrido el último plazo de declaración del Impuesto correspondiente al cuarto año natural siguiente a aquél en que se efectuó la adquisición del bien de inversión que originó la deducción.

Por razones de simplificación administrativa, se excluye la regularización cuando las diferencias entre la prorrata

definitiva de cada año natural y la del año de adquisición de los bienes de inversión no exceda de cinco puntos. Esta derogación al principio de regularización está sometida en la Directriz a condiciones particulares (artículo 20.5) que deberán tenerse en cuenta en el momento en que España se convierta en un país miembro de la Comunidad.

El procedimiento para practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión es el siguiente, según el artículo 28 del Proyecto de Ley:

1º. Una vez conocida la prorrata definitiva de cada uno de los cuatro años naturales siguientes a aquél en que tuvo lugar la adquisición de los bienes de inversión, se hallará, si procede, la regularización (\pm 5 puntos), el importe de la deducción que hubiera resultado procedente en el supuesto de que la adquisición de los bienes se hubiera realizado en el año que se considere (artículo 20.2, primer párrafo, in fine de la Sexta Directriz).

2º. Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la adquisición.

3º. La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar (art. 20.2, primer párrafo, segunda frase, de la Sexta Directriz).

En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización, ésta se realizará de una sola vez por el tiempo del mismo que quede por transcurrir, según las reglas del artículo 28.2 del Proyecto que sigue lo dispuesto en el número 3 del artículo 20 de la Directriz.

Para terminar cabe precisar que cuando los bienes de inversión se destinan íntegra y efectivamente a la realización de operaciones que dan derecho a deducción y el sujeto pasivo ha optado por la prorrata especial o ésta le ha sido impuesta por la Administración, no será necesaria la regularización de las deducciones por bienes de inversión.

XI. DEVOLUCIONES

1. El procedimiento ordinario para la recuperación del impuesto deducible es el ejercicio del derecho a la deducción.

Sin embargo los créditos deducibles pueden originar el derecho a su devolución en los casos determinados por el Proyecto de Ley.

A estos efectos se establece un derecho a la devolución específico del Impuesto sobre el Valor Añadido que es independiente del que, con carácter general, se reconoce en el artículo 155 de la Ley General Tributaria respecto de los ingresos indebidos.

Aparte los supuestos de exportaciones, el hecho que justifica legalmente el derecho a la devolución es la imposibilidad de efectuar las deducciones por el procedimiento ordinario regulado en el artículo 22 del Proyecto de Ley, por exceder continuamente la cuantía de las cantidades a deducir del montante de las cuotas devengadas por el sujeto pasivo.

Son varias las causas que pueden originar tal desfase: devaluación, deterioro, destrucción, pérdida, o robo de las mercancías adquiridas, reconocimiento de exenciones con derecho a deducir el importe del impuesto soportado en las fases anteriores, realización de importantes inversiones, diferenciación de tipos impositivos, etc.

A este respecto parece oportuno resaltar que el artículo 12,4, de la Sexta Directriz prohíbe el establecimiento de tipos impositivos que originen continuamente -

derecho a la devolución del IVA soportado en los "inputs" por el sujeto pasivo.

El reconocimiento del derecho al reembolso de los créditos de impuesto no ha merecido el reconocimiento universal. Algunos Estados han aplicado la llamada regla de tope ("butoir" o "buffer rule") según la cual el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los empresarios o profesionales en sus adquisiciones tiene como límite el importe de las cuotas devengadas como consecuencia de las operaciones realizadas, sin que, en ningún caso, resulte procedente el derecho a la devolución.

Si bien el artículo 18, número 4, de la Sexta Directriz deja en libertad a los Estados miembros para aplicar o no la regla de tope, no parecen justificados los argumentos a favor de la introducción de tal regla en el Proyecto de Ley. Es cierto que el derecho a la devolución del tributo puede suponer una evidente carga para el Tesoro Público e incluso hacer recaer sobre el mismo las consecuencias de algunos supuestos de defraudación fiscal, pero también lo es que las limitaciones al ejercicio del derecho a la deducción en los casos en que éste se traduce en derecho a la devolución del Impuesto, pueden esterilizar una de las principales virtudes del mismo: su neutralidad, trastocando el funcionamiento normal del tributo llegando incluso a anular los efectos de las exenciones y originando modificaciones de los tipos impositivos efectivos.

En consecuencia, el Proyecto de Ley reconoce a los sujetos pasivos el derecho a obtener la devolución de las cuotas que no hayan podido deducir por exceder continuamente la cuantía de las deducibles del importe de las

cuotas devengadas, si bien con la importante limitación de exigir que hayan transcurrido dos años desde la terminación del período en que se originó el derecho a la deducción. Tal plazo a todas luces excesivo, viene impuesto - por la limitación de medios personales y materiales de la Administración tributaria y la necesidad de comprobar la efectividad del derecho a la devolución en todos los casos, evitando así fraudes fiscales que pueden llegar a ser trascendentes. En un futuro próximo, cuando la infraestructura de la Hacienda Pública alcance su nivel óptimo, será factible acortar los referidos plazos muy considerablemente, reduciendo los dos años a tres meses.

En los casos de cese en toda actividad que origine la sujeción al Impuesto o de transmisión a título oneroso de la empresa, no parece justificado el anterior plazo de dos años, y por ello se reconoce el derecho a la devolución inmediata del Impuesto en la forma y con las garantías que reglamentariamente se establezcan.

La conveniencia de facilitar el proceso exportador, de evidente trascendencia en orden al desenvolvimiento ordenado de la economía española, determina la oportunidad del reconocimiento del derecho a la devolución inmediata de las cuotas deducibles correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios utilizados directa o indirectamente en la actividad exportadora, sin perjuicio de optar por la deducción ordinaria o por el procedimiento de devolución de aplicación general.

Los exportadores podrán hacer uso de su derecho a la devolución inmediata de las cuotas deducibles al tiempo de presentar la primera declaración posterior a la realización de las exportaciones a que se refiera.

Con independencia de los supuestos de devolución antes descritos, el Proyecto de Ley regula un procedimiento especial de devolución del IVA, de obligatoria aplicación a los Estados miembros de la C.E.E. en los términos de la Octava Directriz del Consejo de la citada Comunidad (6 de diciembre de 1979). Su finalidad es evitar que los sujetos pasivos del Impuesto no establecidos en España deban soportar con carácter definitivo (sin posibilidad de obtener la devolución ni la compensación), las cuotas satisfechas o soportadas por repercusión en territorio español "correspondientes a sus "inputs "".

Tal procedimiento de deducción sólo se establece en beneficio de personas o entidades establecidas en la C.E.E. que justifiquen su sujeción al IVA en otro de los países del Mercado Común, estando condicionada a que los sujetos pasivos no hayan realizado en territorio español, durante el período de tiempo a que se refiere la solicitud, ninguna operación sujeta al IVA, porque, en otro caso, sería posible ejercitar el derecho a la deducción en forma ordinaria, salvo que tal derecho resultase improcedente.

Por excepción, resulta procedente la aplicación de este procedimiento especial a la devolución cuando el beneficiario realice en España determinadas operaciones -- sujetas al Impuesto que no originen para éste obligación de efectuar el pago de cuotas tributarias, bien porque se trata de prestaciones de servicios en los que se ha producido una inversión del sujeto pasivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 , apartado B), número 2 del Proyecto de Ley, bien porque se trate de operaciones de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas que gocen de exención.

Tanto las condiciones legales para la aplicación del derecho específico a la devolución a favor de los sujetos pasivos no establecidos en España como su desarrollo reglamentario deberían ajustarse estrictamente a los términos de la Octava Directriz del Consejo de las C.E.E.E.

XII. REGIMENES ESPECIALES.

El Impuesto sobre el Valor Añadido grava con generalidad las operaciones realizadas en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales afectando a una gama muy variada de sujetos pasivos. Se hace preciso pues compaginar la amplitud del ámbito de aplicación subjetiva del Impuesto con la diferente condición de los sujetos pasivos.

Con esta finalidad se han instrumentado diversas modalidades de regímenes especiales en los diferentes países que no siempre se han fundamentado en criterios de interés general, ya que, en muchos casos, se deben más bien a las presiones de sectores empresariales o profesionales concretos.

La excesiva diversidad en la normativa que en cada uno de los Estados miembros de la C.E.E. regula los regímenes especiales del Impuesto podría afectar negativamente a uno de los objetivos fundamentales del Mercado Común: la neutralidad del sistema común de impuestos sobre cifra de negocios, cualquiera que sea el origen de los bienes entregados o de los servicios prestados. De aquí que uno de los considerandos de la Sexta Directriz comunitaria pusiera de relieve la conveniencia de armonizar los regímenes particulares existentes. La citada Directriz establece criterios de armonización respecto de tres regímenes especiales: el de las pequeñas empresas, el de los productores agrícolas y el de las agencias de viajes, que han sido incorporados al Proyecto español.

La Propuesta de Sexta Directriz (29 de junio de 1973 y 26 de julio de 1974) regulaba también en su artículo 26 un régimen especial de bienes usados con el fin de paliar los

efectos negativos para los empresarios o profesionales que se producen cuando tales bienes se introducen en los circuitos económicos de producción o distribución procedentes de un particular.

La citada Propuesta de Sexta Directriz consideraba "bienes usados" las cosas muebles de segunda mano, susceptibles de reutilización, en el mismo estado o tras su adecuada reparación. En esta categoría se incluían las obras de arte, las antigüedades, los objetos de colección y las piezas numismáticas antiguas.

Es evidente que los bienes usados cedidos por el particular revendedor incorporan a su precio al menos parte de su valor originario que ya fue sometido a gravamen por el I.V.A. sin que, de no establecerse un régimen especial al respecto, sea posible efectuar la deducción de tales cuotas al interponerse en el proceso de distribución un particular usuario de tales bienes. Para subsanar tal deficiencia la citada Propuesta de Sexta Directriz disponía que las entregas de bienes usados efectuadas por un particular no sujeto al I.V.A. a un empresario que destine tales bienes a su reventa, originarán a favor del adquirente el derecho a una deducción del I.V.A. calculado sobre la base del precio de compra de tales bienes y al tipo impositivo aplicable a la operación de reventa, sin que las deducciones aplicables por este concepto puedan exceder de las cuatro quintas partes de la cuota impositiva devengada en la reventa.

El régimen especial de bienes usados, ya descrito, no cristalizó definitivamente en la Sexta Directriz, cuyo artículo 32, relativo a los bienes de ocasión, disponía que antes

de 31 de diciembre de 1977 se debería armonizar el régimen comunitario de tributación aplicable a los bienes de ocasión y a los objetos de arte, antigüedades y de colección.

Como hasta el momento actual, si bien se ha publicado una Propuesta de Séptima Directriz, no se ha producido la armonización definitiva del régimen especial de bienes usados, no se ha considerado oportuno incorporarlo al Proyecto de Ley. Posteriormente, con la experiencia adquirida en la gestión del tributo en base a los criterios del texto definitivo de la futura Séptima Directriz, podrá instrumentarse el cauce normativo adecuado para el régimen especial de los bienes usados en el Impuesto sobre el Valor Añadido español.

1. Pequeñas empresas.

El establecimiento de regímenes especiales para pequeñas empresas responde a la necesidad de facilitar la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a empresas cuya infraestructura administrativa insuficiente hace difícil, en ocasiones imposible, el cumplimiento de las disposiciones de índole contable o registral de general aplicación.

La implantación en España del nuevo Impuesto debe hacerse sin duda con un enfoque profundamente realista que tome plena conciencia de las características y circunstancias del empresariado español, pero siempre dentro de los límites que vienen impuestos por las necesidades de armonización exigidas por nuestra próxima incorporación a la Comunidad Económica Europea.

Los criterios comunitarios respecto de la armonización de los regímenes especiales de las pequeñas empresas han variado

considerablemente. La Segunda Directriz dió amplias facultades a los Estados miembros para regular a su arbitrio los regímenes especiales, lo que se tradujo en una notoria disparidad de sistemas, con repercusiones evidentes en las condiciones de competencia empresarial en el interior de la C.E.E.

Con el fin de poner remedio a la situación precedente, la Propuesta de Sexta Directriz trató de reglamentar las líneas generales de un sistema común de régimen especial para pequeñas empresas que sólo cristalizó muy parcialmente en el texto definitivo. El artículo 24,1. de dicha Directriz autoriza a los Estados miembros para aplicar modalidades simplificadas de imposición y percepción del Impuesto, en especial sistemas de estimación objetiva singular de bases imponibles, cuando estimen que la normativa general es de difícil aplicación a las pequeñas empresas a causa de la naturaleza de su actividad o de su estructura empresarial. Dos limitaciones se establecen al respecto: la primera de carácter procesal: consulta previa al Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la segunda de naturaleza sustancial: en ningún caso puede resultar una minoración impositiva del funcionamiento del régimen especial.

Dentro del marco de la Sexta Directriz, (art. 24,2, b), se encuadra el primero de los regímenes especiales para pequeñas empresas, introducidos en el Proyecto de Ley. La citada norma comunitaria autoriza a los Estados miembros para exonerar del Impuesto a los sujetos pasivos cuya cifra de negocios anual no exceda de 5.000 Unidades de Cuenta Europeas, mientras que el Proyecto de Ley eleva a 1.000.000 de E, el límite autorizado. Los empresarios o profesionales que se beneficien del régimen de franquicia no podrán efectuar deducciones del Impuesto ni repercutirlo en sus facturas o documento equivalente.

El vigente Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas no reconoce franquicia alguna por razón de la cifra de negocios. Tal beneficio podría distorsionar la competencia entre las empresas de dimensión muy reducida y ser origen de multiplicidad de supuestos de fraude fiscal por la dificultad de controlar y probar un límite de cifra de negocio concreto.

Sin embargo, se ha considerado oportuno, al menos en un primer momento, dar entrada en el Proyecto de Ley del I.V.A. al régimen especial de franquicia, debido a la extraordinaria ampliación del ámbito de aplicación del Impuesto que afecta al comercio al por menor y a los profesionales individuales, sin perjuicio de las rectificaciones posteriores que sean precisas a la vista de la experiencia derivada de la aplicación del nuevo Impuesto.

La Sexta Directriz, con el fin de atenuar los efectos desfavorables de la brusca transición del régimen de franquicia al régimen ordinario, evitando al mismo tiempo las distorsiones en el funcionamiento del mercado derivadas del régimen de franquicia, autoriza a los Estados miembros para establecer un régimen especial de atenuación decreciente del Impuesto, aplicable a las pequeñas empresas que sobrepasan el límite fijado para la franquicia. En el Proyecto de Ley no se hace uso de tal autorización para evitar complicaciones adicionales en el funcionamiento del nuevo Impuesto.

Además del de franquicia, el Proyecto de Ley regula otro régimen especial de pequeñas empresas: el simplificado, aplicable cuando se trate de personas físicas cuyo volumen de operaciones no exceda de 50.000.000 de E y caracterizado por

la aplicación del régimen especial de estimación objetiva singular para la determinación de la base imponible y la correlativa adaptación y simplificación de las obligaciones de carácter administrativo y formal establecidas con carácter general.

Si bien es cierto que la experiencia en la aplicación del sistema de estimación objetiva de las bases imponibles no ha sido positiva en algún Estado comunitario, por haber originado rentas fiscales, impulsando al mismo tiempo el fraude fiscal, la introducción en España de tal régimen especial se efectuará con las garantías necesarias para que tales consecuencias negativas no se produzcan. A este respecto cabe destacar que la estimación objetiva singular se refiere únicamente a las bases imponibles y no a las cuotas devengadas o a las deducibles, ya que la experiencia exterior ha puesto de relieve que la estimación objetiva de las cuotas a deducir introduce un factor adicional de influencia muy negativa en el adecuado control del tributo, al incentivar la defraudación del proveedor y provocar la existencia de auténticas rentas fiscales a favor de los sujetos pasivos.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 25,4. de la Sexta Directriz, a los efectos del cómputo del volumen de operaciones que determinará la aplicabilidad de los regímenes especiales de pequeñas empresas, se tomará en consideración el importe total, excluido el propio Impuesto, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo en el año natural, incluidas las operaciones que gocen de exención. Excepcionalmente, no se computarán, cuando tengan carácter ocasional, las operaciones inmobiliarias, de seguros o financieras ni las ventas de bienes de inversión.

Por la especial naturaleza de tales operaciones resulta conveniente que los sistemas de estimación objetiva singular de las bases imponibles no se apliquen a las importaciones ni a las transmisiones de bienes inmuebles.

2. Agricultura, ganadería y pesca.

El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas no resulta aplicable a las ventas, transmisiones o entregas que los agricultores, ganaderos o armadores de buques de pesca efectúen de los frutos o productos de sus cultivos, explotaciones o capturas, siempre que los transmitentes no hubieran sometido tales productos a procesos de transformación o manufactura. Los agricultores han permanecido al margen del indicado tributo, si bien es cierto que han venido soportando la incidencia del mismo en los productos por ellos adquiridos.

La Comunidad Económica Europea ha venido reconociendo también a los distintos Estados miembros la posibilidad de aplicar a las explotaciones agrícolas el régimen particular que mejor se adapte a las circunstancias especiales de cada país. Pero, al igual que en el caso de las pequeñas empresas, la especialidad de tales regímenes se ha traducido frecuentemente en profunda diversidad entre los sistemas en vigor en cada Estado y, en muchos casos, en auténticas subvenciones encubiertas.

La Sexta Directriz ha fijado el marco adecuado para el establecimiento de los regímenes especiales de las explotaciones agrícolas en los diferentes Estados miembros.

El artículo 32 del Proyecto de Ley, regulador del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se ajusta en sus rasgos fundamentales a los límites fijados por la norma

comunitaria.

El principio general, expresado en el artículo 32 del Proyecto de Ley, es que las explotaciones agrícolas están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Ello no obstante, las personas o entidades titulares quedarán sometidas al régimen especial para la agricultura salvo que opten por la aplicación del régimen ordinario.

Si bien el artículo 25 de la Sexta Directriz fundamenta el régimen especial en la circunstancia de que la aplicación del régimen ordinario ocasione dificultades, el Proyecto de Ley extiende la aplicabilidad del mismo también a las personas jurídicas que disponen de infraestructura administrativa y contable suficiente, con el fin de no introducir discriminaciones en las condiciones de competencia basadas únicamente en la naturaleza jurídica del sujeto pasivo.

La determinación del concepto y extensión de explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera se efectúa de acuerdo con el Anexo A de la Sexta Directriz, redactado en base a la clasificación internacional tipo de todas las ramas de la actividad económica, elaborada por la Oficina Estadística de las Naciones Unidas, incluyendo las actividades agrícolas en general, la silvicultura, la ganadería y las explotaciones pesqueras en agua dulce y los criaderos de moluscos, crustáceos y piscifactorías tanto en agua dulce como en agua salada. El régimen especial no es extensible a las actividades de pesca marítima obtenida por armadores de buques, actualmente no sujetas al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Con el fin de delimitar claramente la naturaleza de

las actividades sujetas a gravamen, y de conformidad con lo dispuesto en el punto V, Anexo A, de la Sexta Directriz, se puntualiza que los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras no podrán acogerse a este régimen especial si someten total o parcialmente los productos que obtengan a procesos de transformación, elaboración o manufactura de carácter industrial.

Las prestaciones de servicios agrícolas comprendidas en el régimen especial por el Proyecto de Ley son las que contribuyen normalmente a la producción agrícola, según el Anexo B de la Sexta Directriz.

El artículo 27, número 13 de la Propuesta de Sexta Directriz establecía importantes limitaciones en la aplicación de este régimen especial, al disponer que estarían excluidos del mismo y sometidos al régimen normal o, en su caso, al especial de las pequeñas empresas los productores agrícolas en los siguientes casos:

a) Cuando ejerzan simultáneamente otra actividad económica de distinta naturaleza en la que estén sometidos al régimen normal.

b) Si el volumen anual de operaciones supera la cifra de cincuenta mil Unidades de Cuenta Europeas.

c) Si adoptan la forma jurídica de sociedad personalista o de capital.

Ninguna de tales limitaciones ha sido incorporada al texto definitivo de la Sexta Directriz ni al Proyecto de Ley.

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se establece con carácter renunciabile. En el caso de renuncia, el sujeto pasivo podrá optar por el régimen ordinario o, cuando resulte procedente, por el simplificado.

El contenido sustancial de dicho régimen especial se puede resumir en dos variaciones fundamentales en relación con el sistema ordinario de aplicación del Impuesto:

a) El artículo 25, número 4, de la Sexta Directriz faculta a los Estados miembros para dispensar a los sujetos pasivos de las obligaciones materiales y formales del Impuesto. Haciendo uso de tal facultad el Proyecto de Ley dispone que los sujetos pasivos a los que sea aplicable el régimen especial no están sometidos, en lo que concierne al ejercicio de estas actividades, a las obligaciones de liquidación y pago del Impuesto, ni a las demás de carácter administrativo y contable derivadas de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El beneficio citado, de considerable amplitud, sólo se refiere a los sujetos pasivos afectados por el régimen especial y no es extensible a los sucesivos empresarios que comercialicen o transformen los productos agrícolas, ganaderos o de la pesca, ni al consumidor final, debido al efecto de recuperación propio del Impuesto.

b) Los sujetos pasivos afectados por el régimen especial tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se les haya repercutivo en la adquisición de bienes o en los servicios que se les hayan prestado. Tales compensaciones serán fijadas por el Gobierno de acuerdo con las limitaciones previstas en los Convenios internacionales suscritos por el Estado

español y en ningún caso podrán ser un vehículo para subvenciones encubiertas.

Según la Propuesta de Sexta Directriz "el agricultor en régimen de tanto alzado carecerá del derecho al reintegro del porcentaje de compensación en las exportaciones que realice". Al no figurar la anterior limitación en el texto definitivo de la Sexta Directriz, se dispone en el Proyecto de Ley que la Hacienda Pública reintegrará las compensaciones correspondientes a las exportaciones efectuadas por los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial.

En pura lógica la obligación de satisfacer las compensaciones en los demás casos debería corresponder también a la Hacienda Pública que ha percibido el importe del Impuesto a compensar. No obstante, tal solución que se aplica en otros países, no resulta viable en España teniendo en cuenta la insuficiencia de la infraestructura actual de la Administración Tributaria, por ello que el Proyecto de Ley pone la obligación del pago de las compensaciones a cargo de los sucesivos adquirentes de los productos cuando sean sujetos pasivos del Impuesto, entendiéndose se incluida en el precio de los mismos en los demás casos. Al adquirente de los productos agrícolas, ganaderos o pesqueros que satisfaga el importe de las compensaciones se le otorga el derecho a deducir el importe de las mismas de las cuotas que devengue como consecuencia de las operaciones que realice.

Es evidente que la solución apuntada no es la más perfecta, ya que hace recaer sobre los sucesivos adquirentes de los productos afectados por el régimen especial no sólo la carga tributaria de la que se libera a los agricultores, sino también la compensación del Impuesto soportado por éstos en las

fases anteriores. De aquí que en el Proyecto de Ley se prevea la posibilidad de que el Ministerio de Hacienda pueda asumir directamente el reembolso de las compensaciones a tanto alzado.

El régimen especial para la agricultura regulado en la Sexta Directriz comunitaria e incorporado al Proyecto de Ley, no es sino el primer paso en un largo proceso de unificación de las legislaciones de los Estados miembros de la C.E.E. Por ello el artículo 26, número 11, dispone que antes del día 1 de enero de 1983 la Comisión someterá al Consejo nuevas propuestas relativas a la aplicación del I.V.A. a los productos y servicios agrícolas. ~~Tales nuevas disposiciones comunitarias tendrán su correspondiente repercusión en las normas españolas reguladoras del citado tributo.~~

3. Agencias de viaje.

No teniendo reconocida la correspondiente exención en el I.G.T.E., parece obvio que las agencias de viaje no puedan gozar en el futuro Impuesto sobre el Valor Añadido español de dicho beneficio fiscal, en los términos del artículo 28.3, g) de la Sexta Directriz de las C.C.E.E., debiendo ajustarse a las normas especiales que al respecto establece el artículo 26 de la mencionada Directriz, sin posibilidad de ejercitar opción en contrario.

La aplicación de las normas generales del I.V.A. ocasionaría importantes dificultades financieras a las agencias de viajes que actúen en nombre propio y a las organizaciones de circuitos turísticos. Por el contrario, si las agencias mencionadas actúan en nombre y por cuenta del viajero resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 15,3, e) del Proyecto y, en

consecuencia, no se incluirán en la base imponible de la operación las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, si bien el sujeto pasivo no podrá efectuar la deducción del impuesto que, eventualmente, las hubiere gravado.

El régimen especial de agencias de viajes, regulado en el artículo 33 del Proyecto de Ley, únicamente se aplicará a las que actúen en nombre propio respecto del viajero y utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, así como a los organizadores de circuitos turísticos, sin extenderse a las agencias que actúen en nombre y por cuenta del viajero.

La especialidad del régimen radica en el sistema de las deducciones que se efectúan en este caso base sobre base directamente, no siendo de aplicación la mecánica de deducción ordinaria del Impuesto en los casos en que se trate de adquisiciones de bienes y servicios que redunden directamente en beneficio del viajero. Fuera de estos supuestos la deducción en la cuota podrá efectuarse en la forma ordinaria.

Los servicios prestados por las agencias de viajes establecidas en España se consideran realizados en territorio español y, en consecuencia, sujetos al Impuesto. Sin embargo, el artículo 10, número 14, del Proyecto de Ley declara exentos del Impuesto los servicios prestados por las agencias de viajes fuera del territorio de la C.E.E. cuando actúan en nombre y por cuenta del viajero. Se trata de una exención absoluta que confiere el derecho a la deducción del I.V.A. soportado en las entregas de bienes o servicios en la medida en que se utilicen para la realización de tales operaciones. Parece lógico que análogo beneficio se reconozca a las entidades o personas a las que resulta aplicable el régimen especial de las agencias de viajes y en tal sentido se pronuncian tanto la Sexta Directriz como el Proyecto de Ley.

XIII. GESTION DEL IMPUESTO

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo moderno cuya exacción requiere la aplicación de técnicas de gestión avanzadas así como el soporte de una infraestructura administrativa adecuada.

1. El procedimiento de liquidación del Impuesto no presenta rasgos de novedad respecto del sistema actualmente el vigor en la mayor parte de los impuestos indirectos. Por regla general, los sujetos pasivos efectuarán la autoliquidación ingresando el importe de las cuotas autoliquidadas previa o simultáneamente con la presentación o envío de la declaración-liquidación.

La naturaleza peculiar de la estimación objetiva singular justifica un régimen especial de liquidación que será objeto de regulación reglamentaria. Finalmente, la conveniencia de realizar un efectivo control de la entrada de mercancías en territorio español, justifica que las operaciones de importación sujetas al Impuesto se liquiden en todo caso por las Aduanas.

2. La armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido contribuirá en medida importante a la construcción de la Europa comunitaria, garantizando la neutralidad fiscal, la interpenetración de las economías y la equitativa contribución de cada Estado miembro al sostenimiento de las cargas comunitarias.

Sin embargo el logro de tales objetivos puede verse muy seriamente afectado por la incidencia del fraude fiscal.

Con el fin de hacer más eficaz el control del cumplimiento de las normas reguladoras del tributo y uniformar las obligaciones formales de los sujetos pasivos del Impuesto,

el artículo 22 de la Sexta Directriz establece algunos criterios normativos que han sido incorporados al Proyecto de Ley, debidamente adaptados.

3. Instrumento clave para la adecuada gestión y control del Impuesto es un registro general de todos los sujetos pasivos.

El citado registro deberá ser instrumentado por la Administración tributaria mediante la utilización de diversas fuentes de información, entre las cuales es fundamental la propia declaración de los interesados que establecen, con carácter necesario, las legislaciones internas de los distintos Estados miembros en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 22, número 1, de la Sexta Directriz, a cuyo tenor los sujetos pasivos deben presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinan la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido. Las mencionadas declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese de dichas actividades, constituyen el punto de partida para la elaboración del censo de los sujetos pasivos. La Administración completará o suplirá la iniciativa de los sujetos afectados comprobando la veracidad y puntualidad de las declaraciones presentadas e investigando las posibles omisiones del deber de declaración.

El registro censal de sujetos pasivos contribuirá muy eficazmente a agilizar la gestión tributaria del Impuesto, permitiendo detectar rápidamente las omisiones del deber de presentar las declaraciones-liquidaciones.

4. El artículo 22, número 2 de la Sexta Directriz establece con carácter general que todo sujeto pasivo

debe llevar en debida forma una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y la comprobación del mismo por la Administración.

El Proyecto de Ley ratifica y desarrolla el contenido del precepto comunitario determinando los libros que, con carácter general, deben llevar los sujetos pasivos y previendo al mismo tiempo las necesarias adaptaciones en las obligaciones contables en casos especiales, para evitar perturbaciones en la organización contable o administrativa de las empresas o profesionales.

El Proyecto de Ley establece a este respecto un sistema ágil y flexible que puede adaptarse a las circunstancias particulares de las diferentes clases de sujetos pasivos, minorando en lo posible la presión fiscal indirecta. Las adaptaciones contables serán mas relevantes respecto de las pequeñas empresas, especialmente aquellas a las que resulte aplicable el sistema de estimación objetiva singular de la bases imponibles.

La contabilidad que los sujetos pasivos lleven en debida forma, aún en el caso de que se autoricen adaptaciones de las normas generales, deberá permitir determinar con precisión en cada momento el importe total del Impuesto que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes y el montante total de las cuotas que los proveedores hayan repercutido al sujeto pasivo así como el recaído sobre los bienes importados.

De especial relevancia en orden a la prevención del fraude fiscal, especialmente cuando se instrumenta mediante acuerdo entre clientes y proveedores, es el mandato contenido en el artículo 37 del Proyecto según el cual todas las

operaciones deberán ser correctamente contabilizadas dentro de los plazos establecidos para la liquidación y el pago del Impuesto.

5. En el Impuesto sobre el Valor Añadido desempeña una función trascendente la factura que documenta tales operaciones.

En primer lugar, desempeña una función básica en orden al control y comprobación de las operaciones sujetas. Los procesos de defraudación del Impuesto afectan en la mayoría de los casos a operaciones sin factura.

Con independencia de ello, dicho documento tiene especial relevancia en el Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que constituye un instrumento básico para el ejercicio del derecho a la deducción. De acuerdo con ello el artículo 21, número 3 del Proyecto de Ley considera requisito para el ejercicio del derecho a la deducción el estar en posesión de la correspondiente factura o documento equivalente que justifique tal derecho, salvo en los casos de importación, en que tal función viene desempeñada por el documento acreditativo de la misma.

En este sentido resulta claro que la factura de los proveedores otorga a los contribuyentes un auténtico crédito frente al Tesoro que puede hacerse efectivo mediante la deducción del mismo de las cuotas devengadas o, en su caso, a través del ejercicio del derecho a la devolución. El uso abusivo de tal facultad ha posibilitado la realización de técnicas defraudatorias específicas del Impuesto sobre el Valor Añadido como la expedición e incluso la venta de facturas ficticias con el único objeto de facilitar la deduc--

ción improcedente de dicho Impuesto.

Parece necesario reglamentar cuidadosamente la obligación de emitir factura en las operaciones sujetas al IVA para complementar y hacer eficaz el necesario control de tales operaciones por la Inspección de Hacienda.

A este respecto la Sexta Directriz dispone la obligatoriedad de expedir facturas en todas las operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional. Por su parte, el Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas extiende tal obligación a todas las operaciones sujetas al Impuesto. El Proyecto de Ley en idéntico sentido, dispone que deberán ser objeto de facturación la totalidad de las operaciones empresariales o profesionales realizadas por los sujetos pasivos del Impuesto, extendiendo tal obligación incluso a las operaciones no sujetas y a las que gocen de exención.

Ello no obstante, la sumisión al Impuesto sobre el Valor Añadido del comercio al por menor en el que las obligaciones formales deben aligerarse al máximo para evitar perturbaciones profundas en el desarrollo de las actividades empresariales, hace preciso abrir el cauce para que reglamentariamente puedan establecerse fórmulas alternativas de cumplimiento de la obligación de expedir facturas.

La expedición de dichas facturas deberá producirse en principio en el momento del devengo del Impuesto, evitándose así la práctica de deducciones improcedentes, aunque se admita la facturación conjunta de las operaciones de un mes o período de tiempo inferior en la forma en que reglamentariamente se determine.

En los casos en que los sujetos pasivos sean las personas o entidades para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, por no estar establecidos en España quienes las realicen y carecer de un representante fiscal, la dificultad de exigir el cumplimiento de la obligación de expedir factura a sujetos no establecidos en territorio español determina la exigencia al adquirente, sujeto pasivo, de la obligación de extender un documento que contenga la liquidación del Impuesto, al que se unirá el justificante contable de la operación. Tales documentos desempeñarán las funciones que legalmente se atribuyen a las facturas.

La trascendencia de las facturas y su carácter de justificante contable, determinan la necesidad de garantizar la conservación de los originales recibidos y copias de las expedidas, durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Como ya se dijo al hablar del sujeto -- pasivo, en los supuestos de adquisiciones de bienes y servicios realizadas por profesionales o empresas sin factura el adquirente deberá responder solidariamente del importe del Impuesto correspondiente, salvo que comunique dicha circunstancia a la Administración. Además, en estos casos, el adquirente carecerá de un instrumento esencial para el ejercicio del derecho a la deducción que lo hará inviable.

6. El Proyecto de Ley reafirma la obligación, a cargo de los sujetos pasivos, de presentar una relación de clientes y proveedores con referencia al ejercicio inmediato anterior, con las excepciones que reglamentariamente se determinen.

La subsistencia de dicha obligación se justifica por su eficacia en orden a la represión del fraude fiscal que se verá potenciada en el Impuesto sobre el Valor Añadido por gravar con absoluta generalidad la totalidad de los procesos

de producción y distribución de bienes y servicios.

La mayor dotación de recursos informáticos a la Hacienda Pública permitirá un más rápido procesamiento de los datos suministrados por los contribuyentes y el perfeccionamiento de todo el procedimiento.

De esta forma será posible seleccionar con suficiente fundamento los sujetos pasivos que deben ser objeto de una investigación prioritaria, por existir indicios de que sus declaraciones no se ajustan a la realidad de los hechos económicos por ellos realizados.

7. Entre las innovaciones incorporadas al Proyecto de Ley destaca especialmente la denominada liquidación provisional de oficio, cuya finalidad fundamental es evitar los perjuicios que al Tesoro público pueden ocasionar las omisiones o demoras en la presentación de las autoliquidaciones que deben efectuar los sujetos pasivos.

Se trata de un procedimiento especial de liquidación que ha demostrado su eficacia durante muchos años de vigencia en algunos países del Mercado Común.

Presupuesto imprescindible para el adecuado funcionamiento del procedimiento especial de liquidación provisional de oficio es el adecuado grado de mecanización de las oficinas de la Hacienda Pública y la disponibilidad de un registro de sujetos pasivos permanentemente actualizado. En otro caso se producirían retrasos o deficiencias que podrían incluso llegar a dañar la imagen de la Administración pública.

El procedimiento de liquidación provisional de oficio no supone merma de las garantías de los administrados quienes deberán ser requeridos para el cumplimiento de sus

deberes fiscales, tendrán derecho a conocer el expediente y podrán formular las alegaciones pertinentes en defensa de sus derechos.

La liquidación provisional será ejecutiva de forma inmediata, si bien podrá ser objeto del correspondiente - recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

XIV. INFRACCIONES Y SANCIONES.

El Impuesto sobre el Valor Añadido incorpora en sí mismo mecanismos que dificultan la realización del fraude fiscal.

De una parte, el sistema de pagos fraccionados permite aplicar tipos impositivos altos sin que por ello el incentivo al fraude sea proporcionalmente elevado, puesto que el Impuesto sólo grava en cada una de las fases el incremento de valor que en la misma se produce y, en consecuencia, las cuotas impositivas a pagar son reducidas.

En segundo lugar, el funcionamiento del sistema de las deducciones incentiva decisivamente a los sujetos pasivos en la puesta de manifiesto de las facturas de compra, con el fin de posibilitar el ejercicio de su derecho a la deducción.

Sin embargo, la experiencia de muchos años en la aplicación del tributo fuera de España, ha llevado a los expertos a la conclusión de que el correcto funcionamiento del tributo está condicionado de una forma decisiva por tres factores básicos: una Administración tributaria muy eficiente y dotada de medios materiales y personales adecuados, el establecimiento de determinadas obligaciones a cargo de los sujetos pasivos y un régimen de tipificación de infracciones y sanciones coherente con las específicas modalidades de fraude fiscal del tributo. Cuando no concurren tales condiciones se produce el fenómeno inverso: el fraude fiscal se potencia y generaliza de forma muy acusada y sus consecuencias afectan a otros tributos.

El fraude fiscal en el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene especial relevancia, puesto que no solamente supone

una pérdida de ingresos para el Tesoro Público sino que también influye directamente sobre el mecanismo de fijación de los precios en el mercado, falseando la libre competencia y provocando la ineficiente asignación de los recursos económicos.

Es particularmente relevante la circunstancia de que la ocultación de las bases imponibles puede permitir al sujeto pasivo, no solamente ocultar parte de su deuda tributaria, sino también obtener auténticas rentas fiscales mediante la devolución del tributo aparentemente satisfecho al Tesoro.

Instrumento fundamental en orden al adecuado funcionamiento del tributo es la correcta contabilización de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo. De aquí que el Proyecto de Ley disponga la aplicación, en la cuantía máxima prevista por la Ley General Tributaria, de las sanciones aplicables a las infracciones de omisión y defraudación cometidas por los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya contabilidad o demás documentos contables y registros establecidos al efecto presenten anomalías que dificulten la investigación y comprobación de su situación tributaria. Todo ello sin perjuicio de la fijación en estos casos de la base imponible por los órganos gestores competentes cuando, debido al incumplimiento sustancial de sus obligaciones contables, a la Administración le resulte imposible conocer los datos necesarios para la estimación de la base imponible.

La trascendencia, en orden al control del Impuesto, del adecuado cumplimiento por el sujeto pasivo de la obligación de presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación o extinción de las actividades que determinan la sujeción al Impuesto, determina la necesidad de fijación de medios sancionadores realmente efectivos, acordes con las consecuencias de

la infracción de tales deberes.

Uno de los procedimientos de más frecuente utilización para preparar la realización del fraude fiscal en el Impuesto sobre el Valor Añadido, dificultando al mismo tiempo el control de las defraudaciones, es la realización de operaciones gravadas omitiendo la obligación de expedir y entregar la factura correspondiente. Frecuentemente tal práctica no queda limitada al último estadio de los procesos de distribución de bienes, sino que afecta a una cadena de empresarios, en forma tal que la defraudación de cada uno de ellos se complementa con el fraude de los clientes y proveedores, todo ello mediante el incumplimiento de la obligación de expedir facturas, las correspondientes irregularidades contables y el defectuoso cumplimiento o falseamiento de la obligación de presentación de relaciones anuales de clientes y proveedores, actuando de mutuo acuerdo.

El incumplimiento de la obligación de expedir y entregar facturas, además de constituir en cada caso una simple infracción, sancionable con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, hace impracticable la posibilidad de que el sujeto adquirente ejercite la deducción cuando la Administración detecte el fraude fiscal, toda vez que el artículo 21, número 3 del Proyecto de Ley condiciona el ejercicio de tal derecho a que el adquirente esté en posesión de la correspondiente factura contabilizada con arreglo a derecho.

Las relaciones anuales de clientes y proveedores han sido en España un instrumento eficaz para la represión del fraude fiscal. Sin embargo, la efectividad del mencionado control cruzado se ha visto mermada por la insignificancia de las sanciones establecidas en los casos de omisión o incumplimiento de los deberes a cargo de los empresarios.

Parece necesario tipificar con precisión las infracciones en la presentación de las referidas relaciones y adecuar las sanciones a la naturaleza y trascendencia de las mismas. A estos efectos se consideran infracciones la falta de presentación de las relaciones de clientes y proveedores, así como las falsedades y omisiones cometidas en las presentadas.

Las sanciones se establecen en función de cada omisión o falseamiento que debiera haber figurado en la relación, con una escala variable (de 10.000 a 1.000.000 de ₡), en función de la trascendencia de tales infracciones y de los perjuicios al Tesoro Público. Es evidente que una de las circunstancias a tener en cuenta a este respecto es el acuerdo entre clientes y proveedores con el fin de ocultar la realidad de sus relaciones económicas.

Para dotar de mayor efectividad al régimen sancionador, en los casos antes descritos, se agiliza el procedimiento, atribuyendo la competencia para la imposición de las sanciones al Delegado de Hacienda de la provincia donde las infracciones se produzcan.

Algunas de las formas específicas de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido son calificadas como infracciones y adecuadamente sancionadas en los números 8 y 9 del artículo 39 del Proyecto de Ley. Se trata de la repercusión en factura del I.V.A. sin realizar operaciones sujetas al Impuesto y de la expedición, venta o entrega indebidas de facturas en las que conste repercutido el Impuesto sobre el Valor Añadido, con el fin de perjudicar a la Hacienda pública facilitando a terceros la repercusión impropia del tributo o, en su caso, la devolución del mismo. Dada la excepcional gravedad de las infracciones descritas, las sanciones establecidas se entienden sin perjuicio de las penales que, en su caso, pudieran resultar aplicables.

XV. SUSPENSION DEL INGRESO.

El sistema de pagos fraccionados característico del I.V.A. obliga a los sujetos pasivos a soportar las cuotas impositivas repercutidas por sus proveedores, si bien reconociéndoles el derecho a la deducción o a la devolución de las mismas al tiempo de presentar la primera declaración posterior, haciendo pesar sobre el exportador la carga financiera correspondiente al período de tiempo transcurrido entre el pago de la factura al proveedor y la compensación o el reembolso de las cuotas repercutidas.

1. En relación con la exportación.

Con el fin de superar tal inconveniente y, en definitiva, buscando colocar a los exportadores en las mejores condiciones para competir en el mercado exterior, muchos Estados miembros les autorizan a efectuar las compras de productos destinados a la exportación con suspensión del Impuesto que grava tales operaciones.

Las operaciones de venta en franquicia a los exportadores autorizada por la Segunda Directriz comunitaria, es también admisible en los términos del artículo 16, número 2, de la Sexta Directriz, previa consulta al Comité del citado Impuesto. El mencionado precepto autoriza a los Estados miembros a exonerar las importaciones y las entregas de bienes efectuadas a un sujeto pasivo para ser exportados, en el mismo estado en que fueron adquiridos o previa su transformación, así como las prestaciones de servicios referentes a su actividad exportadora, hasta el límite máximo del montante total de las exportaciones realizadas por el mismo durante los últimos 12 meses.

El mecanismo de la suspensión del ingreso origina importantes dificultades administrativas y además ha sido ocasión de casos de fraude fiscal de gran notoriedad.

De aquí que el Proyecto de Ley haya previsto una solución prudente, mediante la autorización al Gobierno para introducir la suspensión del ingreso en apoyo de los exportadores cuando las circunstancias del comercio exterior lo requieran y la infraestructura administrativa de la Hacienda Pública pueda garantizar el control de los beneficios fiscales concedidos a los exportadores.

2. En relación con el tráfico marítimo y aéreo internacional.

La Propuesta de Directriz del Consejo de la C.E.E. de 23 de diciembre de 1980, contiene normas específicas relativas al tratamiento fiscal de las importaciones de productos de avituallamiento que se encuentran a bordo de buques o aeronaves en tráfico internacional.

El artículo 5 de dicha Propuesta de Directriz dispone la suspensión de la exacción del I.V.A. que grava la importación de los productos de avituallamiento a bordo de buques o aeronaves, que efectúen navegación internacional cuando tales medios de transporte lleguen al puerto o aeropuerto español de su destino final, siempre que tales productos se mantengan a bordo bajo control aduanero o se encuentren en las situaciones que expresamente se especifican. El contenido normativo de la disposición descrita se ha incorporado al número 2 del artículo 40 del Proyecto de Ley.

XVI. REGIMEN TRANSITORIO.

La entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá un cambio importante en la modalidad de tributación de las actividades empresariales, siendo preciso establecer medidas correctoras que garanticen la equidad tributaria y eviten posibles desequilibrios en la actividad empresarial.

En el momento en que comience a aplicarse el nuevo tributo una gran cantidad de bienes en proceso de producción o distribución habrán soportado cargas impositivas de los tributos anteriormente vigentes en diversa medida. La exigencia del nuevo tributo en las sucesivas operaciones que afectan a tales bienes se traduciría en una duplicidad de imposición que, ordinariamente, provocaría el correspondiente aumento de precios al efectuarse la traslación al adquirente del exceso de carga tributaria.

Parece justo y oportuno corregir los efectos perturbadores derivados de la doble incidencia simultánea de los impuestos derogados y del propio IVA, ya que, en otro caso, la incidencia en los precios puede provocar un proceso de aceleración en el crecimiento de las tasas de inflación con efectos muy negativos para la economía española. Con tal finalidad, el Proyecto de Ley autoriza la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Lujo satisfechas en la importación o soportadas por repercusión respecto de los artículos o productos que, gravados en origen por el citado tributo, integren las materias primas, productos semielaborados o mercaderías de los sujetos pasivos en el momento de entrada en vigor del nuevo Impuesto.

La determinación del montante de cuotas a devolver

correspondientes al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas presenta dificultades específicas derivadas de la imposibilidad de calcular con precisión la carga tributaria soportada por cada uno de los bienes que integran las existencias de los sujetos pasivos, ya que el montante de I.G.T.E. repercutido sobre cada producto puede ser diferente según la longitud de su proceso de producción o distribución.

En algunos países se efectuó el cálculo partiendo de un inventario de bienes confeccionado con referencia al momento de entrada en vigor del IVA, autorizándose la deducción de un porcentaje del valor de los bienes inventariados.

La posibilidad de autorizar devoluciones en base a inventarios confeccionados en fecha fija, está condicionada por la disponibilidad por la Hacienda Pública de una infraestructura administrativa que permita el control inmediato de tales inventarios. No siendo posible garantizar tal disponibilidad, el Proyecto de Ley ha optado por una solución técnicamente más imperfecta: la devolución de las cuotas del I.G.T.E. soportadas por repercusión en las adquisiciones de materias primas, productos semielaborados o mercaderías realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de su actividad empresarial durante los cuatro meses anteriores a la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido. El defecto fundamental de la misma radica en su carácter discriminatorio, en perjuicio de las empresas de ciclo comercial o fabril largo. Su mayor virtud es la simplicidad y facilidad de comprobación.

Al afectar a un número de empresas relativamente reducido, es factible realizar la devolución de las cuotas soportadas por repercusión del Impuesto sobre bebidas refrescantes, -

o ingresadas en el Tesoro por Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, correspondientes a las existencias en el momento de entrada en vigor del IVA. La procedencia del reembolso se justifica por el hecho de que tales tributos son absorbidos por el IVA.

Además de los supuestos descritos, el Proyecto de Ley establece un tratamiento especial, aplicable cuando se trate de adquisiciones de bienes de inversión, autorizando la deducción de las cuotas del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y de Compensación de Gravámenes Interiores ingresados o soportados por repercusión en dichas adquisiciones.

El fundamento de tal derecho radica en la necesidad de evitar la duplicidad de imposición que se produciría si los bienes de inversión resultaran gravados en su adquisición y posteriormente en los bienes y servicios a los que se han incorporado vía amortización.

Además, las condiciones particularmente favorables en que se realiza la tributación de las adquisiciones de bienes de inversión en el nuevo Impuesto, por cuanto se atribuye al adquirente de los mismos la facultad de efectuar de forma inmediata la deducción del mismo, podrían crear expectativas susceptibles de paralizar las inversiones en el período de tiempo inmediatamente anterior a la entrada en vigor del nuevo tributo, con los consiguientes efectos negativos para el normal desenvolvimiento económico del país. Por ello, el derecho a la deducción de las cuotas mencionadas anteriormente, correspondientes a las de los bienes de inversión, se referirá a los bienes adquiridos durante los cuatro años anteriores a la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La devolución de impuestos con ocasión de la entrada en vigor del IVA supondrá un evidente sacrificio para el Tesoro que es susceptible de producir o incrementar el déficit presupuestario; por ello, en el caso de los bienes de inversión, el derecho a la devolución podrá ejercitarse durante los cinco años siguientes a la vigencia del nuevo Impuesto a razón de una quinta parte cada año.

XVII. DISPOSICIONES FINALES.

1. La fecha de entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido está condicionada por las conversaciones para la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea. Por consiguiente, el Proyecto de Ley no especifica el momento en que se efectuará la introducción del Impuesto, si bien se obliga al Gobierno a presentar, antes de 31 de diciembre de 1984, un nuevo Proyecto de Ley en que se especifique tal circunstancia y, en su caso, se contengan las demás adaptaciones que se estimen necesarias en función de las circunstancias económicas y, en su caso, del Tratado de adhesión de España a la C.E.E.

2. Al constituir el Impuesto sobre el Valor Añadido el nuevo eje de la imposición indirecta, los demás impuestos indirectos deberán acomodarse al cambio efectuado en el sistema impositivo.

Los bienes y servicios gravados por los Impuestos Especiales resultan gravados también por el Impuesto sobre el Valor Añadido sin que pueda rebajarse de la base imponible el importe de las cuotas de los mencionados Impuestos Especiales.

Es preciso, por consiguiente, efectuar el necesario reajuste en los tipos impositivos de tales Impuestos en función de los objetivos de la política fiscal y del contrato suscrito por el Estado con la Compañía Telefónica Nacional de España.

Tales adaptaciones resultan también precisas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, para evitar perturbaciones en el mercado inmobiliario, profundamente afectado en el Proyecto de Ley por la exoneración de los arrendamientos empresariales de bienes inmuebles y de las entregas de edificaciones usadas.

3. El Proyecto de Ley se ajusta sustancialmente a las Directrices comunitarias en los aspectos referentes a los regímenes de Zona Franca, Depósito Franco y Depósito de Comercio.

Parece oportuno completar el proceso de armonización, adaptando también a la normativa en vigor en la C.E.E. las disposiciones que actualmente regulan dichos regímenes.

4. Dada la evidente relación entre gastos e ingresos públicos, parece conveniente establecer la posibilidad del ajuste de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido en las Leyes de Presupuestos de cada año, en función de las previsiones presupuestarias. De esta forma el Impuesto podrá desempeñar más eficazmente su relevante función como instrumento de política económica.

C A P I T U L O I I I

E F E C T O S E C O N O M I C O S Y F I N A N C I E R O S

I. EFFECTO FINANCIERO. LA RECAUDACION POR IVA.

1. Determinación de la Base Imponible.

La exacción del IVA tal como está instrumentada en el Proyecto de Ley, se practicará considerando como hechos imposables en general "las operaciones de entrega de bienes o prestación de servicios realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional", y, con independencia del sujeto que las efectúa, "cuando el acto tenga por objeto la importación de bienes y la primera transmisión de edificaciones".

El gravamen del valor añadido neto en cada operación y su traslación al adquirente en el precio de venta equivalen en definitiva a un impuesto ad valorem sobre el consumidor final, si bien la recaudación ha operado de modo anticipado y fragmentado a lo largo del proceso de generación de renta.

De aquí que se puede estimar la base imponible nacional por dos procedimientos:

A) "Método simplificado". A partir del consumo de las familias, de cuyos datos se dispone en las Contabilidades Nacionales.

B) "Método sectorial". A partir de la producción sectorial, lo que requiere un modelo estadístico integrado y amplio, que permita fijar las bases y calcular la recaudación a obtener de cada sector productivo.

A) Siguiendo la primera alternativa o método simplificado, el consumo privado interior relevante a efectos de IVA está compuesto por el consumo privado de los residentes, más el

consumo de los no residentes (fundamentalmente consumo turístico), más la inversión en inmuebles residenciales. La última cifra estimada por la Contabilidad Nacional, para el año 1978, es de 8.803 miles de millones. Para fechas más recientes se pueden estimar estas magnitudes, resultando para el año 1981 una base de consumo de 13.959 miles de millones de pesetas (cuadro 1).

La distribución del consumo atendiendo al uso de los bienes y servicios según sean suntuarios, ordinarios o necesarios tiene interés por estar en relación respectivamente con el tipo legal del IVA previsto en el proyecto legal que es el 22% para los incluidos en el Anexo A, el general del 11% y el minorado del 4% para los de carácter necesario del Anexo B.

Ponderados los tipos impositivos por el volumen que los bienes o servicios de cada clase representan en el consumo total, en el año 78, resultaría:

$$4 \times 0,383 + 11 \times 0,527 + 22 \times 0,09 = 9,31\%$$

siendo el tipo medio del 9,3% resultante, el aplicable sobre el consumo anteriormente estimado.

Sin embargo esta simple operación de multiplicar el tipo medio anterior por el dato de consumo, para estimar la recaudación por IVA correspondiente a cada año, sería un supuesto teórico que la experiencia desautoriza, ya que la gestión del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y el Impuesto sobre el Lujo viene demostrando una eficacia menor que la que cabría esperar de sus tipos legales.

Según estimaciones realizadas la recaudación real viene a suponer del 60 al 50% de la recaudación teórica obtenida

con la utilización de magnitudes macroeconómicas.

Sin embargo, la generalidad del nuevo impuesto, la mejor identificación de bases y el perfeccionamiento de la gestión postulan por reducir a un 25% la diferencia entre la recaudación teórica obtenida por el método contable y la recaudación real previsible, obteniéndose los resultados reflejados en el Cuadro 1.

Cuadro 1

A) Consumo privado relevante para IVA (M. M.)

	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>
Consumo privado nacional	7.722	9.325	10.846	12.535
Id. no residentes(saldo)	376	372	439	540
Id. privado interior	8.098	9.697	11.285	13.075
Inv. Inm. Residenciales	705	637	736	884
Consumo base IVA	8.803	10.334	12.021	13.959

Distribución del Consumo:

Bienes y Ser. necesario(Anx. B)	3.375	(38, 3)
Bienes y Ser. útiles(tipo Gral.)	4.636	(52, 7)
Bienes y Ser. lujo (Anx. A)	792	(9, 0)

Cálculo de Recaudación teórica por IVA a partir del Consumo (M. M.)

	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>
A) Base fiscal	8.803	10.334	12.021	13.959
Recaudación al tipo medio				
efectivo 9,3 x 0,75	615	722	839	975

Fuente: 1978 CNE. 1979 a 81, estimación.

B) Método sectorial.

El método de análisis integrado, mediante la tabla input-output.

El modelo de Leontief de relaciones interindustriales se presta a un análisis intemporal de suficiente significación. La última Tabla disponible en España se refiere al año 1975 (TIOE-75) y en ella se ofrece información desagregada por sectores productivos hasta el número de 127 sectores intermedios.

La forma estadística de la TIO, que facilita los análisis de fiscalidad por sectores con la amplitud del que nos ocupa sobre el IVA, requiere disponer de información primaria adicional (desglosando los impuestos efectivamente recaudados por cada sector, según conceptos tributarios). Esta información se ha elaborado para la explotación de la TIOE-75, y ha permitido al Ministerio de Hacienda desarrollar el presente estudio.

Dicho estudio, ajustado en términos de recaudación y presión real, permite conocer con aproximación:

Del lado de la oferta.

- Los impuestos recaudados en cada sector por unidad de producto a precios de mercado (p.m.).
- El agregado de impuestos absorbibles por IVA, por unidad de producto, antes de las relaciones intersectoriales.
- El cálculo del IVA, sobre el valor añadido relevante como base fiscal.

- La parte alícuota de Seguridad Social patronal que el sector deja de cotizar, en la proporción que autorice la Ley.
- El efecto de incremento o decremento de carga consecuencia del tránsito al IVA.
- El efecto sobre los precios de salida de fábrica por aumento (o disminución) de la carga tributaria.

Del lado de la demanda.

- El contenido del impuesto por unidad de demanda final, mediante aplicación de la matriz invertida. Efecto cascada.
- Id. Id. por unidad exportada.
- El efecto sobre los precios de consumo privado y del IPC por incremento neto de carga.

El cálculo del IVA. La base imponible.

El valor añadido neto, relevante a efectos de aplicación del IVA, viene definido en general, a nivel sectorial por el polinomio:

- + V.A.B.c.f. sectorial.
- + Importación de inputs intermedios.
- + 0,36 de las compras procedentes de la Agricultura.
- + Compras (costes) de servicios Financieros y Seguros.

- (-) Inversión realizada por el sector.
- (-) Incremento de existencias.
- (-) Exportación FOB por el sector.

= Base Fiscal IVA.

El tipo de gravamen equivalente y el legal.

El tipo capaz de obtener equivalencia recaudatoria a la del conjunto de impuestos que desaparecen, se ha obtenido por relación entre, la recaudación líquida de los impuestos absorbibles por el IVA, resultante del sistema fiscal vigente, y la base fiscal del IVA, calculada conforme a las peculiaridades sectoriales que contempla el Proyecto legal. Entre los impuestos absorbibles, segregados del conjunto de impuestos ligados a la producción e importación, se comprenden el IGTE, Lujo, salvo el Tit. II, algunos de los Especiales, parte de la Renta de los Monopolios, e ICGI menos DFE; depurados y corregidos los datos; caso de IGTE por el cambio de normativa en el año 1981.

El tipo de gravamen efectivo de IVA, que produciría una recaudación equivalente a los impuestos enunciados que sustituye, se ha estimado en un 4,6%. Reforzando el tipo calculado, por razón de exoneraciones, tipos discriminados, posible evasión estimada, etc., el tipo legal ordinario se elevaría al 6,5% - 7%. Todo ello teniendo presente que se ha operado sobre la Tabla input-output para 1975 y que no se han contemplado los efectos de minoración recaudatoria derivados de las normas para el período transitorio.

El tipo general previsto por el Proyecto de Ley es del 11%. La diferencia sobre el tipo que produce equivalencia recaudatoria se asignará a reducir cuotas y financiar Seguridad Social.

Aplicando al tipo legal general una corrección del 30% para tener en cuenta no sólo los tipos discriminados correspondientes a los consumos de los Anexos A y B, sino también la posible ocultación de bases, se obtiene un tipo efectivo general que produciría la recaudación que se indica en el cuadro 2.

El análisis input-output sólo permite conocer los efectos descritos según la estructura productiva del año 1975. Sin embargo, los datos de recaudación tributaria del 79 y 80 y presupuestarios del 81, relacionados con las estimaciones de la base imponible en los años respectivos, permiten una proyección más actualizada aunque provisional del tipo IVA y de la recaudación a obtener, de la que resulta:

Cuadro 2

B) Método sectorial IVA (M.M.)

	<u>1975</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>
Base fiscal "ajustada"	4.133	9.500	11.100	13.000
Recaudación por:				
. Imp. a absorber por IVA	191	416	478	562
(tipo efectivo equivalente)	(4,61)	(4,38)	(4,30)	(4,32)
. Incremento hasta el tipo general que absorbe S.S.	127	316	377	439
Recaudación IVA al tipo efectivo (11% x 0,7)	318	732	855	1.001

2. La recaudación estimada por IVA no aumenta la presión fiscal.

Los resultados de ambos métodos, conducen a unas cifras de recaudación por IVA bastante aproximadas entre sí, que extrapoladas al año 1981, serían del orden de un billón de pesetas.

El IVA no significa en principio un aumento de la presión fiscal porque se ha partido del supuesto de obtener una recaudación impositiva en el conjunto de las Administraciones Públicas igual y equivalente a las diversas cargas que se suprimen, transformándose en IVA; es decir, desaparecen las figuras de ICGI a la importación, del IGTE, del Impuesto de Lujo, y otros menores absorbidos por el IVA; y además se proyecta rebajar la cuota empresarial a la Seguridad Social con carácter general en la proporción suficiente que permita alcanzar unos ingresos conjuntos por IVA y por Seguridad Social equivalentes al volumen total de ingresos suprimidos o minorados, caso de la Seguridad Social, resultando un ingreso consolidado de las Administraciones Públicas igual al obtenido antes del cambio. El consumidor por tanto no soportará mayor carga en el conjunto de sus compras.

En términos de presión fiscal, los impuestos absorbidos por el IVA en recaudación líquida representan un 3,4% del PIB al coste de factores, y el IVA al tipo del 11% del Proyecto de Ley puede representar un 6% del PIB. La diferencia en este caso de 2,6 del PIB será la cuota de la Seguridad Social a financiar por el Estado, quedando en definitiva la presión conjunta igual que en el sistema anterior, si bien se advierte del carácter puramente estimativo y provisional de estos datos.

II. Fomento de la Inversión y del Empleo.

El sistema de imposición actual discrimina contra los bienes de inversión que soportan un doble gravamen. En efecto, el consumidor tributa por lo que gasta y no por lo que ahorra, pero ese ahorro al convertirse en inversión tributaría en primer lugar en el momento de la transmisión del equipo e instalaciones de los bienes de inversión; y en segundo lugar, cuando su amortización se incorpora a los precios de los bienes obtenidos y vendidos. Por consiguiente, la introducción del IVA, tipo consumo, va a representar un cambio favorable para los bienes de inversión al desaparecer la discriminación actual.

Además la práctica liquidatoria del IVA tipo consumo, que permite la deducción inmediata de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes de inversión, viene a representar en el período inmediato a la implantación del IVA un crédito de impuesto de claro signo incentivador a la inversión.

De otra parte el IVA fomenta el empleo de mano de obra por dos causas: de forma automática, derivada del estímulo a la inversión, que genera por sí un aumento de la actividad productiva, tanto en la de bienes de inversión, como en las actividades a que estos bienes van destinados.

La otra causa de fomento del empleo resulta del proyecto legal de absorber costes de Seguridad Social en la proporción generalizada que permita su financiación con el IVA a recaudar. Para aquellas actividades con gran componente de mano de obra, las diferencias entre el sistema vigente y el IVA en este punto resultan patentes al considerar la fiscalidad conjunta de los dos factores de producción, capital y trabajo.

Con el impuesto sobre ventas se grava linealmente ambos factores, cualquiera que sea su proporción en el valor del producto, pero además el factor trabajo tributa por un impuesto sobre nóminas (cuota de Seguridad Social) que desalienta la política de empleo, fomenta la sustitución de trabajo por capital y no puede devolverse legalmente al exportar. Con el IVA ambos factores van a gravarse también linealmente como componentes que son del valor añadido, pero el factor trabajo resultará descargado en parte del tributo sobre nóminas. El desplazamiento del IVA, para un saldo conjunto de imposición equivalente, hacia el componente financiero del producto y hacia la cuota de beneficios, favorece el empleo, en tanto que no resultará ser el más gravado de los factores de producción, como ahora ocurre.

III.- Desplazamientos de carga y efectos sobre los precios y la estructura productiva.

1.- Variación de la carga impositiva por sectores.

Visión general.

Como efecto del tránsito al IVA, aparecen cambios en la distribución de la carga tributaria, que aumenta o disminuye según sectores, aunque globalmente queden finalmente compensados en el supuesto de equivalencia recaudatoria. Generalizando, pese al casuismo sectorial de esos cambios, se pueden destacar ciertas agrupaciones orientadoras del signo de variación.

El desplazamiento general de carga positiva, y por tanto de presión sobre los precios, se acumulará en el sector

de servicios, preferentemente, dada la menor imposición efectiva actual, y también en los productos alimentarios en especial los ganaderos, dándose un fuerte desplazamiento a la fase de comercio distribuidor, no sujeta en la actualidad.

Por el contrario, el efecto conjunto en la industria y en productos energéticos será favorable, al ser negativa la variación de carga y por tanto sus precios. La transparencia en la formación de éstos y la competencia intrasectorial arrojará ese saldo favorable a la industria.

El análisis sectorial pormenorizado puede poner de manifiesto en algunos casos la existencia de efectos menos favorables que se confía neutralizar mediante la reducción de las cuotas empresariales a la Seguridad Social.

Al cuantificar estos desplazamientos, de ambos signos, por sectores agregados, y ponderados por la recaudación conjunta de IVA e impuestos que permanecen, resultarían tres distribuciones: la carga vigente por sectores y por todos los impuestos, la carga con un IVA equivalente en recaudación a la del grupo de impuestos sustituidos, y la carga con IVA a tipo más alto, pero reduciendo Seguridad Social en la proporción que imputa como exceso de recaudación por IVA (cuadro 3).

Cuadro 3

ANALISIS IVA

IMPUESTOS ligados a la Producción
e Importación netos de D. F. E.
Distribución de la carga por sectores.
Total Recaudación = 100

		Sistema vigente Total imp.	Con IVA a tipo equivalente	Con IVA a tipo legal y absoc. S. S
<u>Alimentación. -</u>				
Agricultura, Silvic. Pesca		(-) 0'0264	1'4219	0'3558
Industrias alimentarias		1'9122	6'7180	9'9616
Bebidas y tabaco		12'5620	10'3161	10'3318
	1	14'4478	18'4560	20'6492
Petróleo	2	28'8311	20'4404	22'4210
Energía y Combustibles	3	1'8413	1'1810	0'8534
<u>Industrias de base</u>				
Químicas		5'9134	2'5547	2'9710
Siderometalúrgicas		1'8232	2'2855	2'7736
Transf. metálicos, Máq. automóv.		9'0425	6'5679	4'9206
Mat. construcción		1'2936	1'5410	1'3995
	4	18'0727	12'9491	12'0647
<u>Manufacturas</u>				
Textil, Piel, Madera, Papel, Plást.	5	9'1548	9'4854	9'8431
<u>Construcción</u>				
	6	5'1134	7'9551	7'4213
<u>Servicios</u>				
Comercio		5'3080	10'7309	13'6684
Transportes		0'8780	2'3846	0'9937
Servicios varios		6'0350	12'9157	8'3247
Financieros		4'0303	(-) 0'2548	(-) 2'4976
	7	16'2513	25'7764	20'4892
Demanda interna al exterior Consumo e Inversión (Import.)		6'2876	3'7565	6'2581
TOTAL NACIONAL		100'0000	100'0000	100'0000

DESPLAZAMIENTOS DE CARGA TRIBUTARIA POR SECTORES PRODUCTIVOS

Con IVA al 11%, absorbiendo Seguridad Social

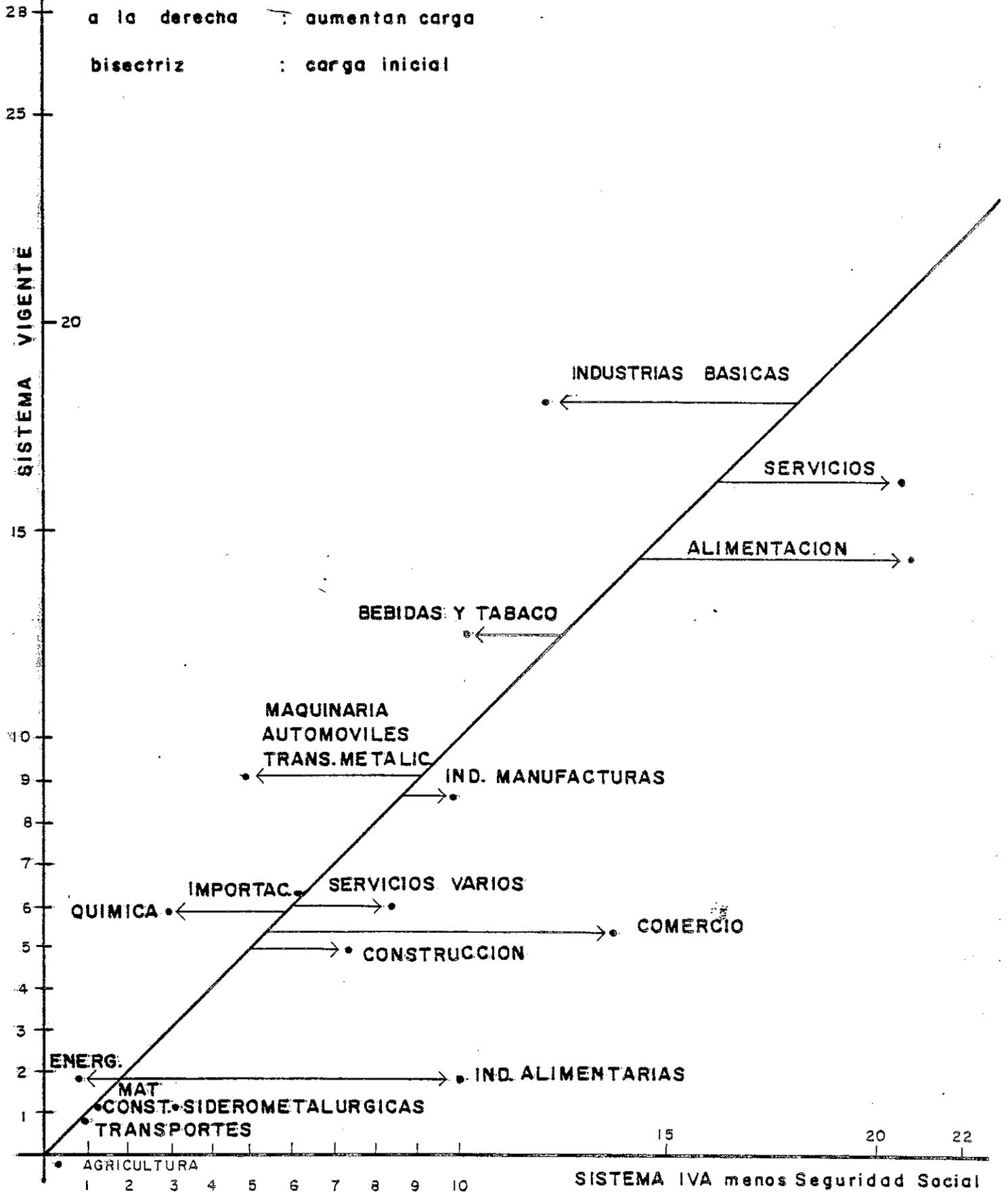
% de la Recaudación total Impuestos Indirectos = 100

PETROLEO •

a la izquierda : reducen carga.

a la derecha : aumentan carga

bisectriz : carga inicial



Sectores más afectados por el cambio del sistema tributario

En la agrupación de productos alimentarios predomina el efecto incremento de carga frente a unos pocos sectores en que se reduciría. Aunque el tratamiento de la agricultura exonera en gran parte al sector primario, la acumulación en la fase siguiente aboca el resultado antedicho, por lo que - las industrias alimentarias soportarán un cierto incremento. En bebidas y tabaco el efecto neto será relativamente contrac- tivo.

En la agrupación de sectores energéticos se localiza una gran parte del efecto reductor: electricidad, gas, agua y especialmente refino verían globalmente reducida la carga im- positiva. Dadas las peculiaridades de estos sectores, la con- clusión de esta hipótesis de trabajo, no debe considerarse de- finitiva.

En las actividades industriales es mayor el número de los sectores en que se incrementa la carga, que en los que se reduce; sin embargo, el efecto incremento para el conjunto in- dustrial es menor que el efecto reductor, resultando un saldo negativo que alivia la carga sobre la actividad industrial. - Desagregando, el sector siderometalúrgico sufrirá un mayor in- cremento, pero a cambio y en compensación los sectores utiliza- dores, de transformados metálicos, maquinaria, automoción, etc. verán reducida su carga con el IVA, corrigiéndose el desequili- brio actual de los precios en las industrias metálicas con ma- terias primas baratas y exceso de impuestos. Las industrias - químicas resultarán las más aliviadas con el cambio. El resto de industrias manufactureras más ligadas al consumo tiende a incrementar moderadamente la carga. El sector Construcción sen- tirá un mayor aumento, si bien cabe considerar que ya ha sido - incluido en el IGTE como vía de aproximación al nuevo régimen.

En la agrupación de los servicios, es donde el incremento es más destacado, pese a la reducción escasa en algunos

de ellos, desplazándose al sector terciario gran parte de la nueva carga impositiva. En el comercio resultará concentrada una importante acumulación de carga y en ello radica la generalidad del IVA. Los servicios financieros tendrán un tratamiento moderado de acuerdo con los criterios aceptados y aplicados en los países occidentales en los que está implantado el IVA.

El efecto neto de la reducción de la Seguridad Social.

Como la hipótesis definitiva del Proyecto de Ley de un IVA a tipo legal superior al que produciría equivalencia recaudatoria, se asocia a una reducción equivalente en la cuota patronal por Seguridad Social; y como esta reducción se aplicará de modo general sobre todo el sistema productivo, según norma independiente, se ha calculado el efecto que produciría esa reducción general, en cada sector, quedando excluida la hipótesis de un ajuste o compensación interna a nivel de sector o empresa, postulándose por una compensación general y nacional.

De tal premisa resulta que la capacidad de absorber Seguridad Social no cambia de modo importante el efecto desplazamiento de carga. Comparando (cuadro 3) la estructura de la carga por sectores entre un sistema de IVA a tipo mínimo y un sistema de IVA a tipo alto con reducción de Seguridad Social, el efecto neto de ambas distribuciones es el siguiente:

En todo el sector alimentación, la Seguridad Social no tiene efecto compensador y se incrementa la carga salvo en la agricultura en la que la potencia de absorción, reduce en último caso la carga por el impacto inicial del IVA.

En el conjunto de la industria sí se reduce algo la carga y la absorción de Seguridad Social es efectiva al subir el tipo de IVA. Sin embargo, este saldo conjunto no se obtiene al descender a sectores más desagregados; así ocurre en industrias químicas, siderúrgicas, y en las manufacturas ligeras en las que la carga aumenta al subir el tipo, pese a la notable absorción de Seguridad Social. En cambio en las industrias metálicas y sobre todo en la construcción el buscado efecto compensador se logra, reduciéndose la carga. Como la construcción no es exportadora y las del grupo primero en las que aumenta la carga sí lo son, la ventaja en definitiva de un IVA a tipo alto se traducirá en una mayor recaudación de IVA a devolver cuando se exporta.

Donde se aprecia la reducción de carga, con IVA a tipo alto y minoración de la Seguridad Social, es en el sector de Servicios, el más afectado en principio por el cambio de sistema, junto al de construcción, ya mencionado. Una excepción adicional en esta tendencia es la del sector comercio, cuya carga aumenta pese a su componente laboral, en cierto modo escaso, conforme se incrementa el tipo, y se explica por el alto componente financiero en la renta de este sector que soportará la mayor carga como base del IVA.

2.- Cambios en los precios y en la estructura de producción.

Cambios cualitativos.

Al modificarse los costes de producción y de la importación, es previsible una tendencia a mantener precios, en los casos en que la carga disminuya, lucrándose por este motivo el productor con la "renta fiscal" generada; y una tendencia paralela a trasladar hacia delante la mayor carga, cuan

do ésta sea real. La resultante de estas actitudes puede ser inflacionista, en cuanto la tensión oferta-demanda lo permita.

Otros factores inflacionarios podrían ser considerados aquí, pero no se ha valorado el efecto opuesto de posible contención de precios en un período de crisis de demanda como el que pudiera persistir en el momento de la aplicación y tránsito al IVA, muy diferente a la situación expansiva de la economía en los años 70 en que se introdujo el referido impuesto en otros países europeos.

Es previsible también un rápido reajuste en el mercado, reorientando la producción, que se adaptará a las preferencias de la demanda en función de los nuevos precios, orientándose el consumo a otros hábitos que posiblemente sean análogos a los que se observan en los países occidentales donde el IVA se aplica.

Cambios cuantitativos.

Efecto-precios bajo la hipótesis de estricta equivalencia recaudatoria.

La distinta incidencia del cambio de sistema tributario a nivel sectorial y la diferencia entre la carga anterior y el nuevo impuesto, produce efectos cuantificables de ambos signos en los precios finales, según sectores, ponderando los efectos de acuerdo con la composición del Índice de Precios al Consumo (IPC) o de acuerdo con la distribución de la Demanda global de consumo privado (deflactor del consumo). En la hipótesis que se



estima realista de una actitud asimétrica de la oferta, en el sentido de que los sectores que experimentan una mayor carga impositiva trasladan ésta a los precios, sin que aquéllos que ven minorada su tributación, reduzcan los precios en igual medida, los índices de precios finales resultarían incrementados por el hecho del cambio de impuestos.

Partiendo de un tipo legal de IVA del 6,5% en la hipótesis de equivalencia recaudatoria, los efectos inflacionistas estimados son del 1,04% sobre el Índice de Precios al Consumo (IPC) y del 1,5% sobre el deflactor del Consumo Familiar. Resulta evidente que la estructura y ponderación de todos los componentes de la demanda final arrojan un índice de inflación mayor que el que afectará al IPC, dada la composición de éste (no incluye ciertos bienes y servicios no necesarios con mayor incidencia en precios).

Efectos para un IVA con recaudación superior a la equivalente.

Suponiendo que un tipo legal del 6,5% permitiría lograr igual recaudación que los impuestos a que sustituiría, la aplicación de un tipo más alto, tal como está previsto en el Proyecto de Ley del Impuesto, produciría un exceso de recaudación con el que cabría atender otras prioridades como la reducción de las cuotas empresariales a la Seguridad Social.

Conjugando esa mayor recaudación con la posible reducción, en la misma cuantía, en la recaudación por Cuota Empresarial a la Seguridad Social, se ha simulado el análisis de un IVA al 10% del tipo general con una reducción de Seguridad Social del 18,3% de su recaudación sectorial, todo ello en base a la estructura productiva de la Tabla de 1975, cuyos coeficientes técnicos se consideran suficientemente representativos con respecto a la realidad actual.

Efectos económicos con tipo legal ordinario del 10%.

En relación con los precios el efecto inflacionario conjunto (cambio a IVA, más aumento del tipo IVA, menos Seguridad Social) , en la hipótesis de asimetría ya descrita ---- sería:

Incremento en IPC	1,90 %
Deflactor del Consumo privado ..	2,23 %

El impacto inflacionario se localizaría especialmente en 15 sectores, acumulándose en ellos el 86 % de dicho incremento. Tales sectores serían (cuadro 4).

Con la introducción del IVA es de mencionar la influencia sobre los precios de todos los productos ganaderos y en menor medida la de los demás productos de origen agrario. La causa está en la peculiar estructura de la ganadería española fuertemente dependiente y vinculada a la importación de sus inputs (pienso) que se gravarán en la frontera.

El impacto más sensible se aprecia en el sector de hostelería y restaurantes por el doble efecto de su alto valor añadido y escasa fiscalidad actual, que incorpora 0,23 puntos del IPC , después del sacrificio de ganado que por sí solo incorpora 0,48 puntos.

Conforme a la naturaleza del IVA de impuesto general sobre el consumo, el efecto precios más notable incidiría sobre el gasto de las familias, en proporción mayor cuanto más comunes sean los bienes y servicios consumidos.

Cuadro 4.

Sectores más afectados por aumentos en precios para un incremento del 1,9 % en el IPC.

	<u>% en puntos del IPC</u>
Sacrificio de ganado	
Industrias cárnicas	0,7625
Industrias lácteas	
Panadería, bollería	
Aceites y grasas	0,3061
Vino	
Otras ind. alimentarias	
Hostelería y restaurantes	
Transportes por carretera	0,2860
Reparación automóviles	
Servicios sanitarios y personales	0,1333
Confección vestido	
Calzado	0,0930
Construcción de inmuebles	0,0552
	<hr/>
	1,6331
Otros 36 sectores	0,2639
	<hr/>
Incremento total IPC	1,8970

Efecto precios por unidad de Demanda Final.

La inflación en la demanda de consumo familiar, descrita en el apartado anterior, tiene el alcance conjunto ya expuesto. Pero otro efecto económico a considerar es el de los cambios de precios en las transacciones interindustriales, aunque algunos tengan menor incidencia ponderada en el consumo, pero de efectos internos evidentes en los procesos de producción. Siguiendo el método input-output (año 75) con el uso de la matriz invertida se puede establecer el cuadro de los incrementos de los sectores más afectados.

Incremento en precios finales.

- Entre el 2% y el 3%.

Siderurgia, vidrio, máq. de oficina, reparación de aeronaves, molinos de harina, chocolate y confitería, vinos, cerveza, fibras textiles duras, curtidos de piel, calzado, carpintería, recuperación de productos, reparación automóviles, transportes por carretera, servicios recreativos y servicios personales.

- Superior al 3%.

Extracción de mat. de construcción, construcción naval, fabricación de aceites y grasas, sacrificio de ganado, indu. cárnicas, ind. lácteas, pan, bollería y galletas, otras ind. alimentarias, chapas y tableros, corcho, envases de madera, intermediarios del comercio, comercio al por menor, hostelería y restaurante, reparaciones, servicios a empresas, enseñanza comercial, sanidad comercial, profesiones liberales y artísticas.

IV. Análisis del cambio de sistema de imposición indirecta y sus efectos sobre la balanza exterior y en los ajustes en frontera.

1. Efectos sobre la importación.

La aplicación del tipo legal de IVA a la importación total supondrá un aumento de recaudación respecto a la del ICGI actual, ya que: 1º) no hay posible ocultación de bases en la Aduana; 2º), no estará minorada la recaudación por reducción de Seguridad Social, resultando un ingreso líquido de importaciones al 11%; y 3º), el petróleo será también gravado en la importación.

Para los sectores importadores el efecto no será correlativamente gravoso. Si de la importación total se aísla el valor de las importaciones de crudos de petróleo, gravadas con IVA y que actualmente no lo están, se obtiene un tipo medio efectivo del ICGI del orden del 7,0% (en los inputs industriales del 6,7% y en la demanda final del 7,7%). Así resultará una diferencia en más hasta el tipo IVA, del orden de 4 puntos para las importaciones no petroleras. La recaudación derivada del incremento por IVA respecto a ICGI, incluidos los crudos, puede suponer el aumento del orden de 5,4 puntos más de gravamen. El efecto incremento en definitiva será menos gravoso en los sectores utilizadores de lo que pudiera parecer, aunque puede ser otra la situación de los productos para transformar cuyo ICGI esté actualmente bonificado.

2. Efectos sobre los sectores exportadores.

Las ventajas del IVA en cuanto a la neutralidad y

claridad de los ajustes fiscales en frontera permitirá acceder a una situación más despejada y favorable que la actual para un conjunto de sectores exportadores que representan los dos tercios del total de exportación de mercancías.

V. La experiencia internacional en la aplicación del IVA. Estudio comparado sobre la CEE.

Los datos que aquí se exponen, para el conjunto de países de las Comunidades Europeas, no están disponibles en algunos casos de modo directo en fuentes estadísticas oficiales internacionales, por el problema y compromiso que representa elaborar agregados ponderados de los nueve, dada la diversidad de tipos de cambio y la inestabilidad de las monedas. Sin embargo, la necesidad o conveniencia de disponer de una visión global a efectos comparativos con España, nos induce a explotar la información por países, de distintas estadísticas (EUROSTAT, OCDE Recettes Publiques, IMF, etc.) condicionando el significado de los agregados ponderados para la CEE a dichas limitaciones.

1. Importancia de la TVA en la economía comunitaria.

Con relación al PIB agregado del conjunto de países miembros de la CEE, la participación media ponderada de la TVA en el producto comunitario ha sido según recaudación de 1979, del 6,32% del PIB de la Comunidad. Teniendo en cuenta que la media comunitaria para el total de impuestos "generales" sobre el consumo es del 6,5% del PIB, aparece evidente la importancia de este impuesto en la Europa de los 9, que resulta casi sinónimo de impuesto "general". En los Estados Unidos, en el mismo

año 1979, los impuestos "generales" sobre el consumo alcanzaron sólo el 2,0% del PIB y en España el 1,70 (en los "generales" no se incluyen ni especiales ni lujo, ni importación, según clasificación OCDE).

De otra parte cabe considerar que los impuestos sobre "determinados" bienes y servicios (las accisas) en la CEE representan un 4,6% del PIB y en España el 4,41% bastante aproximado a la CEE. De aquí que la estructura fiscal de la CEE en los impuestos tradicionalmente llamados indirectos sea profundamente diferente a la española en cuanto grava los bienes y servicios, así:

	<u>España</u>	<u>C.E.E.</u>
Imp. sobre bienes y servicios	100.-	100.-
- Generales (TVA, IGTE)	27,7	57,5
- Determinados (Accisas)	72,0	42,4
- Otros	0,3	0,1

El desarrollo del Proyecto de Ley español implica un cambio en esta estructura particular, pues el crecimiento del IVA será por absorción de parte del grupo complementario.

2. Presión fiscal de la TVA por países y su evolución.

Para la serie de años 1970 a 1979, la TVA en porcentaje del PIB comunitario se ha mantenido en torno a una media, en el decenio, del 5,91%, alcanzando en el año 79 al 6,32% ya mencionado, lo que expresa un cierto incremento relativo en el tiempo. Considerando el año 74 como de implantación consolidada en los 9, la evolución ha sido: (cuadro 5)

Cuadro 5Ingresos Fiscales por TVA en % del PIB nacional y CEE

	1970	1974	1979	Media 1970/79
Alemania	5,62	5,18	6,05	5,50
Francia	9,04	8,93	8,76	8,81
Italia	-	4,76	4,38	4,43
P. Bajos	5,81	6,34	7,48	6,78
Bélgica	3,67	6,92	7,23	6,73
Luxb.	2,18	3,90	5,02	4,38
Dinamar.	7,55	7,59	10,06	8,00
R. Unido	-	3,15	3,12	3,11
Irlanda	-	5,21	5,73	5,56
Media ponderada CEE - 9	6,32	5,91
Fuente: Elaboración propia sobre datos OCDE				

Al desconocer, por inexistentes, los valores homólogos de España, se recuerdan aquí las estimaciones para calcular recaudación teórica por IVA, expuestas en el apartado I de esta memoria, y al relacionarlas con el PIB a precios de mercado resultaría una presión por IVA, respectivamente para los años 1978 y 1979 del orden del 5,44% y 5,46%.

Comparando los cálculos para el IVA según Proyecto de Ley y la media comunitaria de la TVA, resultaría que por ejemplo en 1979 España estaría a un nivel de sólo 0,86 puntos del PIB por deba-

jo de la CEE, (CEE: 6,32, España: 5,46) lo que supondría un largo paso en el proyecto de homologación fiscal con Europa, muy distante de las diferencias que aun nos separan en otros aspectos tales como dimensión del Sector Público, de presión fiscal y de estructura impositiva.

3. El efecto de la TVA sobre los precios.

Como se ha tratado en el apartado III, las previsiones inflacionistas, consecuencia de la aplicación del IVA en España, se han calculado en la hipótesis de que los desplazamientos de carga se trasladen a los precios de modo asimétrico, trasladando ("marke up") a precios el aumento de carga y no reduciendo precios en el caso de reducción de carga; ponderando a continuación esos efectos positivos en función de la participación de cada bien o servicio en la demanda de consumo y en el índice oficial de precios (IPC). Esta hipótesis de trabajo se puede considerar realista y máxima, ya que otros componentes inflacionarios (como indiciación de salarios o beneficios) no sería consecuencia directa del IVA y pueden ser eliminados con las medidas adecuadas.

En el plano internacional, un reciente y profundo estudio del Fondo Monetario Internacional 1980, sobre este efecto inflacionario de la TVA en 31 países, llega en resumen a las siguientes conclusiones:

<u>No de Países</u>	<u>Efecto desplazamiento y efecto precios</u>
Alemania	
Bélgica	<u>despreciable</u> , sobre el índice de precios
Austria	de consumo. (En algunos se sustituye a un
etc.	sistema de cascada).
<hr/>	
21 países (68%)	
6 países (19%)	desplazamiento de carga notable pero <u>sin</u>
	<u>efecto notable en precios.</u>
Noruega	
Italia	
Israel	<u>aceleración de precios</u> , coincidiendo con
Perú	políticas expansivas de crédito.
<hr/>	
4 países (13%)	
Total 31 = 100	

(Vid. Información Comercial Española nº 1.787 de 2 de julio 81).

4. Los tipos de TVA en la CEE.

En general el tipo inicial implantado entre los años 1968 a 73 fue más bajo que el vigente en la actualidad. De otra parte, el IVA está armonizado en el aspecto normativo por la conocida 6ª Directiva de 17 mayo 1977 (Journal Of. L 145/1 de 13.6.1977) pero este "derecho derivado" no incluye la armonización de los tipos que fija cada país miembro, por lo que existe una diversidad (caso de Italia) de difícil sistematización. El tipo "general" en 1981 se cifra en:

TVA tipo "standard".

Dinamarca	20,25
Irlanda	20.-
Países Bajos	18.-
Francia	17,60
Bélgica	16.-
Reino Unido	15.-
Italia	14.-
Alemania	13.-
Luxemburgo	10.-

El tipo general del Proyecto de Ley español del 11% resulta así de los más bajos de la CEE aunque sus efectos recaudatorios, como se indicó en el apartado V - 2, pueden ser del 5,46% del PIB frente al 6,32 de la media comunitaria.

5. La TVA y el Presupuesto Comunitario.

En aplicación de la decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (JO. nº L 94 de 28.4.1970, página 19), el presupuesto de éstas se financia íntegramente, sin perjuicio de otros ingresos, por los llamados recursos propios que comprenden, entre otros, los procedentes de la TVA por aplicación de un tipo común sobre una base determinada de una manera uniforme.

Los recursos propios por "TVA" del Presupuesto de las CE para 1981 se cifran en 10.251 millones de UCE, a los que se adicionan 169 millones por "contribución financiera" de Grecia (Journal Officiel des CE, de 21.12.80).

No ha parecido oportuno abordar en la presente Memoria una estimación de la contribución de España al Presupuesto de la C.E.E., por tratarse de una cuestión específicamente relacionada con nuestro ingreso en la Comunidad y absolutamente independiente, mientras no tenga lugar tal acontecimiento, de la problemática que plantea la implantación del IVA en un país no comunitario.