

El Impuesto sobre el Valor Añadido en España

Cristóbal Marmolejo Oña
Jefe de la Misión Española en el CIAT

Como es bien conocido, la imposición sobre el consumo, según las etapas históricas y los países, adopta diversas variantes. Bien en forma de tributo más o menos general sobre el consumo o bien mediante gravámenes sobre consumos específicos.

La imposición general sobre el consumo puede proyectarse sobre una sola etapa -tributo monofásico- o sobre varias etapas del proceso productivo -tributo plurifásico-.

La imposición general plurifásica sobre el consumo, a su vez, admite diversas variantes. Dentro de ellas, la del "valor agregado" es la más significativa. La importancia de esta forma de gravar el consumo por la imposición indirecta de países con un grado de desarrollo y culturas tan diferente es evidente. Desde Israel, Corea del Sur, los países europeos y latinoamericanos sin desconocer las diversas propuestas para implantar el tributo en los E.E.U.U.

I. Introducción

En una simplificación, necesariamente mutiladora, puede decirse que, en la evolución de las líneas maestras de la fiscalidad en el mundo, este siglo XX es el siglo del I.V.A., lo mismo que el siglo XIX aportó el Impuesto sobre la Renta y el siglo XI -diciendo- alumbrará el Impuesto sobre el Gasto Personal.

En la Reforma Fiscal española iniciada en el año 1,977, cerrada diez años después, se partió de la idea básica de que el Sistema Tributario se iba a centrar en dos grandes impuestos: en el ámbito de la imposición directa un Impuesto sobre la Renta de carácter personal sobre personas físicas y jurídicas y en el ámbito de la imposición indirecta un Impuesto sobre el volumen de ventas que -dadas las expectativas de integración en la C.E.E. -adoptaría la forma de Valor Agregado. Este diseño inicial de carácter básico, una década después, se ha cumplido no sólo desde las significativas cifras de la recaudación del I.R.P.F. y del I.V.A. sino desde la cotidianidad fiscal de las dos figuras para los contribuyentes, las empresas y los consumidores españoles.

Después de la implantación efectiva del I.V.A. en mi país, entiendo que resulta oportuno hacer una descripción general de los aspectos más relevantes del I.V.A. en España para conocimiento de nuestros amigos americanos.

Vayan por delante varias consideraciones delimitadores del ámbito y de los objetivos de este trabajo.

En primer lugar se trata de describir la legalidad vigente del I.V.A. en España en sus elementos más esenciales, (hecho y base imponible, exenciones, sujeto pasivo, tipos de gravámenes, deducciones, etc.). Las consideraciones en torno a las dificultades y los logros en la gestión inicial del tributo así como sobre la normativa europea común están confiadas a prestigiosos expertos en la materia y no es objeto de este trabajo.

En segundo lugar, se ha hecho una labor selectiva en la exposición de esta figura impositiva profundizando en aspectos que, por su originalidad y por su pragmatismo a la hora de aliviar los problemas de gestión de la Administración Tributaria y la empresa española, se considera que son más interesantes para los lectores americanos. En esta línea se justifica la exposición más detallada de los regímenes especiales para los agricultores y los pequeños empresarios.

En tercer y último lugar parece conveniente hacer una breve descripción del proceso histórico de conformación de la actual imposición indirecta española y europea, pues el I.V.A. español es resultado de ese proceso.

II. Evolución Histórica de la Imposición Indirecta Europea

Las técnicas de gravar de diferente manera la circulación de la riqueza y el consumo se pierden en las oscuridades de los primeros tiempos de la Edad Media Europea.

A pesar de esos antecedentes, tan confusos, los autores coinciden casi unánimemente en identificar la Alcabala castellana como el más remoto antecedente de un Impuesto -más o menos general- sobre las ventas. La alcabala se introduce en el Reino de Castilla en 1,342 durante el reinado de Alfonso XI. En las famosas crónicas de este monarca se lee "... et que avía acordado de les pedir que le diesen cosa cierta por alcavala en todo el su regno de TODAS las cosas que los omes comprasen" y se destaca la palabra "TODAS" para hacer ver al lector la vocación de generalidad de esta fórmula inicial de la imposición sobre el consumo en España.

De Castilla se exporta la alcabala a Europa y a América en virtud de la extraordinaria irradiación militar y cultural de España en la Edad Moderna.

Durante los siglos XIV a XIX la alcabala se presenta como un instrumento de vital importancia para la financiación de las Haciendas Reales de los Austrias y de los Borbones. Una figura impositiva que encontró fuerte resistencia y reprobación a nivel popular. Los teóricos consideran este tributo junto con otros factores, principalmente religioso, como una de las causas de la decadencia española. La animadversión de los círculos comerciales y del pueblo a la alcabala hacia incompatible el tributo con la germinación de instituciones democráticas en la organización política española. Las importantes modificaciones que en la segunda parte del siglo XVIII se introducen en la alcabala para su tecnificación y para evitar las distorsiones que producen en el comercio internacional no pudieron aliviar esta situación.

La Reforma Tributaria de 1,845 destierra la alcabala del panorama fiscal español y opta por la fórmula de los gravámenes sobre consumos específicos, gravámenes que en su evolución estuvieron muy vinculados a las vicisitudes políticas del siglo XIX y primera mitad del XX, desapareciendo o debilitándose en los periodos más

progresistas y de signo liberal y fortaleciéndose en los períodos más conservadores.

En el resto de Europa durante estos siglos se produjo, en realidad, una evolución a la inversa de la española pues la imposición indirecta se desarrolló desde un sistema de gravámenes específicos a un impuesto general sobre el consumo. Esta evolución se inicia en 1916 en Alemania con la introducción de un Impuesto General sobre el Volumen de Ventas, seguido por Francia en 1,917, Italia en 1,919, Bélgica en 1,921, Austria en 1,923 y por Inglaterra, con las peculiaridades que siempre ha presentado este país.

Después de la II Guerra Mundial en Europa, antes de la uniformación que supuso el I.V.A., existían dos modelos de imposición para gravar el consumo:

- a) El de los países más avanzados de la realidad europea que optaron por centrar la imposición indirecta alrededor de un Impuesto sobre el Volumen de Ventas en sus tres modalidades clásicas: en cascada en Alemania, sobre el Valor Agregado en Francia y el unifásico en Inglaterra. A pesar de su diversidad técnica el tributo tenía un sustento ideológico común, pues en todos estos países los Impuestos Generales no surgieron con propósitos éticos o de perfeccionamiento técnico del sistema sino que surgieron ante la necesidad insoslayable de financiar dos guerras mundiales, primero, y de financiar el "Estado del bienestar", después, con su creciente demanda de bienes y servicios públicos.
- b) El modelo de los países meridionales de Europa. En ellos dominaba la idea decimonónica de un conjunto de gravámenes sobre consumos específicos. Con esta característica de ausencia de un tributo general sobre el consumo y gravámenes sobre consumos específicos se situaba España hasta principio de los años 60.

III. El Paso del I.G.T.E. al I.V.A.: Ventajas e Inconvenientes

En este estado de cosas surge la Reforma Fiscal española de 1,964. En esa época se suscitó una polémica -restringida a círculos muy científicos- sobre qué modelo de imposición indirecta le convenía al

país: la imposición monofásica, (sobre la fabricación, ventas al mayor o detallista), o la imposición plurifásica. Rechazado, para un Impuesto General, el primer modelo, el debate se centró en la alternativa de cómo concebir el Impuesto General Plurifásico sobre la circulación de bienes. Iba a ser un impuesto acumulativo en cascada o sería mejor, siguiendo la experiencia ya de una década de los franceses, implantar un impuesto general y plurifásico que gravase sólo el Valor Agregado?.

Al final se optó por la solución más conservadora de un impuesto en cascada -el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (I.G.T.E.)- abandonándose la idea del valor agregado para mejores tiempos.

El I.G.T.E. con sus indudables aciertos y con sus defectos vino a formar parte de la cultura -exclusivamente empresarial pues no llegaba visible al consumidor- y de la economía española. Hoy, a 23 años de la decisión, se ha considerado que la elección fué acertada pues ni la empresa española ni su Administración Tributaria hubieran respondido -en la etapa inicial del desarrollismo español- a las exigencias de un Impuesto sobre el Valor Agregado.

El I.G.T.E., en su proyección práctica sobre la economía española, manifestó todos los inconvenientes propios de un tributo en cascada que aquí se describen:

- **Complejidad en la interpretación:** Y ello por la falta de una adecuada delimitación de los hechos imponible y los tipos aplicables.

El I.G.T.E. gravaba con tipos diferentes a los fabricantes, a los mayoristas y según la calificación de entregas de bienes o prestación de servicios que se hacía de una operación concreta, así como de la condición de fabricante, mayorista, minorista o consumidor de los adquirentes.

Los Tribunales Fiscales españoles estaban resolviendo continuamente, durante un cuarto de siglo, estas cuestiones de calificación de los hechos tipificados en la norma por la legítima inclinación del empresariado español de arrimarse a los tipos de gravamen y a los tratamientos más livianos.

- **Efecto piramidación:** Al no poder efectuarse las compensaciones de las cargas impositivas soportadas en las fases anteriores, la repercusión final al consumidor era superior a la recaudación impositiva.
- **Ausencia de neutralidad interior y exterior:** La acusada falta de neutralidad interior del I.G.T.E. era uno de sus principales defectos. Una importante variable externa de carácter fiscal que venía a interferir en la correcta asignación de recursos económicos, invitando el tributo al manejo de ciclos productivos cortos y a la concentración empresarial, afectando a la libre concurrencia en ciertos sectores de la economía.

Como consecuencia de lo anterior el IGTE venía a impedir una adecuada división de empresas en función de los diferentes tratamientos que exige un producto hasta llegar al consumidor final. Esta penalización fiscal a los ciclos largos fué impidiendo las necesidades que el mercado español estaba demandando.

Desde el prisma del comercio exterior la falta de neutralidad y transparencia de los impuestos en cascada constituía un factor muy relevante que determinó la desaparición de esta modalidad de impuesto en el área territorial de la Comunidad Económica Europea. En efecto, al no ser posible el conocimiento preciso de las cargas tributarias soportadas por los productos exportados, las compensaciones a los exportadores se instrumentaban con frecuentes errores susceptibles de ocasionar, según los casos, una deficiente compensación a dichos exportadores o el establecimiento de eventuales primas a la exportación, con el consiguiente riesgo de la posible exigencia de derechos compensatorios a las exportaciones españolas.

El I.G.T.E. ponía a cargo de los exportadores el coste financiero correspondiente a la carga tributaria que había incidido sobre los bienes exportados hasta el momento en que la Hacienda Pública les reembolsase la Desgravación Fiscal a la Exportación. En este sentido la imposibilidad técnica de conocer esta carga tributaria tenía de incertidumbre el importe exacto de las desgravaciones fiscales a la exportación y los competidores comunitarios denunciaron el carácter solapadamente subvencional de las desgravaciones.

Deficiente capacidad recaudatoria

La falta de neutralidad interior y su deficiente generalidad, contribuían a deteriorar gravemente la capacidad recaudatoria del impuesto mencionado, impidiendo una más correcta financiación de los gastos públicos.

Incidencia negativa sobre la inversión empresarial

El impuesto sobre las ventas en cascada, por carecer del mecanismo que permitiese la deducción de las cuotas impositivas soportadas en las fases anteriores del proceso productivo, incidía de manera más intensa sobre los bienes de equipo adquiridos por los agentes económicos, los cuales resultaban doblemente gravados en su adquisición y en la enajenación de los productos finales del proceso, al integrarse como coste en el precio final de los bienes o servicios sometidos al Impuesto.

Falta de Generalidad

Pese a su titulación, el I.G.T.E. carecía de generalidad. Importantes sectores productivos y fases muy relevantes de su proceso no estaban gravados.

Esta deficiencia del I.G.T.E. es, en definitiva, la causa principal de la falta de neutralidad que se denuncia de la imposición en cascada.

Y es que, por diversas circunstancias, importantes sectores productivos y significativas fases de sus procesos no se gravaban en el I.G.T.E. El sector agrícola estaba excluido del impuesto así como el comercio detallista y los servicios profesionales prestados por personas físicas.

El Proceso de la Reforma

Este era el panorama y las deficiencias de la imposición sobre el consumo cuando, sobre el año 1,977, se inició la Reforma Fiscal Española.

La filosofía básica de esta Reforma, por esos años y en los medios científicos, se condensó en una frase que circulaba en forma de slogan: "personalizar la imposición directa y tecnificar la imposición indirecta".

El slogan era acertado y el tiempo le ha dado la razón. La imposición sobre la renta tenía que adaptarse a las circunstancias concretas de cada ciudadano o agente económico y podía ser beligerante o, mejor, condicionante de los comportamientos económicos de los particulares. Por el contrario, en la imposición sobre el consumo la tecnificación suponía el reto de conseguir que el factor fiscal no condicionase los funcionamientos libres de los mercados, para conseguir el mayor grado de neutralidad posible.

La personalización de la imposición directa, además, se vincula a presupuestos de contenidos éticos sobre cuál es, o cuál debe ser, la más justa distribución de las rentas y de la riqueza en la sociedad española a la luz de los principios constitucionales sobre el asunto. Por el contrario, la idea de tecnificar la imposición indirecta no contiene presupuesto ideológico alguno por más que algunos así lo ven desde el tratamiento favorable al consumo de los artículos de primera necesidad y la penalización fiscal del consumo de los bienes suntuarios.

La reforma de la imposición indirecta española se abordó en dos frentes:

- El de la reforma de la Administración Tributaria, de sus medios, sistemas organizativos y procedimentales.
- El de la reforma de la legislación fiscal sustantiva.

Esta última, la única que aquí interesa, a su vez, se ha desarrollado en dos fases.

En una primera fase, se establecieron unos retoques al sistema de imposición indirecta mediante una norma de 1,979 que llevaba el significativo título de Ley del Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta que trataba, básicamente, de amortiguar los posibles efectos negativos de la gran reforma que se avecinaba. Con esta medida legislativa se trató de adoptar parcialmente el sistema precedente a las necesidades derivadas de la futura incorporación de España a la C.E.E., eliminando determinados conceptos gravados por el Impuesto sobre el Lujo, simplificando en lo posible la variada gama de tipos de I.G.T.E. y dando reglas -como las de determinación de la base imponible- en el I.G.T.E. que luego se incorporarían al I.V.A.

Por último, la reforma sustancial se produce mediante la Ley 30/1,985 de 2 de Agosto que regula el I.V.A. Esta Ley fué el producto de una intensa labor administrativa, de estudios científicos y de una intensa labor legislativa pues antes del texto definitivo existieron dos proyectos -en 1,978 y 1981- que fueron rechazados.

Y es importante señalar que en esos siete años de debates se produjeron importantes diferencias técnicas sobre aspectos concretos del proyecto pero ninguna vez -ni en la prensa, ni en las asociaciones empresariales, ni en las cámaras legislativas- se puso en duda la conveniencia del Impuesto para la sociedad española.

Y es que, en definitiva, la elección de gravar el consumo español a través de un I.V.A. venían dadas por dos importantes razones.

- Una política: puesto que esa elección era consecuencia obligada de la vocación europea del país. Por esto, ni siquiera se discutió la cuestión de fondo de porqué se elegía el modelo del valor agregado.
- Y unas razones técnicas: derivadas del cuadro de defectos de la imposición indirecta que arriba se ha descrito.

Por el contrario, y casi paralelamente a ese cuadro de inconveniencias, estas son las ventajas que ha reportado el I.V.A. a la economía española.

Simplicidad

Esta virtud puede describirse en dos vertientes.

- Simplicidad de la propia normativa del I.V.A. pues ya no se presentan los importantes problemas interpretativos de los textos legales y de calificación de los hechos que antes se planteaban.
- Simplicidad del sistema de imposición indirecta. Puesto que el protagonista de este sistema es el I.V.A. que se complementa con un Impuesto que grava el tráfico civil aislado y la formalización de ciertos actos jurídicos (el llamado Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados) unos Impuestos Especiales para determinados productos y los Derechos Aduaneros.

Con el I.V.A. desaparecen del cuadro impositivo español.

- El I.G.T.E.
- El Impuesto sobre el Lujo (I.L.) que se sustituye por unos tipos incrementados en el I.V.A. para ciertos bienes que tienen carácter suntuario.
- El Impuesto Especial sobre el uso del teléfono.
- El Impuesto Especial sobre bebidas refrescantes.
- El Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y la Desgravación Fiscal a la Exportación. Ajustes fiscales en frontera que sólo tenían razón de ser con el I.G.T.E. y que en el I.V.A. no es preciso gravándose con el I.V.A. los productos con la misma base que los derechos arancelarios con la aplicación de los tipos que le correspondan y sustituyéndose el complejo mecanismo de la desgravación a la Exportación por la devolución al exportador del I.V.A. soportado cuantificación, que no ofrece problemas.

Neutralidad Interior y Exterior

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo neutral que no interfiere en la asignación de recursos que se deriva del funcionamiento del mercado.

Su incidencia sobre el consumidor final es siempre la misma, cualquiera que sea la longitud y circunstancias de los procesos económicos a los que afecte.

Dicho Impuesto sería equivalente a un tributo sobre el volumen de ventas que se exigiera exclusivamente en la fase minorista al mismo tipo impositivo.

La neutralidad que ofrece para el comercio internacional, por las razones ya apuntadas, es lo que hace al tributo apto para procesos internacionales de integración económica y más aún si el sistema elegido es el de sustracción cuota por cuota.

Generalidad

El ámbito de aplicación del Impuesto, ajustado a los criterios normativos vigentes en la Comunidad Económica Europea, se extiende a todas las transacciones -entregas de bienes y prestaciones de servicios- realizadas en todas y cada una de las fases de los procesos de producción o distribución de bienes, incluida la fase minorista y de prestación de servicios, sujetando a gravamen también los servicios prestados por cuenta propia por profesionales y artistas, y al sector agrícola y pesquero.

Capacidad Recaudatoria

La neutralidad y generalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido determinan su capacidad recaudatoria, que permitiría obtener importantes incrementos en los ingresos públicos si fuesen necesarios, sin producir distorsiones en el funcionamiento de la economía.

Sin embargo, en su fase inicial, la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido no ha incrementado la presión fiscal, toda vez que los tipos impositivos han sido calculados con esta finalidad.

En definitiva, el mencionado tributo constituye un instrumento apto para contribuir eficazmente al logro de los objetivos de política económica que cada coyuntura demande.

Incentivo a la Inversión

El régimen de deducciones característico de este tributo, permite a los sujetos pasivos recuperar el Impuesto soportado en la adquisición de bienes o servicios utilizados en la realización de las actividades económicas que determinan la sujeción del Impuesto. De esta forma, el tributo grava efectivamente el consumo, evitando la doble incidencia sobre los bienes de inversión, característica del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y de los impuestos en cascada.

Con independencia de ello, y puesto que el modelo de Impuesto sobre el Valor Añadido adoptado es el denominado por la doctrina de tipo consumo, los agentes económicos, sujetos pasivos del tributo, pueden deducir inmediatamente las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes de inversión. De esta forma se evita el riesgo

de que el tributo soportado en la adquisición de tales bienes se convierta en un coste financiero para los empresarios o profesionales.

En definitiva, el Impuesto sobre el Valor Añadido favorece el proceso inversor, de una parte, eliminando el efecto de doble imposición sobre esta clase de bienes, y de otra, autorizando la deducción inmediata del Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes de inversión, lo que determina la disminución de los costes financieros soportados por el inversor.

Instrumento eficaz en la lucha contra el Fraude Fiscal

El sistema de deducciones, característico del Impuesto sobre el Valor Añadido, constituye un eficaz freno al fraude fiscal.

Los agentes económicos están interesados en poner de manifiesto las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas a los proveedores para poder realizar las correspondientes deducciones.

El interés del posible defraudador de ocultar sus operaciones a la Hacienda Pública tiene su contrapartida en el interés contrario de sus clientes de ponerlas de manifiesto a los efectos indicados en el párrafo anterior.

El Impuesto sobre el Valor Añadido incorpora eficaces mecanismos para dificultar el fraude fiscal:

Los agentes económicos que no estén dados de alta en los registros fiscales no pueden efectuar deducciones por las adquisiciones realizadas cuando sean detectados por la Inspección de Hacienda. Las facturas por ellos emitidas no pueden ser utilizadas por sus clientes para justificar deducciones.

No se admite el derecho a deducir por las adquisiciones que no se justifiquen mediante las correspondientes facturas, ni por aquéllas que no hubiesen sido correctamente contabilizadas.

Por ello, las consecuencias de la actividad fraudulenta en esta clase de operaciones son especialmente onerosas.

Finalmente, la vigente Ley incorpora un instrumento que ha acreditado su eficacia en otros países de la Comunidad Económica Euro-

pea: la liquidación de oficio practicada por la Administración Tributaria cuando el sujeto pasivo incumpla su deber de autoliquidar el Impuesto y no atienda a los requerimientos que se le hagan para que sea subsanada dicha omisión.

Los mecanismos antifraude del Impuesto sobre el Valor Añadido y el perfeccionamiento de la Administración Tributaria constituyen pilares fundamentales para propiciar la disminución de los niveles de defraudación tributaria anteriormente existentes, toda vez que por su generalidad, el Impuesto sobre el Valor Añadido aportará una fuente de datos de gran relevancia para el control de los demás tributos.

IV. El Hecho Imponible (HI)

La configuración del hecho imponible, o hecho generador del I.V.A., igual que de cualquier otro tributo, se puede hacer determinando los supuestos de sujeción al I.V.A. que la Ley prevé y, por vía negativa, determinando los supuestos de no sujeción y las exenciones.

Es conveniente recordar el esfuerzo de simplificación que en la configuración del hecho imponible se hace en el sistema, huyéndose de sofisticadas diferenciaciones que tantos problemas interpretativos ocasionaran en España.

Vinculada a esa problemática interpretativa se sitúa la vieja disputa de si el hecho imponible del I.V.A. es un hecho de naturaleza jurídica o de naturaleza económica.

La normativa específica del tributo nada dice al respecto y un atento estudio de la terminología gramatical utilizada en los textos desvela un cierto equilibrio entre los términos de naturaleza netamente jurídica con los términos eminentemente económicos, así como una incorporación significativa de términos coloquiales, del lenguaje comercial, no recibidos aún por la Real Academia de la Lengua.

Como vienen a decir la Ley General Tributaria española, el Modelo de Código Tributario para América Latina de la O.E.A. y otros Códigos Iberoamericanos, es el sentido común del intérprete

el que elegirá de todos estos lenguajes el sentido jurídico, el económico o el coloquial, según lo que proceda en cada caso.

1. Operaciones sujetas

Se distinguen solo tres tipos de operaciones sujetas.

- Las entregas de bienes.
- Las prestaciones de servicios.
- Las importaciones.

Y respecto a esta clasificación varias consideraciones:

- Las tres operaciones son gravadas al mismo tipo impositivo según la naturaleza de los bienes o servicios de que se traten.
- Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios tienen un régimen jurídico común, mientras que las importaciones son objeto de un especial y diferenciado tratamiento en todo lo relativo a las exenciones, devengos, lugar de realización del hecho imponible sujeto pasivo y base imponible.
- El concepto de prestación de servicio tiene un carácter residual pues se consideran como tales todas las operaciones onerosas realizadas por empresarios o profesionales que no tengan la consideración de entregas de bienes, entendiéndose por tal “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales”.

En definitiva, de forma esencial, el I.V.A. grava todas las operaciones realizadas por empresarios con carácter oneroso en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y las importaciones cualquiera que sea la persona que las realice.

La delimitación del HI en la legislación española se completa con la concreción de los supuestos de no sujeción y de las exenciones. Estas son muy restringidas dadas las pretensiones de generalidad del tributo y la estrechez de la normativa comunitaria en la materia.

La configuración del HI se cierra mediante la concreción temporal del hecho generador, es decir, el devengo, y una serie de reglas muy casuísticas sobre la determinación espacial del hecho imponible.

VI. El Sujeto Pasivo: y la Repercusión del Impuesto

Los sujetos pasivos son los empresarios o los profesionales que efectúan las operaciones gravadas. En este sentido puede ser sujeto pasivo tanto una persona física como jurídica y también las comunidades de bienes y derechos que, aunque carecen de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

Son empresarios y profesionales quienes desarrollen unas actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores materiales o humanos o uno solo de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

En las entregas de bienes y en la prestación de servicios, son sujetos pasivos quienes efectúen las entregas o presten los servicios.

En las importaciones son sujetos pasivos los destinatarios de los bienes importados, ya sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos, o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes. En otros casos serán sujetos pasivos los viajeros para los bienes que conduzcan al entrar al territorio sujeto y, a falta de los anteriores, los propietarios de los bienes importados. Además la Ley del I.V.A. tipifica, en las importaciones, una serie de supuestos de responsabilidad solidaria.

De especial significación es otro supuesto de atribución de responsabilidad, en las operaciones efectuadas por personas o entidades no establecidas en España, al empresario o profesional para quien se realice la operación sujeta a gravamen.

Los sujetos pasivos deben de repercutir el importe del I.V.A. a sus clientes e ingresar en la Hacienda Pública la diferencia entre el importe repercutido y el importe del I.V.A. soportado por él de sus proveedores.

El mecanismo de la repercusión es fundamental en el funcionamiento del I.V.A. Tanto porque a través del él se traslada la carga tri-

butaria al consumidor final del producto como porque posibilita el sistema de cálculo de la cuota a ingresar por el sujeto pasivo sobre la base de la diferencia entre el impuesto por él repercutido a sus clientes y el impuesto a él repercutido por sus proveedores.

No es por tanto de extrañar que la repercusión se configure no como una posibilidad sino como una obligación del sujeto pasivo, quien, además, deberá hacerla constar de forma expresa en la factura o documento equivalente, con indicación separada de la cuota repercutida, base imponible y tipo.

Paralelamente se establece la obligación a cargo de la persona para quien se efectúe la operación gravada de aceptar la repercusión que se practique ajustadamente a lo prevenido en la Ley y en sus normas reglamentarias. De otro lado, como la factura y la mención en la misma de la cuota repercutida es elemento esencial para practicar la deducción del impuesto soportado, la Ley establece la posibilidad de exigencia por parte de los empresarios y profesionales de la expedición de la factura o documento equivalente, con las menciones indicadas, a los referidos efectos.

Por último, en relación con la repercusión del I.V.A. es importante anotar que, los conflictos que se produzcan entre los empresarios y profesionales ya sea sobre si es procedente la repercusión ya sea sobre su cuantía, la ley los califica de naturaleza tributaria. Ello quiere decir que los Tribunales Fiscales españoles (que son órganos administrativos) dirimen estas controversias en primera instancia. Con este planteamiento, y aquí se ve el interés público de la repercusión, son órganos administrativos los que resuelven controversias que en la mayoría de las ocasiones son comerciales, y sin la previsión legal se dilucidarían desde el principio en los Tribunales de Justicia.

VII. La Base Imponible (BI)

I. Las reglas de valoración

El principio general en esta materia es el de que la cuantía de la B.I. está constituida por el importe total de las operaciones sujetas.

Pero acompañando a esta regla general se incluyen unas reglas especiales que vienen a clarificar unas veces y otras a matizar e incluso a ampliar o restringir esta regla general.

En las importaciones, la B.I. viene a ser la misma B.I. que se utiliza para liquidar los tributos aduaneros añadiéndole estos mismos. En concreto la B.I. del I.V.A. en las importaciones está integrada por:

- El "valor en Aduanas"
- Los derechos arancelarios devengados con ocasión de la importación (sin incluir el propio I.V.A.).
- Los gastos accesorios y complementarios (comisiones, partes, transportes, seguros etc. etc.) que se originen desde la importación al primer punto de destino.

2. Regímenes para la determinación de la B.I.:

La B.I. del I.V.A. se determina en régimen de estimación directa. Frente a esta regla general se dan casos en los que se aplican unos regímenes de estimación indirecta de B.I. que son los siguientes:

- El régimen simplificado que se arbitra para los pequeños empresarios personas físicas. Se trata de un régimen de determinación indirecta de la B.I. del I.V.A. al cuantificarse esta base en función de los índices y modelos que específicamente, para este fin, fija el Ministerio de Economía y Hacienda.
- El régimen de estimación indirecta que, basándose también en índices, módulos, estudios comparativos, presunciones u otros métodos, trata de indicar la B.I. cuando el sujeto pasivo tenga falseada su contabilidad, no lleve contabilidad o se resista a la actuación inspectora de la Administración Tributaria.
- El régimen de liquidaciones provisionales de oficio practicada por la Administración Tributaria en base a los datos, antecedentes, elementos, signos, índices o módulos con los que cuenta la Administración. Este régimen de estimación indirecta se prevé -como se dijo- para los casos en los que el sujeto pasivo, previamente requerido, no presenta sus correspondientes declaraciones.

VIII. Los Tipos Tributarios:

1. La diversificación de Tipos

A pesar de las indudables ventajas que un tipo único tendría en el I.V.A. raro son los países que adoptan estas medidas uniformadoras, de manera que la gran mayoría de países tienden al establecimiento de dos o tres tipos diferenciados.

En España la diversificación tiene un indudable componente político-social en la medida en que se reduce la carga impositiva de los consumos más elementales y se aumenta para los artículos que se consideran son de carácter suntuario.

El legislador español ha tenido un gran margen de libertad para fijar estos tipos, puesto que las únicas limitaciones comunitarias se referían al tratamiento uniforme de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, a la no discriminación del tipo aplicable en las importaciones con respecto al tipo aplicable en operaciones interiores y a la posibilidad de que, a pesar de la diversidad de tipos, se pueda determinar el I.V.A. soportado a efecto de las deducciones.

En este sentido España optó por un tipo general del 12% que es el más bajo de la C.E.E., un tipo reducido del 6% para productos de primera necesidad, y un tipo incrementado el 33% para bienes de lujo. Posteriormente se ha reconocido el tipo cero a las actuaciones de los profesionales de la Justicia (abogados y procuradores) y a una serie de actividades con el fin de promover la práctica del deporte aficionado.

IX. Cuota Tributaria: Los Requisitos De Las Deducciones.

Hasta aquí se ha descrito el hecho imponible del I.V.A., la B.I. o magnitud del H.I. y el tipo tributario aplicable. Pero la cuota tributaria en el I.V.A. español no es el resultado de aplicar a la B.I. el tipo puesto que a esa cantidad habrá que deducirle el I.V.A. soportado anteriormente por el sujeto pasivo.

Y ello porque en España se ha prescindido del método para hallar el valor añadido denominado método directo o de adición que no se

utiliza, a pesar de su pureza y dados los problemas prácticos que presenta, por ningún sistema fiscal vigente. Este método exigiría cuantificar directamente el incremento en el valor final de los bienes y servicios que se debe al propio sujeto pasivo.

España optó por el método de sustracción y dentro de él prescindió también - por sus complicaciones prácticas - del método denominado deducción base de base y ha optado por el método de sustracción cuota menos cuota.

Los sujetos pasivos españoles no calculan su “valor añadido” en cada operación para girar el impuesto sino que repercute a sus clientes sobre el total de la operación y al efectuar su declaración deduce del importe total que ha repercutido a sus clientes todas las cuotas que le han cargado sus proveedores en las adquisiciones de bienes y servicios RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD SUJETA. La cantidad que resulte de esa diferencia es la cuota tributaria que puede ser positiva en cuyo caso lo ingresará en el Tesoro o negativa en cuyo caso podrá solicitar su devolución a la Hacienda Pública.

Veamos, sucintamente, algunas cuestiones relacionadas con la deducción de las cuotas soportadas.

Cuotas deducibles

1) Como se ha indicado son deducibles las cuotas del I.V.A. devengadas por repercusión directa en adquisiciones de bienes o de servicios.

2) También lo son las cuotas satisfechas por importación de bienes, por autoconsumo interno sujeto al impuesto y las satisfechas por adquisiciones a no residentes en que el sujeto pasivo, por disposición de la Ley, se invierte y resulta serlo el adquirente y no el transmitente.

3) Por último, son también deducibles las compensaciones pagadas por los sujetos adquirentes a los transmitentes en el régimen especial de la agricultura.

Requisitos subjetivos de la deducción

En el I.V.A. comunitario, antes del inicio de operaciones sujetas al I.V.A., existe la obligación de practicar una declaración a la Administración en tal sentido. Esta obligación, existente también en el I.V.A. español, se establece como requisito previo para poder ejercitar el derecho a la deducción: ninguna cuota de I.V.A. soportada con anterioridad a la declaración de inicio de las operaciones podrá ser objeto de deducción.

Además, la práctica de las deducciones por cuotas soportadas en el tiempo que medie entre la indicada declaración y el efectivo comienzo de las operaciones (entregas o servicios) se realiza por un procedimiento especial, en base a unos porcentajes fijados por la Administración, regularizándose posteriormente transcurridos tres años desde el inicio de las operaciones.

Requisitos formales

Se limitan a uno: el estar en posesión del documento que acredita el derecho a la deducción, es decir, según los diferentes casos, la factura, el documento que justifica el pago del impuesto en la importación, el recibo en las adquisiciones en el régimen especial de la agricultura y un particular documento expedido por el propio sujeto pasivo en el caso de las adquisiciones a no residentes.

Nacimiento y ejercicio del derecho

El nacimiento del derecho a la deducción se produce con el devengo de las cuotas deducibles como supuesto normal y con el pago efectivo de las cuotas en el supuesto de importación, autoconsumo interno, y adquisiciones a agricultores o a no residentes: sin embargo el ejercicio sólo es posible en el primer caso, a partir del momento en que las cuotas se soportan, lo que se entiende producido cuando el sujeto pasivo recibe la correspondiente factura o, en su caso, el documento justificativo del derecho a deducir.

Soportada la cuota, el sujeto pasivo, en el período de liquidación en que se haya producido, la incluirá en su declaración minorando el importe del I.V.A. correspondiente a sus operaciones de entrega o servicios.

Si la cuantía de las deducciones supera el importe de las cuotas devengadas en el mismo período, el exceso podrá ser deducido por

orden cronológico en las declaraciones-liquidaciones inmediatamente 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.

Por último, hay que advertir que la deducción de las cuotas cargadas puede realizarse independientemente de que hayan sido o no vendidos o entregados los bienes o servicios en que se utilizaron aquellos otros de los que se pretende la deducción de las cuotas. El sujeto pasivo comparará simplemente las cuotas soportadas y las repercutidas por él y la diferencia; si es en su contra, la ingresará y si es a su favor, se deducirá o solicitará su devolución.

X. La Regla De Prorrata: La Prorrata General y Especial.

La concurrencia en un mismo sujeto pasivo de la realización de actividades exentas y no exentas determina la necesidad de calcular un porcentaje que, aplicado sobre el importe de las cuotas cargadas al sujeto pasivo, determine el importe de deducción admitido. El procedimiento es, en principio, sumamente sencillo, si bien se complica con una serie de reglas técnicas que pretenden mantener la neutralidad del Impuesto. El cálculo de la prorrata aplicable se realiza, simplemente, dividiendo el importe total anual de las operaciones con derecho a deducción por el total de operaciones realizadas por el sujeto pasivo. Con objeto de operar en término de porcentajes el cociente se multiplica por cien.

La mecánica hasta ahora descrita es la correspondiente a la llamada prorrata general en que las deducciones se practican siempre aplicando el porcentaje en que las operaciones con derecho a deducción se encuentran con respecto al total de operaciones.

Existe, sin embargo, otro sistema aplicable, el de la prorrata especial, que requerirá solicitud específica de los sujetos pasivos o imposición obligatoria por parte de la Administración.

- a) **Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen derecho a deducción, podrán deducirse íntegramente.**

- b) Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que NO originen derecho a deducir, no podrán ser objeto de deducción.
- c) Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que nos hemos referido anteriormente.

XI. Deducciones Por Bienes De Inversión.

En el sistema del I.V.A. español, la deducción del Impuesto que grava los bienes de inversión se produce de una vez, en el año de la adquisición, por su total importe o, en su caso, el de la prorrata que corresponda a la empresa en el ejercicio en que la adquisición tuvo lugar. Sin embargo, considerando que la aplicación de los bienes de inversión a la actividad productiva de la empresa no se produce instantáneamente, sino que se dilata en el tiempo en que los mismos son utilizados, se ordena la regularización de la deducción efectuada durante un cierto período, que varía según el tipo de bien.

La regularización propuesta es razonable si se piensa que la prorrata aplicable puede cambiar de un año a otro por el cambio en la proporción entre actividades con derecho a deducción y total de operaciones.

Así un sujeto pasivo con una prorrata del 95% en el año de adquisición del bien de inversión, deduciría casi íntegramente el impuesto que la gravó. Si no se exigiese la regularización y en los años siguientes se invirtiese la relación y la prorrata aplicable fuese del 5% habría obtenido indebidamente la deducción por unos bienes que en dichos años se destinarían casi absolutamente a la realización de operaciones sin derecho a deducción.

Con objeto, sin embargo, de no obligar a la práctica de continuas regularizaciones, ésta no es obligatoria más que cuando la diferencia entre la prorrata del año de regularización y la del año de adquisición excede de 10 puntos porcentuales.

XII. Devoluciones

Como anteriormente señalábamos, cuando la cuantía de las deducciones procedentes superase el importe de las cuotas devengadas en el mismo período, el exceso podía ser deducido por orden cronológico en las declaraciones-liquidaciones posteriores en la cuantía máxima posible en cada una de ellas y hasta un plazo máximo de cinco años, contados a partir de la fecha de terminación del período en que se originó el derecho a deducción.

Con objeto de aliviar financieramente a las empresas exportadoras se establece el derecho de las mismas a la devolución del saldo a su favor existente al final de cada período impositivo. Como en los casos anteriores, tal posibilidad se configura como un derecho y no una obligación, con lo que será procedimiento alternativo a la deducción, si bien no se concede de modo indiscriminado, sino que se exige la realización de exportaciones por un importe mínimo de 20 millones de pesetas, durante el año inmediato anterior y se limita la devolución por este especial sistema, al doce por ciento del valor interior de los bienes exportados.

XIII. Los Regímenes Especiales en el I.V.A.

El I.V.A. como cualquier otra figura impositiva, refleja unas ciertas tensiones entre las ideas de uniformidad y diversidad.

La uniformidad exige igualdad de trato a todos los agentes económicos y la diversidad supone un esfuerzo de racionalización a la vista de las particularidades que presentan ciertos tipos de contribuyentes o de sectores económicos.

El I.V.A. español se presenta con las características de la generalidad, deseable siempre en esta figura, pero no pretende aplicarse uniformemente a todos los sectores y tipos de contribuyentes de forma que ha tenido en cuenta la heterogénea realidad sobre la que se proyecta. La razón impone, por ejemplo, no someter a un mismo régimen tributario a una gran empresa multinacional con su contabilidad computarizada y a un pequeño agricultor que, habitualmente, ni conserva ni extiende facturas, ni lleva contabilidad.

En esta línea el I.V.A. español ha tenido presente la realidad del país y ha establecido unas reglas dirigidas a determinados colectivos

empresariales teniendo en cuenta sus especiales características, sus dimensiones o las peculiaridades del mercado al que concurren.

Es a este conjunto de reglas a lo que se le denomina regímenes especiales.

Los regímenes especiales son los siguientes:

- Régimen simplificado.
- Régimen de la agricultura, ganadería y pesca.
- Régimen de bienes usados.
- Régimen de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Régimen especial de las Agencias de Viajes.
- Los regímenes del comercio Minorista. Que son dos: el de determinación proporcional de bases imponibles y el del Recargo de Equivalencia.

Se debe tener presente el carácter voluntario de todos estos regímenes, salvo el de Agencias de Viajes y el del Recargo de Equivalencia.

En definitiva, la ley concede la posibilidad de que ciertos contribuyentes puedan acogerse a unas reglas especiales arbitradas por razones técnicas dada la forma de operar del I.V.A. (por ejemplo el régimen de los bienes usados) o para proteger a ciertos sectores. Pero, fundamentalmente lo que se pretende es simplificar el tributo disminuyendo la presión fiscal indirecta y los deberes formales y contables de un gran número de pequeñas empresas que, antes de la reforma, no estaban sometidas a ningún impuesto indirecto, o no cuentan con la adecuada infraestructura.

Además de estos regímenes especiales, a los que nos vamos a referir, se diseñó un régimen transitorio en el que se estableció los mecanismos necesarios para que los sujetos pasivos pudieran deducirse las cuotas tributarias de los Impuestos derogados con la **Reforma**,

que hubiesen incidido sobre los bienes en proceso de producción y distribución en la fecha de entrada en vigor del I.V.A.

En la exposición se prescinde de los regímenes especiales arbitrados por razones técnicas y no por la escasa magnitud de las empresas gravadas. Por lo tanto no se hace referencia a los regímenes especiales de los bienes usados, objetos de arte y agencias de viaje.

1. Régimen simplificado

El régimen simplificado tiene por finalidad facilitar la aplicación del Impuesto a determinados sujetos pasivos que, por su reducida dimensión, están dotados ordinariamente de una insuficiente infraestructura administrativa y contable.

Por esta razón el Reglamento del Impuesto limita la posibilidad de optar por el régimen simplificado a las personas físicas cuyo volumen de operaciones durante el año precedente no hubiese excedido de 50 millones de pesetas, siempre que realicen habitual y exclusivamente una o varias de las actividades económicas no excluidas expresamente.

Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación el régimen simplificado deberán ingresar a la Hacienda Pública la deuda tributaria que resulte de la aplicación de las normas generales del Impuesto, **siempre que dicha deuda sea igual o superior a la cuota mínima resultante de la aplicación de los índices o módulos de dicho régimen especial. En otro caso, deberán ingresar el montante de dicha cuota mínima.**

Los referidos sujetos pasivos acogidos al mencionado régimen especial no están obligados a llevar los libros registros exigidos por las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido y sustituirán la indicada obligación por la de conservación de las facturas recibidas de los proveedores por orden de fechas y agrupadas por trimestres.

Sin embargo, si dichos sujetos pasivos realizasen simultáneamente otras actividades empresariales o profesionales no sometidas al régimen especial simplificado, deberán llevar en debida forma el libro registro de facturas recibidas.

Los empresarios o profesionales que, no habiendo optado por el régimen simplificado, hubiesen incurrido en omisión o falseamiento en cuentas de una operación, quedarán sujetos al pago de cuotas no inferiores a las que resultarían de la aplicación de dicho régimen especial, sin perjuicio de las sanciones e intereses de demora que procedan.

2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Las empresas agrícolas, forestales, ganaderías o pesqueras han quedado sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, el carácter familiar de muchas de estas explotaciones, su creciente fragmentación y la lentitud de los procesos de evolución tecnológica en dicho sector justifica la aplicación de un régimen especial de carácter opcional, que se aplica, salvo renuncia, a las empresas dedicadas a la obtención de productos naturales agrícolas, forestales, ganaderos, de piscifactorías y de la pesca fluvial, siempre que no realicen actividades de transformación o mezcla de dichos productos.

Por imperativos de las normas de armonización fiscal vigentes en la CEE no pueden acogerse al régimen especial mencionado las actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

Los sujetos pasivos que se acojan al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca no podrán repercutir el Impuesto en las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen ni, en consecuencia, deberán realizar el ingreso de dichas cuotas a la Hacienda Pública.

Además, los mencionados empresarios no estarán obligados, en lo que concierne al ejercicio de las actividades económicas sometidas a dicho régimen especial, a las obligaciones de índole administrativa, formal, contable y registral ni a las demás obligaciones establecidas con carácter general.

Por excepción, y con el fin de hacer posible el control de dicho régimen especial, los citados sujetos pasivos si estarán sujetos a la obligación de darse de alta en los correspondientes censos fiscales, obteniendo así el número de identificación fiscal que habrán de facilitar a los adquirentes de sus productos. Dicha inscripción es un requisito necesario para poder optar por el referido régimen especial.

En consecuencia, los sujetos pasivos acogidos al mencionado régimen especial no quedarán obligados a efectuar la liquidación ni el pago del Impuesto por las siguientes operaciones:

- Entregas de productos naturales obtenidos en las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.
- Prestación de los servicios accesorios incluidos en el ámbito de aplicación de dicho régimen especial.
- Reventa de bienes de inversión utilizados exclusivamente en el ejercicio de actividades afectadas por el régimen especial, excepto las transmisiones de bienes inmuebles que no estén exentas del Impuesto.

La ausencia de la obligación de efectuar la liquidación y el pago del Impuesto se complementa con la no atribución del derecho a efectuar la deducción de las cuotas soportadas.

Con carácter complementario, y con el fin de permitir a los mencionados empresarios recuperar las cuotas tributarias del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por un procedimiento distinto del de las mencionadas deducciones que no presuponga la necesidad de una infraestructura contable, se le atribuye el derecho a percibir compensaciones a tanto alzado. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán derecho a percibir de los adquirentes de los productos naturales por ellos obtenidos y de los receptores de los servicios accesorios a los mismos una compensación equivalente al 4 por ciento del precio de dichos bienes o servicios. Si los aludidos bienes fuesen exportados el reintegro de las compensaciones a tanto alzado deberá efectuarse por el Estado.

Los empresarios o profesionales que adquieran los bienes o reciban los servicios de un sujeto pasivo acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y satisfagan las correspondientes compensaciones, podrán deducirlas por el procedimiento previsto en la normativa.

3. Régimen especial del comercio minorista.

Una de las características más destacadas del sector minorista español es el de sus reducidas dimensiones y su carácter de empresa

familiar, aunque en los últimos años se aprecia la aparición de grandes empresas nacionales y transnacionales que van acaparando progresivamente la última fase del proceso productivo.

El régimen especial no se refiere a estas grandes empresas sino a los pequeños minoristas.

Salvando el principio de generalidad los minoristas españoles han quedado, por primera vez, sujetos a la imposición general sobre el consumo a través del I.V.A.

Pero la tendencia a la diversidad ha sido clara de manera que se ha tenido en cuenta las reducidas dimensiones del minoreo español y, consiguientemente, las deficiencias de su organización administrativa, documental y contable.

Las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido establecen dos modalidades de regímenes especiales del comercio minorista: el régimen de determinación proporcional de las bases imponibles y el régimen especial del Recargo de Equivalencia.

a) Régimen de determinación proporcional de las bases imponibles.

La determinación de los tipos impositivos y de la porción de base imponible correspondiente a cada uno de los bienes entregados en operaciones de comercio al por menor, podría originar dificultades prácticas e incluso distorsiones importantes a los comerciantes minoristas.

La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido ha establecido el régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles para obviar dicha dificultad. Los comerciantes que opten por dicho régimen especial no estarán obligados a determinar en las facturas que emitan a cargo de quienes no sean sujetos pasivos, la porción de base imponible gravada a cada uno de los tipos impositivos ni a consignar separadamente los citados tipos o las cuotas tributarias repercutidas, pudiendo facturar en tales casos "I.V.A. incluido".

Los citados sujetos pasivos, a efectos de cumplimentar sus autoliquidaciones, fijarán la base imponible correspondiente a cada tipo

impositivo en la proporción en que hubiesen efectuado durante el mismo año las adquisiciones de bienes para su comercialización a cada uno de dichos tipos tributarios.

El régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles no es de aplicación respecto de las operaciones de comercialización de los vehículos accionados por motor mecánico para circular por carretera, buques y demás embarcaciones y aeronaves.

No pueden acogerse al mencionado régimen especial los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del Recargo de Equivalencia.

b) Régimen especial del Recargo de Equivalencia.

El régimen especial del Recargo de Equivalencia se aplica necesariamente a los comerciantes minoristas que, siendo personas físicas, comercialicen artículos o productos no excluidos del ámbito de aplicación del aludido régimen especial.

Los comerciantes minoristas sometidos al mencionado régimen especial deberán comunicar a sus proveedores dicha circunstancia y soportar la repercusión del Recargo de Equivalencia en las facturas recibidas de sus proveedores, pero no estarán obligados a efectuar la liquidación ni el pago del Impuesto en relación con las operaciones comerciales (entregas de bienes) por ellos efectuadas a las que resulte aplicable este régimen especial.

Tampoco están obligados a efectuar ingreso alguno a la Hacienda Pública por las transmisiones de bienes de inversión usados, realizadas por ellos, siempre que los referidos bienes hayan sido utilizados exclusivamente en la realización de actividades sometidas al mencionado régimen especial.

Correlativamente no pueden efectuar la deducción del Impuesto soportado de sus proveedores ya que, en otro caso, se produciría un enriquecimiento injusto de dichos sujetos pasivos.

Finalmente, los comerciantes minoristas sometidos al régimen especial del Recargo de Equivalencia no estarán obligados a emitir facturas por las operaciones que realicen para quienes no tuviesen la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a llevar los Libros Registros exigidos por las normas reguladoras

del Impuesto sobre el Valor Añadido, excepto el Libro Registro de facturas recibidas si efectuasen operaciones no sometidas a dicho régimen especial.

La aplicación del Régimen especial del Recargo de Equivalencia determina que los proveedores de mercancías objeto del tráfico habitual de los comerciantes minoristas o, tratándose de importaciones, las Aduanas, les repercutan un porcentaje de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido denominado Recargo de Equivalencia e ingresen el importe de las cuotas repercutidas a la Hacienda Pública.

El tipo tributario del referido Recargo será el del 3 por ciento exceptuados los casos en que a las entregas de bienes les fuese de aplicación el tipo impositivo reducido del I.V.A., en los que será de aplicación el tipo del Recargo de Equivalencia del 1 por ciento.

La liquidación y recaudación del Recargo de Equivalencia se efectuará de forma conjunta y simultánea con el Impuesto sobre el Valor Añadido y ajustándose a las mismas normas establecidas para la exacción de dicho Impuesto.

XIV. Obligaciones Formales

Es indudable que el I.V.A. ha supuesto un considerable esfuerzo de organización administrativa y contable de la empresa española y de su Administración Tributaria encargada de ordenar toda la documentación producida.

La normativa en materia de deberes formales ha partido de los siguientes presupuestos:

- Conseguir el mayor grado de simplificación.
- Diversificar el nivel de exigencias formales en función del tamaño de las empresas mediante los regímenes especiales ya descritos que conllevan para los minoristas y pequeñas empresas un alivio de exigencias formales.
- Flexibilizar para sectores o empresarios concretos las exigencias cuando las circunstancias del mercado lo aconsejen, mediante autorizaciones singulares otorgadas por la

Administración Tributaria. Un ejemplo de esta flexibilidad se halla en la posibilidad de un empresario de solicitar individualmente la no consignación en factura del tipo y la cuota del I.V.A. haciendo constar simplemente la expresión "I.V.A. incluido", a continuación del precio.

En la expresión "obligaciones formales" se incluye todo lo que se entiende por presión fiscal indirecta, es decir, el conjunto de deberes formales de carácter accesorio diferente al pago de la obligación tributaria.

Estos deberes son, en primer lugar, el de presentar las declaraciones y efectuar las autoliquidaciones que posibiliten los ingresos y, en segundo lugar, una serie de deberes relativos al inicio o cese de la actividad, de llevanza de libros y registros y de extender y conservar facturas que son, esencialmente, medidas preventivas dirigidas a evitar el fraude fiscal.

1. Las declaraciones y las autoliquidaciones en el I.V.A.

En este aspecto los sujetos pasivos del I.V.A. tienen dos deberes: presentar unas declaraciones periódicas, y, además, autoliquidar el Impuesto. Son dos deberes diferentes que se cumplen al mismo tiempo y por el mismo instrumento o documento. La declaración contiene una confesión de los hechos económicos acaecidos al sujeto pasivo y la auto-liquidación son unas operaciones aritméticas tendientes a determinar el importe de la cuota líquida a favor de la Hacienda Pública como resultado de la aplicación de la Ley a los hechos confesados en la declaración.

Es, por lo tanto, el I.V.A. español, al igual que ocurre en el resto de los países, un tributo esencialmente auto-liquidable de forma que se impone al contribuyente unos deberes que hace solo unas décadas eran funciones propias de la Administración. Sin ésta colaboración el I.V.A. español no sería gestionable.

Este planteamiento general de las liquidaciones por parte del propio sujeto pasivo se quiebra en el caso de las importaciones sujetas al I.V.A., puesto que un adecuado control exige que las operaciones liquidatorias del I.V.A., se efectúen por la Administración Tributaria conjuntamente con los derechos arancelarios.

Estas declaraciones con sus auto-liquidaciones en España se presentan y se ingresan, por regla general, en las entidades públicas o privadas de carácter financiero colaboradoras con la Hacienda Pública en la gestión recaudatoria del lugar de la residencia habitual, establecimiento permanente o sede de la actividad del contribuyente.

Estas declaraciones son trimestrales y se deben de presentar dentro de los 20 primeros días de cada trimestre salvo para las grandes empresas con un volumen de facturación superior a 100 millones de Pts., que deben presentar éstas declaraciones mensualmente.

2. Las obligaciones contables y de facturación.

Además de esas declaraciones los sujetos pasivos deben de presentar una declaración del comienzo, del cese o de la modificación de sus actividades y los deberes que aquí interesa destacar son especialmente: el de llevar contabilidad y el de expedir y conservar facturas.

Además de los libros de contabilidad que, por imposición de la legislación mercantil española, debe de llevar todo comerciante, la Ley del I.V.A. impone la obligatoriedad de los siguientes libros-registros:

- Libro Registro de facturas emitidas.
- Libro Registro de facturas recibidas.
- Libro Registro de bienes de inversión.

No siendo obligatorio este último para quienes no deban practicar regularizaciones de deducciones por bienes de inversión y en los regímenes especiales de la agricultura, la pesca y la ganadería no es obligatoria la llevanza de ninguno de ellos.

La trascendencia de la constancia documental - facturación - en las transacciones sujetas al I.V.A. es extraordinaria puesto que el mecanismo de las deducciones, como hemos visto, se basa en las facturas.

Por ello se impone a los sujetos pasivos la obligación de extender a sus clientes facturas y de conservar las que reciba de sus proveedo-

res, deberes que se extienden incluso para las operaciones exentas y las de autoconsumo.

En la reglamentación del tributo se regula de una manera muy pormenorizada todos los requisitos de la factura, sin los cuales no se podrán practicar deducciones, de aquí el interés personal del cliente en exigirselo a sus proveedores.

La flexibilidad de la legislación, no obstante, aquí se manifiesta, también preveyéndose fórmulas alternativas a la expedición y conservación de facturas cuando esto pueda producir perturbaciones en el desarrollo normal de una determinada actividad empresarial o profesional.

En esta línea también se proveen los supuestos en los que a las facturas le puedan faltar algunos requisitos como el nombre del cliente o el tipo y la cuota, así como los supuestos en los que las facturas pueden sustituirse por talonarios de vales o tickets de máquinas registradoras.

XV. Conclusiones

Estos son los aspectos más relevantes del I.V. A. español y dos años de gestión del tributo permiten ya, hacer un balance sobre él mismo.

La sociedad española ha aceptado con problemas pero sin traumas el I.V.A. frente a los malos augurios que hacían los más pesimistas a la vista de la experiencia holandesa, griega e italiana. Como constancia de ello ahí están las significativas cifras de recaudación, por encima de las previsiones presupuestarias, y los estudios científicos de la escasa incidencia inflacionista del primer año de implantación.

Ello ha sido el resultado de un notable esfuerzo por parte de la empresa española y de su Administración Tributaria, esfuerzo de modernización exigida por la vocación europeísta del país y por la necesidad de superar unas estructuras fiscales que no armonizaban con el grado de desarrollo económico, social y cultural que se han ido consiguiendo.

Pero la Administración Tributaria y el empresario con el I.V.A. gestionan, en definitiva, los recursos del ciudadano español consumi-

dor de bienes y servicios. El consumidor español con el I.V.A. ya sabe que al comprar paga una parte a la Hacienda Pública, puesto que lo dice la factura, este dato estaba anestesiado en el anterior sistema, y el consumidor español lo ha aceptado como algo imprescindible y necesario. Es toda la sociedad española, por lo tanto, la que ha hecho el esfuerzo de europeización y modernización, en el marco de un consenso político sobre aspectos básicos que están en la Constitución de 1978.