

La imposición indirecta sobre las ventas y sobre las transmisiones patrimoniales: 1967 - 2017

José Manuel de Bunes Ibarra

Inspector de Hacienda en excedencia.

Abogado y miembro de la AEDAF

Resumen

El estudio analiza la evolución en España de la imposición indirecta sobre las ventas y sobre las transmisiones patrimoniales en los últimos cincuenta años. En él, no sólo se enumeran los sucesivos impuestos que han gravado dichas operaciones, sino que también se explican las razones que impulsaron las diferentes reformas acometidas, así como los objetivos que se pretendían alcanzar. A pesar de los numerosos cambios acontecidos en la tributación indirecta de las ventas y de las transmisiones patrimoniales, resulta interesante comprobar que muchos de los conflictos que se pretendieron solucionar mediante cambios en la regulación no han sido todo lo exitosas que hubiera sido deseable.

Abstract

This essay analyzes the evolution of indirect taxation on sales and capital transfers over last fifty years in Spain. It describes not only the different indirect taxes but also the reason and aim of the different reforms. Unfortunately, the multiple changes in indirect taxation on sales and capital transfers have not resolved the problems on this issue.

Palabras Clave:

Impuesto sobre el Valor añadido, Imposición indirecta.

Key words

Indirect taxation, Added Value Tax.

Sumario

1. Introducción
2. El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas
3. El Impuesto sobre el Lujo
4. El Impuesto sobre el Valor Añadido
5. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

1. Introducción

En estas notas vamos a efectuar un breve acercamiento a la evolución en estos últimos 50 años de los tributos integrantes de la imposición indirecta, más concretamente de los que recaen sobre el consumo mediante el gravamen de las ventas de los empresarios, así como de los que sujetan la capacidad económica puesta de manifiesto por la transmisión de bienes entre particulares. Prescindimos en consecuencia de mención alguna a los Impuestos Especiales y a la renta de Aduanas.

Este acercamiento requiere cabalgar sobre dos reformas tributarias relevantes en la evolución de nuestro sistema tributario, de un lado, la de 1964, aprobada por la Ley 41/1964, de 11 de junio; y, en segundo lugar, de otro, la reforma fiscal coincidente con la instauración de la democracia que se inicia en 1977 y que fue, sin lugar a dudas, uno de los elementos determinantes en la transformación política, social y económica de la España moderna.

Ahora bien, para iniciar estas líneas, se nos va a permitir ir unos años más adelante, aunque luego volvamos a la situación existente en 1967 y años posteriores, en concreto al año 1985. Este año, el anterior a nuestra incorporación a la Comunidad Económica Europea, que fue la culminación de la transformación de España a la que antes nos referíamos, se aprobó la primera Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante, IVA, llamada a entrar en vigor el 1 de enero del año 1986.

Aunque con anterioridad hubo atisbos de acercamiento a la modernización que el IVA vendría a introducir en nuestro sistema impositivo indirecto, la entrada en vigor de este tributo modernizó nuestro sistema y lo acercó de manera patente al del resto de los países de nuestro entorno. Y queremos empezar por esta cita, pues la referencia a la mencionada norma es un excelente paradigma del mundo del que veníamos y del que se abría frente a nosotros.

En efecto, la Disposición final segunda de la citada Ley 30/1985, de 2 de agosto concretó la derogación con efectos del día 1 de enero de 1986 de un buen número de disposiciones, que se contenían en un listado que llegaba a contener la letra “y”. Una enumeración de las figuras tributarias que se vieron afectadas permite hacerse una cabal idea de la transformación que la introducción del IVA originó en nuestro Derecho Tributario. Veámosla, aunque a muchos lectores les pueda resultar sorprendente su examen:

- a. Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y su Recargo provincial.
- b. Impuesto sobre el Lujo.
- c. Impuesto Especial sobre Bebidas Refrescantes.
- d. Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores.
- e. Desgravación Fiscal a la Exportación.
- f. Percepciones de la Seguridad Social Agraria.
- g. Impuesto del 5 por 100 sobre las entradas y localidades de todo espectáculo público.
- h. Exacción Parafiscal sobre la exhibición de películas en las salas «X».
- i. Impuesto Municipal sobre Determinados Gastos Suntuarios.

- j. Exacción Parafiscal, Cuotas, Arbitrios y pago de servicios en concepto de comisión y gastos del Instituto Nacional del Libro Español.
- k. Exacción Parafiscal sobre mecanización agrícola.
- l. Tasas del Servicio Nacional del Cultivo y Fermentación del Tabaco.
- m. Tasas y Exacciones parafiscales sobre semillas.
- n. Exacciones Parafiscales del Patronato «Juan de la Cierva» de investigación técnica.
- o. Sobretasas sobre los servicios telefónicos.
- p. Impuesto sobre el Uso del Teléfono.
- q. Recargo sobre primas o cuotas recaudadas por Entidades Aseguradoras.
- r. Participación del Estado en concepto de "Derechos de publicidad de la Radiodifusión y la Televisión".
- s. Exacciones del Instituto de Fomento de la Producción de Fibras Textiles.
- t. Canon sobre propaganda genérica del aceite de oliva español.
- u. Timbres y arbitrios del Plan Sur de Valencia.
- v. Canon sobre la producción de energía eléctrica.
- w. Tasa por permisos de doblaje, subtítulo y exhibición en versión original de películas extranjeras.
- x. Canon sobre los contratos de publicidad.
- y. Canon de coincidencia de los servicios de transporte por carretera.

Es pues evidente que esta norma supuso por sí misma una reorganización de toda la estructura de nuestra imposición indirecta. Por ello, podemos coincidir en que la introducción del IVA armonizado en nuestro derecho como consecuencia, y exigencia, de la incorporación de España a la Comunidad supuso una reforma fiscal de primera magnitud. Y, a la par, que sobre sus fundamentos cabe sustentar un análisis de nuestra fiscalidad indirecta, tanto hacia atrás, como hacia adelante. En este tenor, la propia referencia a la naturaleza de la construcción del IVA comunitario como impuesto general sobre ventas, así como de sus características en la construcción hacendística del mismo, en las que nos detenemos ahora, permiten entrever de manera completa el diferente diseño de los elementos sustanciales de esta imposición.

A tal fin, se nos va a permitir que volvamos a acudir al propio texto normativo, pues el primer apartado de su Exposición de Motivos es meridianamente esclarecedor sobre este extremo. Así, se puede leer en el mismo:

"La reforma de la imposición indirecta española viene exigida no sólo por imperativos de nuestra futura adhesión a la Comunidad Económica Europea, sino también por razones objetivas de indudable relevancia.

La figura central del sistema tributario indirecto español, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, es un tributo en cascada que grava el importe total de la contraprestación en las transacciones de bienes o servicios que se realizan en cada una de las fases del proceso de producción o distribución de los mismos. Al no poder efectuarse las deducciones o compensaciones de las cargas impositivas soportadas en las fases anteriores, su incidencia sobre el consumidor final se incrementa a medida que aumenta el número de transacciones del proceso productivo.

La acusada falta de neutralidad interior del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas constituye un importante factor de interferencia en la correcta asignación de los recursos económicos que impulsa a la utilización de ciclos productivos cortos, y a la concentración empresarial.

Desde el prisma del comercio exterior, la falta de neutralidad y transparencia de los impuestos en cascada constituye 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 instrumentan con frecuentes errores, que pueden ocasionar, según los casos, una deficiente compensación a dichos exportadores, o el establecimiento de eventuales y no deseadas primas a la exportación, con el consiguiente riesgo de la posible exigencia de derechos compensatorios a las exportaciones españolas.

Pese a su titulación, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas carece de generalidad. Importantes sectores productivos y fases muy relevantes del proceso de producción y distribución de bienes no están gravadas por el citado tributo.

La falta de neutralidad interior y su deficiente generalidad contribuyen a deteriorar gravemente la capacidad recaudatoria del impuesto mencionado.

El impuesto sobre las ventas en cascada, por carecer del mecanismo que permite la deducción de las cuotas impositivas soportadas en las fases anteriores del proceso productivo, incide de manera más intensa sobre los bienes de equipo adquiridos por la Empresa, los cuales resultan 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.

Finalmente, resulta oportuno destacar que el sistema fiscal indirecto español está integrado por un conjunto de tributos notoriamente complejo, cuyas dificultades de interpretación y aplicación contribuyen a incrementar en medida importante la denominada presión fiscal indirecta.

La nueva figura central de la imposición indirecta española será el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo neutral, tanto en el contexto interno como en el internacional. Su incidencia sobre el consumidor es siempre la misma, cualquiera que sea la longitud y circunstancias de los procesos de producción o distribución de bienes y servicios.

La mecánica de funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido permite cuantificar exactamente la carga tributaria soportada por cada producto en cualquier fase de su proceso productivo.

El funcionamiento de los ajustes en frontera no resulta, en absoluto, interferido por el IVA, que exonera en forma plena las operaciones que tienen lugar en el proceso exportador y sujeta a las importaciones a los mismos tipos impositivos y les otorga los mismos beneficios fiscales vigentes en el interior de cada país.

La absoluta neutralidad y transparencia del IVA, respecto del comercio exterior, justifican su elección como tributo de general aplicación en la Comunidad Económica Europea para garantizar el juego limpio en las transacciones internacionales.

La Comunidad Económica Europea ha establecido normas de armonización de los impuestos indirectos, de acatamiento obligado por los Estados miembros, que configuran el ámbito de aplicación del Impuesto con criterios de amplia generalidad.

La neutralidad y generalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido determinan su gran capacidad recaudatoria, que permitirá obtener, si se considerase oportuno en el futuro, importantes incrementos en los ingresos públicos, sin producir distorsiones en el funcionamiento de la economía.

En definitiva, el mencionado tributo constituirá un instrumento apto para contribuir eficazmente al logro de los objetivos de política económica que se fijen en cada coyuntura.

A este respecto parece oportuno destacar la incidencia positiva del IVA sobre la inversión empresarial. En efecto, la puesta en vigor del IVA por primera vez en Francia, en 1954, estuvo motivada por la necesidad de fomentar la inversión empresarial en una época de acusada atonía inversora. La especial aptitud del IVA para fomentar la inversión constituye uno de los factores que más han contribuido a la rápida y en cierto modo sorprendente expansión de este tributo en más de treinta países de características socioeconómicas muy diversas.

El Impuesto sobre el Valor Añadido se configura como el tributo básico de la imposición indirecta española. Absorberá la totalidad de los tributos actualmente establecidos sobre la cifra de negocios de las Empresas, determinando la desaparición de los mismos y de los actuales mecanismos de ajustes fiscales en frontera.

En torno al nuevo eje de la imposición indirecta se reordenará el sistema tributario indirecto español, en el que subsistirán como figuras más importantes el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Impuestos Especiales y los Derechos del Arancel Aduanero."

Esta cita permite, como se dijo, encuadrar la configuración de nuestro sistema tributario en el espectro de los tributos indirectos, y nos introduce ya en algunos de los aspectos básicos de la situación previa, fundamentalmente en lo atinente al Impuesto general sobre Ventas que desapareció en esas fechas, el Impuesto general sobre el tráfico de las Empresas, IGTE, o ITE, ya por emplear el nombre mas usual y común.

2. El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas

Si dirigimos ahora la mirada a esos años previos a 1986, al tiempo transcurrido entre 1967 y ese año en concreto, hemos de citar la Reforma fiscal de 1964, antes mencionada, que dibuja el esquema de la tributación indirecta en España. Sobre este particular habría también que efectuar una nueva segregación, pues, si bien no con la intensidad que determinó la introducción del IVA, las medidas fiscales que se introdujeron como consecuencia de la instauración de la democracia a partir de 1977, en concreto en 1979, supusieron cierta modernización y reforma de la algunos aspectos de la fiscalidad indirecta.

Es bien cierto que si ya produce cierto vértigo hablar de la Ley del IVA de 1985 (mas que otra cosa porque atestigua la edad de quien esto escribe), mucho más lo es que ese vértigo se acrecienta si hay que referirse a los tiempos, ya casi pretéritos, de los años previos, y eso aunque uno viviera la aplicación de las figuras de las que ahora vamos a trazar una líneas básicas y las aplicara como Inspector de Hacienda ya en activo. No tema el lector, porque no nos vamos a remontar a la socorrida alcabala o a los Servicios de Millones (aunque no se sabe si en tiempos tan revueltos como los

actuales cabría la posibilidad de que retornaran tales figuras), sino que nos limitaremos exclusivamente a hacer una breve descripción de algunos institutos, tales como el citado IGTE, - con una a sus "apósitos" necesarios para el ajuste en frontera, el Impuesto sobre Compensación de Gravámenes Interiores y la Desgravación Fiscal a la Exportación -, y el Impuesto sobre el Lujo. Mas adelante también dedicaremos unas líneas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, figura poliédrica que es el resultado de agregaciones de diferentes figuras de gran raigambre histórica y que podemos encuadrar en el gravamen del tráfico civil, no empresarial.

Vamos pues a situarnos en el año 1979, en el que se aprueba la Ley 6 de ese año, de 25 de septiembre, que disciplina el Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta. Esta norma supuso un cambio muy importante en la estructura de la Imposición indirecta española, fundamentalmente en cuanto cabría decir que tuvo por finalidad su simplificación y su acercamiento al IVA que ya se anunciaba. Con respecto al IGTE, creado en la antes referida Ley de 1964, se superaba la regulación contenida en su texto Refundido (Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre), que comenzaron a aplicar nuestros compañeros en 1967. Complemento de la misma fue la actualización del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD) efectuada mediante la aprobación de la Ley 32/1980, de 21 de junio.

El IGTE sujetaba el tráfico empresarial de bienes y servicios, gravando en consecuencia su consumo. Su estructura era la de un tributo sobre ventas multifásico y en cascada. Multifásico, porque gravaba todas las fases del proceso productivo, aunque esta afirmación tampoco era cierta en cuanto, como veremos, algunos operadores no resultaban gravados visto el juego de las no sujeciones y de ciertas exenciones; y en cascada, porque en cada fase del proceso de producción y distribución recaía el gravamen sobre el precio recibido en la transacción, sin minoración alguna de la carga soportada en las fases anteriores. Era obvio pues que esta configuración acababa determinando un importante efecto de aneutralidad, e incidencia sobre el precio final a satisfacer por el consumidor final, pues a mas fases, mas carga y mayor precio. El impuesto incentivaba en consecuencia la integración vertical de empresas, y originaba la conocida como piramidación a la vista del efecto que el gravamen acababa determinando en el precio que distorsionaba claramente el buen funcionamiento del mercado.

Por otra parte, y como ya se describía en la transcrita Exposición de Motivos de la primera Ley del IVA, el impuesto no permitía efectuar un adecuado ajuste en frontera. Era así, en primer lugar, necesario que existiera un gravamen sobre los productos procedentes del extranjero a fin de homologar la carga a la soportada por las mercancías nacionales, fin que cumplía el Impuesto sobre Compensación de Gravámenes Interiores, gestionado por las Aduanas en la importación de los bienes. Esta figura nació con la reforma de 1964, si bien cabe seguir su pista en la regulación previa de la Renta de Aduanas. En segundo lugar, es necesario referirse a la Desgravación Fiscal a la Exportación, que permitía que los exportadores pudieran obtener el reintegro de los tributos soportados durante el proceso de producción y comercialización de los bienes que se exportaban. Sin detenernos más en ambas figuras, era evidente que la determinación de las cuotas tributarias "ocultas" que se pretendía que fueran ingresadas o que hubieran de ser devueltas eran de difícil fijación, en especial a la vista de la naturaleza y funcionamiento del IGTE y sin que deba olvidarse que no era ese el único tributo que incidía en la concreción de tal carga. Ciertamente a nadie se le puede escapar que su configuración y los tipos aplicables podrían determinar fácilmente esquemas de protección en favor de la producción nacional y un favorecimiento excesivo de los bienes exportados con la incidencia que esto originaba en el tráfico internacional de bienes. Esta era una razón de enorme peso en favor de la instauración de un impuesto multifásico sobre el valor añadido que sí permite efectuar un ajuste claro y sencillo en frontera.

La regulación del IGTE descansó fundamentalmente en sus últimos años de existencia en su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2609/1981, de 19 de octubre. De hecho, cabe anticipar que el primer Reglamento que desarrolló la Ley del IVA de 1985 siguió un esquema de construcción parecido, en cuanto, en grandes líneas, era el cuerpo reglamentario el contenedor fundamental de la regulación del tributo. Como es sabido, esa situación varió con la nueva Ley del IVA, la actualmente vigente, dado que su Reglamento no tiene ya esa pretensión totalizadora y queda limitado a completar y precisar el contenido de la norma de rango legal.

Centrándonos en los aspectos mas relevantes de su regulación cabe hacer algunas breves precisiones.

El hecho imponible del IGTE era complejo, lo que se acomoda mal con un impuesto general, y además quedaba afectado por reglas de no sujeción relevantes en cuanto excluían del gravamen a importantes sectores. Así, se gravaban los actos habituales de las empresas, caracterizadas estas con un amplio espectro que incluía las actividades profesionales y artísticas, siempre que quedaran recogidos en la norma. En este sentido, la sujeción se extendía a las entregas, ventas y transmisiones tanto de fabricantes, como de mayoristas (pues unas y otras tenían unos criterios de gravamen diverso, en especial en cuanto al tipo); a las importaciones; a las entregas empresariales de inmuebles; a las ejecuciones de obra; a los arrendamientos de bienes; y a las prestaciones de servicios, tanto en general como a las específicamente reguladas (agencia y mediación, financieras, de seguro, transportes, publicidad, restauración y hostelería y espectáculos). Sin entrar en mayores matizaciones al respecto, sí conviene hacer algunas precisiones complementarias.

Este dibujo del hecho imponible es el resultante de la modificación de 1979. Con anterioridad, el impuesto gravaba las exportaciones, las ventas de productos naturales por agricultores y ganaderos y pescadores, el transporte internacional de bienes en la parte no interna, la ejecución de obras propias o ciertas operaciones gratuitas propias del sector financiero. La reforma de aquel año, limitó el ámbito objetivo de gravamen y lo simplificó, y, a la par, lo amplió, dando al tributo una naturaleza reforzada de gravamen sobre el consumo general articulado sobre las ventas de los empresarios. Ejemplo incontestable de esta afirmación es la nueva configuración del gravamen sobre la transmisión y arrendamiento de bienes inmuebles que hasta 1979 estaba siempre en el espectro del tráfico civil sujeto a ITP. Se efectúa pues un primer acercamiento a lo que luego se desarrollaría con el IVA en cuanto la norma hace un esfuerzo por definir el tráfico empresarial de inmuebles. Desde luego, y sin pretender tampoco ahora extendernos en este particular, cabe señalar que la configuración subjetiva de estos empresarios “inmobiliarios” no resultó clara en todas las ocasiones, y de ahí la curiosa situación producida a principios de la década de los años 80, en que hubo momentos en que parecía que se podía “elegir” el gravamen procedente (IVA o ITP), lo que venía favorecido por la igualación de tipos introducida. Tal fue el desbarajuste que hubo que aclarar la situación como algún lector ya entrado en años recordará perfectamente.

Los supuestos de no sujeción, independientemente de los derivados de la separación de los ámbitos de este tributo y del ITP, alcanzaban a las ya citadas ventas de productores de productos naturales antes citados, y las exportaciones, que dejaron de gravarse tras la Ley de 1979; las operaciones inmobiliarias atinentes a bienes rústicos o terrenos sin ordenación; la ya mencionada ejecución de obra propia; todas las ventas de los comerciantes minoristas, lo que desde luego permitía concluir que el pretendido carácter general y multifásico del impuesto quedaba seriamente perjudicado, acabándose por convertirse en un impuesto bifásico. Algo de esto, y con base en la misma motivación (no complicar la gestión del tributo) impregnó la regulación del IVA en la que se instauró un curioso régimen especial de recargo de equivalencia, de dudoso acomodo en la Directiva comunitaria, que, y esto es lo más peculiar, sigue subsistiendo en el año en que se celebran los 50 años de la Asociación, 2017, lo que a todas luces parece carecer de sentido por múltiples razones.

El juego de las exenciones también afectaba a la propia configuración del impuesto. En este tenor cabía encontrar desde operaciones que han mantenido el beneficio en el IVA (enseñanza y servicios accesorios), a otras operaciones que en ese impuesto se sujetan a tipos reducidos (los alimentos de primera necesidad, las viviendas de VPO, o los libros, periódicos y revistas, ¡entonces no había servicios digitales!), hasta las operaciones gravadas por los Impuestos Especiales o las de productos en régimen de monopolio realizadas por las entidades gestoras de aquel, así como todos los servicios prestados por personas físicas sujetos al impuesto personal ya como rendimiento del trabajo, ya como rendimiento mixto; así como ciertos servicios específicos, tales como los seguros sociales obligatorios, los de accidentes de trabajo o los de hostelería de hoteles o pensiones de una estrella... El círculo de gravamen se completa si incluimos una cita a la existencia de bonificaciones (del 95% y hasta del 99%) para determinadas actividades o empresas.

3. El Impuesto sobre el Lujo

Para concluir con esta breve recensión de los aspectos básicos del tributo, hemos de hacer referencia a varios aspectos. Así, el sujeto pasivo se definía en la Ley por referencia a las empresas que realizaban las operaciones sujetas, bien fueran fabricantes, ya "strictu sensu", o bien fueran "marquistas", en cuanto presentasen los bienes como de elaboración propia o los hubiesen encargado a un tercero, y los titulares de explotaciones agropecuarias y pesqueras; o ya fuesen mayoristas, concepto que se delimitaba quirúrgicamente del de minorista dado el distinto tratamiento que recibían unos y otros al que antes se aludió.

Se regulaba asimismo la repercusión como obligatoria para el sujeto pasivo, al menos desde 1980 tras la modificación derivada de la Ley de 1979, pues con anterioridad era potestativa. Sin embargo, - y esa regla continuó aplicándose en el IVA, aunque en tiempos recientes se matizó -, no se admitía la repercusión de las cuotas incoadas por la Inspección de Hacienda.

Con respecto a la base imponible, debe reseñarse que la modificación introducida por la Ley 6/1979 fue dirigida a acercar la configuración de este instituto con la que debería tener en el nuevo impuesto que se anunciaba, el IVA, y, en efecto, si desarrolláramos el ejercicio de leer la regulación legal de esta materia podríamos comprobar el evidente paralelismo con su ulterior regulación.

La alícuota de gravamen no era una cuestión sencilla de aplicar. Se nos va a exonerar de la transcripción del cuadro de tipos aplicable en los últimos años de vigencia del tributo, pero al menos sí debe dejarse constancia de que el tipo aplicable era, en 1984, del 5% y el 0,705 para ventas de mayoristas (5,50% tratándose de ventas a minoristas o a consumidores finales con omisión de la fase mayorista), si bien existía una amplia panoplia de tipos en atención a la caracterización de la operación, que, como se dijo, no vamos ahora a describir en particular.

Evidentemente, y como ahora, la aplicación del tributo no estaba exenta de una cierta conflictividad, no ya por la omisión o el fraude, sino por la aplicación de los criterios interpretativos. Por ejemplo, no era indiferente que una operación se calificara como entrega de bienes efectuada por un minorista, al amparo de la no sujeción, o como ejecución de obra, sujeta al tipo general. Los repertorios de criterios establecidos por la Dirección General de Tributos eran pues muy relevantes y en esta materia alcanzaban matizaciones de interés, aunque no tenemos espacio para entrar en la exposición de ejemplos.

La gestión del tributo estableció, con carácter general el mecanismo de la declaración-liquidación, para lo que se habilitó el formulario número 440 que se presentaba en plazos trimestrales, semestrales o anuales. Se regulaba una especialidad de este procedimiento para el caso de operaciones en el ámbito de la contratación administrativa, constituido por el ingreso mediante retención por el ente pagador. Fuera de esto, subsistía la liquidación previa declaración (importaciones).

Para concluir esta brevísima recensión del sistema previo a 1986, vamos a efectuar algunas consideraciones en cuanto al Impuesto sobre el Lujo. Cabe rastrear el origen de este tributo en la reconfiguración que efectuó la reforma de 1957 del Impuesto General sobre el Gasto, que incluía, como uno de sus tres conceptos, el gravamen sobre el Lujo. La reforma de 1964 le dio entidad autónoma, si bien el impuesto se vio modificado ulteriormente, siendo la última de las alteraciones la introducida por la Ley 6/1979. El tributo se configura así como un gravamen sobre el consumo, no en general, sino de manera específica, y viene a ser complementario del impuesto general, el IGTE. Nos referimos singularmente a esta última. El tributo gravaba las adquisiciones interiores o mediante importación del tabaco, que luego se sujetarían en el Impuesto especial ad hoc, y de otros bienes, a saber: vehículos de tracción mecánica y aviones y embarcaciones y sus accesorios y remolques; escopetas y armas de fuego y cartuchería; joyería, platería, relojería y bisutería; antigüedades; aparatos musicales; objetos artísticos y de adorno; alfombras, tapices y decoración; peletería y confecciones especiales; perfumería, cosméticos y artículos y aparatos de tocador; aparatos y artísticos domésticos;

artículos varios, y bebidas, condimentos y otros preparados. En tercer lugar, el impuesto gravaba la tenencia y disfrute de embarcaciones y aviones. El impuesto debía repercutirse, salvo en los casos en los que el adquirente era sujeto pasivo, como ocurría con los vehículos. No entramos a detallar los diversos supuestos de no sujeción objetiva o en atención al precio o las exenciones subjetivas u objetivas, si bien cabría rememorar que la aplicación de alguna de ellas determinaba frecuentes problemas de aplicación práctica, valga el ejemplo de los vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial o agrícola. En cuanto al tipo, las alícuotas eran diversas en atención a cada uno de los elementos gravados. Baste indicar que, por ejemplo, los vehículos soportaban una carga del 24%.

4. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

La Reforma Tributaria de 1964 consolidó junto al IGTE otro gran impuesto general, el ya citado ITP y AJD. Si el primero se construía a fin de gravar el tráfico mercantil de bienes, gravando el consumo como materia imponible; el segundo giraba sobre el tráfico jurídico, construyéndose pues como un impuesto indirecto sobre la circulación de bienes y servicios.

La norma regulaba una incompatibilidad entre ambos tributos, si bien sin una exacta delimitación. Por lo demás, se debe volver a insistir en que el tráfico inmobiliario (las transmisiones de inmuebles y los derechos sobre los mismos) se sujetaban siempre al segundo de los tributos. Es decir, en la configuración de la Ley de Reforma de 1964, el tráfico inmobiliario se consideraba siempre “civil” y no empresarial, si bien, como ya se dejó dicho, este aspecto empezó a ser revisado con la Reforma tributaria de la democracia (Ley 6/1979 y Real Decreto-ley 15/1979) y culminó con la entrada en vigor del IVA. Así, como ya se apuntó, desde 1 de julio de 1980, se sujetan en todo caso a ITP las transmisiones de inmuebles rústicos o de terrenos sin ordenación, así como las transmisiones no empresariales de inmuebles, quedando reservadas para el IGTE las que tienen tal carácter tal y como se concreta en la regulación de este tributo.

Bien es cierto que cabe sin embargo rastrear la idea preconcebida de que el tráfico inmobiliario debe gravarse por el tributo sobre la circulación de los bienes incluso en tiempos actuales, pues la delimitación más precisa que rige desde 1986 entre IVA y TPO no ha permitido instaurar de manera absoluta el principio de que haya tráfico inmobiliario de carácter empresarial que quede sin gravar por TPO, de no existir carga tributaria efectiva en el impuesto general sobre el consumo (supuestos de no sujeción o de exención), dando esto lugar a situaciones que cabe calificar de peregrinas: doble imposición, conflictos entre Administraciones sobre cual sea el gravamen procedente, cargas impositivas no deducibles en el ámbito empresarial, inseguridad jurídica. Esta rémora debería haberse solucionado ya, y cabe reconocer que la articulación de la financiación de las Comunidades Autónomas no ha sido sino una causa más de esta peculiar situación.

El ITP y AJD, que configura como impuesto general la Ley de Reforma de 1964, es un “agregado” que recoge diversas figuras tributarias, y que se articula sobre tres conceptos: las Transmisiones Patrimoniales Onerosas, las operaciones societarias y los Actos Jurídicos Documentados. Sin abordar ahora las mismas, ni tampoco su inicial configuración en la Ley de aquel año, sí conviene hacer mención al hito que supuso la aprobación de la Ley de 6 de abril de 1967, que incorporó a nuestro ordenamiento el Texto Refundido de la Ley y Tarifas del Impuesto General sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que no impidió que siguiera aplicándose lo previsto en el histórico Reglamento de Derechos Reales de 1959. Nótese que esa era la denominación anterior del gravamen sobre las transmisiones, que a su vez derivaba del conocido como Derecho de Hipotecas. Por aquellos años, y aún después, era común hablar de que se habían pagado los “derechos reales”. El deslinde definitivo del tributo se produjo en los términos que, con variaciones, hoy conocemos, por la Ley 32/1980, de 21 de junio, y su ulterior Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980 de 30 de diciembre, y su Reglamento de desarrollo (Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre). Esta configuración definitiva supuso una evidente simplificación objetiva, al reducirse los hechos gravados, con un deslinde del gravamen de las transmisiones gratuitas, y con la introducción

de diversas modificaciones que simplificaron asimismo la aplicación de este tributo. Posteriormente llegamos al texto vigente: Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No nos vamos a entretener efectuando una descripción de cada uno de los hechos imponible, de sobra conocidos por el lector. Baste señalar algunas ideas que aluden a su evolución posterior, y en particular a los aspectos que tuvieron una innegable consecuencia práctica. Así, y centrándonos en primer lugar en el concepto TPO, el mas relevante, este se centra en el gravamen de las transmisiones de inmuebles, bienes, y derechos con acceso al Registro, operaciones sobre valores mobiliarios, y otras diversas relaciones jurídicas que no enumeramos.

Aunque hemos de remontarnos a tiempo atrás, quizás ya pretérito, no cabe dejar de citar la modificación introducida por la Ley 8/1989, de 13 de junio, de Tasas y Precios Públicos, cuya Disposición Adicional 4ª concretó un peculiar tratamiento para las diferencias de valor resultante de la comprobación administrativa. Éste siempre ha sido un aspecto crucial en la aplicación del tributo: la determinación de la base por referencia al valor real, y todos los aspectos derivados de la comprobación de valores (y de los métodos y sistemas de fijación del valor) que los lectores conocen perfectamente. En este marco, la pretensión de aquella Disposición suponía que la diferencia entre el valor comprobado y el consignado que excediese del 20% de este último, si el exceso superaba los dos millones de pesetas, originaría el tratamiento previsto para los incrementos patrimoniales lucrativos. Resulta obvio recordar que la norma originó ríos de tinta que ocuparon y entretuvieron a los fiscalistas hasta que fue declarada inconstitucional y nula por la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, 19 julio.

También fue un hito importante la introducción por la Ley 24/1998, de 28 de junio, del Mercado de Valores, en su artículo 108, de una regla para el gravamen de las transmisiones de valores que supongan la transmisión de inmuebles. Tampoco en este caso vamos a hacer una recensión de la norma, que tanta ocupación ha generado a los fiscalistas, ni en su formulación inicial, ni en la recibida ulteriormente en 2012, que ha paliado en buena medida los problemas derivados de su aplicación, que había supuesto, en cierta forma, la creación de un hecho imponible "autónomo". Hoy en día, la norma subsiste bien que integrada en el nuevo Texto Refundido de aquella Ley (artículo 314).

Supuso una novedad muy remarcable la aparición en 1980, en la Ley antes citada, del concepto Operaciones Societarias, dirigido a sujetar la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, transformación y disolución de sociedades. Este concepto se configura, más que como un gravamen sobre el desplazamiento patrimonial, como un gravamen sobre la operación societaria jurídicamente entendida. Por otra parte, en cuanto al tercer concepto, el de Actos Jurídicos Documentados, responde a un decantamiento de diversos institutos de nuestro Derecho Fiscal, que se refunde y simplifica en ese año, distinguiéndose el gravamen de los documentos notariales, mercantiles, y administrativos y judiciales. Quizás lo más reseñable fue el fortalecimiento del gravamen gradual en los notariales, que pasa a ser compatible con el IGTE.

Debe reseñarse asimismo cómo la normativa comunitaria ha visto a alterar aspectos muy relevantes de la configuración de este tributo. Ya lo hizo la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades, y muy singularmente por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, como consecuencia de la transposición de Directiva 7/2008/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Tomando prestadas unas líneas de su Exposición de Motivos, cabe recordar que *"Esta nueva regulación comunitaria obliga a modificar el contenido de los preceptos del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que definen los hechos imponible de la modalidad de operaciones societarias de este tributo. Igualmente, la no sujeción de las llamadas operaciones de reestructuración a dicha modalidad del impuesto obliga también a modificar los preceptos referentes, respectivamente, al sujeto pasivo, responsables subsidiarios y base imponible de operaciones societarias, a fin de excluir a aquellas. Además, resulta necesario modificar el mencionado Texto Refundido para suprimir, por una parte, los supuestos de exención relativos a las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores (ahora,*

de reestructuración), que deben convertirse en supuestos de no sujeción; y, por otra, para introducir una exención en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, documentos notariales, aplicable a las operaciones de reestructuración y a los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de entidades de un Estado miembro a otro que, al quedar no sujetas a la modalidad de operaciones societarias, podrían quedar sometidas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o, en su caso, a la de actos jurídicos documentados, documentos notariales."

No nos vamos a extender más en la reseña de este tributo, con el que seguiremos conviviendo, aunque quizás fuese necesario que se modernizara en algunos de sus institutos, evitándose distorsiones derivadas del gravamen de actos empresariales y dándose cabida a realidades que no eran frecuentes en sus últimas formulaciones y que hoy son relevantes, como, por citar un ejemplo, en el marco del régimen de las concesiones.

5. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Así pues, y llegados a este punto, hemos de centrarnos de nuevo en el impuesto general que juega de pivote en el marco de la imposición indirecta: el IVA.

Lo dejamos en su primera formulación, la de 1985, cuando su introducción supuso una verdadera revolución en nuestro sistema fiscal indirecto. Desde entonces esta figura también ha tenido variaciones relevantes, tanto de fondo, como de forma, si bien puede señalarse que ha mantenido su estructura y elementos esenciales.

La modificación mas relevante fue la que se produjo en 1992, con entrada en vigor el 1 de enero de 1993, y es la constituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre y de su Reglamento de 29 de ese mes. Vamos de nuevo a encaminarnos a la Exposición de Motivos de la norma, que resume perfectamente los fundamentos que movieron al legislador:

"La creación del Mercado interior en el ámbito comunitario implica la supresión de las fronteras fiscales y exige una regulación nueva y específica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las operaciones intracomunitarias, así como una mínima armonización de los tipos impositivos del impuesto y una adecuada cooperación administrativa entre los Estados miembros.

En este sentido, el Consejo de las Comunidades Europeas ha aprobado la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos y ha dictado el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias, creando con ello un cuadro normativo que debe incorporarse a nuestra legislación por imperativo del Tratado de Adhesión a las Comunidades Europeas.

Por otra parte, la experiencia acumulada durante los siete años de vigencia del IVA ha puesto de manifiesto la necesidad de introducir determinadas modificaciones en su legislación, para solucionar algunos problemas técnicos o simplificar su aplicación.

Todo ello determina una profunda modificación de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido que justifica la aprobación de una nueva Ley reguladora de dicho Impuesto, para incorporar las mencionadas disposiciones comunitarias y las modificaciones aludidas de perfeccionamiento de la normativa".

Pueden pues resumirse en dos las causas que motivaron la aprobación de la nueva Ley. De un lado, los importantes cambios en la regulación del tráfico intracomunitario de bienes como consecuencia de la entrada en funcionamiento

del Mercado Único, que supuso encastrar unos nuevos conceptos y efectuar diversas matizaciones en variados aspectos de la Ley.

No hace falta insistir en que este régimen transitorio se ha convertido en definitivo, pues todavía a fecha de hoy no se ha podido instaurar una verdadera regulación para el impuesto sobre ventas del Mercado Único. Y, con los vientos que soplan tras el Brexit y la, permítase la expresión, vuelta a la estupidez que siempre vivió Europa y que motivó dos devastadoras Guerras mundiales, a veces se puede pensar si el IVA acabará desapareciendo por falta de Mercado en el que sobrevivir. Y, porque no debe olvidarse, e independientemente de las coyunturas políticas que acontezcan, es bien cierto que las propias reglas transitorias relativas al tráfico intracomunitario han generado por sí mismas, además de papeleo y engorros, un pavoroso sistema de fraude que por sí mismo amenaza el impuesto y, esto es lo peor, a sus aplicadores de buena fe.

Fuera de esta causa, la nueva Ley se aprovechó para adecuar el texto de su antecesora a la experiencia adquirida en los años de aplicación previos. Pensamos que vuelve a tener interés referirnos al texto de la propia norma, que enumera las materias que se vieron alteradas, pues, visto con la perspectiva que dan los años transcurridos, la enumeración es una buena referencia para subrayar los problemas, o al menos buena parte de ellos, del tributo.

Decía así aquella Exposición de Motivos:

“1. Incorporación de normas reglamentarias.

Resulta procedente incorporar a la Ley algunos preceptos reglamentarios de la normativa anterior, para dejar a nivel reglamentario únicamente las previsiones relativas a las obligaciones formales y a los procedimientos correspondientes al ejercicio de los derechos reconocidos al contribuyente y al desarrollo de la gestión del impuesto.

En particular, deben incorporarse a la Ley las normas que contribuyan a delimitar el hecho imponible y las exenciones, que figuraban en el Reglamento del impuesto.

2. Territorialidad del impuesto.

La aplicación del régimen transitorio en las operaciones intracomunitarias, con un régimen jurídico específico para los intercambios de bienes entre dos puntos del territorio comunitario del sistema común del IVA, exige delimitar con precisión este territorio, indicando las zonas o partes de la Comunidad que se excluyen de él, aunque estén integradas en la Unión Aduanera: Estas zonas tendrán, a efectos del IVA, la consideración de terceros países.

En nuestro territorio nacional, Canarias, Ceuta y Melilla están excluidas del ámbito de aplicación del sistema armonizado del IVA, aunque Canarias se integra en la Unión Aduanera.

3. Las transmisiones globales.

La regulación de este beneficio en la legislación anterior no estaba suficientemente armonizada con la Sexta Directiva, que prevé en estos casos la subrogación del adquirente en la posición del transmitente respecto de los bienes adquiridos.

Por ello, debe perfeccionarse esta regulación, reconociendo la subrogación del adquirente en cuanto a la regularización de los bienes de inversión y en lo que se refiere a la calificación de primera o segunda entrega de las edificaciones comprendidas en las transmisiones globales o parciales, evitándose así distorsiones en el funcionamiento del Impuesto.

4. Actividades de los entes públicos

La no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos adolecía de cierta complejidad y la interpretación literal de las disposiciones que la regulaban podía originar consecuencias contrarias a los principios que rigen la aplicación del impuesto.

Era, por tanto, necesario aclarar este precepto y precisar el alcance del beneficio fiscal para facilitar la uniformidad de criterios y evitar soluciones que distorsionen la aplicación del tributo.

En este sentido, la nueva Ley establece criterios más claros, refiriendo la no sujeción a las actividades realizadas por los entes públicos y no a las operaciones concretas en que se manifiestan las mismas y definiendo como actividad no sujeta aquella cuyas operaciones principales (las que representen más del 80 por 100 de los ingresos), se realicen sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria.

5. Derechos reales sobre bienes inmuebles.

En relación con las entregas de bienes, se modifica la Ley anterior para disponer que la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles constituyen prestaciones de servicios, al objeto de dar a estas operaciones el mismo tratamiento fiscal que corresponde al arrendamiento de bienes inmuebles, que tiene un significado económico similar a la constitución de los mencionados derechos reales.

6. Renuncia a las exenciones.

Para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, la nueva Ley, dentro de las facultades que concede la Sexta Directiva en esta materia, concede a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de determinadas operaciones relativas a inmuebles que tienen reconocida la exención del impuesto, concretamente, las entregas de terrenos no edificables, las entregas de terrenos a las Juntas de Compensación y las adjudicaciones efectuadas por dichas Juntas y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

No obstante, considerando que el efecto que se persigue es permitir el ejercicio de las deducciones, la renuncia a la exención sólo procede cuando el destinatario de las operaciones exentas es sujeto pasivo con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

7. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones.

En este capítulo tienen una particular importancia las exenciones de las operaciones relativas a los buques y aeronaves afectos a la navegación internacional.

La presente Ley, sin apartarse de los postulados de la normativa comunitaria, ha simplificado la delimitación de estas exenciones para facilitar su aplicación: la afectación definitiva a las navegaciones internacionales se alcanza en función de los recorridos efectuados en el año o año y medio siguiente a la entrega, transformación, adquisición intracomunitaria o importación de los buques o aeronaves, suprimiéndose la exigencia establecida por la legislación anterior de continuar en dicha afectación durante los quince años siguientes, con las consiguientes y complicadas regularizaciones que pudieran originarse.

El incumplimiento de los requisitos que determinan la afectación producirá el hecho imponible importación de bienes.

8. Rectificación de las cuotas repercutidas.

Para facilitar la regularización del impuesto en los casos de error de hecho o de derecho, de variación de las circunstancias determinantes de su cuantía o cuando las operaciones queden sin efecto, se eleva a cinco años el plazo para rectificar las cuotas repercutidas, complementando esta regulación con la relativa a la rectificación de las deducciones, que permite al sujeto pasivo modificar dichas deducciones durante el plazo del año siguiente a la recepción de la nueva factura.

Sin embargo, por razones operativas y de control, se exceptúan de la posibilidad de rectificación las cuotas repercutidas a destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales y, para evitar situaciones de fraude, se exceptúan también las rectificaciones de cuotas derivadas de actuaciones inspectoras cuando la conducta del sujeto pasivo sea merecedora de sanción por infracción tributaria.

9. Deducciones.

En materia de deducciones, ha sido necesario introducir los ajustes correspondientes al nuevo hecho imponible (adquisiciones intracomunitarias), configurándolo como operación que origina el derecho a la deducción.

También se han introducido cambios en relación con las limitaciones del derecho a deducir, para recoger los criterios del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en esta materia, que ha reconocido recientemente el derecho a deducir en favor de los contribuyentes que utilicen parcialmente los bienes y servicios hoy excluidos en el desarrollo de sus actividades empresariales.

La complejidad de la regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad ha propiciado también otros cambios en su regulación, con fines de simplificación.

Así, en la nueva normativa, sólo se precisa realizar una única regularización para las existencias y bienes de inversión que no sean inmuebles, completándose con otra regularización para estos últimos bienes cuando, desde su efectiva utilización, no hayan transcurrido diez años; y, para evitar economías de opción, se exige que el período transcurrido entre la solicitud de devoluciones anticipadas y el inicio de la actividad no sea superior a un año, salvo que, por causas justificadas, la Administración autorice su prórroga.

10. Régimen de la agricultura, ganadería y pesca.

En el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se reduce su aplicación a los sujetos pasivos, personas físicas, cuyo volumen de operaciones no exceda de 50 millones de pesetas. Asimismo, se excluyen, en todo caso, las sociedades mercantiles que, por su naturaleza, están capacitadas para cumplir las obligaciones formales establecidas con carácter general por la normativa del impuesto.

Además, para mantener la debida correlación con las reglas sobre regularización de deducciones por bienes de inversión, se eleva a cinco años el período de exclusión del régimen especial en el caso de que el contribuyente hubiese optado por someterse al régimen general del impuesto.

11. Responsabilidad solidaria e infracciones.

Considerando las características de funcionamiento del impuesto y la determinación de las obligaciones del sujeto pasivo que, en muchos casos, deberá aplicar tipos impositivos reducidos o exenciones en base exclusivamente a las declaraciones del destinatario de las operaciones, la Ley cubre una importante laguna de la legislación precedente, estableciendo la responsabilidad solidaria de aquellos destinatarios que, median sus declaraciones o manifestaciones inexactas se beneficiasen indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los procedentes conforme a derecho.

Este cuadro de responsabilidades se completa con la tipificación de una infracción especial para aquellos destinatarios que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas e incurran en las declaraciones o manifestaciones a que se refiere el párrafo anterior."

Un recorrido por varias de las categorías enunciadas permite llegar a la conclusión de que no se han superado los problemas que recaían sobre el impuesto. Así, y a pesar de que se han producido modificaciones en normas posteriores a ésta, todavía se pueden considerar como irresueltos problemas como el de la tributación de los entes públicos, y por extensión, los que afectan a la provisión de bienes públicos, que originan múltiples dudas y gran inseguridad; o el de las transmisiones globales de empresas, semillero de problemas en todas direcciones, con el desfasado e incomprensible agravante de la sujeción subsidiaria a TPO; o, por no extendernos más, todo lo atinente a la repercusión de la cuota y el régimen de deducciones, aspectos en los que sería necesario un decidido avance que recoja, en varios aspectos, criterios ya totalmente asentados por los Tribunales administrativos y jurisprudenciales que no se respetan en la práctica.

Es también evidente que se haría necesaria una modernización en materias tales como algunos regímenes especiales, como en particular en cuanto al simplificado y el aplicable a los minoristas, debate en el que cabría poner en situación la conveniencia de establecer o no un esquema de franquicia. También, y no vamos a citar mas, hubiera sido necesario aprovechar la gran crisis que ha afectado al sector inmobiliario para efectuar de una vez por todas una racionalización de la regulación de su fiscalidad, al menos en lo que afecta al IVA y TPO.

Desde 1993 el Impuesto se ha internacionalizado, y lo decimos en el sentido de que se ha interiorizado todo el aparato del tráfico intracomunitario, el NIF IVA, el VIES, etc. Además, la propia evolución de la normativa comunitaria ha ido suponiendo variaciones relevantes en esa línea: el régimen del comercio digitalizado, las reglas de facturación, las nuevas normas sobre localización de los servicios, la agilización del sistema de devoluciones a no establecidos

Se ha incrementado la colaboración e intercambio de información entre Estados miembros, y se han articulado mecanismos de cumplimiento por vía electrónica, ventanillas únicas; un camino que va a intensificarse en un futuro próximo.

Por otra parte, en el espectro estrictamente interno, el IVA ha pasado de ser un tributo sobre ventas "nacional" a adquirir su verdadera relevancia comunitaria. En efecto, en 1986 sabíamos que el IVA europeo se regulaba en Directivas, en especial la famosa Sexta, luego refundida en la vigente de 2012. Sin embargo, eran pocos los que habían tenido la osadía de leerlas. La situación fue cambiando con la ley de 1992 y con las modificaciones en la normativa comunitaria. Hito relevante fue la introducción de los criterios interpretativos y de aplicación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la vida diaria de nuestro IVA. En primer lugar por la labor de la Dirección General de Tributos que incluyó la doctrina del TJUE en las contestaciones, de manera que poco a poco ese carácter "europeo" del impuesto fue calando en la doctrina y en la jurisprudencia hasta llegar a la situación actual en la que la invocación del derecho comunitario y de sus reglas y principios es casi indiscutible: casi, porque todavía se ven acuerdos administrativos que desoyen esos principios, lo que, además de sorprendente, es poco edificante.

Bien es cierto también que algunas de las medidas que se proponen o que se van imponiendo plantean una grave duda de la pervivencia del tributo: por ejemplo, la extensión cada vez más desmesurada de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo amenaza con convertir el impuesto casi en monofásico. De ahí que no quepa ser optimista cuando se consideran ciertas propuestas o posturas de algunos Estados miembros sobre el particular. Al fin y al cabo, es una consecuencia más de la falta de avance en un verdadero régimen definitivo de un impuesto sobre ventas de un verdadero Mercado Único.

Este asunto daría para comentarios muy extensos que no vamos a efectuar pues excederían con mucho la pretensión de estas breves notas. Baste una breve reseña relativa a las líneas del Plan de Acción presentado en 2016 por la Comisión Europea. Atiendo a la propia reseña efectuada por esta Asociación:

- *“La Comisión Europea ha hecho pública una Comunicación en la que expone su plan de acción para los próximos dos años en relación con tres aspectos que pretenden contribuir a la modernización del Impuesto:*
- *La adaptación del IVA a la economía digital y a las necesidades de las pequeñas y medianas empresas.*
- *Establecimiento de un régimen definitivo para el comercio intracomunitario y la cooperación entre Estados a fin de reducir el fraude.*
- *La modernización de la política de fijación de tipos impositivos.*

Estas tres líneas fundamentales de trabajo se plasmarán en Propuestas de modificación de la Directiva del Impuesto que se publicarán a lo largo de los años 2016 y 2017.

La Comisión es de la opinión de que el Impuesto necesita una reforma que garantice la consolidación del mercado interior, permita una gestión y aplicación más sencilla de sus disposiciones, modernice algunas de ellas a fin de adaptarse a nuevos modelos económicos y contribuya a la reducción del fraude (el denominado “VAT gap”, que se calcula en 170 mil millones de euros anuales).

En este contexto, la Comunicación anuncia las siguientes Propuestas de modificación de la Directiva, que se presentarán a finales del año en curso:

- *La extensión del sistema de mini-ventanilla única, aplicable hoy en día a los servicios prestados por vía electrónica, a las ventas a distancia de bienes a consumidores finales.*
- *Medidas de simplificación para pequeños empresarios y “start-up” que operen en el ámbito del comercio electrónico de bienes y servicios.*
- *Eliminación de la exención aplicable a la importación de pequeños envíos, a fin de equiparar el tratamiento fiscal de los bienes de esta naturaleza importados con los adquiridos en la UE.*

Además de las descritas, se prevé plantear propuestas que incidan en una mayor cooperación administrativa entre Estados miembros y de medidas tendentes a la reducción del fraude y a la correcta recaudación del impuesto, incluyendo el estudio de la posibilidad de aplicar un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo que han solicitado algunos Estados miembros a modo de excepción. Se prevé asimismo el estudio de mecanismos de cooperación y resolución de conflictos entre los empresarios y las administraciones.

A lo largo de 2017 se prevé la presentación de Propuestas también de gran relevancia:

- *La revisión global del modelo de tributación de las pequeñas y medianas empresas, con vistas a su simplificación y a una mayor armonización en la UE.*
- *Modificación del régimen de tributación del tráfico intracomunitario de bienes, eliminando el doble hecho imponible (entrega en origen y adquisición intracomunitaria en destino) por un sistema de tributación en destino con repercusión por el proveedor, que podría acogerse al sistema de ventanilla única para la declaración e ingreso del impuesto. En determinados casos, la repercusión de IVA podría sustituirse por un mecanismo de inversión del*

sujeto pasivo. Este sistema se adoptaría como régimen definitivo de tributación del comercio intracomunitario de bienes.

- *Modernización del sistema de fijación de tipos impositivos. La Comisión pretende dar una mayor libertad a los Estados miembros en la fijación de los tipos impositivos, bien mediante la ampliación y revisión periódica de los bienes y servicios que pueden quedar gravados a tipos reducidos (Anexo III de la Directiva), bien eliminando dicha lista y dando mayor libertad a los legisladores nacionales para el establecimiento de tipos reducidos."*

Bien, por esas vías discurrirán las inmediatas reformas del impuesto, si bien cabe pensar que el difícil momento en el que se encuentra la Unión tampoco es el mejor para pensar en un tributo europeo y armonizado verdaderamente robustecido. Tampoco nos extendemos sobre este menester, pero no vamos a dejar de reconocer que los años transcurridos, así como la experiencia derivada de lo que fueron anteriores propuestas o compromisos, no nos hacen ser especialmente confiados en que todas estas medidas vayan adelante.

Pero tampoco debemos obviar cómo el avance de la tecnología tiene que acabar por transformar el impuesto y mejorar su aplicación y control, simplificándolo. Vivimos en estos momentos el sinvivir de la entrada en vigor del Suministro Inmediato de Información. En cierta forma me acuerdo de cuando entró en vigor el impuesto, de las explicaciones del sistema, de cómo se elaboraban las facturas, de las deducciones. La Administración tributaria y el mundo empresarial se adecuaron y toda la sociedad, con el impagable esfuerzo de los asesores, interiorizó el impuesto. El año 1986 se superó con una buena nota y algo así acabará pasando en 2018 cuando empiece a funcionar el SII. Ahora bien, sí convendría que la aplicación del impuesto ganara en seguridad y que su gestión se modernizara y agilizara en materia tales como las devoluciones. Por otra parte, hay que superar las situaciones derivadas de pretendidos incumplimientos que no son tales sino simples divergencias de interpretación que deberían evitarse fijando los oportunos criterios interpretativos. No parece de recibo que al igual que en 1984 discutíamos si asar un pollo era una ejecución de obra o una venta al menor en el IGTE, y que se incoasen actas, sigamos en 2017 con discusiones en las que la que la aplicación rigurosa y segura del tributo tiene todas las de perder. También en eso el impuesto debería modernizarse.

Concluimos aquí estas líneas que no han pretendido sino efectuar un rápido repaso por los últimos cincuenta años de la imposición general indirecta sobre ventas y sobre el tráfico de bienes, al menos para iluminar sus aspectos más básicos, que, para los mas jóvenes, ya incluso talluditos, pueden resultar curiosos, y para los ya mas avezados, por su edad, pueden levantar una ligera sonrisa a la vista del tiempo transcurrido.

En todo caso, ¡A por los próximos cincuenta años y enhorabuena a AEADF!

