

NEUTRALIDAD INTERNA Y EXTERNA E IMPUESTO

SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1. **INTRODUCCIÓN.**
2. **EL I.V.A. Y LA NEUTRALIDAD INTERIOR.**
 - 2.1. **SUPRESIÓN DE ESTÍMULOS EN FAVOR DE LA CONCENTRACIÓN EMPRESARIAL.**
 - 2.2. **FOMENTO DE LA INVERSIÓN EMPRESARIAL.**
3. **LAS EXENCIONES COMO FACTOR DE OPOSICIÓN A LA NEUTRALIDAD INTERNA DEL I.V.A.**
4. **EL I.V.A. Y LA NEUTRALIDAD EXTERIOR.**
 - 4.1. **CONSIDERACIONES GENERALES.**
 - 4.2. **BREVE EXAMEN DE LA ALTERNATIVA IMPOSICIÓN EN EL PAÍS DE DESTINO-IMPOSICIÓN EN EL PAÍS DE ORIGEN.**
 - 4.3. **AJUSTES FISCALES EN FRONTERA.**
 - 4.4. **CAMBIOS QUE VA A PROVOCAR EL I.V.A. EN LA SITUACIÓN IMPOSITIVA EN RELACIÓN CON EL COMERCIO EXTERIOR.**
 - 4.4.a) **EXPORTACIONES.**
 - 4.4.b) **IMPORTACIONES.**

NEUTRALIDAD INTERNA Y EXTERNA E IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ

Doctor en Derecho

Prof. Adjunto contratado de Derecho
Financiero y Tributario de la Facultad
de Derecho de Cáceres.

1. INTRODUCCIÓN

Como es sobradamente conocido, el futuro de la imposición indirecta española tiene que venir representado ineludiblemente por la implantación del I.V.A.¹ en nuestro país, necesidad ésta que no sólo viene exigida por imperativos de la adhesión de España a la C.E.E. sino asimismo por razones técnicas de indudable valor y peso específico, ya que este impuesto supondrá con respecto al actual I.G.T.E., al que entre otros tributos vendrá a sustituir², mayor generalidad, mejor exactitud en el cálculo de la incidencia fiscal sobre los precios al consumo de los diversos productos y mercancías y, sobre todo, mayor neutralidad tanto interna como externa, lo cual es de suma importancia en materia tributaria, ya que el principio de neutralidad impositiva equivale, como dice

¹ Este impuesto fue propugnado por primera vez, en 1919, en Alemania por CARL FRIEDRICH VON SIEMENS (Vid. E. Fuentes Quintana, *prólogo* a la obra de R. Calle Saiz «*El impuesto sobre el valor añadido y la Comunidad Económica Europea*» I.E.F., Madrid, 1968, p. IV ss.), y desde entonces importantes y destacados autores, entre los que merecen citarse Colm, Studenski, Shoup, Due, Laurè y C. K. Sullivan, han contribuido con sus aportaciones científicas a perfilar y perfeccionar este tributo.

² Las figuras tributarias que desaparecerán con la entrada en vigor del I.V.A. serán, además del mencionado I.G.T.E., el Impuesto sobre el Lujo, el Impuesto Especial sobre Bebidas Refrescantes, el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, la Desgravación Fiscal a la Exportación, y asimismo quedará derogado el título II del Real Decreto 511/1977, de 18 de febrero, por el que se aprobó el Texto refundido de los impuestos integrantes de la Renta de Aduanas y sus disposiciones complementarias.

ALVAREZ RENDUELES³, «a la ausencia de efectos económicos adversos derivados de la imposición o a que ésta produzca la menor distorsión posible en la asignación de los recursos productivos».

Deteniéndonos con mayor profundidad en el análisis de este principio, pasamos a continuación al estudio concreto del mismo en relación con el I.V.A., para lo cual, y a efectos de una mayor comprensión, dividiremos el siguiente epígrafe en dos apartados dedicados respectivamente al I.V.A. y la neutralidad interior y al I.V.A. y la neutralidad exterior, como ya es clásico hacer entre los autores que se ocupen de esta problemática.

2. EL I.V.A. Y LA NEUTRALIDAD INTERIOR

La mayor neutralidad del I.V.A. en el ámbito interno, respecto a las demás formas de imposición sobre el volumen de ventas, se concreta, a su vez, en dos facetas fundamentales y primordiales: eliminación de los alicientes en favor de la integración empresarial y mayor estímulo a la inversión.

2.1. *Supresión de estímulos en favor de la concentración empresarial*

Es obvio que la concentración empresarial no es un fenómeno intrínseca y sustancialmente malo en sí mismo, ya que, por el contrario, en muchas ocasiones puede tener claros efectos favorables y beneficiosos en tanto en cuanto la misma posibilita una mejora de los métodos de producción y una minoración de precios, pero no es menos cierto también que cuando la integración no se lleva a cabo por razones estrictamente económicas y de eficiencia, sino en base a consideraciones meramente fiscales —que son precisamente las que prevalecen para que se produzca este efecto en el actual I.G.T.E., ya que al ser este impuesto, como es sobradamente conocido, plurifásico y en cascada, viene a incidir sobre todos los estadios del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, aplicándose en cada uno de ellos el tipo de gravamen sobre el valor total de la operación, por lo cual, en cada fase se grava de nuevo la porción del precio que ya lo estuvo en las anteriores, razón por la que la presión impositiva ejercida sobre un bien final depende tanto del tipo de gravamen aplicable cuanto del número de fases por las que haya atravesado el mismo, y por ello es claro que las empresas fuer-

³ Vid. J. R. ALVAREZ RENDUELES, «El IVA y la neutralidad interior», XVII S.E.D.F., Madrid, 1969, p. 162.

temente concentradas pagarán menos impuestos que las que no lo estén o lo estén en menor grado⁴— produce más inconvenientes que ventajas⁵, lo cual no sucederá con el I.V.A., ya que si bien este impuesto también será multifásico —más aún que el I.G.T.E. puesto que afectará a todas las fases de producción y distribución de bienes, desde la obtención de productos naturales hasta la venta al por menor, y a todos los servicios empresariales y profesionales— no es, sin embargo, un tributo en cascada, puesto que en cada una de las fases sólo recaerá sobre el valor que se haya ido añadiendo en cada una de ellas —por lo que es manifiesto que no se producirá ni tendrá lugar ninguna discriminación con relación a la mayor o menor integración vertical de las empresas—, lo cual se consigue, con el método de crédito del impuesto o de deducción de cuota sobre cuota que será el que se implante en España⁶, otorgando al sujeto pasivo el derecho a deducir de las cuotas devengadas el importe de aquellas otras que haya soportado como consecuencia de las importaciones por él realizadas y las que le hayan sido repercutidas en las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad⁷, ex-

⁴ Esta es la opinión prácticamente común en la doctrina. No obstante, una autorizada voz en materia de IGTE cual es la de J. BANACLOCHE sostiene una tesis discordante en esta cuestión, ya que afirma a este respecto: «El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas nació teóricamente condenado y derrotó a sus jueces. Se dijo que era un tributo discriminador que provocaba, necesariamente, la integración vertical de las empresas para evitar los excesos de fiscalidad que suponía. La realidad demostró que no hubo tal integración inducida, y es que a los teóricos les falta a veces pensar que el juicio sobre una determinada institución tienen que conectarlo con la realidad temporal, espacial e incluso sociológica donde la institución va a implantarse». Vid. su obra *«Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas»*, Ministerio de Hacienda, Secretaría General Técnica. Colección «Legislación Tributaria Comentada», Madrid, 1981, p. 5.

⁵ Vid. en este sentido J. R. ÁLVAREZ RENDUELES, «El IVA y la neutralidad interior», *Op. cit.* p. 165, quien manifiesta que la integración propiciada por el impuesto no es planificada y en muchos casos no viene amparada por razones de eficiencia, y añade que «aunque es evidente que la integración exigida por razones económicas es deseable y debe tener lugar con independencia de la existencia del impuesto, ciertas formas de integración no son provechosas ni aconsejables desde el punto de vista económico y sólo se producen a estímulos del impuesto de ventas».

⁶ Vid. sobre las distintas formas de aplicación del IVA, R. CALLE SAIZ, *«El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea»*, *Op. cit.* p. 8 ss., y también su trabajo «Métodos para determinar el valor añadido», *XVII S.E.D.F., Op. cit.* p. 143 ss., así como J. SOTO GUINDA, *«El Impuesto sobre el Valor Añadido. Sus efectos económicos»*, I.E.F., Madrid, 1978, p. 78 ss.

⁷ Cif. art. 21-2 del Proyecto de Ley español.

Únicamente el sujeto pasivo del impuesto es titular del derecho a la deducción, y no lo será, pues, el consumidor final, quien, no obstante soportar la incidencia del tributo no es, sin embargo, sujeto pasivo del mismo.

Nótese que se habla de derecho de deducción, con lo cual se quiere significar que la misma es una facultad para el contribuyente, a diferencia de la repercu-

presión ésta última que debe entenderse «en sentido lato, no restrictivo, comprendiendo todas aquellas operaciones que favorezcan o puedan favorecer el desarrollo de una empresa»⁸, y que debe ser apreciada por el empresario o por el profesional desde el punto de vista de una gestión dinámica de su actividad⁹.

2.2. Fomento de la inversión empresarial

El I.V.A. va a constituir, sin duda, una palanca importante para impulsar el desarrollo económico español, ya que los bienes de inversión van a quedar con él menos gravados que lo están con el I.G.T.E., ya que en éste los citados bienes están sujetos a un doble gravamen, ya que por una parte están sometidos a imposición en el momento de la venta de los mismos y, por otra, también lo están cuando tiene lugar la posterior venta de artículos en cuya producción hayan sido aquellos utilizados, mientras que en el I.V.A. sólo quedarán gravados una sola vez¹⁰, permitiéndose en él la práctica de las deducciones financieras, que son las relativas a estos bienes¹¹, —por contraposición a las deducciones físicas,

sión, que se le impone al mismo con carácter imperativo (cif. art. 14-1 del Proyecto de Ley español.

⁸ Vid. S. COLMENAR VALDÉS, «El derecho a la deducción en el impuesto sobre el valor añadido», *R.D.F.H.P. n.º 157/II*, 1982, p. 321, nt. 73, y también las consideraciones que en este sentido, y referidas al IRPF, lleva a cabo E. SIMÓN ACOSTA, «Curso de introducción al sistema impositivo estatal». Ed. Ceura, Madrid, 1981, p. 213, quien entiende que el de la «necesidad» es un concepto jurídico indeterminado, al que no puede darse una apreciación rígida, sino que es un precepto que deja un margen de apreciación para que el intérprete lo adecúe a las circunstancias del caso.

⁹ El art. 20-2 del Proyecto de Ley español lleva a cabo una enumeración de los bienes cuya adquisición o importación no comportan el derecho a la deducción, no obstante lo cual si dichos bienes constituyen el objeto de la actividad propia de la empresa o profesión, o en el supuesto de que fuesen de exclusiva aplicación industrial, clínica o científica, su adquisición o importación sí que daría derecho a la deducción.

¹⁰ Vid. sobre esta cuestión M. LAURE, «Efectos del impuesto sobre el valor añadido en las inversiones» en «Introducción del impuesto sobre el valor añadido en España», I.E.F., Madrid, 1982, p. 307 ss.

¹¹ Según el art. 20-4 de la VI Directiva de la CEE cada Estado es libre de dar un concepto de bienes de inversión, cosa que de momento no se ha llevado a cabo en España, ya que el art. 27-3 del Proyecto de Ley del IVA se remite para su concreción a las normas reglamentarias de desarrollo de la Ley, las cuales en todo caso tendrán que tener presente lo dispuesto por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades de 1 de febrero de 1977, que dispuso que tendrían la consideración de tales los utilizados para los fines de una actividad económica que se caracterizasen por su carácter duradero y porque sus costes de adquisición son amortizados durante varios ejercicios y no contabilizados como gastos corrientes.

que son las atinentes a las compras de materias primas¹²—, las cuales se podrán ejercitar de manera inmediata, esto es, en el período en que se satisfizo el impuesto deducible o éste le fue repercutido al sujeto pasivo¹³, no obstante lo cual será precisa su regularización cuando concurren ciertas condiciones, según dispone el art. 27-1-segundo párrafo del Proyecto de Ley español sobre el I.V.A., en las que ahora no podemos entrar.

Hasta aquí hemos analizado los dos aspectos básicos en los que el I.V.A. va a alcanzar el deseable objetivo de la neutralidad en el ámbito interior de modo mucho más acusado que los actuales impuestos sobre el volumen de ventas, pero antes de pasar al examen del fin fundamental que se pretende con la implantación de este nuevo impuesto, esto es la neutralidad en el comercio internacional¹⁴, me detendré, si bien someramente, en el estudio de las exenciones en el I.V.A., ya que las mismas se oponen de modo frontal a la neutralidad interna y debe por ello ser reducidas al máximo posible.

3. LAS EXENCIONES COMO FACTOR DE OPOSICIÓN A LA NEUTRALIDAD INTERNA DEL I.V.A.

En régimen normal, esto es, sin ningún tipo de bonificaciones, el impuesto que el operador económico tiene que satisfacer no supone para él ningún empobrecimiento patrimonial, ya que, por un lado, tiene concedido legalmente un derecho de repercusión para trasladar aquél al adquirente de los bienes y servicios y, por otro, puede deducir del impuesto que él tenga que pagar aquel otro que a su vez a él le haya sido adeudado, precisamente por repercusión, por sus proveedores, teniendo además derecho a que el impuesto se lo devuelva la Hacienda Pública si el I.V.A. que el repercutió no pudo absorber todo el I.V.A. soportado, mecanismos todos ellos que conducen a que el tributo satisfecho por el empresario o profesional contribuyente no sea para él un elemento de coste,

¹² Vid. sobre esta distinción F. PÉREZ ROYO, «La desgravación fiscal a la exportación», Anales de la Universidad Hispalense, Sevilla, 1969, p. 47; A. DORSA, «L'imposizione sul valore aggiunto», Cedam, Padova, 1967, p. 115 y S. COLMENAR VALDÉS, «El derecho a la deducción en el impuesto sobre el valor añadido», *Op. cit.* p. 295, nt. 12.

¹³ Cif. arts. 22-1 y 27-1-primer párrafo del Proyecto de Ley español.

¹⁴ Como dice J. R. ALVAREZ RENDUELES, «El IVA y la neutralidad interior», *Op. cit.*, p. 168, siguiendo a H. SHIBATA, ambos aspectos son esenciales y de gran importancia, pero constituyen subproductos ocasionales en la obtención del objetivo primordial al que se aspira con la extensión del IVA: la neutralidad de este tributo en el comercio internacional.

sino un gasto del que puede resarcirse por vía diferente a la del precio, cosa que no sucede, como hemos visto, con el I.G.T.E., en donde el tributo sí que es un componente de coste para el adquirente de un bien o servicio y como tal ocurre a formar la base imponible del cambio sucesivo, verificándose así, al calcularse el I.G.T.E. sobre el I.G.T.E., el fenómeno de piramidación típico y característico de la imposición en cascada.

En cambio, cuando existen exenciones este mecanismo aplicativo del I.V.A. que hemos descrito se rompe, ya que al no quedar gravada la fase afectada por la exención tampoco puede el contribuyente recuperar del Fisco el I.V.A. soportado en sus compras de bienes y servicios, prescripción ésta ciertamente irracional¹⁵ con la cual se anula el efecto de la exención, y que da lugar a que el contribuyente exento, si se trata de fases finales y, sobre todo, intermedias, que son las etapas donde las exenciones se muestran más perjudiciales¹⁶, intente trasladar vía costes¹⁷ el I.V.A. que ha gravado sus compras de bienes y servicios y que no ha podido recuperar de la Hacienda Pública, lo cual originaría, si consiguiese llevar a la práctica este proceso, que el adquirente incluyese el tributo, convertido en coste, en la base del I.V.A. que devengase, produciéndose, en consecuencia, el efecto de piramidación a que antes aludíamos, y las ventajas del I.V.A. con respecto a los impuestos en cascada desaparecerían.

Además, en todo caso, si la exención se otorgase en fase intermedia, los productos finales podrían llegar a resultar más gravados que si aquella no existiera, ya que las fases posteriores a la que gozase de exención

¹⁵ Vid. en este sentido F. GALLO, «*Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*», ed. provv. Roma, 1974, p. 101 ss.; SESSA, G., «Il problema delle esenzioni nell'IVA», *Riv. della Guardia di Finanza*, n.º 5, 1968, p. 599, y A. BERLIRI, «L'IVA nella sua realtà e nei suoi miti» en «*L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari*», Giuffrè, Milano, 1971, p. 190, quien dice que «pretender la neutralidad del impuesto y, al mismo tiempo, negar la deducción total del impuesto sobre el valor añadido repercutido, aunque sólo sea en relación con los bienes exentos, significa querer dos cosas contradictorias entre sí».

¹⁶ Vid. en este sentido G. SESSA, «Il problema delle esenzioni nell'IVA». *Op. cit.* p. 600 ss. y NÚÑEZ-VILLAVEIRAN OVILO, «Consideración general de las exenciones en el IVA», *R.D.F.H.P. n.º 157/I*, 1982, p. 180, p. 180 ss.

¹⁷ Nótese que aquí ya se trata de simple traslación económica y no de repercusión legal, lo cual implica que a veces, cuando no se goce de una sólida posición en el mercado, no se podrá utilizar este mecanismo.

Vid. sobre la diferencia entre ambos conceptos F. BOSELLO, «*L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*», ed. provv. CLUEB, Bologna, p. 91; G. A. MICHELLI, «L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato», *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1973, I, p. 441, R. PERRONE CAPANO, «*L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*», Jovene, Napoli, 1977, p. 443, y G. NOCITI, «IVA: Rivalsa e traslazione», *Bollettino Tributario*, 1973, p. 492 ss.

deberían satisfacer una cuota igual a la que en ausencia de la misma se distribuiría entre todo el proceso productivo, y como además las fases previas a la exención también habrían soportado el I.V.A., resultaría que una parte del valor del producto final quedaría sujeta a una superimposición, con lo cual el impuesto total pagado no coincidiría con el que resultase de aplicar el tipo legal en la última fase del proceso, que es lo que, en definitiva, se consigue con el método de crédito de impuesto¹⁸, por todo lo cual, como dice FÉLIX DE LUIS¹⁹ no se produciría más que la pequeña ventaja de posponer algo el pago del impuesto, pero se causarían graves inconvenientes, de todo lo cual se deduce con claridad que las exenciones dentro del I.V.A. pueden dar lugar en la mayoría de las ocasiones a graves efectos distorsivos en el mecanismo aplicativo de este impuesto y por ello las mismas deben ser limitadas al máximo posible, otorgándolas sólo en casos excepcionales, y siempre debido a razones estrictamente técnicas, y nunca de un modo tan indiscriminado y amplio como se ha hecho en la VI Directiva de la C.E.E. y en adecuación a ella en el Proyecto de Ley español.

4. EL I.V.A. Y LA NEUTRALIDAD EXTERIOR

4.1. Consideraciones generales

El enorme incremento del comercio internacional que se ha producido en las últimas décadas, ha conducido a que las autoridades económicas de los diferentes países se hayan preocupado crecientemente de buscar medidas idóneas para conseguir que esas actividades comerciales pudiesen desenvolverse del modo más correcto posible y sin que las cargas fiscales supusiesen ningún obstáculo para las mismas, siendo, en definitiva, el objetivo perseguido la consecución de unos mercados internacionales que funcionasen como los propios mercados nacionales.

Esta finalidad es, desde luego, la que se pretende alcanzar en el Mercado Común, que trata de llegar a la unificación económica en su seno a través de la creación de un mercado unificado para sus países miembros, esto es, un mercado en el cual los operadores económicos se hallen en condiciones de competencia análogas a las que se hallaban en sus países miembros antes de la creación de la C.E.E., lo cual se intenta conseguir a través de una serie de políticas comunes, una de las cuales

¹⁸ Vid. J. M. GARCÍA-MARGALLO, «Régimen de las pequeñas empresas en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *H.P.E.* n.º 63, 1980, p. 172.

¹⁹ Vid. su obra «Alternativas que ofrece el Impuesto sobre el Valor Añadido», *H.P.E.* n.º 29, 1974, p. 39.

es la política fiscal, mediante la que se busca implantar una armonización de las legislaciones de los diversos países de ella integrantes²⁰ para así evitar la disparidad de regímenes fiscales existentes, ya que ello es un importante elemento distorsionante de la libre competencia y, en consecuencia, de los intercambios comunitarios²¹.

²⁰ El concepto de armonización fiscal es distinto del de unificación fiscal, ya que este último, que es el objetivo final a conseguir, supone la plena integración financiera, lo cual es muy difícil de alcanzar en el momento presente dada la heterogeneidad de las estructuras políticas y sociales de los distintos países miembros de la CEE, mientras que la armonización, que puede ser considerada como un primer paso en el camino de la unificación, no persigue objetivos tan ambiciosos, sino sencillamente una aproximación paulatina y progresiva de los sistemas fiscales con el fin de reducir las disparidades que en los mismos existan y así tratar de suprimir las distorsiones que entre ellos se puedan producir y que pueden ser de tal magnitud que impidan la realización de un mercado común. Vid. sobre esta dicotomía R. CALLE SAIZ, «Hacia Convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional», en «*Estudios de doble imposición internacional*», I.E.F., Madrid, 1979, p. 91 ss., y M. BURGIO, «L'harmonisation fiscale dans les Communautés Européennes» en «*Problemas de la adhesión de España a las Comunidades Europeas*», Oviedo, 1979, p. 139 ss.

²¹ El principio de armonización fiscal viene recogido, por lo que se refiere a la CEE, en el art. 99 del Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957 por el que se creó el citado organismo, artículo éste que se refiere únicamente a la armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas, de los impuestos de consumo y de otros impuestos indirectos, siendo la causa de esta mayor atención a estos impuestos, frente a los directos, la teoría de que únicamente aquéllos, mediante el fenómeno de la traslación, inciden sobre los precios, cosa que no sucede con los directos, lo cual, sin embargo, es objeto de vivas controversias doctrinales en las que ahora no podemos entrar. Vid. sobre esta problemática F. PÉREZ ROYO, «*La desgravación fiscal a la exportación*», *Op. cit.* p. 18 ss. y bibliografía allí citada; DE JUAN PEÑALOSA, J. L., «*El IVA y la neutralidad exterior*», XVII S.E.D.F., *Op. cit.* p. 175 ss. y el tema VI, redactado por F. BREÑA CRUZ, de la obra colectiva «*Teoría de la Hacienda Pública*», Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1982, donde se sistematizan las diversas posturas existentes sobre la traslación o no de un impuesto directo como es el Impuesto de Sociedades.

Todo ello, no obstante, y aún no existiendo ninguna norma en el Tratado de Roma que prevea la extensión de la armonización fiscal al sector de los impuestos directos, la misma se puede sostener en base a los arts. 100 y, sobre todo, 253 del referido Tratado, ya que aquél establece la aproximación de las disposiciones legislativas, mientras que este último consiente al Consejo de Ministros, bajo propuesta de la Comisión, remover los obstáculos que atenten contra el correcto funcionamiento del Mercado Común (vid. sobre este punto R. PERRONE CAPANO, «*L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed. affetti. Spunti ricostruttivi*», *Op. cit.* p. 84) y uno de ellos, debido a su influencia sobre los movimientos de capitales, es precisamente la disparidad en el régimen jurídico de los impuestos directos, que, en consecuencia, también deben ser armonizados, y así, aunque muy lentamente, está efectivamente sucediendo. Vid. para esta última cuestión E. ABRIL ABADIN, «La política fiscal comunitaria y la problemática fiscal de la adhesión de España a las Comunidades Económicas Europeas» en «*Problemas de la adhesión de España a las Comunidades Europeas*», *Op. cit.* p. 125 ss. y R. CALLE SAIZ, «*Sistemas Fiscales contemporáneos*», Servicio Publicaciones Fundación Universitaria San Pablo (CEU), 1974, p. 157 ss.

En el momento de la entrada en vigor del Tratado de Roma, lo cual sucedió el 1 de enero de 1958, existían disparidades tanto en el régimen jurídico de los impuestos sobre el volumen de ventas —ya que si bien Francia tenía un impuesto sobre el valor añadido, los restantes aplicaban sistemas de imposición en cascada—, cuanto en los tipos de gravamen, lo cual dificultaba el intercambio comercial entre los países miembros del Mercado Común, ante lo cual fueron aprobadas las dos primeras Directivas de la C.E.E., ambas de 11 de abril de 1967, que pretendían eliminar las fórmulas impositivas en cascada y adoptar en su lugar un sistema común de I.V.A., reconociéndose expresamente ya en la primera que existía el propósito de realizar «una armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre la cifra de negocios, que esté dirigida a eliminar, en cuanto sea posible, los factores que pueden alterar las condiciones de competencia, tanto en el plano nacional como en el comunitario, y que permita a continuación el objetivo de la supresión del gravamen a la importación y de la desgravación a la exportación en las relaciones entre los Estados miembros», mecanismos compensatorios estos últimos que vienen, pues, configurados desde la misma Directiva comunitaria como una solución provisional correctora de las distorsiones fiscales que afectan al comercio internacional, puesto que implican el mantenimiento del principio de imposición en el país de destino.

4.2. *Breve examen de la alternativa imposición en el país de destino-imposición en el país de origen*

El principio de imposición en el país de destino —esto es, el gravamen de un bien o de un servicio en el país en que definitivamente se consume o utiliza con independencia de cuál haya sido el país que los haya producido— supone el mantenimiento de las fronteras fiscales, mientras que el objetivo final de la C.E.E. es la implantación del principio de imposición en el país de origen —según el cual el gravamen de un bien o de un servicio deberá llevarse a cabo en aquel país en que haya sido efectivamente obtenido o por el que se presta el servicio, sea cual sea el país que lo consume o al que se preste el servicio respectivamente— puesto que es él el único con el que se consigue la supresión tanto de las barreras aduaneras como de las fiscales²², siendo por el mo-

²² Sobre estos dos principios puede consultarse C. COSCIANI, «Tassazione nel paese di origine o in quello di destinazione» en *L'integrazione economica europea all'inizio della seconda tappa*, Jandi Sapi editori, Roma, 1962, p. 288 ss.; E. GERELLI, «Il problema dell'abolizione delle frontiere fiscali» en *Problemi della Comunità Economica Europea*, Milano, 1961, p. 43 ss.; G. STAMMATI, «Im-

mento de imposible aplicación debido a que aún no se ha alcanzado la finalidad última pretendida por la C.E.E. de unificar o al menos aproximar los tipos de gravamen de I.V.A. existentes en los países comunitarios²³, objetivo de cuya consecución depende la supresión de las medidas compensatorias y la abolición de las fronteras fiscales, por lo cual el principio que en la actualidad rige en sede comunitaria es el de imposición en el país de destino²⁴, principio que ya había sido acogido en el GATT (Acuerdo General de Aranceles y Comercio), y que implica para su aplicación, como bien dice J. M. FIGUERAS BASSOLS²⁵ el que «los países exportadores deben liberar totalmente de carga fiscal las mercancías que envían al exterior y, paralelamente, los países importadores a la entrada en los mismos de los productos procedentes del extranjero han de someterlos a un gravamen equivalente al impuesto que habrían soportado de ser obtenidos en el interior», lo cual es fácil de conseguir con un impuesto tipo I.V.A. pero bastante más difícil, o al menos más

puestos indirectos y Mercado Común», IX S.E.D.F., Madrid, 1961, p. 145 ss.; J. L. PÉREZ DE AYALA, «Razones de técnica fiscal para la implantación del impuesto sobre el valor añadido en España», R.D.F.H.P. n.º 157/II, Op. cit. p. 244 ss.; R. PERRONE CAPANO, «L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi», Op. cit. p. 85 ss. y 257 ss. y F. PEREZ ROYO, «La desgravación fiscal a la exportación», Op. cit. p. 13 ss.

²³ La unificación o aproximación de los tipos impositivos en los Estados miembros constituye la última fase de las tres en que divide G. CASADO OLLERO, «Deducciones y reembolsos en el impuesto sobre el valor añadido adoptado por la Comunidad Económica Europea», C.T. n.º 32, 1980, p. 130 ss., el programa de la Comisión de la CEE en el sector de los impuestos sobre la cifra de negocios, estando constituida la primera, ya alcanzada, por la introducción del IVA en la Comunidad por la I y II Directivas, mientras que la segunda se inició con la aprobación de la fundamental VI Directiva de 17 de mayo de 1977, en la que se estableció una base imponible uniforme en el IVA, lo cual era básico conseguir dada la decisión del Consejo de las Comunidades de 21 de abril de 1970 que preveía la financiación de la CEE a través de recursos propios procedentes, principalmente, del IVA —mediante la aplicación de un tipo, en ningún caso superior al 1 %, sobre las bases imponibles de cada país, determinadas de un modo uniforme— y no a través de las contribuciones financieras de los Estados miembros como hasta entonces había sucedido. Vid. E. ABRIL ABADIN y J. ZURDO RUIZ-AYÚCAR, «La implantación del impuesto sobre el valor añadido: paso necesario para la integración de España en la Comunidad Económica Europea», R.D.F.H.P. n.º 157/II, Op. cit. p. 473 ss. y D. MARTÍNEZ MARTÍNEZ, «El sistema financiero de las Comunidades Europeas», I.E.F., Madrid, 1974, p. 88 ss. y 136 ss.

²⁴ El criterio de imposición en el país de destino ha sido también el adoptado en la CEE debido a una objeción opuesta al otro principio: la de favorecer a los países más ricos con una industria fuertemente exportadora y una producción muy superior al consumo interno. Vid. en este sentido R. PERRONE CAPANO, «L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi», Op. cit. p. 178.

²⁵ «El impuesto sobre el valor añadido y el sector exterior» en «Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en España», Op. cit. p. 292.

incorrecto su resultado, si en lugar de este impuesto se cuenta con un sistema de imposición sobre las ventas en cascada como sucede hoy en España.

4.3. *Ajustes fiscales en frontera*

En nuestro país las medidas compensatorias de que venimos hablando se instrumentalizan a través de unas técnicas que reciben el nombre de «Ajustes fiscales en frontera», los cuales vienen constituidos por el «Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores», que grava la entrada de mercancías en el territorio aduanero español para equiparar el trato de las mercancías nacionales y de las importadas, independientemente del Impuesto de Lujo, según dispone el art. 14 de la Ley refundida de la Renta de Aduanas²⁶ y por la «Desgravación Fiscal a la Exportación», que puede ser definida, siguiendo a GARCÍA ARANDA, como el «ajuste fiscal realizado en el momento de la exportación de una mercancía, consistente en la devolución de las cantidades satisfechas en concepto de impuestos indirectos, durante los procesos de elaboración y comercialización de la misma»²⁷, devolución —que desde un punto de vista técnico-jurídico se configura como una obligación de restitución de tributos,

²⁶ «A la importación de una mercancía —como dice el prof. PÉREZ ROYO, «*La desgravación fiscal a la exportación*», *Op. cit.* p. 12—, ésta es gravada con un montante de imposición igual al de los impuestos que esa mercancía hubiera satisfecho si hubiera sido producida en el país importador. De esta manera —y teniendo cuenta que la mercancía importada había llegado a la frontera del país importador «limpia» de impuestos, como consecuencia de la desgravación de que ha disfrutado al salir de su país de procedencia— todas las mercancías que son consumidas en un país soportan un mismo montante de imposición incorporada a sus precios».

²⁷ M. GARCÍA ARANDA, «La desgravación fiscal a la exportación», *Rev. Información Comercial Española*, n.º 455, 1971, p. 66.

Como dice el citado prof. PÉREZ ROYO, «*La desgravación fiscal a la exportación*», *Op. cit.* p. 11, lo que se trata de alcanzar es que las mercancías salgan al mercado internacional libres, en sus precios, de toda carga impositiva interior, para conseguir lo cual «cuando una mercancía de un determinado país es exportada, el exportador recibe, en concepto de reembolso de impuestos, una cantidad igual al montante de los tributos satisfechos durante el proceso de producción y comercialización de las mercancías que son vendidas al exterior. Como se supone que los impuestos que se devuelven se han incorporado al precio de la mercancía sobre la que, directa o indirectamente, han recaído, el resultado que se consigue con la devolución es precisamente que la mercancía pueda ser cotizada en el mercado internacional a un precio que es completamente independiente de cualquier influencia proveniente de la actividad estatal. Lo que se intenta conseguir es justamente que el precio en el mercado internacional sea el precio que hubiera existido en ausencia de impuesto».

ya que éstos fueron legítimamente percibidos²⁸— que se efectúa a través de las pertinentes minoraciones en las cantidades recaudadas por los conceptos presupuestarios de los Impuestos General sobre el Tráfico de las Empresas, Especiales y de Compensación de Gravámenes Interiores, y que puede dar lugar, debido a que la incidencia del precio final del impuesto en cascada es prácticamente imposible de calcularse con exactitud, a que la cantidad a devolver sea superior a la real y efectivamente soportada por las mercancías que se exporten, caso en el cual lo que se consigue con esta figura es el otorgamiento, como dice el prof. ALBIÑANA «de una prima o subvención a la exportación (DUMPING), cuya práctica está prohibida por las reglas internacionales sobre esta materia»²⁹.

4.4. *Cambios que va a provocar el I.V.A. en la situación impositiva en relación con el comercio exterior*

Esta situación se va a ver alterada radical y sustancialmente con la implantación del I.V.A., ya que «a causa de su incidencia real única sobre precios finales permitirá clarificar nuestro comercio exterior conociéndose exactamente la desgravación (devolución) tributaria en caso de exportación y el gravamen (que no compensación) en la importación»³⁰.

4.4.a) *Exportaciones*

Por lo que se refiere a las exportaciones, las mismas quedarán exentas del I.V.A.³¹ —lo cual halla su justificación, como bien dice J. A. SE-

²⁸ Vid. sobre las diferencias entre restitución y reembolso A. BERLIRI, «*Corso istituzionale di diritto tributario*», Vol. primo, Milano, Giuffrè, 1974, p. 237; F. TESAURO, «*Il rimborso dell'imposta*», UTET, Torino, 1975, p. 41 ss. y L. CORRAL GUERRERO, «*El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos*», Edersa, 1977, p. 246 ss., obra en donde se recoge una amplia exposición de esta cuestión, con las más relevantes aportaciones de la doctrina alemana e italiana.

²⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «*Sistema tributario español y comparado*», Ediciones ICE, Madrid, 1981, p. 496. Vid. también en el mismo sentido L. CORRAL GUERRERO, «La desgravación fiscal a la exportación y el Derecho Financiero (I): Doctrina», *Civitas* n.º 6, 1975, p. 344, y M. GARCÍA ARANDA, «La desgravación fiscal a la exportación», *Op. cit.* p. 66.

Y lo mismo sucede en sentido opuesto, esto es, con los productos procedentes de otros países, que pueden verse sujetos en este caso a una penalización.

³⁰ Vid. J. BANACLOCHE, «*Manual práctico del IVA (Proyecto de Ley)*», Ed. CISS, Bilbao, 1981, p. 15.

³¹ Al quedar exentas es porque las mismas son operaciones sujetas al IVA, es decir, constituyen hecho imponible de este impuesto, como bien dice J. A. SERRANO SOBRADO, «El tráfico exterior y el IVA», *R.D.F.H.P. n.º 157/II, Op. cit.* p. 405, quien justifica además esta afirmación en base a que en el concepto de

RRANO SOBRADO³², en «criterios de simplificación y economía administrativa, ya que si se exigiese el impuesto en las exportaciones habría que devolverlo inmediatamente después para evitar que los bienes sufrieran la sobreimposición que se produciría al exigirse también el impuesto a la importación en el país de destino»—, pero, al contrario de lo que sucede con otras operaciones exentas —que no dan lugar a ejercitar el derecho a la deducción, ya que el art. 21-1-a) del Proyecto de Ley español, siguiendo el art. 17 de la VI Directiva de la C.E.E. dispone que: «Las cuotas deducibles lo serán en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación originen el derecho a la deducción se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectivamente gravadas por el Impuesto»— las exportaciones si llevan aparejado el referido derecho, tal y como se reconoce en el art. 21-1-b-1.ª) del Proyecto de Ley español, viniendo así a cumplir el régimen de la deducción la función de un ajuste fiscal en frontera, como dice COLMENAR VALDÉS³³, de modo que los exportadores, a los que se les habrá repercutido el I.V.A. en sus adquisiciones, podrán deducir esas cuotas de las que ellos recauden por las operaciones gravadas que lleven a cabo o bien pedir al Tesoro su devolución inmediata³⁴ conforme a lo previsto en el art. 30,4 del Proyecto de Ley, que establece que «el citado derecho podrá ejercitarse al tiempo de presentar la primera declaración posterior a las exportaciones a que se refiera», lo cual ha dado lugar a una justa crítica por parte de J. M. FIGUERAS

entregas de bienes y prestaciones de servicios a que alude el art. 3-1-a) del Proyecto de Ley español deben entenderse incluidas tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se consumen en el interior como las que se destinan al extranjero, las cuales constituirían las exportaciones.

³² «El tráfico exterior y el IVA», *Op. cit.* p. 433.

³³ «El derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Op. cit.* p. 328.

Debido a esta particularidad de que gozan las exportaciones es por lo que M. GARCÍA-MARGALLO DIAZA, «Antecedentes y orientaciones en la normativa de la CEE», en *Impuesto sobre el Valor Añadido y Mercado Común Europeo*, I.E.F., Madrid, 1976, p. 29 ss., las encuadra dentro de lo que denomina «exenciones plenas», que se diferencian del resto de las exenciones justamente en la nota que ya hemos puesto de manifiesto, esto es, en llevar aparejado el derecho a la deducción.

³⁴ Ello supondrá efectivamente en muchos casos, como dice J. M. FIGUERAS BASSOLS, «El impuesto sobre el valor añadido y el sector exterior», *Op. cit.* p. 297, una disminución de ayuda a la exportación, ya que el exportador sólo podrá deducir, o le serán devueltos, aquellos impuestos que realmente le hayan sido repercutidos o haya soportado, cesando, pues, el sistema de estímulo o prima a la exportación que tiene lugar en la mayoría de las ocasiones con la actual Desgravación Fiscal a la Exportación. Vid. también J. A. GIMENO, «El santo temor del IVA», *R.D.F.H.P. n.º 157/II*, *Op. cit.* p. 492 ss.

BASSOLS³⁵, quien propugna que ese derecho nazca desde el instante mismo de realizarse la exportación, y ello caso de no acogerse el mecanismo de suspensión, que consiente a los exportadores llevar a cabo sus adquisiciones sin que se les repercuta impuesto alguno.

4.4.b) *Importaciones*

Por último, en cuanto a las importaciones, las mismas también constituyen hecho imponible del I.V.A., según lo dispuesto en el art. 3 del Proyecto, y a las mismas, excepto a las señaladas en el art. 9 del citado Proyecto, que están exentas³⁶, se les aplicará el tipo de gravamen correspondiente cuando se lleven a cabo, pudiendo deducir el importador esas cuotas soportadas de las correspondientes a sus operaciones gravadas, con lo cual quedarán sujetos a idéntica carga impositiva los productos fabricados en España que los importados o con ellos elaborados.

³⁵ El impuesto sobre el valor añadido y el sector exterior», *Op. cit.* p. 300.

³⁶ Vid. sobre ellas J. A. SERRANO SOBRADO, «El tráfico exterior y el IVA», *Op. cit.* p. 408 ss.