

REVISTA DE DERECHO



UNIVERSIDAD
DE PIURA

Vol. 13 / 2012

Por:

Antonio Vázquez del Rey
Villaneva*

REVISIÓN CRÍTICA DE LAS CONCEPCIONES HABITUALES SOBRE EL IVA

Resumen

La concepción jurídica del IVA se ha visto tradicionalmente lastrada tanto por una serie de referencias y planteamientos de origen económico como por aproximaciones excesivamente formalistas. Desde una perspectiva jurídica, no estamos ante un impuesto sobre el volumen de negocios, como habitualmente se sostiene en el ámbito comunitario. Por otra parte, desde un punto de vista jurídico, es preciso distinguir entre el objeto-fin del IVA, que apunta a su consideración como impuesto sobre el consumo, y el mecanismo a través del cual se pretende gravar el consumo. En el primer caso, es preciso no sobredimensionar la importancia de ciertas excepciones al normal funcionamiento del IVA, puesto que ello conduce a una visión distorsionada de la justificación del gravamen desde el punto de vista del principio de capacidad económica. Por lo que se refiere al mecanismo a través del cual se grava el consumo, no cabe aceptar las construcciones jurídicas más extendidas, cuyo excesivo formalismo también conduce a una visión incorrecta. La realización del presupuesto de hecho conlleva, salvo excepción, la obligación de pagar la cuota tributaria. No obstante, la presencia de dos elementos esenciales dentro del IVA, como son la repercusión y la deducción, no permite encuadrar los elementos estructurales del IVA dentro de las categorías tributarias tradicionales.

Palabras clave: IVA, impuesto sobre el consumo, impuesto sobre el volumen de negocios, repercusión, derecho de deducción, principio de neutralidad fiscal.

Abstract

The legal approach to VAT has been traditionally weighed down by some economic considerations as well as by a too formalistic approach. From that perspective, VAT should not be regarded as a turnover tax, as it is usually seen in the EU environment. Moreover, for the purposes of a legal approach it is necessary to differentiate between the goal of VAT, which is to levy a tax on consumption, and the mechanism by which that result is intended. In the first case, one must not oversize the existence of some exceptions to the ordinary functioning of VAT; otherwise, there is a risk of distorting the truth as regards the justification of the tax on the ability to pay principle. Regarding specifically the tax mechanism, the most widespread notion cannot be accepted either as its excessive formalism also leads to a somehow distorted view. The chargeable event

* Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Navarra.

always involves the payment of the tax, however, both the collection from customers and the right of deduction are key elements which do not allow categorizing VAT's legal structure within the traditional tax law categories.

Key Words: VAT, GST, consumption tax, turnover tax, right of deduction, sales tax, tax neutrality.

Sumario

I. INTRODUCCIÓN. II. EL IVA COMO IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO. 1. Planteamiento. 2. Aproximación crítica. III. ANÁLISIS DEL INSTITUTO JURÍDICO. 1. El IVA como mecanismo jurídico que grava el valor añadido. 2. El IVA como impuesto sobre el volumen de negocios. A. Planteamiento. B. Aproximación crítica. 3. Breve excursus acerca de la técnica de imposición indirecta y el derecho de deducción. 4. El IVA como sistema de relaciones jurídicas. Crítica de la concepción jurídica habitual. A. Relevancia del derecho-deber de repercusión. B. Relevancia del derecho de deducción. C. El engranaje repercusión-deducción. IV. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

El IVA es una compleja realidad jurídica en la que tradicionalmente se han mezclado ideas y planteamientos de origen diverso¹. De él se suele predicar su condición de impuesto sobre el consumo, de impuesto indirecto, de impuesto sobre el volumen

¹ Una versión anterior de este trabajo se encuentra publicada con el título «Aproximación crítica a las concepciones habituales sobre el IVA. Reflexiones a propósito de "Libro Verde sobre el futuro del IVA", *Civitas REDF*, nº 152, 2011, pp. 1139-1170. Para una aproximación general al IVA español véanse, entre otros, ABELLA POBLET, Enrique. *Manual del IVA*, El Consultor, 2006; ALMUDÍ CID, José. Manuel. «Impuesto sobre el Valor Añadido» en DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar y otros (coords.), *Sistema Fiscal Español (impuestos estatales, autonómicos y locales)*, Iustel, 2009, pp. 263-344; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. «Delimitación, elementos del impuesto y procedimiento de gestión», en CALVO ORTEGA, Rafael (dir.), *El I.V.A. en España*, Lex Nova, 1987, pp. 26 y ss.; CUBERO TRUYO, Antonio Manuel.: «Impuesto sobre el Valor Añadido», en PÉREZ ROYO, Francisco (dir.), *Curso de Derecho Tributario, Parte especial*, 2ª ed., Tecnos, 2008, pp. 649-864; RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Madrid, Civitas, 1994; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «El Impuesto sobre el Valor Añadido», en *Tributos estatales, autonómicos y locales*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, pp. 159 y ss.; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. «Impuesto sobre el Valor Añadido», en MARTÍN QUERALT, Juan y otros (dirs.), *Manual de Derecho Tributario, Parte especial*, 4ª ed., Thomson-Aranzadi, 2007, pp. 657-727. Desde una perspectiva comunitaria, TERRA, Ben. y KAJUS, Julie. *A Guide to the European VAT Directives, Volume 1. Introduction to European VAT 2008*, IBFD, 2008. Cabe completar la referencia haciendo mención a los clásicos estudios de carácter económico o hacendístico de DUE, J. & FRIEDLANDER, A. F.: *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, Madrid, EDERSA, 1990, pp. 514 y ss.; SOTO GUINDA, Joaquín. *El impuesto sobre el valor añadido: sus efectos económicos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1978, pp. 63 y ss.; SULLIVAN, Clara. K. *El impuesto sobre el valor añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, p. 68 y, más recientemente, ROSEN, Harvey. *Public Finance*, 4th ed., Irwin/McGraw-Hill, Boston, 1995, pp. 480 y ss.; y SCHENK, Alan & OLDMAN, Oliver. *Value Added Tax: A Comparative Approach in Theory and Practice*, Transnational Publishers, New York, 2001.

de negocios... La variedad de referencias contribuye indudablemente a enriquecer la descripción de la realidad que nos ocupa, sin embargo, su utilización indiscriminada, sin los matices oportunos, no deja de producir cierta perplejidad. En este sentido, no cabe ignorar que del bagaje aportado por los estudios de inspiración hacendista se han extraído afirmaciones que no encajan desde un punto de vista jurídico - la propia denominación del impuesto es una clara muestra en este sentido - . Por otra parte, la construcción jurídica más extendida ha tratado de explicar el IVA a través de las categorías tributarias tradicionales (hecho imponible, contribuyente, etc.), con su correspondiente carga dogmática, lo que, lamentablemente, ha dado lugar a planteamientos excesivamente formalistas. En algún punto entre ambas posiciones cabe situar las páginas que siguen. En ellas procederemos a examinar las concepciones habituales del IVA tratando de no perder nuestra perspectiva jurídica pero sin ignorar el sustrato económico que, en buena medida, ayuda a comprender su lógica y funcionamiento.

Un examen de los planteamientos tradicionales resulta particularmente oportuno en este momento, teniendo en cuenta que el reciente Libro Verde sobre el Futuro del IVA [COM (2010) 695/4] apunta la necesidad de «una revisión fundamental del régimen del IVA». En un contexto económico en el que se subraya la importancia creciente de la imposición indirecta, ya sea por razones contingentes de recaudación o por motivos estructurales relacionados con la justicia tributaria, no parece superfluo reflexionar sobre la figura que ocupa la posición central en la mayoría de los sistemas tributarios.

A efectos de sistematizar nuestra exposición partiremos de una básica distinción entre aquellos planteamientos que se refieren al fundamento del IVA, es decir, a la manifestación de riqueza que sustenta la estructura jurídica, y aquellos otros que atienden al mecanismo jurídico a través del cual se pretende gravar el consumo. Por lo demás, nuestro estudio se va a centrar en el impuesto español, sin perjuicio del recurso al derecho comunitario por razones obvias y a la doctrina extranjera, a efectos de ilustrar las distintas posiciones y de fundamentar nuestra opinión.

II. EL IVA COMO IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO

1. Planteamiento

En la actualidad existe un consenso generalizado acerca de la consideración del IVA como impuesto sobre el consumo - para ser más precisos, un impuesto que grava el gasto destinado al consumo final - ². La propia normativa, tanto comunitaria como

² No es la única posibilidad a la hora de instrumentar el IVA pero sí la más extendida en la práctica. A propósito de la consideración del IVA como impuesto sobre el consumo, entre otros, BOSELLO, Francesco. «*Apunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*», *Riv. dir. fin.*, 1978, I, p. 421; DE MITA, Enrico. *Principi di Diritto Tributario*, 3ª ed., Giuffrè, 2002, p. 366; EBRILL, Liam, KEEN, Michael, BODIN, Jean Paul, SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*, International Monetary Fund, 2001, p. 1; LUPI, Raffaello y GIORGI, Massimiliano. Voz «*Imposta sul Valore Aggiunto (IVA)*», *Enciclopedia Giuridica Treccani*, XVI, 1987, p. 1; SIMÓN ACOSTA, Eugenio, 2000, pp. 159 y ss.; TERRA, Ben. y KAJUS, Julie, 2008, p. 318.

interna, contiene declaraciones en este sentido que no dejan lugar a la duda. Así, la Directiva 2006/112/CE inicia su articulado estableciendo que el principio común del sistema del valor añadido consiste en «aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción precedente a la fase de gravamen»³. Por su parte, el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 29 diciembre, señala que el IVA es un tributo «...que recae sobre el consumo...».

Las divergencias surgen, sin embargo, a la hora de determinar la virtualidad jurídica que corresponde atribuir a la referida condición, teniendo en cuenta que no existe referencia alguna al consumo en el presupuesto de hecho del IVA ni, en general, a largo de la estructura jurídica del impuesto⁴. Ante esta situación hay autores que han procedido a reconstruir dicha estructura a partir de la consideración del IVA como impuesto sobre el consumo. Así, para BERLIRI el hecho imponible del IVA está constituido por las entregas de bienes o prestaciones de servicios destinados al consumo, mientras que todas las operaciones anteriores dan lugar a meros pagos a cuenta de obligaciones accesorias⁵. Tal y como ha sido puesto de manifiesto por un sector destacado de la doctrina, este planteamiento conlleva una inversión del método lógico-jurídico en la medida en que el objeto del tributo y sus elementos esenciales sólo pueden determinarse a partir del régimen jurídico existente y no al revés. Por eso, según estos autores, en la medida en que todas las entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones de bienes están sujetas a gravamen, con independencia de la condición del adquirente, la consideración del IVA como impuesto sobre el consumo queda relegada al ámbito de la mera descripción económica, carente de toda virtualidad jurídica⁶.

Dentro de este orden de consideraciones, hay quienes sostienen que, en la medida en que el IVA no sólo produce efectos para el consumidor sino también para los empresarios, la capacidad económica que le sirve de fundamento no radica en el

³ Un impuesto de estas características contribuye, como es obvio, a la neutralidad en las decisiones económicas, habida cuenta de que la sujeción de todos los bienes y servicios evita que se produzca un efecto sustitutivo en las decisiones de consumo.

⁴ En otras palabras, el consumo es el gran ausente de la ley, hasta el extremo de que hay autores que lo consideran como una especie de «convidado de piedra» (LUPI, Raffaello y GIORGI, Massimiliano, 1987, p. 2).

⁵ BERLIRI, Antonio. *L' Imposta sul Valore Aggiunto. Studi e scritti vari*, Giuffrè, Milano, 1971, p. 214. Por su parte, AMATUCCI considera que estamos ante un presupuesto de hecho de formación sucesiva en el que el consumo final representa, para las operaciones anteriores, una condición suspensiva que una vez cumplida supone la total realización del hecho imponible (AMATUCCI, Andrea. «Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell' IVA», *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, pp. 579-599). Para una exposición detallada de estas posiciones, SALVINI, Luca. «Rivalta, detrazione e capacità contributiva nell' Imposta sul Valore Aggiunto», *Riv. dir. trib.*, 1993, I, pp. 1288 y ss.

⁶ Por todos, BOSELLO, Francesco, 1978, p. 423, LUPI, Raffaello. *Diritto Tributario. Parte Speciale: I sistemi di singoli tributi*, Giuffrè, Milano, 2002, pp. 289 y ss.; FILIPPI, Piera. «L' Imposta sul Valore Aggiunto», en AMATUCCI, Andrea (dir.), *Trattato di Diritto Tributario*, Vol. IV, *I tributi in Italia*, Cedam, Padova, 1994, pp. 223 y ss.

consumo sino en el acto de intercambio de bienes y servicios, referible tanto al cedente como al cesionario⁷. Desde esta perspectiva, RUSSO ha señalado que, sin perjuicio de que el objeto fundamental del IVA es gravar el consumo, es necesario encontrar una justificación material a las obligaciones impuestas a los proveedores desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva. En otras palabras, a pesar de que el empresario no soporta la carga tributaria a título definitivo, lo cierto es que está obligado a anticipar el impuesto y a cumplir una serie de obligaciones, con frecuencia bastante gravosas. En la medida en que dichas obligaciones comportan una carga económica y, por tanto, un empobrecimiento del operador económico, su justificación sólo se encuentra en el presupuesto del que surgen dichas obligaciones, por tanto, la realización de actos de intercambio de bienes y servicios en el ámbito de una actividad empresarial o profesional⁸.

2. Aproximación crítica

La consideración del IVA como impuesto sobre el consumo cobra sentido desde la perspectiva del fin o el resultado, es decir, de la riqueza que el impuesto pretende gravar. A tal efecto, resulta oportuno traer a colación la tradicional distinción entre objeto-fin y objeto material del tributo. Como ha señalado FERREIRO LAPATZA, el objeto-fin «forma parte de los fines del tributo, del objeto, del fin o del conjunto de fines que persigue el legislador con su establecimiento»⁹. En este sentido, «la riqueza que se quiere gravar puede no estar incorporada a la norma que define su hecho imponible. En cambio la riqueza gravada por el tributo sí ha de estar incorporada a la normativa del tributo y precisamente, como es obvio, a la norma que define el hecho imponible». Desde esta perspectiva, el objeto-fin del IVA estaría constituido por el consumo, mientras que el objeto imponible serían las manifestaciones de riqueza que revelan los distintos hechos imponibles que integran su régimen jurídico (entregas de bienes y prestaciones de servicios, importaciones, etc.).

El objeto-fin no es un aspecto que deba quedar simplemente relegado al ámbito económico sino que juega un papel relevante desde un punto de vista jurídico. En efecto, tal y como ha señalado el autor referido, «tales fines han de ser aclarados en lo posible

⁷ Varias son las razones que se aducen en este sentido. De una parte, el hecho de que el IVA incrementa las cantidades que los consumidores han de satisfacer a cambio de los productos, con lo que los empresarios pierden una franja de potenciales clientes (LUPI, Raffaello y GIORGI, Massimiliano, 1987, p. 5, así como en LUPI, Raffaello, 2002, p. 296; FILIPPI, Piera, 1994, pp. 223 y ss. Por otra parte, según estos autores, no cabe entender que el IVA exigible antes de la entrega al consumidor final sea un mero pago a cuenta y buena prueba de ello es que la falta de aplicación del impuesto en una fase intermedia comporta la exigencia del impuesto y las mismas sanciones que si el cliente fuese un consumidor final. En último término, la consideración del IVA como impuesto sobre el consumo no alcanza a explicar aquellas situaciones en las que el empresario no puede deducir las cuotas soportadas (exenciones, limitaciones del derecho de deducir, etc.) y, por tanto, resulta incidido por el impuesto (FANTOZZI, Augusto. *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991, p. 731).

⁸ RUSSO, Pasquale. *Manuale di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 2004, pp. 205 y ss.

⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. «El objeto del tributo», *CREDF*, nº 10, 1976, pp. 229 y ss.

si queremos interpretar correctamente las normas que lo regulan»¹⁰. En este sentido, el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado que para que las operaciones estén sujetas al IVA es preciso que sean susceptibles de generar una situación de consumo (STJCE de 29 febrero 1996, *Mohr*, C-215/94, STJCE de 18 diciembre 1997, *Landboden-Agrardienste*, C-384/95), razón por la que descarta el gravamen de las indemnizaciones percibidas por abandono de la producción¹¹. Además, si el fundamento del impuesto se encuentra en el acto de intercambio o en el tráfico patrimonial, como se ha señalado, ¿cómo se justifica entonces que el IVA grave las importaciones de bienes, las denominadas operaciones asimiladas - p. ej., el autoconsumo -, etc.?¹². La fundamentación en los actos de intercambio resulta claramente insuficiente, incluso desde la perspectiva del objeto material del tributo.

Por otra parte, es preciso no confundir la carga tributaria con otros efectos que pueden derivarse de la aplicación del IVA. El hecho de que su gestión comporte una serie de costes - de gestión, pérdida de clientela, etc. - para los operadores económicos no implica que el fundamento del IVA haya que situarlo en una manifestación de capacidad económica que no sea el consumo¹³, de la misma manera que la obligación que recae sobre los retenedores o quienes están obligados a realizar ingresos a cuenta no lleva a fundamentar el IRPF o el IS en un índice de riqueza distinto de la obtención de renta. Desde la perspectiva del instituto jurídico en su conjunto, el IVA no entraña un impuesto para los operadores económicos sino un deber de colaboración que enraíza en la categoría de las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público contempladas en el artículo 31.3 de la Constitución española, sin que la incidencia que el cumplimiento de estos deberes tiene en la esfera patrimonial de dichos sujetos pueda confundirse con la capacidad económica que el impuesto pretende gravar¹⁴.

El IVA no es ciertamente un impuesto puro sobre el consumo - ¿qué impuesto lo es sobre la riqueza que pretende gravar? -, sin embargo, tampoco tiene sentido sobre-dimensionar la importancia de unas previsiones que, dentro de la estructura jurídica, tienen un carácter excepcional y que, además, obedecen a razones de política fiscal totalmente ajenas al normal funcionamiento del impuesto. Ciertamente, la realización de operaciones exentas impide al operador económico deducir las cuotas soportadas; en cualquier caso, la finalidad no es que el empresario soporte el impuesto en su patrimonio

¹⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan, 1976, pp. 229 y ss.

¹¹ Según la STJCE de 18 diciembre 1997, *Landboden-Agrardienste*, C-384/95, el compromiso asumido por el agricultor de abandonar la producción no puede considerarse una prestación de servicios sujeta al IVA, «al no ofrecer, ni a las autoridades nacionales competentes ni a otras personas identificables, ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas como consumidores de un servicio».

¹² VARONA ALABERN, Juan Enrique. *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 24.

¹³ Cfr., en el mismo sentido, VARONA ALABERN, Juan Enrique, 1991, p. 22.

¹⁴ CALVO ORTEGA, Rafael. *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: En torno a un nuevo ordenamiento*, Dykinson, Madrid, 2006, p. 60. También subrayan el carácter de deber de gestión, CUBERO TRUYO, Antonio Manuel, 2008, p. 657 y BOLLO AROCENA, María del Carmen. *La repercusión en el derecho tributario español: consideraciones*, Monografía nº 26, IEF, 1983, pp. 10 y 30. Dentro de la doctrina italiana, cfr. SALVINI, Luca, 1993, p. 1313.

sino que el IVA no grave el «valor añadido» en la fase exenta - de ahí que la mayoría de las exenciones se localicen en la fase de venta al consumo -, a efectos de que el precio final no se encarezca demasiado¹⁵. Dicho en otros términos, aunque la norma no garantiza el resultado, se espera que el empresario traslade el coste fiscal que representa las cuotas soportadas no deducibles a través del precio de los productos. Sólo así cobra sentido el efecto acumulativo que tradicionalmente se atribuye a las exenciones, con la consiguiente distorsión sobre los precios y la necesidad de que las correspondientes previsiones legales sean objeto de una interpretación estricta¹⁶.

El hecho de que estas consideraciones nos sitúen fuera de la realidad jurídica no significa que deban ser ignoradas a la hora de comprender cómo opera el mecanismo dirigido a gravar el consumo. En otras palabras, conviene relativizar la incidencia que tiene la aplicación del IVA sobre los operadores económicos, aun en el caso de las exenciones sin derecho de deducción puesto que, de otra manera, se corre el riesgo de ofrecer una visión distorsionada de instituto jurídico¹⁷.

Lo que acabamos de decir se advierte con particular claridad en el régimen especial del recargo de equivalencia, de aplicación muy extendida en la práctica. Dicho régimen básicamente permite gravar el consumo al tiempo que dispensa a los pequeños comerciantes minoristas del cumplimiento de las obligaciones tributarias que comporta el IVA. A tal efecto, el proveedor repercute un recargo adicional al comerciante minorista que éste no puede deducir - como tampoco deduce la cuota de IVA soportado -. A su vez, el comerciante está obligado a repercutir el IVA a los clientes pero sin poder incrementar la alícuota en el porcentaje del recargo¹⁸. En otras palabras, el recargo de equivalencia está dirigido a gravar el valor añadido en la fase de venta minorista y, a la vista del diseño legal, se espera que el operador económico traslade su importe al consumidor final por la vía del precio. En definitiva, detrás de este planteamiento late la idea de que el empresario dispone del precio para resarcirse de las cantidades previamente desembolsadas en concepto de IVA y que a través de dicho resorte se grava el consumo.

En definitiva, aun con sus imperfecciones, todo el entramado jurídico se dirige a gravar el consumo. Esta conclusión no se extrae, sin embargo, de la observación aislada del hecho imponible ni de la figura del sujeto pasivo, sino del conjunto de relaciones jurídicas que surgen de la aplicación del IVA¹⁹. Sólo desde la perspectiva del resultado

¹⁵ Si se reconociera el derecho de deducción en estos casos, la exención alcanzaría al valor total del producto, incluidos aquellos componentes que nada tienen que ver con el objeto de la exención.

¹⁶ Cfr., entre otras, STJCE de 15 junio 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, STJCE de 27 octubre 1993, *Muys' en De Winter's Bouw*, C-281/91.

¹⁷ Cfr. CARPENTIERI, Loredana. «*Imposta sul Valore Aggiunto*» en FANTOZZI, Augusto. *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 2003, p. 474.

¹⁸ CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los regímenes especiales de liquidación del IVA*, Comares, Granada, 1986, p. 193.

¹⁹ A propósito del sistema de relaciones jurídicas que conlleva el IVA, BOSELLO, Francesco, 1978, p. 421. Dentro de la doctrina española, por todos, CHECA GONZÁLEZ, Clemente, 1986, pp. 9 y ss. y SIMÓN ACOSTA, Eugenio, 2000, pp.159 y ss.

cabe afirmar que estamos ante un impuesto sobre el consumo de manera que, a pesar de que raramente aparece invocado en la legislación, el consumo final constituye la manifestación de capacidad económica que justifica la existencia del tributo²⁰. A la postre, el debate acerca del hecho imponible del IVA y la figura del contribuyente pone de manifiesto la insuficiencia de las categorías tributarias tradicionales ante esta realidad. La imposibilidad de reducir toda la complejidad del instituto jurídico a estas sencillas fórmulas explica que aquellos que ponen el acento en su condición de impuesto sobre el consumo se hayan visto obligados a una reconstrucción conceptual que rebasa la estructura legalmente establecida mientras que, por el contrario, quienes ponen el acento en los elementos estructurales se hayan visto obligados a negar la relevancia jurídica de la condición del IVA como impuesto sobre el consumo.

III. ANÁLISIS DEL INSTITUTO JURÍDICO

El IVA también puede caracterizarse atendiendo al mecanismo jurídico a través del cual se pretende gravar el consumo²¹. Ambas aproximaciones resultan perfectamente compatibles, siempre que los respectivos argumentos se mantengan en el plano que les corresponde.

No resulta fácil aprehender la realidad del impuesto desde una perspectiva jurídica. De hecho, buena parte de las referencias existentes no resisten un mínimo examen, empezando por la propia denominación del gravamen.

1. El IVA como mecanismo jurídico que grava el valor añadido

Habitualmente se considera que el IVA grava el valor añadido en cada una de las fases de producción y comercialización de los bienes y servicios, de manera que la suma de las cantidades recaudadas a lo largo del proceso se corresponde con la alícuota sobre el precio final. De esta manera, el valor de los bienes y servicios se grava una sola vez, si bien a través de un sistema de pagos fraccionados. Indudablemente, contribuye a esta percepción el hecho de que las cantidades que la Hacienda percibe en cada fase tienen un carácter cuasidefinitivo, bien sea porque el adquirente es un consumidor final, bien porque el cauce procedimental a través del cual los empresarios recuperan las cuotas desembolsadas normalmente se encuentra en el derecho de deducción. En este sentido, como ha señalado el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, «la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las

²⁰ CORDEIRO GUERRA, Roberto. «L'IVA quale imposta sui consumi», *Rass. Trib.*, 2000, p. 322.

²¹ Cabe identificar la distinción en VARONA ALABERN, Juan Enrique, 1991, p. 23, cuando afirma que «el consumo se comporta como la causa final del impuesto, mientras que la técnica formal se comporta como su causa instrumental».

etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, este impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase (...)»²².

Detrás de la descripción que acabamos de realizar, poco precisa desde un punto de vista jurídico, hoy es un lugar común dentro la doctrina jurídica la afirmación de que, pese a su denominación, el IVA es un impuesto que no grava el valor añadido²³. El valor añadido es una magnitud que, con carácter general, carece de relevancia jurídica. No aparece en la definición del presupuesto de hecho ni juega papel alguno, señaladamente, en la determinación de la base imponible. Es más, incluso desde una perspectiva hacendística o económica, sólo de una manera aproximada cabe afirmar que el IVA grava el valor añadido. Y ello fundamentalmente porque, de una parte, el importe de las cuotas devengadas prescinde totalmente del momento en que los bienes han sido producidos o manufacturados (puede tratarse de una venta de stocks o, incluso, de bienes que formaban parte del inmovilizado de la empresa, etc.); y, de otra, la deducción de las cuotas soportadas correspondientes a los *inputs* de la actividad se realiza íntegramente y con carácter inmediato, antes, por tanto, de la utilización efectiva de los bienes y servicios en el proceso productivo (libres de impuestos desde el momento de su adquisición).

En definitiva, como señala LUPI, la expresión «valor añadido» resulta poco expresiva del mecanismo impositivo y sirve más bien para contraponer esta figura a los impuestos acumulativos sobre el valor total²⁴. La referencia no alude a la utilización de los factores productivos sino a las aplicaciones precedentes del tributo. No estamos, en definitiva, ante un concepto relacionado con la Contabilidad Nacional sino ante una expresión que sirve para poner de relieve la neutralidad del IVA²⁵.

2. El IVA como impuesto sobre el volumen de negocios

A. Planteamiento

La consideración del IVA como impuesto sobre el volumen de negocios (*turnover tax*) también se encuentra bastante extendida, particularmente en el ámbito comunitario²⁶. No en balde ya entre los considerandos de la Directiva 227/67/CEE, de 11 de abril - la Primera Directiva de armonización del IVA -, se señalaba que la

²² STJCE de 3 octubre de 2006, *Banca Popolare di Cremona*, C-475/03 y STJCE de 11 octubre 2007, *KŐGÁZ y otros*, C-283/06 y C-312/06. Más recientemente, STJCE 29 de julio 2010 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jól[wiak, Orłowski (anciennement Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska)*, C-188/09 y STJCE de 28 octubre 2010, Comisión/Polonia, C-49/09.

²³ Por todos, BOSELLO, Francesco, 1978, p. 421, DE MITA, Enrico, 2002, p. 366; SIMÓN ACOSTA, Eugenio, 2000, pp. 159 y ss.; TERRA, Ben. y KAJUS, Julie, 2008, p. 318 y EBRILL, Liam, KEEN, Michael, BODIN, Jean Paul, SUMMERS, Victoria, 2001, p. 1.

²⁴ LUPI, Raffaello y GIORGI, Massimiliano, 1987, p. 2.

²⁵ LUPI, Raffaello y GIORGI, Massimiliano, 1987, p. 2.

²⁶ Como revelan las continuas referencias tanto en las directivas de armonización como en la jurisprudencia del TJCE.

consecución de un mercado común «exige la aplicación previa en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios en el mercado común». El IVA constituye, en otras palabras, una modalidad de impuesto sobre el volumen de negocios que evita los graves inconvenientes que, a efectos de la creación del mercado común, acarreaban los tradicionales impuestos multifásicos acumulativos en cascada²⁷.

El IVA se exige en todas las fases del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios (*all stage*), al igual que los referidos impuestos acumulativos²⁸. La principal diferencia radica en el derecho de deducción, cuya presencia lleva a que, ya desde sus orígenes, el IVA fuese considerado como un impuesto sobre el volumen de negocios «perfeccionado o refinado»²⁹ o como un «impuesto multifásico no acumulativo»³⁰. A pesar de que la cuota tributaria se exige en todo caso, con independencia de la condición del adquirente, los operadores económicos tienen derecho a deducir - deducción cuota a cuota - las cantidades desembolsadas correspondientes a los *inputs* de la actividad. Ello implica que: i) no estamos ya ante un impuesto sobre la cifra bruta de negocios sino ante un impuesto sobre la cifra neta³¹; y, ii) el derecho de deducción neutraliza la carga tributaria dentro del ciclo productivo, evitando que el IVA distorsione los precios y, en definitiva, el funcionamiento del mercado. El resultado equivale a la aplicación de

²⁷ Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea (Informe Neumark), Madrid, 1965, pp. 83 y ss. Interesa poner de relieve la gravedad de los inconvenientes que derivan del efecto acumulativo desde la perspectiva de la creación de un mercado único. Dicho efecto conlleva, ante todo, una falta de uniformidad en la carga tributaria que incorporan los productos, lo que distorsiona la competencia dentro del mercado: cuantas más fases integran el proceso productivo, mayor es la incidencia del impuesto sobre el precio lo que, a su vez, favorece a las actividades económicas con un ciclo productivo corto y fomenta la concentración empresarial. Además, discrimina a las empresas cuya producción se basa en una mayor utilización de bienes de equipo frente a las que se fundan en el trabajo o, lo que es lo mismo, penaliza la adquisición de bienes de inversión. Los inconvenientes también se proyectan hacia el exterior, en el marco del comercio internacional, puesto que la falta de transparencia y de uniformidad en la carga tributaria impide garantizar que las importaciones quedan sometidas a una imposición similar a la producción interior y, contrariamente, que los productos exportados salen totalmente libres de impuestos, lo que dificulta su colocación en los mercados extranjeros o, por el contrario, da lugar a situaciones de subvención a la exportación (*dumping*).

²⁸ TERRA, Ben. y KAJUS, Julie, 2008, p. 296. El carácter multifásico simplifica la gestión, facilita el control administrativo y reduce el riesgo de fraude, permitiendo que la Hacienda Pública recaude a lo largo del ciclo productivo sin tener que esperar a la fase de venta al consumo. La Directiva 2006/112/CE señala en este sentido que «un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios...».

²⁹ La expresión corresponde a VON SIEMENS, como señala SULLIVAN, Clara. K., 1978, p. 75.

³⁰ BATISTONI FERRARA, Franco. y BELLE, Brunella. *Corso di Diritto Finanziario*, Cedam, Padova, 2005, p. 217; TERRA, Ben. y KAJUS, Julie, 2008, pp. 302 y ss., CARPENTIERI, Loredana, 2003, p. 472. Según CHECA GONZÁLEZ, Clemente, 1987, pp.26 y ss., «...si bien este impuesto también es multifásico (...) no es, sin embargo, un tributo en cascada puesto que cada una de las fases sólo recae sobre el valor que se ha ido añadiendo en cada una de ellas...».

³¹ Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea (Informe Neumark), Madrid, 1965, p. 86.

un impuesto monofásico sobre las ventas minoristas en lo que se refiere a neutralidad, uniformidad y transparencia, con las ventajas añadidas que derivan del referido carácter multifásico (simplicidad, recaudación a lo largo del ciclo productivo, reducción del riesgo de fraude, etc.)³².

Por lo demás, la consideración del IVA como impuesto sobre el volumen de ventas viene a subrayar la relación jurídica que se entabla entre el proveedor y la Hacienda Pública, particularmente, desde el punto de vista de la gestión y la recaudación. Así, para DE MITA, «la relación jurídica entre el productor y la Administración se funda sobre una masa de operaciones activas y pasivas»³³, mientras que BATISTONI FERRARA y BELLÉ apuntan la consideración del IVA como un impuesto sobre la cifra de negocios, habida cuenta que «la subjetividad pasiva se construye sobre la cifra global de negocios»³⁴. Y ello fundamentalmente porque la cantidad que el operador económico está obligado a ingresar se determina a partir del conjunto de las operaciones realizadas en un determinado periodo de tiempo, por diferencia entre las cuotas repercutidas y las cuotas soportadas o desembolsadas³⁵.

B. Aproximación crítica

La consideración del IVA como impuesto sobre el volumen de ventas ayuda indudablemente a comprender la realidad que nos ocupa, sobre todo desde la perspectiva de la gestión y la recaudación, sin embargo, es fruto de una aproximación de carácter hacendístico o económico que se detiene en la mera apariencia recaudatoria, sin profundizar en la naturaleza del instituto jurídico ni en su funcionamiento.

³² La doctrina suele considerar que la única alternativa al IVA es el impuesto monofásico sobre las ventas minoristas (entre otros, TERRA, Ben.: *Sales Taxation: the case of value added tax in the European Community*, Kluwer Law and Taxation, Deventer-Boston, 1988, p. 145; SULLIVAN, Clara. K., 1978, p. 78 y SOTO GUINDA, Joaquín, 1978, p. 68). Dichos impuestos tienen como principal ventaja su simplicidad y neutralidad sobre los precios en la medida en que no se exigen hasta la última fase del ciclo productivo. Su principal inconveniente radica, sin embargo, en que toda la recaudación queda en manos del sector minorista, el eslabón más frágil de la cadena productiva. Buena parte de los comerciantes minoristas carecen de una estructura o de una capacidad suficiente para llevar un registro contable de manera correcta y continuada, lo que dificulta la comprobación administrativa. Además, los operadores económicos se ven obligados a distinguir en función de que el comprador sea un consumidor final o un empresario, lo que dificulta la gestión y propicia las situaciones de fraude. Cfr. en este sentido, FUENTES QUINTANA, Enrique. «El impuesto sobre el volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española», *Anales de Economía*, nº 5-2ª época, Madrid, enero-marzo 1964, pp. 90 y ss.

³³ DE MITA, Enrico, 2002, p. 364. Por su parte, FANTOZZI, Augusto. «*Presupposto e soggetti passivi dell' IVA*», *Dir. prat. trib.*, 1972, I, p. 731 llega incluso a identificar el presupuesto de hecho del IVA en la síntesis algebraica del conjunto de operaciones imponibles activas y pasivas realizadas por el sujeto pasivo en un determinado periodo impositivo; no obstante, este autor abandonó dicho planteamiento en obras posteriores (cfr. FANTOZZI, Augusto, 1991, p. 732).

³⁴ BATISTONI FERRARA, Franco. y BELLÉ, Brunella, 2005, p. 216.

³⁵ Este planteamiento es compartido por VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú*, Esan, 2009, p. 38.

Con frecuencia la referida expresión se utiliza sin ninguna pretensión jurídica, como sinónimo de impuesto general indirecto sobre el consumo³⁶. Desde una perspectiva jurídica, sin embargo, la estructura del IVA no se corresponde con la de un impuesto sobre el volumen de ventas. El presupuesto de hecho no está constituido por el conjunto de operaciones realizadas por el empresario en un periodo de tiempo sino por cada una de las entregas de bienes, prestaciones de servicios, importaciones, etc., aisladamente consideradas, a cada una de las cuales se aplica la alícuota, en función de la naturaleza de los bienes o servicios³⁷. De ahí que la condición del IVA como impuesto sobre el volumen de negocio colisione con el carácter real que habitualmente se atribuye al IVA. De igual manera, la base imponible no está constituida por la cifra de negocios sino por el importe total de la contraprestación que corresponde a cada una de las operaciones sujetas, o por el valor en aduana de los bienes importados.

Por otra parte, la condición del IVA como impuesto sobre el volumen de ventas ignora la relación jurídica que existe entre el proveedor y el adquirente, salvo en lo que se refiere al deber de facturación. Buena prueba de ello es que la Directiva 2006/112/CE no contiene referencia alguna a la repercusión ni, en general, a la traslación jurídica de la carga tributaria. De esta manera pasa desapercibido el hecho de que la persona que desembolsa las cantidades que en cada momento se ingresan a la Hacienda Pública no es el proveedor sino el adquirente³⁸. Se ignora, en definitiva, que el IVA se asienta fundamentalmente sobre un mecanismo de imposición indirecta y que la capacidad contributiva que el impuesto pretende gravar corresponde al consumidor final³⁹. Seguramente por ello, la referida aproximación tampoco refleja correctamente la naturaleza de la relación que existe entre el operador económico y la Hacienda Pública. Tal y como señala el Libro Verde para la Reforma del IVA, no estamos ante un impuesto sobre la actividad económica sino ante un mecanismo dirigido a gravar el consumo, de ahí que

³⁶ TERRA, Ben. y KAJUS, Julie, 2008, p. 298. Habitualmente se considera que los impuestos sobre el volumen de ventas gravan todo el consumo, a diferencia de los impuestos sobre consumos específicos, que gravan de una manera selectiva el consumo de determinados bienes (DUE y FRIEDLANDER, 1990, p. 460; FUENTES QUINTANA, Enrique, 1964, pp. 55 y 74). No obstante, hay quien ha negado a los impuestos sobre el volumen de ventas su condición de impuestos sobre el consumo en el entendimiento de que no sólo recaen sobre las mercancías destinadas al consumo final sino sobre todas las que son objeto de intercambio (EINAUDI, Luigi. «Un precedente de la tassa scambi od imposta sulla entrata: l'alcalava spagnuola», *Rivista di Storia Economica*, vol. V, 1940, pp. 22 y ss.).

³⁷ Como señala CROXATTO, Gian Carlo. «La configuración jurídica del impuesto sobre el valor añadido, *RDFHP* nº 162, 1982, p. 1400, «...la función del periodo de tiempo solo se manifiesta con referencia a la liquidación del impuesto y no en relación con la definición y determinación legal del hecho imponible». Cfr. también BOSELLO, Francesco, 1978, pp. 430 y ss.

³⁸ Se da por supuesto que el operador económico repercutirá la carga tributaria al adquirente, no sólo a efectos de evitar verse gravado en su patrimonio sino también porque el cauce normal de recuperación de las cuotas desembolsadas por los *inputs* de la actividad se encuentra en el derecho de deducción.

³⁹ Como afirma RUSSO, Pasquale, 2004, p. 204, «...no convence, de una parte, la atribución exclusiva de la capacidad contributiva a quienes (empresarios, artistas, profesionales) no resultan inicialmente gravados por el impuesto; y, de otra, la correlativa exclusión, del panorama de sujetos llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, del consumidor final sobre el cual, sin embargo, el mecanismo impositivo finalmente hace caer el peso económico del impuesto».

resulte exigible incluso en aquellos casos en los que se derivan pérdidas de la actividad⁴⁰. En otras palabras, el operador económico no paga un impuesto propio sino que responde ante la Hacienda de las cantidades que corresponde desembolsar al adquirente. No es el sujeto llamado a contribuir sino que ejerce una función esencialmente instrumental.

Por lo demás, la habitual consideración del IVA como «impuesto multifásico no acumulativo» induce a cierta confusión desde una perspectiva jurídica ya que, si bien es cierto que el IVA resulta exigible en todas las fases del ciclo productivo, la prestación que recae sobre los empresarios adquirentes no constituye un verdadero impuesto - en la medida en que simultáneamente devienen titulares del derecho de deducción - . El carácter multifásico se limita a apuntar la posibilidad de recaudar en las distintas fases del ciclo productivo - o, si se prefiere, de exigir la cuota con independencia de las circunstancias del adquirente - , sin prejuzgar la naturaleza de la prestación tributaria exigible en cada caso⁴¹.

3. Breve excursus acerca de la técnica de imposición indirecta y el derecho de deducción

Antes de proseguir con la revisión de las concepciones existentes conviene ordenar y completar las ideas que han ido surgiendo en las páginas anteriores las cuales, a su vez, apuntan las principales ventajas que comporta esta forma de gravamen. Dichas referencias no sólo resultan de utilidad a efectos de comprender el sentido de la realidad que nos ocupa sino también para el examen que a continuación realizaremos de la concepción jurídica habitual.

La primera idea que interesa destacar es que el IVA adopta el planteamiento tradicional de los impuestos indirectos⁴². Todas las obligaciones tributarias se ponen en cabeza del operador económico quien, sin embargo, no soporta el impuesto en su patrimonio; por su parte, el adquirente no tiene obligación alguna frente a la Hacienda Pública pero desembolsa la carga tributaria. De esta manera, la figura del sujeto obligado frente a la

⁴⁰ “Libro Verde sobre el futuro del IVA”, 2011, p. 4.

⁴¹ SOTO GUINDA, Joaquín, 1978, p. 65, apunta esta dificultad: «...suele añadirse una tercera nota: es un impuesto general, en cuanto ha de afectar a todos los procesos de producción y de distribución (...). Me resisto a considerar esta última característica intrínseca del tributo, ya que (...) la lógica del Impuesto sobre el Valor Añadido requiere evitar el doble gravamen y la piramidación y conseguir la uniformidad de gravamen».

⁴² Tradicionalmente los impuestos indirectos han sido impuestos sobre la producción o sobre las ventas en los que la carga tributaria se exigía a una persona distinta de la que estaba llamada a contribuir. En este sentido, para Thomas S. ADAMS, autor que propuso por primera vez el método de la deducción cuota a cuota, el IVA es «un impuesto sobre las ventas con un crédito o devolución para los impuestos pagados» (SULLIVAN, Clara. K., 1978, p. 80). También lo consideran una modalidad del impuesto sobre las ventas DUE y FRIEDLANDER, 1990, p. 518; TERRA, Ben. y KAJUS, Julie, 2008, p. 279 y FUENTES QUINTANA, Enrique, 1964, p. 107. SOTO GUINDA, Joaquín, 1978, p. 45, entiende que el IVA es la «forma última y más perfeccionada de la imposición general sobre las ventas». Conviene precisar, en cualquier caso, que desde la perspectiva anglosajona el término *sales tax* suele reservarse para los impuestos monofásicos sobre las ventas minoristas.

Hacienda aparece disociada de la del titular de la riqueza gravada⁴³. Es precisamente la separación de ambas facetas, como sujeto que realiza el hecho imponible y como titular de la capacidad contributiva gravada, lo que en su momento llevó a la distinción entre *contribuyente di diritto* y *contribuyente di fatto*⁴⁴. Probablemente también por esta razón el legislador español ha renunciado a utilizar el término «contribuyente» dentro del IVA, recurriendo en su lugar a una genérica referencia a la figura del «sujeto pasivo».

La referida separación de funciones contribuye a garantizar el desembolso a cargo del sujeto llamado a contribuir, habida cuenta del interés y de la capacidad que tiene el operador económico de trasladar la carga tributaria al adquirente⁴⁵. Es, además, una solución que facilita la aceptación de las obligaciones que gravan las respectivas posiciones jurídicas. Para el proveedor no se trata tanto de pagar un impuesto propio como de gestionar un impuesto ajeno. Para el adquirente, por su parte, la carga tributaria forma parte de la cantidad total que ha de desembolsar a cambio del producto lo que, acompañado de la ausencia de obligaciones frente a la Hacienda Pública, diluye su resistencia ante el impuesto⁴⁶.

⁴³ De ahí que SOTO GUINDA, Joaquín, 1978, p. 46, considere que el IVA es el «moderno impuesto indirecto por excelencia». La inclusión del gravamen sobre las importaciones dentro de la estructura del IVA responde fundamentalmente a razones de neutralidad y su presencia refuerza su consideración como instrumento dirigido a gravar el consumo, habida cuenta de las profundas diferencias estructurales que presenta respecto al impuesto indirecto.

⁴⁴ A propósito de esta distinción, SALVINI, Luca, 1993, pp. 1287 y ss.

⁴⁵ Como señala LUPI, Raffaello y GIORGI, Massimiliano, 1987, p. 3, la fuerza económica del vendedor viene utilizada a favor del Erario público.

⁴⁶ De ahí el efecto psicológico o narcotizante que con frecuencia se atribuye al IVA (cfr. TERRA, Ben. y KAJUS, Julie, 2008, p. 311). Dentro de este contexto cabe traer a colación las reflexiones de PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusión financiera*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pp. 113 y ss., «...casi todos los hechos que nos causan placer influyen en nuestra resistencia a gastar una parte de nuestro patrimonio, haciéndola menos fuerte. Cada paso a la felicidad nos hace más ricos, aunque sea por un instante, y, muy ligeramente, disminuye el valor de determinadas unidades de nuestra riqueza. De modo que el arte financiero ha dado prueba de un conocimiento exquisito del espíritu humano y también de un fino sentido de la ley económica del mínimo medio, al haber acercado el pago de una parte importante de los impuestos a un buen número de aquellos momentos en que el contribuyente, bajo la fascinación de placeres inmediatos e intensos, dispone de los bienes materiales con una generosidad inusitada». Conocida es, en este sentido, cierta felicidad, incluso de euforia en ciertos casos, que suele acompañar al acto de compra. Indudablemente este estado de ánimo contribuye a que la percepción del tributo resulte atenuada. Continuando con las palabras de PUVIANI, «el impuesto que pagamos, por vía de la traslación, en el momento de la adquisición de artículos de consumo que suscitan fuertemente algunos de nuestros deseos, pierde mucho de su peso aun cuando conozcamos su cuantía. Precisamente porque en el momento de la adquisición de las cosas deseadas nos sentimos, momentáneamente, más ricos y felices, juzgamos el impuesto en base a una apreciación errónea de nuestra capacidad adquisitiva, en base a una apreciación exagerada de nuestra capacidad contributiva. La prestación del tributo se exige en determinados momentos en que la mente está turbada por una ligera embriaguez que impide la precisión de las líneas claras, de las justas relaciones entre el sacrificio exigido y nuestra capacidad ordinaria de soportarlo» (PUVIANI, Amilcare, 1972, pp. 125 y ss.).

Desde la perspectiva de la Hacienda Pública, estamos ante una fórmula que simplifica la gestión y el control del impuesto⁴⁷. El hecho de que la obligación tributaria se coloque en cabeza del proveedor no sólo garantiza el cobro sino que también reduce considerablemente el número de obligados tributarios⁴⁸. A través de esta técnica se produce un desplazamiento de las funciones de gestión y recaudación desde la Administración hasta los operadores económicos, quienes se convierten en una especie de recaudadores que responden del impuesto con su propio patrimonio⁴⁹. El Libro Verde sobre el futuro del IVA señala en este sentido que el papel esencial que desempeñan las empresas en la recaudación del IVA debe ser adecuadamente reconocido. Desde esta perspectiva, no cabe ignorar que la gestión del IVA supone un coste considerable para las empresas europeas, cuya reducción indudablemente contribuiría a mejorar su competitividad⁵⁰.

⁴⁷ De hecho, a nuestro juicio, la técnica de imposición indirecta obedece fundamentalmente a razones de simplicidad en la gestión y en el control. Como señala DE MITA, Enrico, 2002, p.362, si la norma hubiese seguido el esquema impositivo habitual, el IVA sería pagado por el consumidor a la Administración, sin embargo, razones de simplificación técnica son las que conducen al referido reparto de funciones. En la misma línea, ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. «Imposibilidad conceptual de apropiación indebida del IVA repercutido y no ingresado», *Gaceta Fiscal*, nº 206, 2002, p. 113, señala que «no pretendemos ignorar tampoco que cuando, como sucede en el IVA, la ley fiscal recurre a la técnica del contribuyente con obligación de repercutir lo hace porque le resulta más cómodo articular de este modo el tributo en lugar de instituir como contribuyente directamente al consumidor a través de un hecho imponible que fuera el consumo». Cfr. también BOLLO AROCENA, María del Carmen, 1983, pp. 12 y 38.

⁴⁸ La persona llamada a contribuir - el consumidor final - queda situada fuera del círculo de los obligados tributarios lo que obviamente facilita la actuación administrativa. No ocurriría así si el empresario fuese un sustituto, como parece entender DE MITA, Enrico, 2002, p. 365. Por lo demás, el hecho de que la LGT de 2003 haya incluido a los «obligados a soportar la repercusión» entre los obligados tributarios, no altera las consideraciones realizadas en el texto. Téngase en cuenta que, según el artículo 38 LGT, «el repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria...».

⁴⁹ Según la STJCE de 20 octubre 1993, *Balocchi*, C-10/92, «...en el ámbito del IVA, los sujetos pasivos actúan como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado (...)». Para BOLLO AROCENA, María del Carmen, 1983, p. 10, el sujeto pasivo «debe cumplir la función adicional de hacer llegar la carga tributaria al tercero repercutido...en este sentido,...desempeña una importantísima función de colaboración con la Hacienda Pública en la técnica de aplicación de dichos tributos. También para CASADO OLLERO Gabriel. «Consideraciones sobre la estructura jurídica del impuesto sobre el valor añadido en el ordenamiento italiano», *CREDF* nº 24, 1979, p. 606, «con el término contribuyente se está refiriendo al operador económico que interviene en la producción y distribución de bienes y que, como sujeto colaborador de la Administración, pone en funcionamiento el mecanismo de aplicación del IVA». A su vez, CUBERO TRUYO, Antonio Manuel, 2008, p. 657, apunta la existencia de un deber de colaboración en la gestión del IVA, «...sin asumir la carga económica, como es lógico, sino sólo la carga gestora».

⁵⁰ «Libro Verde sobre el futuro del IVA», 2011, p. 4. El correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias redundaría en un aumento de los costes empresariales que obstaculiza el funcionamiento del mercado comunitario, sobre todo en el caso de las pequeñas empresas. El operador económico puede encontrarse con que su actividad económica aparece fragmentada desde un punto de vista fiscal, de manera que parte de las operaciones están sujetas al IVA del territorio donde se encuentra establecido, mientras que otras lo están en otros países comunitarios, con la consiguiente carga de obligaciones tributarias ante las respectivas Administraciones extranjeras.

Hay una última idea que conviene matizar en este punto. La consideración del IVA como impuesto indirecto habitualmente se justifica desde una doble perspectiva: de una parte, en cuanto que el IVA es un impuesto sobre el consumo, tradicionalmente considerado un índice indirecto de riqueza, y, de otra, en cuanto que su régimen legal contempla la traslación jurídica de la carga tributaria, es decir, introduce una técnica indirecta de imposición⁵¹. La afirmación resulta admisible en términos generales, no obstante, conviene precisar que la coincidencia sólo se produce en la modalidad típica de gravamen - entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso - y no siempre (piénsese en los supuestos de inversión del sujeto pasivo). En los demás casos - importaciones, adquisiciones intracomunitarias, autoconsumo, etc. - no existe traslación jurídica de la carga tributaria.

La segunda idea que interesa destacar en este momento es que la finalidad del derecho de deducción es dejar fuera del ámbito del impuesto las operaciones que se producen dentro del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios⁵². Tal y como ha señalado la jurisprudencia comunitaria, el derecho de deducción «libera completamente al empresario adquirente del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas (...)»⁵³. La neutralización de la carga tributaria soportada por los empresarios no pasa - en principio - por la devolución de las cantidades desembolsadas sino por el reconocimiento de un derecho de crédito compensable con la cuota devengada⁵⁴. Por eso, a pesar de que el empresario repercute a sus clientes la alícuota sobre el precio de venta, sólo está obligado a ingresar la diferencia entre este importe (*output tax*) y el IVA soportado o desembolsado por las adquisiciones o importaciones de los bienes y servicios que utiliza en ejercicio de su actividad (*input tax*)⁵⁵.

Si esto es así, surge inmediatamente la cuestión: ¿qué sentido tiene entonces que los empresarios desembolsen las cuotas correspondientes a los *inputs* de la actividad? ¿Por qué no dejar estas adquisiciones fuera del ámbito del IVA?

En primer lugar, el hecho de que el operador económico exija la cuota tributaria en todas las transacciones comporta una serie de ventajas evidentes: simplifica su

⁵¹ Obviamente, cuando se utiliza la expresión «impuesto general indirecto sobre el consumo», el término indirecto sólo cobra sentido desde una perspectiva técnica o procedimental, salvo redundancia.

⁵² Para DUE y FRIEDLANDER, 1990, p. 519, "...virtualmente todas las compras para uso comercial están liberadas de impuesto". En este sentido, como señala SULLIVAN, Clara. K., 1978, p. 68, el método del valor añadido elimina la imposición múltiple establecida con el impuesto general sobre el volumen de ventas.

⁵³ SSTJCE de 14 febrero 1985, *Rompelman*, 268/83, de 15 enero 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, 21 marzo 2000, *Gabalfria y otros*, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, 21 de febrero 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03 y 13 marzo 2008, *Securenta*, C-437/06.

⁵⁴ La doctrina mayoritaria considera que el derecho de deducción constituye un derecho de crédito frente al Estado (CHECA GONZÁLEZ, Clemente, 1987, p. 85). Dentro de la doctrina italiana, BOSELLO, Francesco, 1978, p. 435.

⁵⁵ WILLIAMS, David. «Value-Added Tax» en THURONYI, V. (ed.): *Tax Law Design and Drafting*, Kluwer Law International, The Hague, 2000, p. 172.

actuación en la medida en que no tiene que preocuparse de la condición y las circunstancias del adquirente, reduce el riesgo de fraude (de entrada todo adquirente ha de desembolsar la carga tributaria) y, en definitiva, garantiza el gravamen del consumo. Además, permite a la Hacienda Pública ingresar una serie de cantidades a lo largo del ciclo productivo, sin tener que esperar a la fase de venta al consumo. Dentro de este contexto, el derecho de deducción implica para la Hacienda la no devolución de las cantidades previamente ingresadas⁵⁶ - lo que contribuye a evitar problemas de liquidez y a simplificar la gestión -, al tiempo que garantiza que los operadores económicos a su vez repercuten la carga tributaria.

En efecto, el importe de las cuotas repercutidas a los clientes sirve, en primer término, para que el operador económico pueda resarcirse de las cuotas desembolsadas por los *inputs* de la actividad - adquisiciones de bienes y servicios, importaciones, etc. -, lo que implica que el empresario tiene un interés patrimonial directo en la repercusión. De esta manera, la tradicional garantía que comporta la técnica de imposición indirecta - el empresario no tiene interés en defraudar un impuesto que no está llamado a soportar y sí le interesa, en cambio, recaudar unas cantidades de las que responde ante la Hacienda Pública - se ve reforzada por el hecho de que los operadores económicos previamente han desembolsado las cuotas correspondientes a los bienes y servicios adquiridos⁵⁷. Además, el derecho de deducción permite introducir un mecanismo de control cruzado de las transacciones que se realizan dentro del proceso productivo, en la medida en que el interés que tiene el empresario en declarar las cuotas soportadas - a efectos de justificar la diferencia que existe entre el IVA devengado y las cantidades que ingresa a la Hacienda -, sirve a la Hacienda para comprobar las declaraciones presentadas por sus proveedores⁵⁸.

En definitiva, el derecho de deducción es la pieza fundamental que cierra el sistema de relaciones jurídicas que comporta la aplicación del IVA y que permite aprovechar las principales ventajas de los denominados impuestos multifásicos, al tiempo que evita sus inconvenientes.

⁵⁶ El juego repercusión/deducción permite que los operadores económicos se resarzan unos de otros, sin que nadie realmente soporte la carga tributaria.

⁵⁷ Dentro de este orden de consideraciones, la factura es la prueba fundamental de la transacción realizada y del IVA repercutido. En la medida en que la cuota tributaria aparece reflejada de manera separada se facilita la determinación del crédito que los empresarios adquirentes pueden hacer valer frente a la Hacienda, además, la factura deja un *audit trail* que facilita el control (TERRA, Ben. y KAJUS, Julie, 2008, p. 319). Acerca de la importancia de la factura dentro de la estructura del IVA; TAIT, Alan. *Value Added Tax. International Practice and Problems*, International Monetary Fund, 1988, p. 5.

⁵⁸ SIMÓN ACOSTA, Eugenio, 2000, pp. 159 y ss., subraya esta función cuando afirma que «durante todo el circuito empresarial el IVA (...) ha actuado como (...) un complejo sistema de control de las operaciones (compras y ventas) realizadas por los empresarios».

4. *El IVA como sistema de relaciones jurídicas. Crítica de la concepción jurídica habitual*

Retomando el hilo principal del discurso, como ya hemos apuntado el IVA se basa en un reparto de funciones entre proveedor y adquirente. Para el proveedor, la realización del presupuesto de hecho conlleva la obligación de ingresar una cuota tributaria, cuyo importe tiene el derecho-deber de repercutir. El adquirente, por su parte, está obligado a desembolsar la cuota repercutida, sin perjuicio del derecho de deducción que asiste a los empresarios y profesionales que adquieren o importan bienes y servicios en ejercicio de su actividad. De la realización del presupuesto de hecho se deriva, en otras palabras, un complejo sistema de relaciones jurídicas⁵⁹.

Un sector destacado de la doctrina ha considerado que con la realización del hecho imponible el operador económico resulta empobrecido - surge una obligación tributaria a su cargo -, con independencia de la relación jurídica de repercusión que queda relegada al ámbito privado⁶⁰. A su vez, la exigencia de la cuota tributaria en todas las fases de producción y comercialización de los bienes y servicios hace que el derecho de deducción sea considerado como un instrumento técnico que, por razones de política económica permite desgravar «a posteriori» los bienes y servicios que no se dirigen al consumo final⁶¹. A nuestro juicio, se trata de planteamientos excesivamente formalistas que derivan, en todo caso, del loable propósito de tratar de explicar esta realidad jurídica a través de las categorías tributarias tradicionales (hecho imponible, sujeto pasivo, etc.). En todo caso, la consideración del derecho-deber de repercusión y del derecho de deducción como elementos extraños a la construcción jurídico-tributaria entraña una visión parcial y distorsionada del instituto jurídico⁶².

A. Relevancia del derecho-deber de repercusión

Como ya hemos referido, la Directiva 2006/112/CE no contiene una referencia explícita a la repercusión. Desde esta perspectiva se presume la traslación de la carga tributaria al adquirente, habida cuenta tanto de la voluntad del operador económico de no soportar el gravamen en su patrimonio, como de la propia existencia del derecho de deducción⁶³. En cualquier caso, el operador económico está obligado a expedir una factura en la que necesariamente ha de figurar el importe del IVA que, junto con la

⁵⁹ PÉREZ DE AYALA, José Luis en el Prólogo a la obra de LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 14, se refiere a la existencia de «relaciones obligatorias conexas», mientras que SIMÓN ACOSTA, Eugenio, 2000, pp. 159 y ss., considera que el IVA es esencialmente una «relación jurídica trilateral encadenada».

⁶⁰ BOSELLO, Francesco, 1978, p. 432.

⁶¹ Según BOSELLO, Francesco, 1978, p. 432, el presupuesto del derecho de deducción es distinto del que hace nacer la obligación tributaria. Por su parte, LUPI, Raffaello, 2002, p. 296, considera que el destino al consumo es una circunstancia que carece de toda relevancia a efectos del IVA.

⁶² En un sentido similar, CASADO OLLERO Gabriel, 1979, p. 609.

⁶³ El derecho de deducción impulsa al operador económico a la repercusión en la medida en que le permite resarcirse de las cuotas desembolsadas por los *inputs* de la actividad reteniendo el importe correspondiente de las cuotas repercutidas a los clientes.

contraprestación, ha de desembolsar el adquirente (artículo 226 Directiva 2006/112/CE). El legislador español, por su parte, ha establecido el derecho-deber de repercutir como uno de los elementos característicos del régimen que establece la Ley 37/1992, de 28 diciembre⁶⁴, a efectos de garantizar el gravamen del consumo, la transparencia en la traslación de la carga tributaria y, quizás, la conveniencia de evitar que se produzcan tensiones en las relaciones entre los particulares como consecuencia de la aplicación del IVA.

El derecho-deber de repercutir matiza de manera fundamental la posición jurídica del proveedor, hasta el punto de que no cabe afirmar que el IVA grava la capacidad contributiva del operador económico en la medida en que en el momento en que se produce el devengo de la obligación tributaria, nace también el derecho-deber de repercutir la cuota⁶⁵. Ciertamente, si se analiza el conjunto de relaciones jurídicas que conlleva la aplicación del IVA, dejando a un lado los supuestos excepcionales de inversión de sujeto pasivo, el único sujeto obligado frente a la Hacienda es el proveedor. Sin embargo, si se observa su posición global dentro del instituto jurídico no cabe duda de que estamos ante un sujeto que desempeña una función esencialmente instrumental⁶⁶. En otras palabras, la repercusión pone de relieve que el operador económico no es la persona llamada a contribuir sino la encargada de recaudar. De ahí que tampoco sea preciso identificar una manifestación de capacidad contributiva referible a estos sujetos, como ha intentado un sector de la doctrina. A la postre, es el elemento que permite gravar la capacidad contributiva que sirve de fundamento al IVA. De ahí la necesidad de que sea la ley la que establezca las líneas maestras de su régimen jurídico, sin que pueda quedar relegado a la esfera privada.

La repercusión se inserta en la relación que se entabla entre los particulares con ocasión de una entrega de bienes o una prestación de servicios a cambio de contraprestación. No obstante, no se trata de un simple mecanismo de resarcimiento particular sino de una pieza esencial dentro del engranaje dirigido a gravar el consumo y a garantizar la neutralidad del IVA. No sorprende, en este sentido, que las controversias relativas a la procedencia de la repercusión y a su cuantía han de dirimirse en la vía económico-administrativa (artículo 88. Seis LIVA).

⁶⁴ Cfr., en este sentido, CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. Voz «Repercusión», *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. IV, Civitas, Madrid, 1995, p. 5805.

⁶⁵ BOLLO AROCENA, María del Carmen, 1983, p. 12. Según el artículo 88 LIVA, «los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo (...)». De donde se desprende que la norma no pretende gravar la capacidad económica del proveedor, salvo que se entienda que éste hace suyo el importe de la cuota repercutida. La repercusión tiene lugar al tiempo de expedir o entregar la factura (artículo 88. Dos LIVA) lo que, a su vez, ha de producirse en el momento en que se realiza la operación sujeta a gravamen o, en el caso de que el destinatario sea un operador económico, en el plazo de un mes (cfr. art. 9 RD 1496/2003, de 28 noviembre).

⁶⁶ Para BOLLO AROCENA, María del Carmen, 1983, p. 3, «...razones de técnica recaudatoria que aconsejan apartarse del clásico esquema de recoger en el hecho imponible el objeto material del tributo...».

Dejando a un lado estas cuestiones, el principal problema que puede plantearse es que el adquirente se retrase en el pago o, sencillamente, que no pague⁶⁷. Cuando esto ocurre el operador económico sólo puede adelantar los importes correspondientes o bien solicitar un aplazamiento del pago, con el devengo de los consiguientes intereses de demora. Únicamente, una vez transcurrido el plazo de un año y siempre que se cumplan una serie de requisitos, podrá proceder a una modificación de la base imponible y a la rectificación de la repercusión (artículos 80 y 89 LIVA). Mientras tanto, ha de soportar las consecuencias económicas del IVA, lo que tensa la justificación del gravamen desde el punto de vista del principio de capacidad económica⁶⁸.

El Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 abril, ha venido a paliar esta situación mediante una flexibilización de los requisitos que permiten al sujeto pasivo modificar la base imponible: de una parte, se admite con carácter general la posibilidad de instar el cobro mediante requerimiento notarial - ya no es preciso requerimiento judicial, con los mayores costes que comporta - ; de otra, en el caso de pequeñas empresas, el plazo para que el crédito sea considerado incobrable y, por tanto, pueda procederse a la modificación de la base, se reduce a seis meses. Hubiera sido deseable, en cualquier caso, que esta solución hubiese sido extendida a todos los operadores económicos puesto que, en definitiva, no están llamados a soportar la carga tributaria.

Asimismo, para hacer frente a estas situaciones se ha planteado la posibilidad de retrasar el devengo del IVA - la exigibilidad, según la terminología de la Directiva 2006/112/CE - hasta el momento del cobro total o parcial de la factura (criterio de caja). En este sentido, el artículo 66 de la Directiva contempla la posibilidad de que la exigibilidad pueda desplazarse como máximo hasta el momento del cobro del precio en relación con ciertas operaciones o categorías de sujetos pasivos. Las principales ventajas que presenta esta solución son «la neutralidad desde un punto de vista financiero y la limitación de las pérdidas de IVA debidas a la insolvencia del cliente»⁶⁹.

B. Relevancia del derecho de deducción

El derecho de deducción modifica radicalmente la percepción del IVA, hasta el extremo de que no permite considerarlo como un mero impuesto indirecto sino como una realidad jurídica mucho más compleja. Si la repercusión conlleva una disociación entre el sujeto que realiza el hecho imponible y el titular de la riqueza gravada, de manera que la posición jurídica del proveedor queda reducida a la de un mero recaudador, el derecho de deducción matiza de manera fundamental la posición jurídica del

⁶⁷ El hecho de que el adquirente no desembolse la carga tributaria no libera al proveedor de su obligación tributaria frente a la Hacienda Pública.

⁶⁸ SALVINI, Luca, 1993, p. 1310. A diferencia de lo que ocurre en las retenciones, el sujeto pasivo del IVA no dispone *a priori* de las cantidades con las que cumplir la obligación tributaria. La norma no puede desentenderse de esta circunstancia amparándose en la mera configuración de la estructura recaudatoria.

⁶⁹ “Libro Verde sobre el futuro del IVA”, 2011, p. 12.

adquirente⁷⁰. Tras una estructura impositiva que opera de manera uniforme, que obliga a todos los adquirentes e importadores a desembolsar la cuota, con independencia de su condición y circunstancias, el derecho de deducción neutraliza la carga tributaria dentro del ciclo productivo, permitiendo a los empresarios y profesionales recuperar las cantidades desembolsadas correspondientes a los *inputs* de la actividad.

Resulta evidente que en estos casos el IVA no actúa como un verdadero impuesto, sobre todo si se tiene en cuenta que, en el mismo momento en que nace la obligación tributaria, el adquirente deviene titular del derecho de deducción. No existe en estos casos empobrecimiento alguno por parte del operador económico ni, correlativamente, incremento patrimonial para la Hacienda Pública. Por eso, con independencia de que estemos ante relaciones jurídicas independientes, lo cierto es que no existe capacidad contributiva alguna que resulte gravada (antes incluso de que la cuota sea soportada y desembolsada, el empresario deviene titular de un derecho de crédito por importe equivalente). Además, en el caso de que el operador no pueda ejercer el derecho de deducción (exportadores, empresarios no establecidos dentro del territorio de aplicación, etc.), la Administración devuelve las cantidades desembolsadas. De esta manera el IVA grava el consumo final al tiempo que evita distorsionar los precios dentro del ciclo productivo⁷¹.

Pese a que todas las operaciones sujetas conllevan para el adquirente la obligación de desembolsar la cuota, la prestación tributaria sólo constituye un verdadero impuesto para aquellos sujetos que se encuentran desprovistos del derecho de deducción⁷². Por eso, en definitiva, no cabe afirmar que el derecho de deducción es un elemento externo a la construcción jurídica del IVA introducido por razones de política tributaria sino una pieza esencial a la hora de definir la riqueza gravada, un instrumento que permite que todos aquellos bienes y servicios que van utilizarse dentro del proceso productivo sean adquiridos o importados «libres de impuestos».

La presencia del derecho de deducción dentro de la estructura jurídica pone de relieve la falta de correspondencia que existe entre el presupuesto de hecho típico y el ámbito del impuesto. Y ello fundamentalmente porque la naturaleza de la prestación tributaria depende de las circunstancias del adquirente: si es un consumidor final nos

⁷⁰ Como señala LUPI, Raffaello y GIORGI, Massimiliano, 1987, p. 2, la principal novedad que presenta este mecanismo respecto de los anteriores impuestos sobre las ventas se encuentra en el derecho de deducción.

⁷¹ LUPI, Raffaello y GIORGI, Massimiliano, 1987, p. 2. Con carácter general, el IVA sólo produce un efecto financiero de carácter temporal sobre los operadores económicos, hasta el momento en que el empresario se resarce por vía de la repercusión –momento en que entra en juego el derecho de deducción– o de la devolución por parte de la Hacienda. Al propio tiempo, no cabe ignorar que los empresarios también se benefician de un efecto financiero de signo contrario, en la medida en que disponen del importe íntegro de las cuotas repercutidas hasta el momento en que han de proceder a su ingreso (CASADO OLLERO Gabriel, 1979, pp. 599 y ss.).

⁷² Según LUPI, Raffaello y GIORGI, Massimiliano, 1987, p. 2, en el mecanismo basado en el derecho de deducción, el consumo emerge “a contraluz”, “por diferencia”, en cabeza de los sujetos desprovistos del derecho de deducción.

encontramos ante un verdadero impuesto, mientras que si se trata de un operador económico, provisto del derecho de deducción, la cantidad desembolsada constituye una especie de pago a cuenta de la obligación tributaria⁷³. Desde esta perspectiva, no cabe afirmar que la conducta típica sea un verdadero hecho imponible, un hecho imponible en el sentido tradicional, habida cuenta de que quien desembolsa la cuota tributaria no siempre realiza un pago a título definitivo⁷⁴. Con todo, frente a planteamientos como los de BERLIRI que, como veíamos, proponen una reconstrucción del hecho imponible del IVA, entendemos que es preciso despojarse, o al menos distanciarse, de los esquemas conceptuales tradicionales. Desde nuestra perspectiva, la norma se limita a establecer un presupuesto de hecho genérico al que anuda una serie de consecuencias jurídicas que recaen tanto sobre el proveedor como sobre el adquirente. La separación de posiciones jurídicas no permite precisar en mayor medida.

Por lo demás, el derecho de deducción justifica la extensión de la conducta gravada a las situaciones de autoconsumo. Es posible que el empresario adquiera los bienes para su utilización dentro del ciclo productivo, deduzca el IVA soportado y posteriormente los destine al consumo privado o los entregue a un tercero a título gratuito. La norma extiende el gravamen a estas situaciones para evitar que se produzcan situaciones de consumo final al margen del impuesto. Para que el IVA resulte exigible en estos casos, es preciso que el empresario haya deducido total o parcialmente las cuotas soportadas ya que, de otra manera, se produciría una doble imposición injustificada desde el punto de vista de los principios fundadores del instituto jurídico. Por lo demás, el gravamen de estas situaciones refuerza el carácter instrumental de una estructura jurídica dirigida a gravar el consumo, al tiempo que garantiza su neutralidad respecto a las operaciones realizadas dentro del ciclo productivo.

C. El engranaje repercusión-deducción

De lo expuesto hasta aquí se desprenden las dificultades que comporta una aproximación a partir de las categorías tributarias tradicionales. El IVA es, tal y como ha señalado SIMÓN ACOSTA, «...un sistema de relaciones jurídicas...que ha superado la definición tradicional del tributo»⁷⁵. Más que un impuesto, es un mecanismo de recaudación que se inserta en las relaciones entre los particulares, cuya complejidad

⁷³ Como señala CASADO OLLERO Gabriel, 1979, p. 606, «el sujeto que realiza operaciones impositivas es deudor de una obligación *ex lege* de naturaleza tributaria, pero no de una verdadera obligación impositiva (...)». Para BERLIRI, Antonio, 1971, p. 214, las operaciones realizadas por los empresarios dentro de la cadena no constituyen «la *solutio* de una obligación tributaria, sino que las mismas únicamente representan pagos a cuenta...».

⁷⁴ CASADO OLLERO Gabriel, 1979, p. 595, considera que se trata del «presupuesto que pone en funcionamiento el mecanismo aplicativo del IVA».

⁷⁵ SIMÓN ACOSTA, Eugenio, 2000, pp. 159 y ss. En un sentido similar CASADO OLLERO considera que en el IVA «confluyen un conjunto de objetivos, mecanismos e instituciones que desbordan el estrecho concepto de impuesto y hacen del IVA un auténtico sistema» (CASADO OLLERO, Gabriel. *El sector inmobiliario en el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido*, ej. Mecanografiado y depositado en el IEF, p. 10). Cfr. también BOSELLO, Francesco, 1978, p. 421.

deriva de la necesidad de conciliar seguridad en la recaudación, neutralidad sobre los precios y simplificación de la actuación de los operadores económicos⁷⁶. A tal efecto, repercusión y deducción han de estar debidamente articuladas, como dos piezas que forman parte del mismo engranaje⁷⁷.

El diseño legal contempla, en todo caso, la existencia de excepciones, las cuales se caracterizan porque el operador económico no dispone de una vía legal que le permita recuperar las cantidades desembolsadas (exenciones sin derecho de deducción, limitaciones del derecho de deducir, regímenes especiales, etc.). Además, hay situaciones en las que el derecho de deducción no garantiza la neutralidad dentro del proceso productivo (p. ej., exportadores, empresarios que continuamente soportan cuotas elevadas, etc.). En estos casos la solución pasa por la devolución de las cuotas soportadas.

Las situaciones que acabamos de referir entran dentro de la normalidad legal. Hay ocasiones, sin embargo, en las que los operadores económicos no cumplen con lo dispuesto en la norma. Ya nos hemos referido a los casos en los que el adquirente no desembolsa la cuota repercutida, con los consiguientes efectos no deseados para el proveedor. También es posible que el proveedor no ingrese el importe de la cuota repercutida. La separación de posiciones jurídicas hace que, en principio, esta falta de cumplimiento no afecte al adquirente de manera que, pese a la evidente pérdida de recaudación, la neutralidad del IVA no se ve comprometida - el operador económico continúa siendo titular del derecho de deducción -⁷⁸. Con todo, en determinadas ocasiones la norma extiende al adquirente la responsabilidad tributaria (cfr. art. 87.Cinco LIVA), lo que implica trasladar el problema al operador económico quien, por esta vía, soporta el impuesto en su patrimonio. A nuestro juicio, esta reacción puede estar justificada cuando el adquirente se encuentra implicado en el incumplimiento, sin embargo, en los demás casos resulta discutible desde el punto de vista de la capacidad económica que sustenta el impuesto.

Por otra parte, es posible que el proveedor no determine correctamente el importe de la cuota repercutida. En principio, ambas partes tienen interés en una correcta aplicación del IVA o, cuando menos, en una aplicación que no perjudique sus intereses. En este sentido, a efectos de garantizar una correcta traslación de la carga tributaria la

⁷⁶ CASADO OLLERO, Gabriel, 1979, p. 595. Para GALLO, Franco. «L'IVA: verso un'ulteriore revisione», *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, I, p. 597, dicho mecanismo constituye el instrumento normativo a través del cual normalmente se alcanza, a través de los operadores económicos, el objetivo de gravar el consumo, no penalizando a los empresarios y haciendo que el consumidor termine soportando la carga tributaria. Según DE JUAN, José Luis, LÓPEZ IRANZO, FRANCISCO y ZURDO, Juan. Informe *El impuesto sobre el valor añadido en España*, Instituto de Estudios Económicos, 1985, pp. 40 y ss., «... con ello se hace referencia no al destinatario del Impuesto sino al sujeto formalmente responsable de hacerlo llegar, vía repercusión, al consumo final y de ingresarlo al Tesoro. En este sentido se dice que el IVA es una técnica de recaudación que permite alcanzar el consumo...».

⁷⁷ Desde esta perspectiva cobra sentido la consideración del IVA como «relación jurídica trilateral encadenada» (SIMÓN ACOSTA, Eugenio, 2000, pp. 159 y ss.).

⁷⁸ Dentro de este esquema se encuadran algunas de las modalidades más habituales de fraude del IVA (facturas falsas, operador desaparecido, fraude carrusel, etc.).

norma aprovecha los intereses contrapuestos de las partes. De una parte, el proveedor tiene un interés evidente en repercutir, cuando menos, la cuota tributaria que establece la ley, cuyo importe está obligado a ingresar (con la consiguiente sanción en caso de incumplimiento). Además, si repercute una cuota inferior puede verse en alguna de las situaciones en las que la norma no permite la posterior rectificación al alza de las cuotas iniciales (artículo 89 LIVA), con lo que el impuesto terminaría gravando su patrimonio. De otra, el adquirente tiene un interés, también evidente, en soportar una carga tributaria lo más reducida posible o, en cualquier caso, una carga que no exceda de los términos legales. En este sentido, según se desprende de la norma, el destinatario no está obligado a soportar una repercusión que no se ajuste a lo dispuesto a la ley (art. 88.Uno LIVA)⁷⁹. Además, los titulares del derecho de deducción en ningún caso pueden deducir cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda (art. 94.Tres LIVA). En este sentido, tal y como ha señalado la STJUE de 13 diciembre 1989, *Genius Holding, C-342/87*, «si pudiera deducirse cualquier impuesto facturado, aun cuando no correspondiera al impuesto legalmente devengado, el fraude fiscal resultaría más fácil».

Obviamente, de lo expuesto se desprende que, en caso de duda, el proveedor tenderá a repercutir la cantidad más elevada, mientras que el adquirente procurará soportar la menor carga tributaria (aunque solo sea, tratándose de un operador económico, para no verse obligado a reintegrar el exceso, con el consiguiente abono de intereses de demora, recargos, etc.).

Conviene matizar, en cualquier caso, el planteamiento que acabamos de hacer. Es posible que las partes no hayan aplicado correctamente el IVA y que, sin embargo, no exista riesgo de fraude. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando erróneamente consideraron que la operación conllevaba una inversión del sujeto pasivo y el adquirente procedió a declarar la cuota tributaria (cfr. Res. DGT núm. 2217/2003, de 15 diciembre - JT 2004\307 -). En estos casos entendemos que procede una mera rectificación formal (p. ej., rectificación de la autoliquidación, facturas, etc.), con mantenimiento del derecho de deducción y sin exigencia de cantidad alguna⁸⁰. Pese al indudable interés en la correcta aplicación del IVA, como en la de cualquier instituto jurídico, si no existe pérdida de recaudación ni riesgo de fraude, la aproximación a las situaciones de incorrecta aplicación no debería realizarse desde un formalismo extremo que, a la postre, se traduzca en la imposición de trámites y cargas innecesarios a los operadores económicos. No cabe olvidar, en este sentido, que: i) los empresarios y profesionales no están llamados a soportar la carga tributaria sino que actúan como colaboradores de la Hacienda Pública; y ii) con carácter general, dentro del ciclo productivo el IVA funciona como un sistema de vasos comunicantes en el que el proveedor repercute un

⁷⁹ En principio, esta referencia no debería tener mayor relevancia puesto que, en definitiva, tampoco el proveedor puede repercutir –ni la Hacienda Pública ingresar– una cuota superior a la legal.

⁸⁰ Como es obvio, esta solución no siempre será posible. Así, si por el contrario, el proveedor no hubiese ingresado las cuotas cuando procedía la inversión del sujeto pasivo, entonces el adquirente estará obligado a desembolsar la cuota tributaria –nuevamente–, junto con los intereses de demora, recargos y sanciones que en su caso correspondan.

importe que el adquirente deduce. En consecuencia, una mayor repercusión comporta una mayor deducción (salvo en los casos de exención) y viceversa con lo que, en caso de incorrecta repercusión, el sistema tiende a ajustarse por sí solo, sin que necesariamente tenga que producirse un perjuicio económico para la Hacienda Pública. A pesar de que la separación de posiciones jurídicas juega un papel fundamental en el correcto funcionamiento del mecanismo, entendemos que, en la medida de lo posible - insistimos, siempre que no exista pérdida de recaudación ni riesgo de fraude -, la regularización debe tener un carácter meramente formal, a efectos de transparencia y control de lo actuado y sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, corresponda imponer al infractor. La propia norma reglamentaria en materia de devolución de ingresos indebidos se hace eco de este planteamiento cuando establece la improcedencia de la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas en aquellos casos en los que el adquirente tiene derecho a la deducción (cfr. artículo 14.2 del RD 520/2005, de 13 mayo).

La Administración suele abordar estas situaciones como si se tratase de comparativos absolutamente estancos. Con frecuencia los órganos administrativos niegan el derecho de deducción, en el entendimiento de que la operación estaba no sujeta o exenta, o que el importe soportado es mayor del que legalmente corresponde⁸¹ y, a continuación, se desentienden del procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos bajo pretexto de que conlleva la rectificación de la autoliquidación presentada por un sujeto diferente. Asimismo, hay situaciones en las que la falta de unidad del criterio administrativo, o la falta de coordinación entre Administraciones Tributarias, hace saltar el engranaje repercusión-deducción, provocando que la carga tributaria recaiga sobre quien no está llamado a contribuir⁸².

El hecho de que la aplicación del IVA se extienda a los operadores económicos, no justifica que la Administración los considere como si fueran consumidores finales, desentendiéndose de unas regularizaciones que garantizan la neutralidad del IVA. Si partimos de la premisa de que en estos casos no ha existido defraudación sino que el proveedor ha repercutido una cantidad indebida, declarada e ingresada, y que el adquirente en el mejor de los casos se ha limitado a deducir, no tiene sentido que, además de retener dichas cantidades, la Hacienda perciba ahora un importe adicional por la negación del derecho de deducción. No sólo estaría obteniendo un enriquecimiento injustificado sino que, además, estaría vulnerando uno de los principios fundamentales del IVA que, como es sabido, pretende gravar una sola vez el valor de los bienes y servicios. Además, este planteamiento tiende a incrementar injustificadamente los costes empresariales relacionados con la gestión del IVA, lo que no se compadece bien con las líneas de reforma que propone el Libro Verde sobre el futuro del IVA.

⁸¹ FALCÓN Y TELLA, Ramón. «El derecho a mantener la deducción del IVA soportado aunque las cuotas repercutidas resulten improcedentes en todo o en parte: legitimación del repercutido para reclamar la devolución de ingresos indebidos a su favor», *QF*, nº 21, 1999, pp. 5 y ss. En estos casos el operador económico, que previamente ha desembolsado la cuota repercutida, se ve ahora obligado a ingresar las cantidades que no tiene derecho a deducir.

⁸² SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «Descoordinación en el IVA», *AJA*, nº 717, 2006, así como en «Descoordinación en el IVA (II)», *AJA*, nº 719, 2006.

Debería iniciarse una actuación administrativa de oficio dirigida a comprobar si el proveedor a su vez declaró e ingresó las cantidades indebidas para, en el caso de que así fuese, proceder a la rectificación de la autoliquidación y, en su caso, a la devolución de las cantidades correspondientes. Lógicamente, el tratamiento de la operación también debe examinarse desde el punto de vista del proveedor⁸³ y, en el caso de que distintos órganos administrativos mantuviesen criterios diferentes, antes de excluir el derecho de deducción deberían alcanzar un acuerdo respecto al tratamiento global de la operación a efectos de evitar disfunciones que se traduzcan en situaciones de imposición injustificada sobre los operadores económicos. Cualquier otra solución revela, cuando menos, una falta de voluntad a la hora de devolver unas cantidades indebidamente ingresadas y una falta de interés en un correcto funcionamiento del IVA.

Llegados a este punto cabría, a nuestro juicio, dar un paso más allá. Si las cantidades indebidas han sido previamente declaradas e ingresadas a la Hacienda y el operador económico tiene derecho a la deducción, parece razonable - con las cautelas que merezca el caso - el mantenimiento de la deducción, aunque la operación esté no sujeta o exenta (sin perjuicio de las consecuencias que esta calificación pueda comportar para el proveedor). Y ello fundamentalmente porque el sujeto que desembolsó las cantidades indebidas normalmente ya se habrá resarcido por la vía del derecho de deducción. En la medida de lo posible, entendemos que la regularización debe tener un carácter puramente formal, aunque sólo sea por razones de economía procesal y para evitar costes innecesarios a los operadores económicos⁸⁴.

IV. CONCLUSIONES

Buena parte de las referencias que habitualmente se emplean en relación con el IVA tienen su origen en la Ciencia Económica o de la Hacienda Pública. Se trata de expresiones o de planteamientos que generalmente atienden al resultado económico o recaudatorio y que van desde la propia denominación del gravamen hasta su consideración como impuesto sobre el volumen de ventas (*turnover tax*), habitual en el ámbito de la Unión Europea. Dichas fórmulas no reflejan correctamente la realidad jurídica que nos ocupa, que no grava el valor añadido (no sorprende, en este sentido, que se recurra a otras denominaciones, como *Goods and Services Tax* o Impuesto General Indirecto) ni es un impuesto sobre la actividad económica. No es posible comprender el instituto jurídico ni su funcionamiento a partir de esas referencias.

Desde una perspectiva jurídica es preciso distinguir, a su vez, dos aproximaciones. De una parte, si atendemos a la capacidad económica que le sirve de fundamento, el IVA es un impuesto sobre el consumo, sin que a estos efectos resulte admisible sobre-dimensionar su incidencia sobre los operadores económicos. A su vez, el IVA también

⁸³ La rectificación puede tener consecuencias materiales para el proveedor como, por ejemplo, su inclusión en el régimen de la prorata o la modificación del porcentaje aplicable. De ahí que, en todo caso, deba dársele traslado de las actuaciones para que presente las oportunas alegaciones.

⁸⁴ FALCÓN Y TELLA, Ramón, 1999, pp. 5 y ss.

puede considerarse desde el punto de vista del mecanismo jurídico a través del cual se grava el consumo. Dentro de este contexto, nos encontramos con un complejo sistema de relaciones jurídicas que no cabe aprehender a través de las categorías tributarias tradicionales (hecho imponible, contribuyente, etc.). Ello fundamentalmente porque dentro de la estructura jurídica se insertan el derecho-deber de repercusión y el derecho de deducción, dos elementos esenciales del instituto jurídico cuya presencia obliga, si no a prescindir, cuando menos a ajustar el sentido de las categorías tradicionales⁸⁵.

Teniendo en cuenta la premisa apuntada, la realización del presupuesto de hecho comporta para el proveedor la obligación de pagar la cuota y el derecho-deber de repercutir la carga tributaria, lo que implica una disociación entre el sujeto obligado ante la Hacienda Pública y el titular de la capacidad económica gravada y, en sustancia, que su posición jurídica se aproxima a la de un recaudador particular. Por su parte, el adquirente está obligado a soportar la repercusión y, por tanto, a desembolsar el importe de la carga tributaria, sin perjuicio del derecho a la deducción que asiste a los operadores económicos. La repercusión permite gravar el consumo, la capacidad económica que sirve de fundamento al IVA, mientras que el derecho de deducción neutraliza la carga tributaria dentro del proceso productivo, evitando la distorsión de los precios. Lógicamente, para ello es preciso que las partes cumplan con sus respectivas obligaciones y que el engranaje repercusión-deducción funcione correctamente; de otra manera, surgen una serie de disfunciones que hacen que el operador económico, bien termine soportando la carga tributaria, bien vea incrementados los costes derivados de la gestión del IVA.

BIBLIOGRAFÍA

- ABELLA POBLET, Enrique. *Manual del IVA*, 3ª Ed., El Consultor, Madrid, 2006.
- ALMUDÍ CID, José. Manuel. «Impuesto sobre el Valor Añadido» en DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar y otros (coords.), *Sistema Fiscal Español (impuestos estatales, autonómicos y locales)*, Iustel, 2009.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. «Imposibilidad conceptual de apropiación indebida del IVA repercutido y no ingresado», *Gaceta Fiscal*, nº 206, 2002.
- AMATUCCI, Andrea. «Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'IVA», *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976.
- BATISTONI FERRARA, Franco. y BELLÉ, Brunella. *Corso di Diritto Finanziario*, Cedam, Padova, 2005.
- BERLIRI, Antonio. *L' Imposta sul Valore Aggiunto. Studi e scritti vari*, Giuffrè, Milano, 1971.

⁸⁵ SALVINI, Luca, 1993, p. 1287. Cfr. también BOLLO AROCENA, María del Carmen, 1983, p. 19.

BOLLO AROCENA, María del Carmen. *La repercusión en el derecho tributario español: consideraciones*, Monografía nº 26, IEF, 1983.

BOSELLO, Francesco. «*Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*», *Riv. dir. fin.*, 1978, I.

CALVO ORTEGA, Rafael. *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: En torno a un nuevo ordenamiento*, Dykinson, Madrid, 2006.

CARPENTIERI, Loredana. «*Imposta sul Valore Aggiunto*» en FANTOZZI, Augusto. *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 2003.

CASADO OLLERO, Gabriel. «Consideraciones sobre la estructura jurídica del impuesto sobre el valor añadido en el ordenamiento italiano», *CREDF* nº 24, 1979.

- El sector inmobiliario en el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejemplar Mecanografiado y depositado en el IEF

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. «Delimitación, elementos del impuesto y procedimiento de gestión», en CALVO ORTEGA, Rafael (dir.), *El I.V.A. en España*, Lex Nova, 1987.

- *Los regímenes especiales de liquidación del IVA*, Comares, Granada, 1986.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. Voz «Repercusión», *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. IV, Civitas, Madrid, 1995

COMISIÓN EUROPEA. *Libro Verde sobre el futuro del IVA*, Bruselas, 2011.

CORDEIRO GUERRA, Roberto. «*L'IVA quale imposta sui consumi*», *Rass. Trib.*, 2000.

CROXATTO, Gian Carlo. «La configuración jurídica del impuesto sobre el valor añadido», *RDFHP* nº 162, 1982.

CUBERO TRUYO, Antonio Manuel. «Impuesto sobre el Valor Añadido», en PÉREZ ROYO, Francisco (dir.), *Curso de Derecho Tributario, Parte especial*, 2ª ed., Tecnos, 2008.

DE JUAN, José Luis, LÓPEZ IRANZO, Francisco y ZURDO, Juan. *Informe El impuesto sobre el valor añadido en España*, Instituto de Estudios Económicos, 1985.

DE MITA, Enrico. *Principi di Diritto Tributario*, 3ª ed., Giuffrè, 2002.

DUE, J. & FRIEDLANDER, A. F.: *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, Madrid, EDERSA, 1990.

EBRILL, Liam, KEEN, Michael, BODIN, Jean Paul, SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*, International Monetary Fund, 2001.

EINAUDI, Luigi. «*Un precedente de la tassa scambi od imposta sulla entrata: l'alcavala spagnuola*», *Rivista di Storia Economica*, vol. V, 1940.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. «El derecho a mantener la deducción del IVA soportado aunque las cuotas repercutidas resulten improcedentes en todo o en parte: legitimación del repercutido para reclamar la devolución de ingresos indebidos a su favor», *QF*, nº 21, 1999.

FANTOZZI, Augusto. «*Presupposto e soggetti passivi dell'IVA*», *Dir. prat. trib.*, 1972, I.

FANTOZZI, Augusto. *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. «El objeto del tributo», *CREDF*, nº 10, 1976.

FILIPPI, Piera. «L'Imposta sul Valore Aggiunto», en AMATUCCI, Andrea (dir.), *Trattato di Diritto Tributario, Vol. IV, I tributi in Italia*, Cedam, Padova, 1994.

FUENTES QUINTANA, Enrique. «El impuesto sobre el volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española», *Anales de Economía*, nº 5-2ª época, Madrid, enero-marzo 1964.

GALLO, Franco. «L'IVA: verso un'ulteriore revisione», *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, I.

LUPI, Raffaello. *Diritto Tributario. Parte Speciale: I sistemi di singoli tributi*, Giuffrè, Milano, 2002.

LUPI, Raffaello y GIORGI, Massimiliano. Voz «Imposta sul Valore Aggiunto (IVA)», *Enciclopedia Giuridica Treccani*, XVI, 1987.

PÉREZ DE AYALA, José Luis en el Prólogo a la obra de LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusión financiera*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Madrid, Civitas, 1994.

ROSEN, Harvey. *Public Finance*, 4th ed., Irwin/McGraw-Hill, Boston, 1995.

RUSSO, Pasquale. *Manuale di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 2004

SALVINI, Luca. «Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'Imposta sul Valore Aggiunto», *Riv. dir. trib.*, 1993, I.

SCHENK, Alan & OLDMAN, Oliver. *Value Added Tax: A Comparative Approach in Theory and Practice*, Transnational Publishers, New York, 2001.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «Descoordinación en el IVA», *AJA*, nº 717, 2006.

- «Descoordinación en el IVA (II)», *AJA*, nº 719, 2006.

- «El Impuesto sobre el Valor Añadido», en *Tributos estatales, autonómicos y locales*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000.

SOTO GUINDA, Joaquín. *El impuesto sobre el valor añadido: sus efectos económicos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1978.

SULLIVAN, Clara. K. *El impuesto sobre el valor añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

TAIT, Alan. *Value Added Tax. International Practice and Problems*, International Monetary Fund, 1988.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. «Impuesto sobre el Valor Añadido», en MARTÍN QUERALT, Juan y otros (dirs.), *Manual de Derecho Tributario, Parte especial*, 4ª ed., Thomson-Aranzadi, 2007.

TERRA, Ben. y KAJUS, Julie. *A Guide to the European VAT Directives, Volume 1. Introduction to European VAT 2008*, IBFD, 2008.

TERRA, Ben. *Sales Taxation: the case of value added tax in the European Community*, Kluwer Law and Taxation, Deventer-Boston, 1988.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, Valladolid, 1991.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio. «Aproximación crítica a las concepciones habituales sobre el IVA. Reflexiones a propósito de “Libro Verde sobre el futuro del IVA”», *Civitas REDF*, nº 152, 2011.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú*, Esan, 2009.

WILLIAMS, David. «Value-Added Tax» en THURONYI, V. (ed.): *Tax Law Design and Drafting*, Kluwer Law International, The Hague, 2000.