

DR 20 52

Hacienda Pública 2, el IVA en España, el impuesto sobre el valor añadido. Autor Eugenio Gutiérrez López, fecha de grabación 18 de marzo del 81. Día de emisión 1 de abril del 81.

La realidad fiscal de cualquier país suele configurarse atendiendo a criterios diversos. Si bien el criterio de la capacidad de pago, instrumentado a través de la renta, satisface el principio de distribución justa de las cargas públicas e ilumina la construcción de la imposición directa, existen asimismo perspectivas diferentes, características de las economías occidentales, que plantean en los impuestos un conjunto de tareas adicionales. La más relevante, sin duda, de tales tareas es la que define el sistema fiscal como factor de apoyo en la formación de ahorro, estimulando dicho proceso mediante la sanción fiscal del consumo.

Esta es la razón por la cual la totalidad de los sistemas fiscales incluyen entre sus impuestos diversas modalidades de imposición sobre el consumo tendentes a alcanzar tal propósito. Sin embargo, la imposición del consumo, clara de desenfoque, suele funcionar con el criterio de la progresividad aceptado para la imposición directa y aún para el conjunto del sistema impositivo, puesto que, como es evidente, incidirá en mayor medida sobre aquellos sujetos que consuman una porción más elevada de su renta que, en general, serán los que disfruten de rentas más bajas. Esta contradicción característica de la imposición sobre el consumo ha intentado salvarse frecuentemente exonerando del impuesto determinados productos y artículos cuyo consumo es común en las familias de rentas inferiores y agravando, por el contrario, la tributación de aquellos otros productos consumidos habitualmente por los detentadores de rentas más elevadas.

Esta solución aparentemente sencilla implica, no obstante, importantes dificultades. En efecto, un tratamiento fiscal diferenciado de los distintos productos en función de su presunto consumidor supone, primero, introducir serias discriminaciones en los precios finales de los mismos con la consiguiente dosis de ineficacia en la asignación de los recursos correspondientes. En segundo lugar, esteriliza parcialmente al menos la propia potencia de la imposición sobre el consumo al reducir inevitablemente su capacidad tanto financiera como instrumental.

Así, si los productos agravados son muchos, surge con mayor fuerza y justificación la acusación de regresividad que pesa sobre la misma. Mientras que si son pocos, los productos sometidos a gramen, su incidencia como factor limitativo del consumo resultará despreciable. Estos problemas que acompañan a la opción anterior son consecuencia, en buena medida, de un defectuoso y no poco frecuente enfoque de la imposición sobre el consumo a la cual, de forma demagógica, se le quiere atribuir un papel que le resulta imposible representar.

Por definición, la imposición sobre el consumo comporta necesariamente cierta dosis de regresividad que, por otra parte, es la consecuencia lógica de estimular el ahorro. Ahora bien, si el propósito es progresividad del sistema fiscal, dicho recurso no debe buscarse en la indirecta,

sino en la directa, que es precisamente la concebida para tal fin. Siendo así, la contribución a la progresividad de un sistema tributario no puede ni debe medirse tanto por el número de productos exentos en la imposición sobre el consumo, o por aquellos que se graban como productos de lujo, sino por el grado de progresividad existente en su imposición sobre la renta.

Esta clase de consideraciones ha llevado los sistemas fiscales modernos a aceptar la convivencia de ambas clases de impuestos, los directos sobre la renta y los indirectos sobre el consumo, combinados ambos en dosis diferentes según resulte de la situación o preferencia de cada sociedad. Partiendo de esta premisa, es evidente que la imposición sobre el consumo, si quiere eludir los problemas a que acabamos de referirnos, debe estructurarse a través de un impuesto que resulte lo suficientemente general en su ámbito y uniforme en su incidencia como para no introducir distorsiones no deseadas en el funcionamiento de la economía. La anterior afirmación, sin embargo, no ha resultado siempre evidente.

Precisamente nuestro país, creador de la alcabala que constituyó en su tiempo un verdadero impuesto general, cayó en la tentación a partir de 1845 de los impuestos específicos frente a la alternativa técnicamente más adecuada del impuesto general. Esta es precisamente la polémica que se suscita en la reforma Monsantillán y cuya decisión en favor de los impuestos específicos había de tener una gran importancia en la configuración futura de nuestra imposición indirecta. Influenciado por las críticas que los economistas liberales efectúan al impuesto general sobre las ventas, el reformador español pretendió evitar los efectos provocados por esta modalidad de tributación, especialmente en aquellos productos que constituían elementos del coste para las empresas, y apoyándose en el lanzamiento de la Comisión de Presupuestos de las Cortes, optó por reducir el número de los bienes grabados.

Esta decisión trascendental habría de configurar el futuro de nuestra imposición indirecta, que en adelante caminaría durante más de un siglo por la senda de los grámenes específicos. La historia social de España del siglo XIX se encuentra jaronada por una creciente hostilidad popular a esta modalidad de imposición. Tras sucesivos retoques desde su implantación, y habida cuenta el reducido número de productos que le servían de apoyo, la presión tributaria sobre los productos grabados tendía a aumentar, desencadenándose a agitaciones y protestas, en respuesta a las cuales se producen intentos de reforma.

El más radical aconteció en plena revolución del 1868, cuando se pretendió, mediante el Real Decreto 12 de Octubre de ese año, hacer realidad el ideal progresista de establecer un sistema tributario sin impuesto de consumo. El propio Figuerola habría de reconocer lo inútil de este propósito, ya que la realidad fiscal acabó por imponerse a los deseos reformadores. Este es el camino que, de nuevo, habría de emprenderse con el Decreto Ley de 28 de Junio de 1874, en el que Camacho trata de volver hacia un grámen de carácter general que se aplicaría no sólo a los bienes anteriormente grabados, sino que se extendía a todas las especies de comer, beber y arder, aligerándose en parte por la vía de ampliación de los artículos sujetos la presión firme existente sobre los grabados.

No obstante, este intento de extensión del grámen, la imposición de sobre consumos específicos seguiría hasta finales del siglo, reafirmando su vigencia con alteraciones fundamentales. Como consecuencia de ello, nuestro sistema fiscal llega a los inicios del siglo XX desprovisto de un impuesto general sobre el consumo. De este hecho tuvo completa conciencia el legislador, por lo que quedaba planteado de forma permanente el tema de la reforma de la imposición sobre consumos específicos.

Las vicisitudes de aquel propósito nos llevan a 1912, cuando Canalejas dispuso un plan para su reforma. La ley que fue aprobada, siendo Rodríguez Áñez ministro de Hacienda, pretendía suprimir gradualmente el impuesto de consumos. Esta actuación se iniciaría con la sal, continuaría con los alcoholes, para afectar a partir de 1916 a los restantes conceptos.

De esta manera, la imposición sobre determinados consumos parecía recibir su sentencia final. No obstante, la insuficiencia financiera de nuestra hacienda obliga a llevar a cabo medidas discrecionales de carácter esencialmente reclamatorio. De nuevo, pese al intento anterior de Canalejas y Rodríguez Áñez, habría de ser por la vía de los impuestos específicos por donde se pretende contribuir al restablecimiento de la suficiencia presupuestaria.

Nacen de esta forma los impuestos de transportes, alcoholes, azúcares, pólvora y mechas explosivas, gas electricidad, carburo, achicoria y sucedentes del café, cerveza, gasolina y circulación de automóviles. Un último intento reformador que no llegó a tener vigencia, corría a cargo de Bugayal en 1919. En él se apuntaba a lo que luego se ha estimado logros de perfeccionamiento, como el gramen de autoconsumo, la devolución de los impuestos que hubieran recaído sobre la exportación y la obligatoria expedición de facturas.

Pese al mismo, la tradición se cumple una vez más, alcanzándose en 1986 con total vigencia de la trayectoria iniciada en 1845. Había de ser la ley de 17 de diciembre de 1940 la que, consciente de la vuelta que hacia un impuesto general habían efectuado los sistemas fiscales de los países más desarrollados, declarase en su exposición de motivos la vocación de estructurar un impuesto sobre el volumen de ventas. No obstante la pretensión de esta ley del año 40, en el capítulo quinto de la Ley de Reforma no existe tal contribución unitaria, ni ésta recayó sobre la generalidad del consumo.

En lugar de establecer un tributo general sobre el volumen de ventas, se regulan una vez más diversos impuestos sobre una serie de artículos específicos con graves defectos de técnica fiscal. El primero de estos es aquel en virtud del cual se sujetan a gramen los bienes y servicios utilizados en la producción con el consiguiente efecto sobre la estructura de costes. El segundo se produce al establecer el tributo en la fase productiva, lo que provoca su ulterior ampliación.

Todo ello impedía, como es lógico, el cálculo exacto de su incidencia sobre las exportaciones necesarias para preservar la posición competitiva de nuestros productos frente al exterior. La última reforma importante es, como se sabe, del año 1934, más de un siglo después de la reforma fundacional de nuestro sistema tributario, y ya cuando la Fiscalía Europea había incorporado el impuesto general sobre las ventas como técnica para agravar el consumo, el

legislador español reincorpora al cuadro tributario vigente esta institución a través del impuesto general sobre el tráfico de las empresas. Pese a su defectuosa concepción, el impuesto sobre el tráfico de las empresas, junto a la restante modificación de la imposición indirecta española, supuso un gran paso adelante en orden a simplificar y racionalizar la diversa tributación sobre los consumos.

Desde esta fecha hasta el momento presente, la imposición sobre el consumo se configura alrededor de dos clases de impuestos. Primero, el impuesto general que grava las operaciones características del tráfico mercantil, delimitando así su ámbito respecto del otro impuesto general sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, concebido para recaer sobre el tráfico civil. En segundo lugar, como inevitable secuela histórica, un conjunto de impuestos específicos de lujo y especiales, sólo parcialmente justificados en una concepción moderna de la imposición sobre el consumo.

Pese al celebrado y tardío retorno del impuesto general, la acción del año 64 era ya entonces una alternativa a la sentenciada a medio plazo, pues suponía elegir uno de los impuestos generales que tanto la doctrina como la experiencia disponible en 200 países había revelado más defectuosos. Tales defectos, corroborados por nuestra propia experiencia, son los que en última instancia plantean como tarea urgente de hoy la necesidad de reformar nuestra imposición directa sobre el consumo y su sustitución por el impuesto solvato añadido.