

Lección 9

La imposición al consumo

1. EL CONSUMO COMO OBJETO IMPONIBLE

1.1 Configuración de la Imposición al consumo

Tanto en nuestro país como en los restantes de la Unión Europea, los impuestos que tienen al consumo como objeto imponible son, en la actualidad, uno de los tres pilares sobre los que se asienta el grueso de su recaudación tributaria (las otras dos son el IRPF y las Cotizaciones a la Seguridad Social), tratándose por otra parte de una forma de imposición acerca de la que se da un raro consenso entre los más prestigiosos expertos (Grabower, Schumpeter, Due,.. etc) a la hora de señalar como el precedente riguroso de ella a la alcabala castellana, que fue un gravamen creado por Alfonso XI para subvenir a las necesidades financieras que le surgieron como consecuencia del sitio y toma de Algeciras en 1342 y que, con denominaciones varias, llegó «viva» a la Reforma Tributaria de 1845, que fue el hito que marcó, en la Historia Financiera de España, la ruptura definitiva con el sistema de imposición del caduco Antiguo Régimen que aún pervivía en nuestro país.

Dos son, entre otras muchas de menor entidad, las razones que permiten explicar tan antigua pervivencia de esta figura tributaria en los ordenamientos fiscales de la actualidad: su gran capacidad recaudatoria y la economicidad de su gestión; así como dos son también los defectos más graves que, tradicionalmente, la doctrina financiera les ha venido atribuyendo: su absoluta falta de equidad y sus efectos distorsivos sobre los precios del mercado; si bien, justo es decirlo también, a la hora de contrastar en la misma balanza unos y otros, el fiel de la misma casi siempre se ha inclinado por el lado de sus más que atractivas ventajas, las cuáles por otra parte son consecuencia directa de la sencillez con la que se configuran las distintas modalidades tributarias en que se puede concretar esta forma de imposición, tal y como puede comprobarse en la resumida descripción que de sus principales elementos constitutivos se ofrece a continuación.

Objeto Imponible. Atendiendo a este elemento, inicialmente pueden distinguirse dos tipos distintos de gravámenes al consumo: uno que comprende a aquellos impuestos que tienen como objeto al consumo en general (esto es, a todos los actos de consumo, sean estos de la naturaleza que sean) cuya denominación genérica es la de impuestos sobre el volumen de ventas o la cifra de negocio, y otro que engloba a aquellas variantes impositivas que gravan sólo determinados consumos y que, precisamente por ello, son conocidos como impuestos selectivos al consumo o, también, como impuestos sobre consumos específicos.

Hecho Imponible. Es en la delineación de este elemento donde radica la singularidad de esta forma de imposición. En efecto, si bien el que el objeto de gravamen sea el consumo nos induciría a considerar como supuestos de sujeción al impuesto (hecho imponible) a aquellos actos con los que el titular de la capacidad sujeta a gravamen (consumidor) la pone de manifiesto (adquisiciones de bienes y servicios

para consumirlos), lo que el tributo hace es fijarse sin embargo en las transacciones previas a aquellas en que necesariamente hay que incurrir para consumir, esto es, en las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones efectuadas por los empresarios y profesionales, siendo la razón de tal peculiaridad el reducir el número de protagonistas de las operaciones sujetas a gravamen para facilitar su control y hacer más barata su gestión mediante el desdoblamiento de sus elementos personales que a continuación se comentan.

Sujeto Pasivo. Articulado el hecho imponible en torno a la realización de operaciones de entrega de bienes, prestación de servicios e importación, resulta evidente que el sujeto pasivo del impuesto no es otro que el empresario o profesional que las realiza, Es decir, que quien asume las distintas obligaciones formales que comporta el tributo es el transmitente de la operación sujeta a gravamen, por más que el contribuyente o titular de la capacidad de pago que se pretende alcanzar el impuesto sea otra persona distinta (el receptor de la transacción o consumidor final), siendo el proceso de traslación impositiva vía precios, también denominado repercusión del gravamen, el mecanismo mediante el cual, al final, quien satisface de forma efectiva el impuesto sobre el consumo sea el consumidor.

Nótese que con este procedimiento de exacción lo que se consigue es que efectivamente paguen el impuesto aquellos que consumen, si bien se responsabiliza de la gestión del mismo a un colectivo muchísimo más reducido (el de los suministradores) y por ello más fácilmente controlable por parte de la administración tributaria.

Base y cuota. Este impuesto es un gravamen que opera sobre un concepto de base imponible que es real, objetivo y notablemente simple: el valor de transacción de la operación de que se trate en cada momento o precio de la misma. Es decir, que estamos ante la base imponible de un tributo a la que se puede acceder sin tener que recurrir a cálculos más o menos complejos, ni a disposiciones legales de carácter complementario más o menos dispersas por el ordenamiento jurídico, como habitualmente ocurre con los impuestos personales sobre la renta o el patrimonio, lo que no deja de ser una gran ventaja tratándose, como se trata, de un impuesto que afecta a un número tan elevado de operaciones.

Por su parte, también la cuota tributaria es un elemento cuantitativo del Impuesto harto sencillo de obtener, pues, o bien se trata de impuestos de suma fija, en los que la cuota viene unilateralmente cifrada por la administración a partir de magnitudes distintas al valor (situación habitual en los impuestos sobre los consumos específicos como veremos), o bien se trata de impuestos "ad valorem" de carácter proporcional, en los que, para calcular la cuota, basta con aplicar de manera fija un determinado porcentaje al precio de la operación sujeta.

A la vista de la descripción de sus principales elementos configuradores, pocas dudas pueden quedar respecto a la observación inicial de la comodidad de gestión de estos impuestos, pues los mismos, no sólo limitan considerablemente el número de agentes sociales que realizan operaciones sujetas a gravamen, es que, además, el cifrado de lo que han de liquidar cada uno de ellos es también automático, pues no es sino el valor del volumen de operaciones realizado multiplicado por el tipo de gravamen; por más que en lo tocante a la comodidad de gestión, aún cuando parezca increíble, nunca se podrán superar los niveles que de ella alcanzó la vieja imposición

al consumo española, cuya exacción y cobro se hacía descansar en el sistema de sisas. En efecto, la idea no podía ser más simple y efectiva, lo que se hacía era gravar ciertos géneros ligados al consumo de la mayoría de la población (vino, vinagre, aceite, carnes, jabón, velas de sebo...) mediante una rebaja determinada o sisa en la medida (peso o volumen) de la cantidad vendida por los vendedores últimos de tales productos, exigiéndoseles a estos sin embargo que liquidasen lo sisado en metálico (Así, por ejemplo, en el S. XVII se autorizaba a los vendedores tanto de vino como de aceite a que sisasen una octava parte de las ventas que hiciesen). Es decir, que frente a la eterna pregunta de nuestros días (este precio es ¿con o sin impuesto?), entonces la cosa era hartos simple, el impuesto se pagaba «directamente» con parte del propio producto que se adquiría y sanseacabó. ¡Ahí es nada!. Pero es que, si a esta contrastada comodidad de gestión, se le añade la alta capacidad recaudatoria de estos impuestos debido a la amplitud de su base teórica de exacción -el consumo nacional-, puede entenderse sin grandes esfuerzos porqué esta forma de imposición ha tenido tanta atractivo entre políticos y administradores tributarios.

1.2 Modalidades impositivas

Dada la antigüedad de esta forma de imposición, nada tiene de sorprendente que en la actualidad podamos hablar de una pluralidad de modalidades impositivas con el gasto en consumo como objeto de gravamen, pudiéndose en principio considerar las clases a continuación enumeradas.

Impuesto Personal al Consumo. Que para no complicar en exceso las cosas, cabría decir de él que es algo así como un impuesto sobre la renta personal gastada en vez de sobre la renta personal obtenida, que es lo que es el IRPF ya visto. Se trata de un impuesto inexistente en los sistemas fiscales de la actualidad, por más que su instauración en los cuadros tributarios correspondientes a sociedades desarrolladas fue durante algún tiempo campo de álgidas controversias doctrinales entre teóricos, políticos, administradores tributarios y fuerzas de presión social, ya que aún estando concebido con la intención de ser lo menos beligerante en el sistema productivo, tanto por el propio impuesto como por las exigencias adicionales que comporta (diferentes impuestos patrimoniales sobre todo), su resultado final afecta a la distribución personal de la renta mucho más de lo que los valores prevaecientes en las sociedades punteras de nuestros días admiten como aceptable.

Impuestos sobre el consumo en general. Conocidos también como sobre el volumen de ventas o sobre la cifra de negocios, son gravámenes vinculados a la producción de bienes y servicios, pues es a través de su proceso de producción como se concreta la correspondiente exigencia tributaria tal y como a continuación brevemente se explica.

En efecto, dejando al margen nociones y conceptos de producción más rigurosos desde el punto de vista del análisis económico, y entendiéndola simplemente como el proceso que transforma bienes y servicios en otros bienes y servicios más próximos al consumo, o lo que es lo mismo pero dicho en otros términos, como una secuencia lineal de fases por las que sucesivamente van atravesando los bienes desde su primera manufactura hasta su puesta a disposición de los consumidores finales (fabricantes iniciales → mayoristas en sus distintas modalidades → minoristas → consumidores), gravar el consumo total que tiene lugar en el país puede hacerse de

dos manera distintas: haciendo tributar directamente a todos los individuos por los bienes y servicios que adquieren para su consumo y el de su familia, lo que nos lleva al impuesto personal sobre el gasto antes mencionado, o bien aplicando el impuesto en una o varias de las fases por las que ha de pasar el bien a fin de que su carga se sume al valor del output de tal fase y vaya siendo arrastrada en el precio del bien a lo largo de lo que resta de proceso productivo hasta llegar al consumidor final. Esta segunda manera -indirecta- de entender a la imposición al consumo presenta a su vez las tres siguientes variantes:

- Impuestos monofásicos sobre las ventas, que son los que gravan una única vez, o en un único punto, el proceso de producción y distribución de bienes y servicios, desplazando la carga del impuesto hacia el consumidor vinculándola al precio de las sucesivas entregas o prestaciones hasta llegar a él. En consecuencia, esta variante presenta tres posibilidades a su vez: el impuesto monofásico sobre los fabricantes, el monofásico sobre los mayoristas y el monofásico sobre los minoristas.
- Impuestos plurifásicos sobre las ventas o en cascada, que son los que gravan todas y cada una de las fases del proceso de producción y distribución de bienes del sistema, desde la primera transformación de materias primas hasta la venta al por menor de los correspondientes bienes o servicios.
- Impuestos sobre el Valor Añadido, que son una modalidad híbrida de las dos anteriores, pues aún gravando todas las fases del proceso de producción, únicamente inciden en una parte del valor del bien en cada una de ellas (el valor añadido), siendo obviamente la idea sobre la que se sustentan que el valor de un bien que llega a su destino final (el consumo) no es sino la suma de todos los valores parciales que se han ido generando y añadiendo en todas y cada una de las fases por las que ha ido atravesando el mismo en su proceso de producción.

Impuestos sobre determinados consumos. Estos impuestos, a diferencia de los anteriores, lo que persiguen es hacer tributar sólo el consumo de determinado bien, por entender que el gasto de renta en ellos es una manifestación concreta y particular de capacidad de pago; lo cual, dicho sea de paso, no deja de ser harto discutible como veremos. Por otra parte, y forzando algo las cosas, pueden diferenciarse también aquí dos variantes de esta modalidad de imposición al consumo:

- Los impuestos al comercio exterior, también son conocidos como Renta de Aduanas y mal denominados Aranceles; los cuáles no pueden ser considerados en puridad como tales impuestos al consumo, pues igual gravan la importación (y en ocasiones la exportación) de bienes de consumo que de bienes de capital, por lo que su inclusión en este grupo no obedece sino a razones de simplificación taxonómica.
- Los impuestos selectivos al consumo también llamados sobre consumos específicos e, igualmente, accisas, que, a diferencia de los impuestos al comercio exterior, si que han de ser considerados impuestos al consumo a todos los efectos.

2. IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS: ASPECTOS PROBLEMÁTICOS

Al igual que ocurre con sus ventajas, los aspectos problemáticos de los impuestos sobre la cifra de negocios son numerosos y notablemente variados, difiriendo mucho

sin embargo en función de la modalidad de gravamen sobre las ventas que se considere. Es por ello que, en lo que sigue, nos limitaremos a comentar brevemente las dos cuestiones que mayor calado y enjundia tienen: la concerniente a la delimitación de su sujeto pasivo, así como la relativa a las alteraciones que introducen el sistema de precios.

La primera de las cuestiones aludidas -la delimitación de su sujeto pasivo- es un asunto que afecta exclusivamente a los impuestos monofásicos sobre el volumen de ventas. En efecto, si del impuesto tienen que ser responsables únicamente los empresarios y profesionales situados en una fase concreta del proceso lineal de producción y sólo en esa, pues luego el impuesto es «arrastrado» a lo largo de lo que resta de proceso productivo hasta llegar al consumidor final, los productores elegidos como punto de impacto del impuesto tiene que estar perfectamente deslindados de los demás o de lo contrario se corre el riesgo de que toda la construcción tributaria sobre las ventas se venga abajo; lo que de inmediato plantea la cuestión de cómo se delimita de manera inequívoca en una economía mínimamente desarrollada, y por ende compleja, a los empresarios elegidos como sujetos pasivos, sean estos fabricantes, mayoristas o minoristas. Dicho en otros términos, ¿cómo se impide a un fabricante por ejemplo, efectuar directamente ventas a los minoristas o, incluso, a los consumidores?. El problema desde luego no es baladí, pues requiere entrar en sistemas de licencias y concesiones tan complejos como costosos de controlar.

Pero es que además, aún cuando se respetasen escrupulosamente las distintas funciones y competencias que a cada tipo de empresario se le asignarán en el proceso de producción, un impuesto sobre las ventas monofásico, y más cuanto más alejado del consumidor final se sitúe, es beligerante en favor de la integración empresarial vertical; es decir, induce a las empresas a desarrollar actividades y funciones propias de las fases siguientes o anteriores a ella para poder así realizar operaciones no sujetas a gravamen. Así por ejemplo, en el caso de los monofásicos sobre el fabricante, éstos tratarán de desarrollar funciones y actividades mayoristas también, pues las ventas correspondientes a las mismas no se ven sujetas a tributación.

De todas formas, aún siendo de importancia los inconvenientes que respecto a la delimitación de su sujeto pasivo presentan los impuestos monofásicos sobre el volumen de ventas, éstos sin embargo no tienen el alcance del otro gran escollo de esta forma de imposición: las distorsiones que introduce en el sistema de precios, las cuáles, conocidas en el peculiar argot de los hacendistas con la absolutamente incorrecta y execrable expresión de efecto piramidación, pasamos inmediatamente a explicar, no sin antes advertir que si los contenidos de este primer párrafo explicativo no se entienden muy bien en su primera lectura, ello no debe preocupar en demasía, pues el fenómeno que aquí se intenta describir se va a aclarar a continuación mediante un ejemplo que se recoge en el cuadro nº 1.

El citado efecto consiste en que, al gravar el impuesto monofásico las ventas de una de las fases del proceso de producción y superponer el tributo al precio de mercado de su output e input de la siguiente fase, los empresarios de la siguiente fase no cifrarán ya su margen de beneficios sobre sus costes totales exclusivamente como en teoría deberían hacer, sino en tales costes incrementados en el impuesto que sus proveedores les han repercutido, con lo que el valor de su output en el mercado va a estar acrecido, además de en el impuesto que se viene arrastrando de la fase ante-

rior, por el diferencial en el margen de beneficios que el impuesto arrastrado ha ocasionado. Como, además, este hecho se va a repetir tantas veces como fases haya entre el punto de impacto del impuesto y el consumidor, el resultado final no va ser sino un acrecentamiento amplificado del precio a pagar por el consumidor que, imaginariamente desde luego, podemos asociar a una pirámide (¿porqué no a la de un cono?) colocada en posición horizontal. De ahí la detestable e incorrecta denominación de efecto piramidación que se le viene dando al fenómeno en cuestión.

Como, tanto por su inadecuada denominación como por lo pejugueramente prolijo que resulta su esclarecimiento, la primera explicación de este fenómeno puede resultar un tanto abstrusa, vamos describirlo a continuación apoyándonos en el ejemplo numérico que recoge el Cuadro nº 1, el cuál no sólo ilustra la idea implícita en el efecto acrecentamiento de los precios (incluso efecto piramidal tampoco estaría mal dicho), sino que, a la vez, nos permite apreciar su distinta magnitud en función del impuesto sobre ventas que estemos considerando.

CUADRO NUMÉRICO Nº 1

FASE DEL PROCESO	Sin T	TF (5%)	TM (3%)	TD (2%)	TP 0,86%	I.V.A. al 2 %
FABRICANTE						soporta e ingresa: 2
Adquisición Inputs	100	100	100	100	100,86	100 + 2
Gastos Producción	50	50	50	50	50	50
Beneficio (20%)	30	30	30	30	30,17	30
Valor Mercado	180	180	180	180	181,03	180
Impuesto	---	9	---	---	1,56	IVA repercutido: 3,6 A ingresar: 3,6 - 2 = 1,6
MAYORISTA						IVA soportado: 3,6
Adquisición Inputs	180	189	180	180	182,59	180 + 3,6
Gastos Producción	70	70	70	70	70	70
Beneficio (20%)	50	51,8	50	50	50,52	50
Valor Mercado	300	310,8	300	300	303,11	300
Impuesto	---	-----	9	---	2,61	IVA repercutido: 6 A ingresar: 6 - 3,6 = 2,4
MINORISTA						IVA soportado: 6
Adquisición Inputs	300	310,8	309	300	305,72	300 + 6
Gastos Producción	75	75	75	75	75	75
Beneficio (20%)	75	77,16	76,8	75	76,14	75
Valor Mercado	450	462,96	460,8	450	456,86	450
Impuesto	---			9	3,93	IVA repercutido: 9 A ingresar: 9 - 6 = 3
PRECIO AL CONSUMIDOR	450	462,96	460,8	459	460,79	450 + 9 de IVA repercutido

Con la vista en el citado cuadro, comencemos por el principio entonces. Supóngase que en el sistema sólo existe un único bien de consumo cuya producción atraviesa linealmente las tres consabidas y tópicas fases de fabricación, mayorista y minorista, siendo su secuencia como a continuación describe la primera columna del cuadro nº

1, que es en la que se representa lo que ocurre con la producción de nuestro imaginario bien de consumo en ausencia de impuesto alguno.

En este caso, de lo que se nos está informando es que el fabricante, para manufacturar el bien en cuestión, ha de adquirir inputs por valor de 100, tiene unos gastos de producción (laborales, administrativos...) de 50 unidades y, además, ha de considerar su propio beneficio, que, para simplificar, vamos a suponer que todos los empresarios cifran aplicando un margen del 20% sobre sus costes totales, incorporando así al valor de su output total otras 30 unidades. Con todo esto, el fabricante pone su producción en el mercado con un valor de 180.

A continuación, el mayorista adquiere el output anterior por esos 180 que es su valor en el mercado, le incorpora otras 70 unidades por sus costes, y le añade otras 50 unidades en concepto de margen de beneficios (20% sobre los demás costes), siendo el valor con el que el mayorista coloca el nuevo producto en el mercado de 300 unidades. Finalmente, el minorista adquiere por 300 unidades la producción al mayorista, le añade sus propios costes (75) y su margen de beneficios (75), y pone a disposición del consumidor el bien de consumo por un valor de mercado de 450.

Hasta aquí lo que ocurriría sin la presencia de impuesto alguno. Supongamos ahora que el estado precisa de una recaudación tributaria de 9 unidades y que decide obtener la misma gravando al consumo. Ahora bien, como son varias las opciones que tiene para ello, vamos a averiguar primero cuál es la figura que más le conviene, bien por sus mayores ventajas o bien por sus menores inconvenientes.

Comencemos por los impuestos monofásicos al fabricante, ya que son estos los que inician el proceso de producción. Como se ha dicho, con esta variante de monofásico, lo que se hace es gravar exclusivamente las ventas del fabricante con la intención de que su carga se traslade, vía precios, a lo largo de todo el proceso lineal de fabricación y distribución, hasta llegar al consumidor final según la conocida secuencia: Fabricante > mayorista > minorista > consumidor

Pues bien, dado que la recaudación que el estado precisa es de 9 unidades y que la base sobre la que se va a girar el impuesto -el valor del output del fabricante- es de 180, el tipo de gravamen del impuesto al fabricante será del 5%, situación que recoge la segunda columna del cuadro nº 1.

Efectivamente, tal impuesto proporciona la recaudación esperada de 9 unidades; pero obsérvese que, a diferencia de lo que ocurría antes del establecimiento del impuesto, los beneficios del mayorista y del minorista son ahora respectivamente un 3,6 y casi un 2,9 % respectivamente más elevados que antes de establecerse tal gravamen, así como además, y en esto es en lo que consiste el efecto acrecentamiento, los sucesivos precios han ido paulatinamente amplificándose hasta llegar al consumidor final, el cuál se enfrenta a un precio acrecentado, no sólo en las 9 unidades correspondientes al impuesto sino en 12,96, que es el resultado de la superposición de 3,96 unidades en que se han acrecido los beneficios empresariales del mayorista y el minorista respecto a las 9 unidades que el estado ha recaudado gravando las ventas del fabricante.

Dado el inconveniente implícito en el impuesto monofásico a los fabricantes, el estado puede optar por tomar al mayorista como punto de impacto del impuesto para conseguir las nueve unidades, entre otras razones, porque ello le permite aplicar un tipo de gravamen más reducido, ya que la base sobre la que el impuesto se gira -el valor del output- es mayor que en el caso de los fabricantes. Esto es lo que recoge la tercera columna del cuadro nº 1, en la que se puede ver cuáles son las implicaciones de que el estado establezca un gravamen monofásico a los mayoristas del 3% que le permite recaudar las 9 que precisa, y en la que puede comprobarse que si bien este nuevo impuesto atenúa el efecto agrandamiento de los precios al consumo, éste todavía subsiste.

Ante los inconvenientes que comporta gravar las dos fases antedichas, y en su empeño de mantener un impuesto monofásico, el estado puede decidirse por tomar a los detallistas o minoristas como punto de impacto de un gravamen del 2 % sobre sus ventas. Esta elección, como puede comprobarse (cuarta columna del cuadro nº 1), supone eliminar por completo el efecto ampliación de los precios que acarrearán los anteriores gravámenes, pues aquí el precio al consumidor se incrementa estrictamente en lo que aumenta la recaudación impositiva, permitiendo por añadidura menor tipo de gravamen incluso que en el caso de los mayoristas. No obstante, con tal elección se ve agravado -y de qué manera además- el problema de los sujetos pasivos del tributo, pues, en esta fase, éstos serán siempre los más numerosos y, dada su dimensión económica y lo escasamente documentado de sus sistemas de registro y contabilización, los que mayores dificultades de comprobación y gestión comportan.

Visto que cualquiera de los impuestos monofásicos no es sino una fuente de problemas, la autoridad fiscal tiene todavía la opción de inclinarse por el impuesto plurifásico o en cascada para obtener la recaudación deseada de 9 unidades. Ello le va a permitir obviar el gran problema del deslinde de los empresarios que han de ser sujetos pasivos del impuesto de aquellos que no han de serlo, pues con esta solución van a tener tal categoría todos aquellos que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios, al margen de cuál sea su ubicación en el proceso de producción. Además, la amplitud de una base imponible nacional tan grande -el valor de todas las transacciones mercantiles que tienen lugar en el mercado-, posibilitan la utilización de un tipo notablemente más reducido que en cualquier otro impuesto sobre las ventas para una misma recaudación (en el ejemplo que venimos manejando el 0,87 %). Pero en este punto se acaban las ventajas, porque en lo que se refiere al efecto piramidal, el impuesto plurifásico, como se puede comprobar perfectamente en la columna quinta del cuadro nº 1, provoca en cuantía casi tanto como si el impuesto se ubicase en la fase fabricante y, además, se deja sentir en todas y cada una de las fases del proceso lineal de producción, cosa que no ocurre con los monofásicos, en los que tal fenómeno no afecta para nada a las fases anteriores a la elegida como punto de impacto.

3. EFECTO PIRAMIDAL Y COMERCIO INTERNACIONAL

Una de las facetas de esta amplificación de los precios con la que, históricamente, teóricos y administradores tributarios se han mostrado más críticos es la relativa a sus perniciosas consecuencias sobre las relaciones económicas internacionales,

cuestión esta sobre la que, a pesar de su importancia y el gran debate teórico que ha suscitado, aquí solo vamos a pasar de puntillas; vamos, justo lo necesario para poder entender mejor el porqué del IVA.

Algo que por evidente no precisa de mayor explicación, es que la amplificación de los precios asociada a la imposición sobre las ventas no es un fenómeno que se deje sentir exclusivamente en el mercado interno del país que establece dichos gravámenes. Muy al contrario, al ir el tributo implícito en el precio del bien a lo largo de las sucesivas etapas por el que el mismo va atravesando hasta llegar al consumidor, en caso de que el proceso de producción y comercialización traspase los límites fronterizos del país y el bien sea adquirido al final del mismo por un consumidor residente en otro país, el precio satisfecho por éste llevará implícito, como mínimo, el efecto piramidal ocasionado por el impuesto de ventas del país exportador hasta llegar a la frontera. Lo que, en definitiva, viene a decirnos que estos impuestos sobre ventas, no sólo distorsionan el sistema de precios nacionales, sino que además conculcan la neutralidad del libre juego de la oferta y la demanda internacionales.

Esta prolongación internacional de la amplificación de los precios debida a los impuestos sobre las ventas adquiere una relevancia especial si además tomamos en cuenta una faceta de este tipo de imposición no considerada hasta ahora: las distintas formas en que el mismo puede ser entendido y, consecuentemente, exigido. En efecto, si bien hasta aquí hemos considerado a estos tributos como impuestos al consumo, y como tales así los hemos denominado, también es posible entenderlos como impuestos a la producción, pues, como igualmente se ha dicho, es a través de las distintas secuencias que componen el proceso de producción como se asienta su exigencia. En consecuencia, esta dualidad en la forma de concebir a estos gravámenes da lugar a que, en el caso de bienes total o parcialmente producidos en un país y vendidos para su consumo en otro, se plantee de inmediato a cuál de las dos jurisdicciones fiscales corresponde la exigencia y recaudación del gravamen sobre las ventas correspondiente, a la del país donde el bien se ha producido o, por el contrario, a la del país en el que el bien se consume.

Como a nadie se le escapa, el alcance e importancia de este asunto ha sido causa de un ya antiguo y notablemente movido debate, no cerrado por ahora sino sólo de manera transitoria, entre los partidarios del Principio del Origen, que es el criterio que sostiene que estos impuestos deben ser aplicados en el país donde los bienes se producen, y los del Principio del Destino, que obviamente defiende que es en el país donde se consumen los bienes objeto de intercambio internacional donde debe aplicarse estos gravámenes. El hecho de que en un curso como éste no nos sea posible dedicar a este asunto más atención no debe llevar a la errónea creencia de que ésta es una cuestión de índole menor o de escasa relevancia. Antes bien al contrario, las consecuencias que se derivan de la adopción de uno u otro de los criterios enunciados son, además de muy numerosas, de una gran trascendencia para los países implicados. Así, ha de mencionarse, cuando menos, que la adopción del Principio de Origen en la imposición de las ventas, cuando ésta afecta a transacciones internacionales, otorga una importante ventaja a aquéllos países que son más productivos en términos reales (mayor nivel tecnológico y/o bajos costes laborales) o con menor presión fiscal sobre su actividad empresarial (IRPF e I.S); mientras que por su parte, la adopción del Principio de Destino, hablando en términos generales desde luego, supone un abaratamiento de las exportaciones, que permite a los pro-

ductores extranjeros competir con las empresas del país importador en igualdad de condiciones. En este sentido y dado el valor reverencial que actualmente se atribuye al mercado, tras un dilatado y nada sencillo proceso negociador multilateral que tuvo en la OCDE y en el extinto GATT sus principales lugares de encuentro (y en los foros antiglobalización y de lucha contra la pobreza los de desencuentro), el Principio del Destino es el criterio por el que se han pronunciado la mayoría de los países en lo que a la imposición sobre las ventas vinculadas a las transacciones internacionales se refiere.

Ahora bien, el cumplimiento del Principio de Destino con unos impuestos al consumo como los hasta aquí vistos, pasa por el establecimiento de unos controles y ajustes de carácter fiscal en las fronteras de los países que permitan subsanar la falta de uniformidad fiscal de las diferentes naciones que comercian entre sí. Básicamente estos ajustes consisten en constatar primero, y corregir si procede, que las exportaciones de otros países (importaciones del considerado) vengan liberadas de los impuestos sobre ventas de su país de origen, así como gravar a los productos importados, como mínimo, con los impuestos que los mismos soportan en el país que los importa. Aceptada tal pretensión correctora de los ajustes fiscales en frontera, debe precisarse sin embargo que la validez de los mismos va a venir condicionada, principalmente, por la modalidad de imposición indirecta con que cuente el sistema fiscal del país que se considere. Así, si el gravamen al consumo en el país que exporta el bien se limita a contemplar la entrega de bienes finales de consumo (impuestos sobre ventas al detall), la determinación de la carga del tributo, como sabemos, no va a presentar graves problemas, pues puede ser directamente cifrada a partir de la base y del tipo impositivo. Ahora bien, si el gravamen se sitúa en fases anteriores, ya sea ésta la del fabricante o la del mayorista, el problema de determinación de la carga se complicará notablemente, ya que habrá de considerarse, y lo que es más complicado, calcularse, el efecto inducido y amplificado en los precios de los bienes al por menor -el descrito efecto piramidal- que el impuesto transmite sirviéndose del propio proceso productivo. Y, desde luego, si el sistema de imposición indirecta del país exportador descansa en un impuesto plurifásico, las dificultades a la hora de instrumentalizar la neutralidad tributaria en el comercio internacional a través de los ajustes fiscales en frontera serán las máximas que quepa imaginar, como fácilmente puede constatarse cotejando el cuadro nº 1 que nos está sirviendo como referencia aclaratoria.

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

4.1 Antecedentes

Si bien del IVA se tiene la idea, incluso entre personas familiarizadas con la actividad financiera, de que se trata de un tributo de “invención” reciente, ello no es cierto sino sólo a medias, ya que el mismo fue ideado y propuesto por el empresario y consejero fiscal Carl F von Siemens, en 1918, al gobierno alemán como alternativa al impuesto monofásico sobre las ventas que dos años antes éste había implantado en ese país, tratándose sin embargo de una propuesta fracasada. Unos años después, en 1952, el alto funcionario del Ministerio de Finanzas francés Maurice Lauré, con el fin de incentivar las inversiones empresariales en equipo y de limitar las distorsiones en los precios ocasionadas por la imposición plurifásica sobre las ventas, propuso la

sustitución del entonces vigente impuesto plurifásico, por un IVA de gestión notablemente sencilla gracias a un procedimiento de aplicación, denominado crédito del impuesto, que se le había ocurrido a él mismo, y que es con el que se aplica en la actualidad. Esta propuesta fue ampliamente debatida, siendo implantado en Francia el primer impuesto sobre el valor añadido a lo largo del bienio 1953-55.

Los excelentes resultados cosechados por esta nueva modalidad tributaria actuaron como acicates de otras administraciones tributarias occidentales, dándose así a lo largo de la década de los 60 del pasado siglo una sucesión de implantaciones del impuesto en distintos países europeos (Finlandia, Suecia, Noruega, Luxemburgo..) que culminó en la propuesta del Comité Financiero y Fiscal del Mercado Común, presidido por Fritz Neumark, de tomar a esta figura tributaria como impuesto en el que concretar la armonización de la imposición indirecta al consumo de los países miembros, cosa que terminó por documentarse en la ya histórica Sexta Directiva del Consejo de la CEE (78/388/CEE) por la que pasó a regirse la aplicación del IVA en todo el ámbito territorial de la entonces CEE, hoy Unión Europea.

4.2 Concepto y configuración

A pesar de que el IVA es un impuesto al que por lo común se le atribuye una gran complejidad de construcción y una enorme dificultad de comprensión, lo cierto es que, tanto la idea sobre la que se asienta, como la configuración con la que por lo general se aplica, son de una sencillez incuestionables.

A) Simplicidad de la idea subyacente

Empecemos con la idea que le sirve de punto de partida. Como ha quedado dicho, de lo que se trata con los impuestos sobre las ventas hasta aquí vistos es de gravar proporcionalmente el valor final de los bienes o servicios que los consumidores adquieren, es decir, el valor de los mismos, una vez han finalizado su recorrido a través de todas las fases que componen sus respectivos procesos de producción y comercialización, cosa que puede conseguirse aplicando cualquiera de los impuestos mono o plurifásicos sobre ventas ya explicados. Ahora bien, además de mediante tales variedades, es posible alcanzar dicho objetivo -gravar con carácter general el valor de lo que los consumidores finales adquieren- aplicando un impuesto proporcional en todas y cada una de las fases del proceso productivo pero, y en esto consiste la gran diferencia, girándolo exclusivamente sobre lo que en cada una de ellas se incrementa el valor del producto respecto a la anterior, en la intención de que la suma de todos estos gravámenes sobre los sucesivos incrementos de valor equivalgan, al final del proceso, a gravar el valor final del producto pagado por los consumidores. Dicho en términos sinópticos:

Sea un proceso lineal de producción en el que el bien, tras la incorporación de las materias primas (MP) al mismo, con valor VM, atraviesa sucesivamente n fases productivas hasta llegar al consumidor con un valor final VC

$$VM \rightarrow F_1 \rightarrow F_2 \rightarrow \dots \rightarrow F_n \rightarrow VC$$

Lógicamente, en tal proceso, el valor de las materias primas iniciales, más los sucesivos incrementos de valor que en cada fase se van añadiendo, dan lugar al valor final del bien antes de ser adquirido por sus consumidores.

$$VM + \Delta F_1 + \Delta F_2 + \dots + \Delta F_n = VC$$

Por lo que, aplicando un impuesto ad valorem proporcional de tipo t a todos los añadidos de valor de este proceso, obtendremos igual recaudación que si graváramos tal valor final con el mismo tipo impositivo.

$$t \times VM + [t \times \Delta F_1] + [t \times \Delta F_2] + \dots + [t \times \Delta F_n] = t \times VC$$

Es decir, que, razonadamente, hemos llegado a la obviedad de que no sólo es posible gravar estrictamente el valor final de los bienes y servicios de consumo mediante un impuesto monofásico minorista, que es el que carece efecto piramidal por más que sea el que mayores inconvenientes de delimitación de sus sujetos pasivos presenta, sino que ello también es posible gravando al mismo tipo impositivo únicamente los sucesivos incrementos de valor que los bienes y servicios van experimentando en todas y cada uno de las sucesivas fases del proceso de producción y distribución por las que estos van pasando en su recorrido hasta llegar al consumidor final.

Puesta de manifiesto la simplicidad de la idea sobre la que se asienta el impuesto, veamos ahora cómo la mecánica seguida en su aplicación tampoco le va mucho a la zaga, ello a pesar de que, conceptualmente hablando por lo menos, el tributo se gire sobre una magnitud -el valor añadido- de la que se puede decir cualquier cosa menos la de que su cálculo sea sencillo.

B) El valor añadido como magnitud económico-fiscal

Como se sabe, el valor añadido generado por una unidad de producción (empresa) a lo largo de un determinado período puede ser cifrado de dos formas distintas: por adición y por sustracción. En el primero, lo que se hace es sumar algebraicamente las retribuciones satisfechas a los diferentes factores de producción que han intervenido en la generación del output final de la empresa (sueldos, salarios, intereses, alquileres, beneficios, etc.). Se trata por lo tanto de una forma de calcular el valor añadido de cada unidad de producción que, a nivel agregado (nacional), la Contabilidad Nacional identifica con la Renta Nacional. Por su parte, el método de sustracción toma como punto de partida el valor del output o producto final de la empresa en el mercado, y de él deduce los costes de la totalidad de inputs, autoconsumos incluidos, en los que la empresa ha incurrido para obtener aquél. Obviamente, si los cálculos se hacen correctamente, estas dos vías o procedimientos deben llegar a idéntico resultado: el añadido de valor que la empresa genera por el desarrollo de su actividad a lo largo del ejercicio, siendo en consecuencia irrelevante por completo el sistema utilizado en tal cálculo, aún cuando salta a la vista que el método de sustracción es notablemente más sencillo de aplicar que el de adición.

Ahora bien, este valor añadido del que venimos hablando se refiere al generado por la empresa en la unidad de tiempo, por la totalidad de las actividades que desarrolla, no el que se genera en cada una de las operaciones que la entidad realiza, que es en el que aquí estamos interesados. Claro está que lo que en teoría es aplicable pa-

ra el todo, también lo es para las partes, por lo que, idealmente desde luego, también podría cifrarse el valor añadido de cada transacción económica realizada por la empresa de acuerdo a los dos procedimientos mencionados. No obstante, las dificultades que entrañan los cálculos correspondientes hacen absolutamente impensables los mismos en cualquier realidad empresarial, pues, si de por sí ya resulta difícil calcular el valor añadido en el período por sustracción (que de las dos mencionadas es la vía fácil), debido a la cantidad gastos generales y de proyección plurianual que el output del ejercicio lleva incorporados, a ver qué empresa está capacitada para establecer la proporción de tales partidas que corresponden a cada una de las operaciones por ella efectuadas.

Es decir, que, a primera vista al menos, no parece tan evidente que la sencilla idea del gravamen sobre los valores añadidos que sucesivamente van teniendo lugar a lo largo del proceso productivo sea, de igual forma, fácil de llevar a la práctica.

C) El crédito al impuesto, o haciendo fáciles las cosas difíciles

Si bien es totalmente cierto que el cálculo del valor añadido no es en absoluto cosa sencilla, paradójicamente, fue precisamente en este punto donde la propuesta de Lauré de 1952 estuvo más atinadamente imaginativa, como se explica a continuación.

En efecto, viendo que la articulación de un IVA en el que el empresario tuviese que cifrar la base imponible -el valor añadido- le conducía inexorablemente a una estructura impositiva en todo similar a un impuesto personal sobre la renta de la empresa en el ejercicio, se planteó la posibilidad de llegar al cálculo del impuesto a satisfacer en cada transacción por el empresario sin tener que cifrar su correspondiente base imponible, utilizando para ello un mecanismo de su ocurrencia, poco después bautizado como **del crédito al impuesto o de deducción**, de acuerdo al cuál lo que se hace es, en vez de calcular la base imponible primero y luego aplicar el tipo impositivo, operar directamente con las cuotas a través de la diferencia IVA repercutido en el precio de la transacción menos los IVAs soportados (en plural) que la misma lleve aparejadas, de acuerdo al siguiente razonamiento:

- 1) Según el aludido método de sustracción, el valor añadido (VA) en cualquier fase del proceso de producción del bien o servicio que se esté considerando es igual al valor de mercado del output de tal fase (V) menos el de todos los inputs en que se ha incurrido para ponerlo en el mercado (A), es decir, $VA = V - A$
- 2) En consecuencia, un impuesto a tipo fijo (t) sobre el valor añadido (VA) generado en la transacción es: $IVA = t \times (V - A)$
- 3) Y puesto que, si VA es $V - A$, ocurre que $t \times VA = (t \times V) - (t \times A)$
- 4) Entonces se que $IVA = (t \times V) - (t \times A)$

Es decir, que para calcular el IVA correspondiente a la operación que se esté considerando, el empresario **no necesita tener que calcular su base imponible** (valor añadido) y luego multiplicarla por el tipo de gravamen como en principio cabría pensar, sino que aplica tal tipo impositivo al valor de mercado de la transacción de que

se trate (precio) calculando así un «impuesto bruto» que es el que repercute junto al precio al destinatario de la transacción, si bien no implícito en él como ocurre en los impuestos monofásicos. Luego, cuando llega el momento de liquidar ante la oficina de recaudación por tal operación, lo que hace es restar de ese impuesto bruto que él ha repercutido a su cliente la suma de los impuestos brutos que a él le repercutieron al adquirir los inputs utilizados en la producción de tal output, obteniendo con ello el impuesto correspondiente a valor añadido de la operación estrictamente. Mayor sencillez no cabe.

Retomemos de nuevo el cuadro nº 1 y fijémonos en su última columna para seguir con un ejemplo numérico cuanto se acaba de decir.

- El fabricante adquiere a un suministrador materias primas que, para mayor sencillez, supondremos que éste ha producido directamente (ha aserrado madera de un bosque propio por ejemplo), siendo 100 el valor de mercado de ellas.
- Pero además, como el IVA al 2% existente se aplica como hemos dicho a todas las transacciones del sistema -en eso el IVA es plurifásico-, el proveedor repercute al fabricante un IVA bruto de 2, que, por haber partido de la hipótesis de que cuanto este proveedor manufactura es puro añadido de valor, habrá de ingresar en el Tesoro en su totalidad.
- El fabricante transforma estas adquisiciones en su producto final, vendiendo tal output al mayorista por un valor de 180, al que además ha de repercutir el impuesto bruto (2%) de forma separada; es decir, el mayorista tiene plena conciencia de que ha pagado 180 por el mueble y 3,6 de impuesto.
- Llegada la hora de liquidar el IVA por la operación en cuestión el fabricante no ha de preocuparse de saber cuál ha sido o ha dejado de ser su valor añadido, porque no lo necesita para nada; sabe que por lo que ha entregado ha repercutido un impuesto de 3,6, y que el impuesto que a él le repercutieron en las adquisiciones necesarias para poder hacer tal entrega fue de 2, por lo que lo que no queda sino abonar la diferencia entre ambos ($3,6 - 2$) y ya tiene cifrado el impuesto correspondiente al valor añadido generado por él (1,6).
- Esta misma forma de proceder se repite para la entrega del mayorista al minorista y la liquidación del IVA que aquél ha de hacer, obteniéndose como impuesto bruto que el mayorista repercute de 6 y como impuesto que ingresa a favor de la administración 2,4.
- Finalmente, el minorista, en su entrega al consumidor, repercute 9 en concepto de IVA por lo que entrega, liquidando 3 unidades, que es el resultado de restar del IVA que el repercute (9) el IVA que a él le repercutieron (6).

Pero no es ya únicamente que su mecánica de aplicación sea de una simplicidad manifiesta, es que además, el IVA es una variante de la imposición al consumo que participa en buena parte de las más importantes ventajas que presentan las otras modalidades de impuestos sobre las ventas, sin incurrir sin embargo en sus también advertidos inconvenientes. En efecto, como bien se puede comprobar a la vista del citado cuadro nº 1, el IVA:

- a) Como ocurre con los demás impuestos sobre las ventas, el gravamen se gira sobre una magnitud cierta y real -el precio de mercado de la transacción- que es perfectamente conocida, no sobre una base que ha de ser previamente cifrada mediante cálculos más o menos complejos.

- b) Al igual que ocurre con los impuestos plurifásicos, la delimitación del sujeto pasivo del impuesto es simple y no precisa, como en el caso de los monofásicos, de decisiones administrativas tan engorrosas como arbitrarias. Son sujetos pasivos aquéllos que efectúen las transacciones de consumo (entregas de bienes y prestaciones de servicios) en el desarrollo de una actividad económica y no hay más complicación.
- c) Dado que se aplica a la totalidad de las transacciones de consumo que tienen lugar en el país, no precisa de un tipo impositivo muy elevado para conseguir grandes recaudaciones. Como puede comprobarse en el ejemplo que nos está guiando, para la recaudación tomada como referencia (9) el IVA requiere el mismo tipo de gravamen que el monofásico minorista (2%), que si bien no es el más reducido, pues éste es el que corresponde aplicar al plurifásico (0,87), es ciertamente reducido en relación con los demás monofásicos.
- d) A pesar de ser un impuesto que se aplica en todas y cada una de las fases del proceso lineal de producción y distribución de los bienes y servicios de consumo, el impuesto carece de efecto piramidal alguno.
- e) Sea cual sea la fase del proceso lineal de producción en la que la transacción tiene lugar, el sistema de crédito al impuesto mediante el que se aplica el gravamen posibilita el saber, en todo momento y con absoluta certeza además, qué es lo que es precio de la transacción y qué es lo que es carga impositiva asociada a ella, lo que permite que los ajustes fiscales en frontera que hayan de practicarse en cumplimiento del principio de destino no precisen de complejos cálculos para cifrarlos sino que sean automáticos.

Cerramos aquí la descripción del IVA aludiendo a dos aspectos del mismo en su día señalados por el propio Lauré. En primer lugar, que se trata de un impuesto que no pone las cosas nada fáciles a su evasión, pues el lógico interés de cualquier empresario es que sus proveedores le facturen correctamente lo que adquiere y por lo que soporta el impuesto que luego él deducirá del que, a su vez, repercutirá a sus clientes. En segundo lugar, y por lo que se refiere al tipo de gravamen, advertir que el hecho de que haya de ser fijo no quiere decir que necesariamente haya de ser único también, sino que pueden establecerse (y de hecho así ocurre) tipos de gravamen distintos en función del bien o servicio al que se refiera la transacción sujeta a gravamen, lo que permite hacer tributar a tipos reducidos, o muy reducidos incluso, al consumo de bienes y servicios de primera necesidad o de satisfacción preferente, mientras que el consumo de artículos superfluos, o cuando menos prescindibles, puede ser gravado a tipos impositivos más elevados; lo que si bien no elimina la regresividad implícita en la imposición al consumo -recuérdese siempre que la mayor propensión al consumo la tienen siempre los estratos más bajos de la distribución personal de la renta-, al menos la atenúa en parte.

Todas las ventajas que adornan a esta modalidad impositiva sobre las ventas, tanto las explícitamente indicadas como aquellas que por no hacer más extenso este epígrafe hemos obviado, son las que la han llevado a constituirse en la variante de imposición indirecta más implantada en las distintas realidades tributarias nacionales occidentales y, además, en una de las piezas fundamentales de un proyecto tan ambicioso y complejo como es la construcción de un espacio económico común a numerosas y diferentes realidades nacionales, cuál es la actual Unión Europea.

4.3 Aspectos problemáticos del IVA: las exenciones

Además de las ventajas apuntadas, el impuesto también presenta algunos inconvenientes de cierta importancia, siendo sin duda el de las exenciones el que más y mayores distorsiones provoca. Es por ello que vamos a concluir este recorrido por el IVA y la imposición al consumo en general fijando nuestra atención en ellas.

En el IVA se viene denominando operación exenta limitada, u operación exenta sin más, a aquella transacción sujeta a gravamen por tratarse de una entrega o prestación propia del proceso de producción de bienes o servicios de consumo, en la que, sin embargo, la norma reguladora impuesto establece que el empresario que la realiza no repercute el IVA a su cliente. Pero es que además, como el empresario no repercute IVA en el precio de su entrega, la normativa del impuesto, a la hora de liquidar el tributo por tal operación, tampoco le permite deducirse el IVA que a él le repercutieron en los inputs que lleva incorporados lo que entrega exento de impuesto. Es decir, que si una transacción queda declarada exenta, el empresario que la ejecuta tiene que contar con que el IVA que a él le repercutan en las adquisiciones necesarias para realizarla va a ser un coste de producción más, pues no va a poder deducirlo del IVA repercutido a quien efectúa la entrega o la prestación.

Es decir. Que en el IVA las exenciones en general distorsionan gravemente su normal funcionamiento y socavan la virtualidad de sus principales ventajas: su neutralidad con los precios (efecto piramidal nulo) y su absoluta transparencia, tal y como puede comprobarse en el cuadro nº 2, elaborado específicamente a este fin. En él se representa el proceso de producción de un bien en sus distintas fases (en este caso cinco, más la correspondiente a la de la entrega de las primeras materias) en tres escenarios distintos: sin ningún tipo de impuesto en la primera columna, con un IVA del 10% en la segunda columna y, en la tercera columna, con el mismo IVA al 10%, pero declarándose exenta de gravamen a la tercera fase del proceso.

En la primera columna se ve el recorrido del bien en su camino hacia el consumidor, desde la entrega de las primeras materias primas a su fabricante inicial por un valor de 60 unidades, y cómo éste y los subsiguientes empresarios van incorporando sus costes de producción y márgenes comerciales al mismo hasta llegar al valor con el que es adquirido por el consumidor final (1.000).

En su segunda columna, el cuadro en cuestión nos muestra el mismo proceso de producción y comercialización del bien cuando en el sistema existe un IVA al 10%. Como sabemos, tal impuesto debe proporcionar a las arcas del estado 100 unidades (10% de 1.000), describiéndonos la columna citada el cómo se reparte tal recaudación global entre sus «recaudadores» parciales en virtud del mecanismo del crédito al impuesto con el que el tributo se aplica. Nótese que el tributo, aplicado con absoluta generalidad, es absolutamente respetuoso con los precios, y que la transparencia al respecto es absoluta: sea cuál sea la fase en la que el bien esté, lo que es precio y lo que es impuesto está perfectamente distinguido. Además, y como ya explicáramos, al consumidor le llega vinculado al precio del bien la carga tributaria estrictamente recaudada por el estado, esto es, sin efecto ampliación alguno.

FUNCIONAMIENTO DE LAS EXENCIONES EN EL IVA

FASES	SIN IMPTO	IVA General (10%)	IVA con exención
IVA INGRESADO POR LOS INPUTS DE LA 1ª FASE: 6			
1ª FASE IVA soportado Adquisiciones Costes Producción Beneficio (20%) Valor mercado IVA repercutido IVA a ingresar	 60 40 20 120	10% de 60: 6 120 10% de 120 = 12 12 - 6 = 6	10% de 60: 6 120 10% de 120 = 12 12 - 6 = 6
2ª FASE IVA soportado Adquisiciones Costes Producción Beneficio (20%) Valor mercado IVA repercutido IVA a ingresar	 120 80 40 240	12 240 10% de 240 = 24 24 - 12 = 12	12 240 10% de 240 = 24 24 - 12 = 12
3ª FASE (exenta) IVA soportado Adquisiciones Costes Producción Beneficio (20%) Valor mercado IVA repercutido IVA a ingresar	 240 110 70 420	24 420 10% de 420 = 42 42 - 24 = 18	ni repercute ni deduce IVA = coste más 448,8 Exención No hay ingreso
4ª FASE IVA soportado Adquisiciones Costes Producción Beneficio (20%) Valor mercado IVA repercutido IVA a ingresar	 420 130 110 660	42 660 10% de 660 = 66 66 - 42 = 24	Ninguno 694,4 10% de 694,4 = 69,4 69,4 - 0 = 69,4
5ª FASE IVA soportado Adquisiciones Costes Producción Beneficio (20%) Valor mercado IVA repercutido	 660 173 167 1.000	66 1.000 10% de 1.000 = 100 100 - 66 = 34	69,4 1.040,9 10% de 1041 = 104 104 - 69,5 = 34,5
Precio final e IVA	1.000	1000 + 100	1040,9 + 127,9

Bien, supóngase ahora que, por las razones que sean, el estado declara exenta de IVA la entrega del bien efectuadas por los empresarios ubicados en la tercera fase. Ello nos lleva a la tercera columna del cuadro nº 2, que es la que describe tal escenario. Como puede comprobarse, hasta llegar a las entregas exentas, la cosa funciona como ya sabemos; ahora bien, el hecho de que el empresario de la tercera fase no repercuta IVA y, en consecuencia, no liquide IVA mediante la deducción del IVA soportado del IVA que debería repercutir, obliga a éste a subsumir el IVA soportado en las adquisiciones en sus costes de producción, lo que automáticamente da lugar a un acrecentamiento de su margen comercial (beneficio) sin que, sin embargo, haya habido cambio alguno en su intervención el proceso de producción del bien en cuestión

Pero es que además de la distorsión que tiene lugar en la fase correspondiente a la entrega exenta, cuando se vuelve a la mecánica habitual de aplicación del gravamen y el bien sigue su recorrido, no se recupera sin embargo la neutralidad perdida, sino que va a llegar en forma de amplificación al precio (ahora 1.041 casi, en lugar de los 1.000 cuando el proceso no tenía exención) y de mayor carga fiscal (casi 128 en vez de 100) al consumidor final.

Es decir, que el efecto final que las exenciones tienen en este impuesto es completamente distinto -más bien de signo totalmente contrario- al que tiene en impuestos personales, tales como los que gravan la renta o el patrimonio, pues mientras en estos la exoneración del gravamen libera efectivamente de carga al contribuyente, aquí, según se acaba de mostrar, aumenta la carga sobre el contribuyente y el precio al consumidor final. Es por todo esto que el IVA vigente en la UE, a instancias de su Comité Financiero y Fiscal, tiene bastante restringidas las operaciones que declara exentas y, además, procura tenerlas ubicadas siempre en las fases más próximas al consumidor final que sea posible; pudiéndose sistematizar, bastante groseramente desde luego, en las siguientes cinco grandes categorías:

- Las operaciones relativas a la prestación de servicios sanitarios a personas, tales como los servicios de hospitalización, la asistencia médica por profesionales, las entregas de plasma, sangre y demás fluidos con fines médicos o los servicios de transporte de enfermos y heridos en ambulancias.
- Las operaciones relativas a los servicios de enseñanza; que comprenden, en general, tanto las prestaciones de servicios educativos estrictos como las entregas de bienes directamente relacionadas con la educación en sus diferentes niveles (infantil, bachiller, formación profesional, universitaria..etc).
- Las operaciones relativas a actividades de interés social y cultural; rúbrica que recoge operaciones notablemente heterogéneas de entre las que cabe mencionar a título de ejemplo los servicios asistenciales (tercera edad, refugiados, minusválidos, ex-reclusos...etc), los servicios culturales o deportivos prestados por entidades públicas, tales como bibliotecas, federaciones y entidades deportivas privadas a quienes practiquen el deporte o la educación física, etc, etc.
- Buena parte de las operaciones financieras más frecuentes, tales como las de seguro, reaseguro y capitalización, así como la mayor parte de las operaciones bancarias ordinarias, cuáles son los depósitos en efectivo, la concesión de préstamos, créditos y fianzas, ... etc.
- Exenciones relativas a las exportaciones y a las operaciones a ellas asimiladas, a las que nos vamos a referir de inmediato.

Todo cuanto hasta aquí se ha comentado se refiere, como ya ha quedado advertido, a las denominadas operaciones exentas limitadas, más conocidos como operaciones exentas sin más. Ahora bien, además de estas exenciones, la regulación del impuesto contempla otras, denominadas exenciones plenas, en las que el empresario que las realiza, al igual que en el caso de las anteriores, no repercute el IVA tampoco, pero sin embargo si que tiene derecho a deducirse el IVA que a él le repercutieron sus proveedores en las entregas y prestaciones necesarias para producir el bien cuya entrega ha sido calificado de exenta plena. Este otro tipo de exenciones, en lo que se refiere al IVA vigente en la Unión Europea por los menos, están reducidas al caso de las exportaciones, las cuáles, como ya ha quedado explicado, al serles de aplicación el principio de destino, cuando llegan a la frontera (comunitaria en el caso de la U.E) ha de devolverseles el impuesto soportado hasta ese momento para que salgan del espacio exportador (el territorio de la UE) sin carga fiscal, y sea el país importador el que las grave con su imposición indirecta interna.

No podemos concluir este último apartado centrado en los inconvenientes asociados a las exenciones del IVA sin comentar, siquiera sea de pasada, el hecho de que la presencia de éstas complica notablemente la liquidación del impuesto a los empresarios y sujetos pasivos del mismo. En efecto, en el nada anormal caso de que el empresario realice operaciones sujetas y no exentas y, también, operaciones sujetas y exentas que, como hemos dicho, no dan derecho a deducción, se plantea de inmediato cómo calcular la cantidad de IVA soportado que hay que deducir del repercutido, pues la correcta aplicación de cuanto hasta aquí se ha explicado es que tal deducción se haga en la misma medida en que las adquisiciones realizadas se apliquen a operaciones que también soportan el IVA.

Para solventarlos, la regulación legal del impuesto suele establecer lo que se conoce con el nombre de regla de prorrata, la cual responde a la expresión: [Operaciones con derecho a deducción/total de operaciones] x 100, con lo que, con la aplicación de esta prorrata general, el sujeto pasivo únicamente se estará deduciendo el IVA soportado en las adquisiciones en el porcentaje en que se encuentren las operaciones que originan el derecho a la deducción respecto al total de las realizadas, que es de lo que en definitiva se trata, tal y como se explica a continuación con un ejemplo.

Sea una empresa privada dedicada a la enseñanza de programas de oposiciones a distintos cuerpos de la administración -vamos, una academia- que además es editora de temarios, apuntes e, incluso, libros. De esta academia son datos conocidos correspondientes a un determinado período: Volumen de ventas totales (ambas actividades): 300.000 €; volumen de ventas de la actividad docente: 225.000 €, volumen de ventas de la actividad editorial: 75.000 €; IVA soportado en los suministros: 10.000 €. Igualmente se sabe que la actividad docente está exenta de IVA y que las actividades de edición y comercialización de libros están sujetas a un tipo del 4 %. Pues bien, con tales datos, la liquidación por el IVA correspondiente a dicho período presentaría la particularidad y valor que a continuación se explica.

- El IVA que la academia repercute es de $0,04 \times 75.000 = 3.000$ €, pues por la actividad docente no repercute IVA por estar exenta.
- Aunque ha soportado de sus proveedores 10.000 € de IVA, no puede deducirse sino la cantidad de IVA correspondiente a los suministros aplicados a las opera-

ciones editoriales (sujetas y no exentas), esto es, el 25% del total de operaciones, que cuantitativamente es $0,25 \times 10.000 = 2.500$, por lo que el IVA a liquidar es $3.000 - 2.500 = 500 \text{ €}$

5. IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO

5.1 Introducción y concepto

Vistos los aspectos más relevantes de la imposición sobre el consumo en general, vamos a completar esta visión de la imposición al consumo con un comentario de los aspectos más relevantes de los impuestos que gravan ciertos consumos en particular, los cuáles son habitualmente conocidos como impuestos sobre consumos específicos y, también, como impuestos selectivos al consumo, por más que hoy en día empiece a ser frecuente referirse a ellos, sobre todo en dictámenes y otros documentos análogos, con su denominación anglosajona (accisas), cosa que sin embargo no se producirá en estas notas, en las que, a lo sumo, se recurrirá a la expresión impuestos especiales, que es la denominación que les da en España la Ley que los regula.

Esta forma de imposición es una de las modalidades más antiguas de tributación que se conocen, pudiendo encontrarse antecedentes remotos de ella en las civilizaciones antiguas, anteriores incluso al Imperio Romano, en las que era frecuente la existencia de impuestos al comercio de ciertos artículos como la sal, las especies o determinados productos «químicos», tales como ciertos tintes y colorantes. El transcurso del tiempo consolidó su importancia y los generalizó en los diferentes cuadros tributarios nacionales con algún que otro paréntesis significativo, como es el caso de Francia, en donde fueron abolidos cuando triunfó la Revolución de 1789, aunque su ausencia del ordenamiento quedó circunscrita al período revolucionario y poco más. En España, fue el final del siglo XIX el que trajo la utilización más tecnicada de estas figuras, entre las que destacaron el Impuesto sobre Alcoholes, que gravaba la producción y circulación de alcoholes, el Impuesto sobre el Azúcar, que gravaba la producción de azúcares de todas clases, y el Impuesto sobre la Achicoria, que gravaba la elaboración de achicoria y demás sucedáneos del café o del té.

En el propósito último o razón de ser de estos impuestos, como en su día advirtiera Gerloff -uno de los grandes teóricos de la imposición- se encuentran perfectamente reflejadas las dos grandes finalidades del impuesto como institución de derecho público: la fiscal o estrictamente recaudatoria por un lado, y por otro, la ordenatoria, en tanto con ellos se pretende en la mayor parte de los casos modificar el comportamiento económico de los individuos (impuestos sobre el tabaco, las bebidas alcohólicas, etc.), siendo de reseñar también que, en la actualidad, forman parte de la mayoría de los sistemas tributarios nacionales, contribuyendo además, significativamente, a los ingresos totales recabados por los mismos, siendo cuatro los propósitos o finalidades “extrafiscales” a los que, un tanto convencionalmente desde luego, se dice que supeditan su presencia en ordenamiento impositivo:

- Incidir en la demanda de bienes marcadamente suntuarios con intención de coadyuvar al logro de la finalidad redistributiva.

- Ser un instrumento de las actuaciones asignativas en el caso de las necesidades indeseables, gravando para ello el consumo de bienes de carácter nocivo.
- Colaborar al racionamiento de ciertos consumos en casos de escasez de oferta.
- Recabar Ingresos tributarios afectados, esto es, conseguir recursos impositivos destinados exclusivamente a determinadas actividades públicas.

5.2 Características

Si bien las posibles figuras impositivas que incluir dentro de esta categoría tributaria son bastantes, las características relevantes de todas ellas pueden dejarse reducidas a las cuatro a continuación comentadas

En primer lugar, que se trata de de impuestos indirectos, pues tienen como objeto de gravamen una manifestación indirecta de capacidad contributiva y su carga se transmite a su destinatario (su consumidor final) a través de la repercusión impositiva en el precio de los bienes o servicios objeto de gravamen.

Se trata por otra parte de impuestos reales, pues se sustentan en una manifestación de capacidad vinculada exclusivamente a las cosas o bienes determinantes de su exacción, no existiendo en ellos nada que les asocie a persona alguna, salvo, claro está, el propio consumo.

Precisamente por no tratarse de impuestos personales sino reales, en su estructura no pueden incluirse elementos tendentes a subjetivizar su carga, es decir, no se puede modular la carga del tributo en función de las circunstancias personales y familiares que recaen en el contribuyente, tratándose en consecuencia de impuestos objetivos.

Finalmente, hay que decir también que se trata de impuestos de devengo instantáneo u ocasional, frente a los de devengo periódico. Lógicamente, esta característica se deriva del carácter indirecto de estos impuestos.

En definitiva por lo tanto, reuniendo las antedichas características, los impuestos sobre consumos específicos pueden definirse como impuestos que recaen sobre la circulación de determinados bienes, de naturaleza indirecta, carácter real, objetivos y de devengo instantáneo.

5.3 Formas de entender y concretar estos Impuestos

Estos impuestos, que en mayor o menor medida están presentes en la práctica totalidad de los ordenamientos tributarios, vienen atendiendo como ha quedado apuntado a cinco grandes finalidades, las cuatro extrafiscales enumeradas y la estrictamente recaudatoria, dándose en consecuencia otras tantas formas de concebir esta forma de imposición, las cuáles pasamos brevemente a considerar a continuación.

5.3.1 Como gravámenes del consumo suntuario

Empecemos por una de las más cuestionadas utilizaciones de la imposición selectiva al consumo: la de instrumento coadyuvador de la redistribución de la renta y la riqueza en la sociedad. En este sentido, es ya tradicional argumentar que en cualquier

sociedad de cualquier época existen una serie de bienes y servicios que, por sus cualidades intrínsecas y/o su rareza o escasez, solo están al alcance de muy pocos, ya que los precios que por si mismos alcanzan en el mercado disuaden a la mayoría de la población de su demanda y consumo, siendo así que su adquisición bien puede ser considerada como una más que evidente y especial manifestación de capacidad económica que, como tal, debe y puede ser objeto de una tributación ad hoc.

A pesar de lo consistente y rigurosa que pueda parecer esta línea argumental, desde hace ya tiempo y en los países desarrollados al menos, vienen haciéndosele críticas harto fundadas. Así, por ejemplo, se censura la presencia de estos impuestos en el ordenamiento tributario por entender que los mismos están en contra del Principio de Neutralidad Impositiva, que en la medida de lo posible debe inspirar a la configuración del mismo, lo que, desde otro punto de vista, no deja de ser una futilidad, ya que si de entrada se definen como selectivos es que, obviamente, no son neutrales. Otra crítica que ha recibido la imposición selectiva es la que alude al fenómeno social en el que pretende sustentarse su objeto imponible: el lujo como categoría económica. Se advierte en este sentido, con gran razón desde luego, que el lujo es un concepto tremendamente relativo, pues no sólo varía de una a otra sociedad y de unos tiempos a otros, sino que también presenta alcances y contenidos diferentes para individuos de una misma sociedad y estrictamente contemporáneos, pues el lujo, en última instancia, no deja de ser la exteriorización de unos determinados juicios de valor, así como de unos gustos y preferencias particulares, lo que todavía obliga a relativizarlos más. También relacionada con la noción de lujo vigente en la sociedad hay otra postura crítica con estos impuestos que goza de gran predicamento, y es la que se refiere a la escasa permanencia en el tiempo de lo que, en cualquier sociedad, se entiende o se deja de entender por lujo. En este sentido, se viene sosteniendo que lo que en un determinado momento se considera como un lujo en una realidad social, la dinámica económica de la misma puede convertir en muy poco tiempo en algo de consumo completamente ordinario y masivo o, incluso, rechazable de manera casi unánime.

5.3.2 Como alternativa al racionamiento administrativo

De todos es conocido que la cantidad de un bien o servicio que se intercambia en el equilibrio del mercado es un resultado al que se llega por el libre juego de las fuerzas de demanda y oferta del mismo. Ahora bien, debido causas de muy variada naturaleza, hay veces en las que la oferta de algún o algunos bienes es por completo insuficiente para atender la demanda habitual de los mismos, dando lugar entonces a una situación de escasez generalizada que, caso de perdurar en el tiempo y dependiendo del tipo de bienes de que se trate, pueden derivar en conmociones sociales de consecuencias impredecibles. Este tipo de situaciones, por las que raro es el país occidental que no ha atravesado en un pasado no tan remoto, se ha venido afrontando históricamente de dos formas distintas: mediante controles administrativos directos de los mercados, concretados en un sistema de precios intervenidos para los bienes escasos, o bien mediante impuestos selectivos al consumo de los bienes que escaseaban.

Por lo general, se ha venido recurriendo al racionamiento administrativo directo cuando, tras un conflicto bélico o una gran catástrofe nacional, han escaseado por un lapso amplio de tiempo bienes de primera necesidad para la mayoría de la pobla-

ción, bien se trate de alimentos básicos (pan, leche, patatas, ..etc.) y medicamentos, o bien se trate de fuentes energéticas utilizables tanto como insumos productivos como consumos domésticos (carbón, gas, electricidad o carburantes). Ante situaciones de este tipo, el planteamiento de los gobiernos de cualquier país ha sido casi siempre parecido: evitar a toda costa la más que previsible reacción social que podría desencadenarse si en una época de penurias generalizadas los económicamente más desfavorecidos, que además son la mayoría social, viesen agravada de forma particular su situación debido a un sistema de reparto y adjudicación de los bienes y servicios -el libre mercado- que, como comentábamos en el tema 2 de estos mismos apuntes (apartado 3.2) tiende sistemáticamente a favorecer a los más fuertes y a los que más poseen. Con el fin de dar contenido operativo a este planteamiento, lo que las autoridades han hecho en circunstancias como estas ha sido proveer a toda la población de un documento (individual o familiar según el caso), denominado libreta o cartilla de racionamiento, el cual se componía de tantas series de cupones como bienes tuviesen su consumo racionado. Estos cupones eran los que daban derecho a adquirir las cantidades oficialmente tasadas de los bienes racionados y con sus precios intervenidos, habiendo de quedar bien claro que con este sistema no se trata de proveer gratuitamente tales bienes a la población, sino de limitar y repartir las posibilidades de adquirirlos entre toda la ciudadanía.

Como es fácil imaginar, el correcto funcionamiento de este sistema de racionamiento administrativo exige para su ejecución y control una gran cantidad de medios materiales y humanos, por lo que su implantación y puesta en práctica en épocas de tantas y tan graves carencias de recursos, así como tantas necesidades perentorias a las que atender, no deja de ser un despropósito absoluto. Pero es que, aún siendo ya de por sí suficiente inconveniente el problema de sus costes de oportunidad, no es sin embargo ésta la objeción más importante que cabe oponer al sistema de racionamiento administrativo, sino la de que el mismo da lugar a la aparición en el circuito de producción y comercialización de bienes escasos del fenómeno conocido como **mercado negro**, a resultas del cual, como es perfectamente conocido, terminan deteriorándose las pautas de comportamiento social y los códigos morales de conducta de todos los segmentos y estamentos del colectivo nacional, administración pública incluida, mucho más allá incluso de lo que puedan prolongarse en el tiempo las calamitosas consecuencias del fenómeno catastrófico que lo originaron.

Es en estas limitaciones que se acaban de advertir donde se encuentra el punto de partida de otro planteamiento de la imposición selectiva al consumo: el que ve a estos tributos, principalmente al menos, como un mecanismo de racionamiento "automático" de los bienes objeto de gravamen. De acuerdo al mismo, de lo que se trata con estos impuestos es de provocar, a través de su repercusión vía precios, una restricción de su demanda tal que se llegue al ajuste con su oferta en un lapso de tiempo no excesivamente amplio, no incurriéndose sin embargo en unos costes de gestión desmesurados como ocurre con los sistemas de racionamiento directo.

Aún cuando la utilización de la imposición selectiva al consumo con fines racionadores permite obviar los dos grandes inconvenientes que presenta el sistema de racionamiento administrativo directo, no menos cierto también es que a la misma cabe hacerle dos importantes objeciones. De un lado, que si los bienes cuyo consumo se pretende limitar mediante la imposición tienen una demanda inelástica, restringir su adquisición puede exigir el establecimiento de impuesto con tipos de gravamen des-

orbitadamente elevados, lo que les haría impracticables. Pero es que además, y al margen de cualquier otra consideración técnica, en un asunto de la gravedad y alcance social como la situación a la que nos estamos refiriendo -el acceso a bienes necesarios para todos en épocas de escasez extrema de los mismos-, bajo ningún concepto puede prescindirse de las consideraciones que sobre el mismo quepa hacer desde el punto de vista de la Equidad, y desde luego, desde tal perspectiva, esta concepción de la imposición selectiva al consumo no tiene la menor justificación o defensa.

5.3.3 Como ingreso tributario afectado

Otra forma de concebir la presencia de los impuestos selectivos al consumo en el ordenamiento es como ingreso fiscal afectado o finalista, entendiéndose por tales a aquellos tributos cuya recaudación se destina exclusivamente a determinadas partidas de gasto que, ciertamente, guardan relación con los bienes cuyo consumo se grava con tales tributos, viniendo por otra parte el crecimiento de tales gastos limitado por la cuantía de lo recaudado por el correspondiente impuesto afectado. Constituye ejemplo típico de tales impuestos finalistas, el gravamen sobre los carburantes y su afectación a la construcción y mantenimiento de infraestructuras viarias para la circulación de vehículos (autovías, carreteras, viaductos, etc.).

Esta forma de entender la imposición, en clara regresión desde hace ya tiempo en los países socialmente más desarrollados, se ha venido apoyando en dos líneas argumentales distintas:

- De un lado, lo fácil que es defender ante los contribuyentes la presencia y el crecimiento de la carga fiscal de un impuesto como el descrito, en el que el vínculo entre su objeto imponible (su razón de ser en definitiva) y la actividad pública a la que en particular da cobertura financiera está explícitamente declarado.
- De otro, la difundida idea -no por ello necesariamente cierta- del comportamiento eficiente de los gestores públicos al que induce, pues, se argumenta, al tener que moverse estos con las restricciones presupuestarias generales y además con los topes que establece la recaudación del impuesto que tengan afectado, sus actuaciones habrán de estar presididas por una afán de eficiencia desconocido para el resto de la administración.

De todas formas, respecto a este segundo argumento, son más y están mejor fundamentadas las opiniones que abiertamente se manifiestan en contra de esta forma de entender la imposición selectiva al consumo, que lo que en definitiva vienen a decir es que, con ella, lo que se produce dentro del sistema es la coexistencia de actividades públicas financiadas indiscriminadamente con otras financiadas específicamente, lo que no haría sino aumentar en número y variedad las distorsiones de naturaleza fiscal que inciden sobre los mecanismos de provisión de bienes y servicios públicos.

3.5.4 Penalizador de los consumos indeseables

Como se vio en el estudio de las funciones de la Hacienda Pública (tema nº 2), el precio de equilibrio de un bien en el mercado ($P = C_{mg}$) no es un criterio de asignación de recursos adecuado cuando el bien en cuestión tiene repercusiones positivas

o negativas en agentes sociales distintos a quienes son sus demandantes u oferentes directos, siendo ejemplos de tal situación, entre otros muchos, el consumo de bebidas alcohólicas como efecto externo negativo y la educación como externalidad positiva.

Centrándonos ahora en las repercusiones negativas y tomando como ejemplo el aludido caso de las bebidas alcohólicas, algo sobre lo que no parece que haya que abundar es que la cantidad que de ellas los oferentes ponen en el mercado tiene unos costes claramente definibles y cuantificables que, sin embargo, siempre son inferiores a los que resultaría si, entre los mismos, se incluyesen las múltiples y variadas secuelas que para la sociedad tiene tal producción de equilibrio, tanto si estos son tangibles como los accidentes de tráfico, el absentismo laboral o los problemas de salud, como si son intangibles, como son los casos de las relaciones sociales deterioradas y los problemas de entorno familiar. Es por ello que, en casos como el señalado, al ser la cantidad de equilibrio superior a la que desde una perspectiva social se considera adecuada, la reducción de la misma se considera un imperativo de la política social de cualquier gobierno, siendo la solución por la que más frecuentemente se inclinan los estados más desarrollados la que en su día, y ya hace tiempo de ello, plantease A. C. Pigou: incidir directamente en los mercados de estos productos para que la igualdad a la que ha de llegarse ($P = C_{mg}$) se logre mediante la elevación artificial los costes provocada por unos impuestos que graven selectivamente tales consumos.

5.3.5 Con finalidad estrictamente recaudatoria

La última forma de entender a la imposición selectiva al consumo es la de como una segura, cómoda y potente fuente de recursos financieros para la administración pública, que es con total certeza la forma en que la misma es vista en la actualidad por cuantos estén mínimamente familiarizados con el fenómeno financiero.

En efecto, frente a las concepciones de esta forma de imposición hasta aquí comentadas, cuyas correspondientes líneas argumentales, más o menos rigurosos y plausibles, siempre han sido elaboradas posteriormente a su utilización, en este planteamiento se atiende exclusiva y descarnadamente a la finalidad básica con la que surgieron los impuestos en la sociedad: proporcionar al estado la capacidad financiera necesaria para el desarrollo de sus actividades.

En este sentido, y dado que desde que se iniciara el Siglo XX las demandas ciudadanas de actuaciones públicas no han hecho sino crecer tanto en número como en lo que se refiere a su calidad, nada tiene de particular que, con el fin de atender a tal sostenido crecimiento del gasto, los gestores públicos se hayan visto obligados a rastrear cuantas fuentes de ingreso les haya sido posible, encontrando en la imposición indirecta, y en particular en la imposición selectiva al consumo, una de las más saneadas y, a la vez, más imperceptibles para los ciudadanos, pues en ella la carga tributaria suele confundirse con el precio de los bienes objeto de gravamen como es bien conocido.

Viendo así las cosas, algo que no precisa de grandes explicaciones es que, dentro del amplio y heterogéneo espectro de bienes y servicios susceptibles de ser consumidos, existen una serie de ellos en los que concurren tres características -ser de

consumo masivo, el control de su proceso de producción y comercialización es relativamente sencillo y, por último, ser de elasticidad de demanda/precio normal- que los hace especialmente idóneos para convertirse en objeto de un gravámenes específicos, pues con ellos se tienen garantizada una recaudación tributaria realmente sustanciosa con un coste de gestión notablemente reducido.