

UN COMENTARIO SOBRE LA OBRA DE J. R. ALVAREZ RENDUELES

«Valoración actual de la imposición sobre el consumo. Elementos teóricos para su utilización racional en un sistema fiscal moderno» (*)

R. CALLE SAIZ

Catedrático de Hacienda Pública
y Derecho Fiscal

El profesor Alvarez Rendueles, que ha venido trabajando desde 1964 en la cátedra de Hacienda Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Complutense, bajo la dirección del profesor Fuentes Quintana, ha facilitado a los preocupados por el tema de la Hacienda Pública su trabajo presentado, en junio de 1970, para la obtención del grado de doctor. Anticipar que mereció la calificación de sobresaliente "cum laude" creemos que es suficiente para dejar constancia al lector de que se trata de una seria investigación, por supuesto preponderantemente apta para especialistas que, al margen de tópicos más o menos convencionales, refleja la inquietud y vocación científica del autor.

Una vez reseñado que se trata de una obra de interés científico, hemos de destacar, en primer lugar, la relevancia del prólogo del profesor Fuentes Quintana. En sólo nueve páginas se apuntan magistralmente las principales razones que apoyan la elección del tema objeto de investigación. Como señala el profesor Fuentes Quintana, "valorar con criterio actual la imposición indirecta sobre el consumo constituye una labor necesaria y útil. Necesaria, ya que esa nueva valoración existe, manifestándose a través de una serie de argumentos, que expuestos en muy distintas direcciones han afectado a la consideración tradicional de los impuestos indirectos. La variedad de estas argumentaciones y su dispersión no hacen ciertamente fácil esta labor, pero en la medida que así ocurre resulta tanto más útil, mucho más cuanto que en la literatura financiera no existe ninguna monografía que ofrezca este tratamiento unitario de las distintas argumentaciones ver-

(*) Estudios del Instituto de Desarrollo Económico. Publicaciones de la Escuela de Administración Pública. Madrid, '971. 255 págs.

tidas para valorar en la actualidad la imposición indirecta sobre el consumo”.

La obra del profesor Alvarez Rendueles consta de siete capítulos, que se complementan con un apartado de resumen y principales conclusiones, un apéndice con algunas conclusiones para la imposición española y una relación de las principales obras y artículos consultados. En el capítulo introductorio se deja constancia del objeto y plan de la obra y se realiza una breve consideración histórica de los impuestos sobre el consumo. Respecto al primer extremo, Alvarez Rendueles parte de la consideración de una realidad indiscutible: “La Hacienda Pública —señala— atraviesa un proceso de honda transformación en el que la perspectiva económica está tomando progresivamente mayor consideración e importancia en el análisis del hecho financiero... Resulta evidente, y es de sobra conocido, que desde los años treinta del presente siglo asistimos a una evolución considerable de la Hacienda Pública, disciplina que está incluso comenzando a abandonar su vieja denominación para trocarla por la de Economía Pública o Economía del Sector Público.” En el marco de esta evolución, los impuestos han experimentado también variaciones sensibles, que se concretan en el afianzamiento del impuesto sobre la renta, en la constante consideración y discusión del impuesto sobre beneficios de sociedades y, lo que es más importante desde la perspectiva del trabajo que comentamos, en el hecho de que los impuestos sobre el consumo han ido ganando posiciones en los sistemas impositivos de todos los países, circunstancia que ha motivado variaciones en el reparto de la carga tributaria a favor de la imposición de consumo. Es precisamente este creciente interés e importancia de los impuestos de consumo una de las razones que, en opinión de Alvarez Rendueles, ratifica la oportunidad de analizar e investigar este tema, oportunidad avalada y reforzada en su opinión si se tiene en cuenta que los impuestos sobre el consumo poseen en el sistema fiscal español un peso considerable y que no abundan los estudios sobre los mismos.

En base a las razones apuntadas, Alvarez Rendueles se propone analizar los principales argumentos en los que se fundamenta la defensa de la valoración de la imposición sobre el consumo, dedicando dos capítulos (II y III) al examen del tema referente a determinar quién soporta, en definitiva, el peso de los impuestos sobre el consumo.

De todos es conocido que la principal objeción a los impuestos sobre el consumo es su carácter regresivo, objeción que debe ser analizada y discutida atendiendo a las nuevas hipótesis disponibles sobre el comporta-

miento de la función de consumo, tal como hace Alvarez Rendueles en el capítulo IV.

El desequilibrio entre el sector público y privado que se registra en las modernas sociedades opulentas, y que ha popularizado J. K. Galbraith, plantea la necesidad de medidas correctoras. La imposición sobre el consumo se ha considerado como un arma posible a este respecto, tal como se demuestra en el capítulo V.

En los capítulos VI y VII se analizan, por una parte, el papel y las funciones de los impuestos sobre el consumo en los modernos sistemas tributarios: por otra parte, se exponen las modernas tendencias de los sistemas tributarios en lo que se refiere a la imposición sobre el consumo.

Siguiendo la línea argumental del trabajo de Alvarez Rendueles, hemos expuesto anteriormente que en el capítulo introductorio se realiza también una breve consideración histórica de los impuestos sobre el consumo. Sobre este extremo se deja constancia de que los impuestos sobre el consumo tienen muchos siglos de existencia; hasta el siglo XIV—señala Alvarez Rendueles— parece que la única modalidad existente de imposición sobre el consumo es la de impuestos concretos o parciales, es decir, los que recaen sobre consumos de bienes específicos. Por su parte, los impuestos generales sobre el consumo tienen como origen más próximo la alcabala española, que aparece en el siglo XIV. La evolución en el tiempo y en el espacio de los impuestos sobre el consumo, tanto generales como específicos, se examina con gran precisión por Alvarez Rendueles, que concluye sosteniendo que “a lo largo de las últimas cuatro décadas, la imposición sobre el consumo ha experimentado una extensión considerable y hoy resulta prácticamente indiscutible la necesidad de recurrir a esta forma de tributación. La opinión general respecto a los impuestos de consumo es hoy mucho más favorable que en tiempos pretéritos... En este cambio de la apreciación de los impuestos sobre el consumo, y en el deseo de repasar los argumentos que pueden haber motivado esta mutación, se apoya y justifica el presente trabajo”.

Como preludeo al capítulo II, el capítulo introductorio finaliza con la delimitación de los impuestos de consumo frente a otros tributos. Respecto a los impuestos que gravan el gasto o consumo, señala el autor de la obra que comentamos, debe distinguirse, ateniendo a su diferente naturaleza, el que recae sobre el gasto personal, de aquellos otros que suponen una aproximación indirecta al consumo. Entre estos últimos cabe distinguir tres figuras principales: a) Impuestos generales sobre el consumo o impuestos de ventas en sus diferentes variantes; b) Impuestos parciales sobre

el consumo o impuestos sobre consumos específicos; y c) Impuestos sobre las importaciones o impuestos de aduanas. El análisis realizado por Alvarez Rendueles se refiere exclusivamente a los impuestos generales y parciales sobre el consumo, y, en consecuencia, se soslaya la consideración de los impuestos aduaneros, así como de los impuestos que recaen sobre el gasto personal.

Realizada esta delimitación, en el capítulo II se expone la hipótesis tradicional de la traslación de los impuestos sobre el consumo. Este capítulo consta de dos partes. En la primera se examinan, con gran precisión y rigor científico, los conceptos de traslación, incidencia y efectos económicos de la imposición. No vamos a detenernos en comentar la aportación contenida en la primera parte del capítulo II, pues tiene indudablemente un carácter meramente introductorio, imprescindible por supuesto en todo tratamiento científico como el que se realiza en el trabajo de Alvarez Rendueles. Sin embargo, la parte más meritoria de este capítulo es la segunda, en la que se aborda el tema referente a "la hipótesis tradicional sobre la traslación de los impuestos sobre el consumo". Se trata de contestar, como observa el autor, a un conjunto de preguntas como las siguientes: ¿Quién soporta la carga tributaria que supone el impuesto de consumo? ¿Va ligada esta carga realmente al consumo y es, por tanto, la estructura de éste el determinante fundamental en el reparto de la carga impositiva? ¿O participan también otros sujetos en el pago de la factura que representan estos tributos?

Estas interrogantes, sugestivas en todo caso, no tienen una respuesta sencilla, en razón de que ello exige analizar detalladamente la problemática concerniente a la traslación de la imposición sobre el consumo y las posibilidades de que este fenómeno se produzca. Como destaca Alvarez Rendueles, los teóricos han dado hasta ahora una respuesta a este problema que oscila entre dos extremos: a) La traslación hacia adelante, que implica el pago del impuesto por parte del consumidor; y b) La traslación hacia atrás, lo que lleva inherente que el peso del gravamen se soporte por los propietarios de los factores de producción. En relación con estas dos posturas se ha desarrollado una interesante polémica, que todavía no ha encontrado una solución satisfactoria, centrada en la consideración de los dos ejemplos básicos de la familia de los impuestos de consumo, en algunos casos paralelamente, y buscándose por algunos autores la elaboración de una teoría general válida para ambos supuestos, particularmente por parte de Rolph.

La posición tradicional respecto a la traslación de los impuestos sobre

el consumo es que el impuesto recae efectivamente sobre el consumidor, aunque en un principio afecte al empresario fabricante o vendedor del bien gravado, e independientemente de la amplitud o generalidad del impuesto de consumo de que se trate. Esta postura tradicional se ha discutido en el supuesto de que se trate de un gravamen sobre el consumo verdaderamente general, considerándose más admisible que, en este caso, el impuesto se soporta por los propietarios de los factores de producción. Esta conclusión se ha intentado ampliar a los impuestos sobre consumos específicos, negándose, por tanto, que estos tributos se soporten por los consumidores en ningún caso. La aportación de Alvarez Rendueles sobre este extremo se centra, por una parte, en analizar exhaustivamente la postura tradicional. Por otra, y ya en el capítulo III, en discutir y valorar desde una perspectiva actual la hipótesis tradicional sobre la traslación de los impuestos sobre el consumo.

La importancia del tema le lleva a Alvarez Rendueles a hacer una seria y rigurosa investigación, examinando las tesis de Brown, Rolph y Buchanan, y otras aportaciones interesantes sobre el tema de la traslación de los impuestos sobre el consumo. La problemática abordada en la última parte del capítulo II y en todo el capítulo III, es objeto de un interesante resumen (final del capítulo III) que, en orden a informar al lector, le ofrecemos siguiendo el planteamiento de Alvarez Rendueles, altamente sugestivo.

Como se ha anticipado ya, tradicionalmente se ha sostenido que el impuesto sobre el consumo, tanto el que recae sobre un bien como el que afecta a todos los bienes y servicios, se soporta en última instancia, por los consumidores, a través de la elevación de los precios de los productos que consumen. En el caso de un impuesto sobre un solo bien, la carga se reparte sobre el consumidor y el fabricante en función del tipo de mercado y, sobre todo, de las condiciones de oferta y demanda; conclusión similar se obtiene para el caso de un impuesto general. Ambas conclusiones, señala Alvarez Rendueles, resultan fundamentalmente válidas si se aceptan los supuestos del equilibrio parcial; "evidentemente, observa, esta aproximación resulta más correcta cuando se razona sobre el caso del impuesto de un solo bien. En modo alguno puede utilizarse este enfoque cuando se trata de un tributo sobre el consumo general o de cierto grado de generalidad. En ciertos casos, el consumidor soporta el tributo, pero no en exclusiva. La carga total no se puede transferir siempre por el empresario a través de reajustes del precio, soportándose entonces por éste una parte mayor o menor del peso del gravamen".

En 1939, Brown interviene para señalar que si el impuesto es verda-

deramente general, no se soportará el gravamen por los consumidores, sino por los propietarios de los factores de producción, siendo equivalente, por tanto, a un impuesto proporcional sobre la renta, conclusión que alcanza Brown en base a unos supuestos cuyo realismo es indiscutible: supone constante el nivel (no la composición) de la demanda total; que la oferta de factores es rígida, incluso a largo plazo; y que existe competencia perfecta en la economía. En línea con el planteamiento de Brown, Rolph va más allá al señalar que también cuando el impuesto sobre el consumo es parcial, el impuesto se paga realmente por los propietarios de los factores de producción, de forma que aunque el gravamen pueda motivar modificaciones de algunos precios, el nivel general de los mismos no se alterará y, por tanto, la situación de los consumidores no se empeorará como consecuencia del impuesto.

Como observa Alvarez Rendueles, en opinión que compartimos, "teóricamente, la generalización de la conclusión de Brown que Rolph efectúa tiene más puntos débiles que el razonamiento de aquél. Principalmente se le han hecho objeciones de tipo metodológico. Su aproximación de "incidencia absoluta" y la inadecuada utilización del "ceteris paribus" son ejemplos bien representativos de aquellas objeciones. Por otra parte, no es posible argumentar considerando que la carga impositiva es un peso meramente monetario, desprovisto de carga real. Además, considerar el impuesto como medida deflacionista y no proceder en consecuencia, estudiando "in extenso" estos efectos deflacionistas, resulta censurable".

Buchanan ha intervenido también en esta polémica, señalando que la carga del impuesto general sobre el consumo se soporta básicamente por los propietarios de los factores productivos, en contraposición de la postura tradicionalmente mantenida. En opinión de Alvarez Rendueles, "la principal aportación de Buchanan consiste en destacar la importancia de las hipótesis que se adopten sobre los aspectos monetarios. Debe buscarse un armazón monetario neutral que no afecte a las conclusiones relativas a la incidencia impositiva. Buchanan sostiene que el supuesto más adecuado es el de que la autoridad monetaria es capaz de garantizar la estabilidad de los precios. En este caso, la carga se soporta por los propietarios de los factores productivos".

Después de hacerse referencia al planteamiento de Musgrave, se destaca que, frente al movimiento anterior, se encuentra, fundamentalmente, la construcción de Due, que considera que la tesis de Brown y Rolph implica la explicación de una de las variadas situaciones posibles. Para Due, la posición tradicional tiene validez cuando el gravamen se limita a bienes

de consumo, dado que si se incide también sobre los bienes de capital, la carga se soporta por los consumidores cuando el gravamen de estos últimos se traduce en aumentos de precios de aquellos bienes cuya producción hacen posible (interesa destacar, tal como hace Alvarez Rendueles, que un aspecto principal de la argumentación de Due lo constituye el supuesto de que la oferta monetaria es elástica y que la autoridad monetaria permite la elevación de los precios, ya que en otro caso sería absurdo establecer impuestos sobre el consumo, que se introducen precisamente para que se trasladen a los consumidores). Abundando en su idea, Due considera que para poder concluir que los impuestos sobre el consumo no se soportan por los consumidores, es necesario basarse en algunas de las siguientes hipótesis: *a*) Que no se considere la utilización que hace el sector público de los ingresos impositivos; *b*) Que los aumentos de precios sólo puedan ser consecuencia de variaciones monetarias, y no de la imposición, y además que los consumidores sólo soporten la carga impositiva cuando los precios se elevan; y *c*) Que aplicándose el impuesto tanto a bienes de consumo como de capital, el peso impositivo que estos últimos soportan no se refleje en mayores precios de los bienes de consumo cuya fabricación hacen posible.

De todo lo expuesto, la conclusión que puede alcanzarse no admite dudas: no es posible aventurar, señala Alvarez Rendueles, una conclusión categórica respecto a cómo se reparten los impuestos de consumo. De ahí que Alvarez Rendueles se limite a resaltar los siguientes puntos:

1. En primer lugar señala que la aproximación de equilibrio parcial en el estudio de quién soporta la carga de los tributos de consumo sólo sirve cuando se trata de gravar un solo bien y no resultan muy faltos de realismo los supuestos en que reposa dicho enfoque.

2. En la hipótesis del equilibrio parcial son dos factores los más importantes entre los que determinan el reparto entre productores y consumidores de la carga que representan los impuestos de consumo. Estos dos factores son las condiciones de oferta y demanda del bien y el tipo de mercado en el que se intercambia dicho bien.

3. En la mayor parte de los casos será más ortodoxo utilizar el método del equilibrio general, tanto más cuanto más general sea el tributo.

4. No puede hablarse de carga monetaria, sino que el estudio debe referirse a la carga impositiva real, que se soporta por el contribuyente cuando el sector público emplea las unidades monetarias adecuadas.

5. Es evidente que la aproximación de incidencia absoluta será la menos recomendable.

6. Aunque resulte sumamente difícil, deberán aislarse los factores puramente fiscales de los monetarios. Respecto a estos últimos, es de suma importancia adoptar supuestos realistas y neutrales.

7. En función de estos supuestos sobre la política monetaria es posible concluir tanto que los consumidores soportan fundamentalmente los gravámenes de consumo, como que son los propietarios de los factores de producción los afectados por el peso del tributo.

8. Parece muy difícil que en la práctica se soporten enteramente por los consumidores los impuestos de consumo. En todo caso, no existe fundamento teórico ni evidencia práctica suficientes para establecer que los impuestos de consumo se reparten como tradicionalmente se ha creído.

Hemos apuntado al principio de este comentario que una de las principales objeciones que se ha realizado a los impuestos sobre el consumo es su regresividad, objeción importante que justifica el capítulo IV de la obra de Alvarez Rendueles ("La regresividad de los impuestos de consumo y las nuevas hipótesis de la función de consumo"). Evidentemente, precisa Alvarez Rendueles, el grado de regresividad que se impute a los impuestos sobre el consumo está estrechamente ligado a la hipótesis que se adopte sobre el comportamiento de la proporción consumo-renta. Pero, aún más, interesa destacar que la regresividad tradicionalmente atribuida a esta forma de gravamen se fundamenta en la hipótesis de que el consumo depende de la renta absoluta y representa una proporción menor a medida que esta variable crece. Sin embargo, las nuevas hipótesis sobre la función de consumo han planteado dudas sobre la regresividad de los impuestos sobre el consumo, de forma que ya no puede afirmarse tan definitivamente que la imposición sobre el consumo es tan regresiva que es preciso repudiarla a toda costa. Muy al contrario, y como precisa Alvarez Rendueles, el razonamiento de que el consumo depende de la renta permanente permite llegar a la conclusión de que el gravamen del consumo no será regresivo sino proporcional. De todos modos, concluye, aunque la orientación de esta hipótesis sea acertada, no existe suficiente confirmación de su validez.

Sobre este punto, nos parece muy consecuente el comentario realizado por Alvarez Rendueles cuando señala que "la conclusión que se puede obtener de aplicar la hipótesis de la renta permanente en la consideración de los impuestos de consumo debe ser la de que su regresividad se ve disminuida. Creo, en cambio, que resulta imposible pensar en que dichos tributos se conviertan en proporcionales y pierdan totalmente su tacha de equidad. Ahora bien, sí cabe pensar que la tradicional regresividad de

los gravámenes de consumo puede no resultar ya tan notable y convertirse en una cuestión más discutible. De ahí que la condena de esta forma de gravamen tenga que ser menos absoluta de lo que tradicionalmente se ha aducido. Y que interese entonces considerar otros posibles argumentos de defensa, en busca de una justicia suficiente del empleo de la tributación del consumo”.

Precisamente es en los capítulos V y VI donde se exponen los posibles argumentos a alegar en favor de la imposición sobre el consumo. Uno de estos argumentos se centra en utilizar la imposición sobre el consumo para corregir el desequilibrio existente entre la producción de bienes y servicios de los sectores público y privado. En base a su planteamiento sobre el citado desequilibrio, Galbraith ha señalado que la corrección del mismo exige un aumento de los impuestos, y ante la imposibilidad de acudir a otras fuentes apunta a la imposición sobre el consumo, en la medida en que el desequilibrio es más agudo respecto a los servicios de las Haciendas Locales.

Para Galbraith, los impuestos sobre el consumo son preferibles a los que recaen sobre la propiedad, por ser éstos más rígidos e inflexibles. Y el impuesto sobre la renta está ya prioritariamente explotado por la hacienda federal, por lo que tampoco constituye una alternativa factible. Si el impuesto sobre la propiedad es rígido y poco apto para recaudar más ingresos y el impuesto sobre la renta está exclusivizado por la hacienda federal, no queda otro camino que acudir a la imposición de consumo. El planteamiento de Galbraith es, en realidad, poco defendible, por lo que Alvarez Rendueles se manifiesta en términos definitivos: “Basar la defensa de los impuestos de consumo en que constituyen un instrumento, o el único instrumento, para luchar contra el desequilibrio social es una cuestión sumamente discutible. Su aceptación depende de que se renuncie a actuar en el lado de los gastos públicos y privados ya existentes y de que se concluya que los impuestos de consumo son los únicos factibles para financiar la extensión del campo del sector público, frente a otras posibles armas de imposición. En todo caso en una hacienda democrática sería preciso que los ciudadanos revelasen adecuadamente sus preferencias por los bienes producidos, privada y públicamente, para que el desequilibrio social se corrigiese de acuerdo con los deseos de los individuos de la colectividad. La argumentación de Galbraith sobre la utilización de los impuestos de consumo para aliviár y corregir el desequilibrio social no parece, por consiguiente, una defensa suficiente de dicha forma de imposición”.

En consecuencia, se impone la búsqueda de otros argumentos en favor

de la imposición sobre el consumo, argumentos que Alvarez Rendueles expone en el capítulo VI de su trabajo y que sintetiza en los siguientes:

a) La imposición sobre el consumo como medida correctora para atender a los costes sociales de determinados consumos (las bebidas alcohólicas, por ejemplo).

b) El impuesto sobre el consumo de determinados bienes como vehículo de asignación de determinados ingresos a determinados gastos (la gasolina es el objeto de gravamen por excelencia).

c) La utilización de los impuestos sobre determinados consumos como forma de racionamiento, alternativamente a controles directos.

d) El gravamen de determinados bienes (los de lujo) resulta plenamente justificado desde el prisma de la equidad, en la medida en que el consumo de estos bienes y servicios constituye un índice de una especial capacidad de pago.

De todos los argumentos enumerados, Alvarez Rendueles estima que el que tiene más futuro es el *b*), es decir, el que se basa en la afectación de determinados ingresos impositivos a determinados gastos públicos.

En el capítulo VII ("Modernas tendencias respecto a los impuestos de consumo") se exponen, brevemente, dos principales tendencias que en la actualidad se observan respecto a la imposición sobre el consumo en el mundo fiscal. Las principales conclusiones alcanzadas sobre este extremo pueden sintetizarse en las siguientes: *a*) En primer lugar, existe una clara y unánime tendencia a reducir y simplificar el número de impuestos sobre consumos específicos para dejarlos reducidos a los que gravan las bebidas alcohólicas, el tabaco y la gasolina; *b*) En segundo lugar, y por lo que se refiere a los impuestos generales sobre el consumo, Europa, como es sabido, se ha inclinado por el impuesto sobre el valor añadido, gravamen que, por otra parte, constituye una importante fuente de obtención de ingresos para las haciendas centrales. Por el contrario, en América no se tiende hacia la forma europea. Tanto en U. S. A. como en la propuesta del Informe Carter, se ha optado por el impuesto que recae sobre las ventas de los minoristas. Además existe otra importante diferencia y es que no constituye figura impositiva de la hacienda central en U. S. A., o bien se propone una cierta transferencia de la hacienda federal a la de provincias en Canadá; *c*) En conclusión, y como demuestra Alvarez Rendueles en este capítulo de su obra, tanto los impuestos generales sobre el consumo como los selectivos se encuentran presentes en la actualidad en los cuadros tributa-

rios más avanzados y es indiscutible que seguirán estándolo en las próximas décadas.

El contenido de la obra que hemos comentado lo sintetiza el autor en siete amplias conclusiones que sirven, a la vez, para resumir su aportación. Atendiendo a su interés para el lector, dejamos constancia de las mismas literalmente:

1. Dentro de la consideración económica de la actividad financiera han ocurrido en los últimos años algunos hechos cuya consideración y justa valoración constituye tarea interesante y sugestiva. Uno de estos hechos es la extensión y afianzamiento de la imposición sobre el consumo, a la vez que se han incrementado las aportaciones sobre los argumentos en los que puede descansar la defensa de esta forma de tributación.

Los porcentajes de ingresos impositivos allegados a través de los impuestos sobre el consumo son bien elocuentes para destacar la relevancia de esta vía de gravamen. Por otro lado, la evolución de las cuatro últimas décadas ha hecho indiscutible la necesidad de contar con esta aproximación a la distribución de la carga impositiva.

Como ha señalado D. C. Morgan, "un economista o un cultivador de ciencia política que abogase por los impuestos de ventas hace treinta años difícilmente hubiera sido considerado respetable en su profesión. Pero en la actualidad vemos que autores de todas las creencias políticas, incluidos los partidos del Estado de bienestar, los socialistas y los liberales modernos, toleran o defienden activamente esta forma de imposición.

2. El cambio en la apreciación de los impuestos sobre el consumo y la conveniencia de sistematizar los argumentos que han incluido en esta evolución justifican, entre otras razones, este trabajo.

En resumen, el objeto de esta tesis doctoral se encuentra en un examen de los principales aspectos sobre los que cabe diseñar una valoración de la imposición sobre el consumo o una racionalización del empleo de esta forma de tributación en un sistema fiscal moderno.

Dada la importancia que los tributos sobre el consumo poseen en el cuadro fiscal español, este trabajo exige otro complementario, la aplicación de los principios aquí repasados a la imposición española, que no se aborda en el presente trabajo.

3. Incógnita principal a despejar, de la que depende todo el razonamiento posterior, es la de sobre quién recae la carga tributaria de los impuestos sobre el consumo.

En la postura tradicional, tanto el gravamen de un bien como el que afecta a la generalidad de bienes y servicios, se soportan normalmente por los consumidores. El tipo de mercado y las elasticidades de oferta y demanda son determinantes principales del reparto de la carga tributaria entre consumidores y no consumidores. El razonamiento se basa en los supuestos del equilibrio parcial.

Desde 1939, con la aportación de H. G. Brown, la argumentación tradicional se discute ampliamente. Brown sostiene que un tributo general sobre el consumo no se soporta por los consumidores, sino sobre los propietarios de los factores productivos, basando su razonamiento en supuestos como: constancia en el nivel de la demanda global, rigidez de la oferta de factores y mercado de competencia perfecta.

La conclusión de Brown se extendió por Rolph al caso de los impuestos parciales sobre el consumo, en una argumentación más atrevida y discutible, especialmente por los aspectos metodológicos de la misma. Buchanan ha puntualizado la tesis de Brown-Rolph, destacando la relevancia de la hipótesis que se adopte sobre la política monetaria. Si ésta se dirige a garantizar la estabilidad de los precios, la carga impositiva se soporta por los propietarios de los factores productivos.

Musgrave, Due y otros han intervenido en la controversia. De ello se deduce un conjunto de conclusiones, entre las que cabe destacar que parece muy difícil pensar en que, con generalidad, los consumidores soporten la totalidad de la carga tributaria. En todo caso, no existe fundamento teórico ni evidencia práctica suficientes para establecer que los impuestos sobre el consumo se reparten de acuerdo con la proposición tradicional.

4. Especialmente afectada por la conclusión anterior se encuentra la tacha de injusticia y regresividad que a los impuestos sobre el consumo se ha atribuido.

Pero es que, además, la regresividad depende, como es lógico, de la hipótesis sobre la función de consumo que se adopte y de las exenciones que se establezcan.

La tradicional regresividad de los impuestos sobre el consumo se convierte así en materia discutible y la condena consecuente no puede tener el carácter absoluto que se le ha dado.

5. Traslación y regresividad de los impuestos sobre el consumo son, pues, aspectos discutibles en el plano teórico, y a su consideración se dedican los capítulos II, III y IV.

Junto a ello resulta preciso estudiar los principales argumentos sobre los que cabe defender la funcionalidad de los impuestos sobre el consumo en un sistema fiscal moderno.

Un primer argumento (capítulo V) es el brindado por Galbraith, quien se ha fijado en la tributación sobre el consumo como vía de solución del "desequilibrio social".

La aceptación de ello depende, fundamentalmente, de que se renuncie a actuar del lado de los gastos públicos y privados ya existentes y de que se concluya que los impuestos sobre el consumo son los únicos factibles para financiar la extensión del campo del sector público, frente a otras posibles actuaciones.

La argumentación de Galbraith sobre utilización de los impuestos de consumo para aliviar y corregir el desequilibrio entre la actividad del sector público y del sector privado no constituye una defensa suficiente de esta fórmula impositiva.

6. Pero la extensión de la imposición sobre consumo encuentra argumentos de mayor peso en otras direcciones.

En este sentido, el capítulo VI se ocupa de examinar las funciones del impuesto como medida correctora de costes sociales, como vehículo de asignación de determinados ingresos a determinados gastos, como forma de racionamiento de la demanda y como forma de gravamen del lujo.

Respecto a la primera de las funciones de la tributación de consumo no han faltado objeciones. Conviene señalar, a este respecto, que el impuesto sobre el consumo como medida correctora de costes sociales debe cumplir un conjunto de requisitos y debe, sobre todo, considerarse el coste en el que se incurra con su implantación. Las objeciones que se basan en la falta de equidad poseen, a nuestro juicio, un menor peso relativo.

Los impuestos de consumo encuentran otra defensa en el campo de los tributos finalistas. En los países subdesarrollados el encadenamiento de impuesto y gasto puede ser un acicate para que la sociedad acepte de buen grado la nueva carga tributaria. Por otro lado, los gravámenes finalistas encuentran una profusa utilización en la actualidad en los casos en que existe una relación clara entre el objeto gravado y los beneficios derivados del empleo de los ingresos impositivos en determinadas ocupaciones. Además, los impuestos finalistas son preferibles en el mundo hipotético, pero deseable, en el que el contribuyente determine, más o menos directamente, la elección concreta del empleo de las sumas obtenidas a través de impuestos.

Cuando los controles de producción ocasionan escaseces y la demanda de los bienes es elástica, resulta aconsejable la utilización de los impuestos de consumo con fines de racionamiento. No debe concebirse este mecanismo como algo flexible y ágil y el procedimiento tiene objeciones, sin duda. Pero cuando se da un conjunto de condiciones que hace ineficaz los controles directos, la limitación de la demanda a través de impuestos de consumo se convierte en actuación posible.

Por último, la imposición sobre el consumo ha encontrado en el gravamen del lujo una justificación más. El argumento resulta más endeble, a nuestro juicio, que los que se acaban de examinar, si se piensa en una racionalización de la tributación de consumo, basada sobre todo en su funcionalidad. Por otra parte, el lujo es un concepto lleno de subjetividad y relatividad. Por último, para servir a la equidad y al desarrollo económico se cuenta con otras abundantes medidas impositivas preferibles al gravamen del consumo de lujo.

7. El razonamiento teórico efectuado debe complementarse con un repaso de las modernas tendencias de la imposición sobre el consumo. En este sentido se ha examinado lo que acontece en el Mercado Común, Estados Unidos y Canadá, para considerar estos casos como muestras representativas de la situación actual y perspectivas de la tributación sobre el consumo.

Existe una clara tendencia a reducir y simplificar el número de impuestos sobre consumos específicos, fundamentalmente en torno al gravamen de las bebidas alcohólicas, el tabaco y la gasolina.

En lo que se refiere a la imposición general sobre el consumo, la Europa Comunitaria ha optado por el gravamen del valor añadido. Tanto en U. S. A. (Hacienda de los Estados) como en la propuesta del Informe Carter, de Canadá, es al impuesto sobre las ventas de los minoristas al que se tiende.

Ha sido un acierto, en nuestra opinión, que Alvarez Rendueles se haya decidido a incluir en su trabajo un Apéndice, haciendo una breve referencia a la imposición española, tema que pretende abordar en el futuro con mayor profundidad y extensión, como él mismo señala. En este Apéndice se analiza la estructura de la imposición sobre el consumo en España y se apuntan las posibles líneas de su reforma.

En síntesis, 104 libros y artículos e informes ha tenido que utilizar el autor para ofrecer una obra original, escrita con una claridad meridiana y que llena una laguna importante. Estamos de acuerdo con el profesor

Fuentes Quintana cuando señala en el prólogo que el ensayo, escrito sin renunciar al rigor, pero mostrando envidiables condiciones pedagógicas, por José Ramón Álvarez Rendueles, constituye un medio ideal para penetrar en el amplio problema de la crisis de la valoración tradicional de los impuestos indirectos sobre el consumo y adquirir una idea precisa sobre sus principales dimensiones. Por nuestra parte, sólo queremos insistir en que la obra de José Ramón Álvarez Rendueles es fiel reflejo de su vocación por el estudio de la Hacienda Pública y de su ya amplia dedicación a la enseñanza en las aulas universitarias, vocación y dedicación que constituyen dos requisitos imprescindibles para realizar una tarea investigadora seria, original y no meramente divulgadora. En suma, una obra cuya lectura es recomendable por todas las razones apuntadas a lo largo de este comentario.

