

(In)Justicia en la imposición sobre el consumo: La perspectiva de la OCDE

(In)Justice in the Consumption Tax:
What OECD Has to Say

(In) justiça na tributação do consumo:
o que a OCDE tem a nos dizer

ANDRÉ MENDES MOREIRA¹

*Profesor adjunto de Derecho Tributario
de la UFMG - Belo Horizonte/MG, Brasil*

ROBERTO MIGLIO SENA²

*Masterando en Derecho Tributario
en la UFMG - Belo Horizonte/MG, Brasil*

Fecha de recepción: 20 de septiembre de 2015

Fecha de aprobación: 18 de noviembre de 2015

Página inicial: 139

Página final: 166

Resumen

En la actualidad, el consumo representa una de las bases tributarias más importantes, en particular, en los países en vías de desarrollo. Además de la función meramente recaudatoria, varios estudios se refieren a otras finalidades de la imposición sobre el consumo, entre ellas, la función redistributiva. Con base en ello, en diciembre de 2014, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó un informe titulado *The distributional effects of consumption taxes in OECD Countries*³, en el que se argumenta que la imposición

1 Doctor en Derecho Económico y Financiero por la Universidad de São Paulo. Máster en Derecho Tributario por la UFMG. Director de la Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Abogado. Correo electrónico: mendesmoreira@ufmg.br.

2 Posgrado en Derecho Público por la Universidad Gama Filho. Abogado. Correo electrónico: migliosena@gmail.com.

*Este artículo puede citarse de la siguiente forma: André Mendes Moreira. *(In)Justicia en la imposición sobre el consumo: La perspectiva de la OCDE*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 73, pág. 139, Bogotá D.C., noviembre 2015.

3 Los efectos distributivos de los impuestos sobre el consumo en los países miembros de la OCDE (traducción libre).

sobre el consumo es proporcional o incluso levemente progresiva en los países que fueron objeto del estudio. Este artículo discurrirá, en líneas generales, sobre esta forma de tributación, centrándose en el referido informe de la OCDE, para cuestionar su método de análisis y sus conclusiones, así como buscar alternativas para lograr una carga tributaria más justa.

Palabras clave

Imposición, Consumo, OCDE, Justicia fiscal.

Abstract

Consumption is one of the most important tax bases today, especially in developing countries. Beyond merely tax collection function, many studies have discussed other purposes for the taxation of consumption, where the redistributive function is always a great concern. Based on this, in december 2014 the Organization for Economic Cooperation and Development - OECD published a report entitled "The distributional effects of consumption taxes in OECD Countries", which sustains that taxation of consumption is proportional or even slightly progressive in the analyzed countries. This study will talk in general terms about this form of taxation, giving focus to the aforementioned OECD report, to discuss his method of analysis and its conclusions and seek alternatives for the establishment of a fairer tax burden.

Keywords

Taxation, Consumption, OECD, Tax justice.

Resumo:

O consumo representa uma das mais importantes bases tributárias da atualidade, especialmente nos países em desenvolvimento. Para além da função meramente arrecadatória, vários estudos discutem outras finalidades para a tributação do consumo, dentre as quais se destaca a função redistributiva. Com base nisso, em Dezembro de 2014 a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE publicou relatório intitulado "The distributional effects of consumption taxes in OECD Countries", no qual argumenta que a tributação do consumo se mostra proporcional ou até mesmo levemente progressiva nos países estudados. O presente estudo discurrirá em linhas gerais sobre essa forma de tributação, dando enfoque ao citado relatório da OCDE, para discutir o seu método de análise e suas conclusões, bem como buscar alternativas para o estabelecimento de uma carga tributária mais justa.

Palavras-chave

Tributação. Consumo. OCDE. Justiça Fiscal.

Sumario

Introducción; 1. Funciones de la imposición sobre el consumo, 1.1. El informe de la OCDE, 1.2. Regresividad y consumo, 2. Consideraciones finales; 3. Bibliografía.

Introducción

El último siglo supuso un cambio significativo en el modelo tradicional de los Estados occidentales. En un contexto de posguerras, los Estados superaron el sesgo estrictamente liberal y consolidaron el modelo conocido como Estado social⁴, en el que la Administración Pública, además de asegurar las libertades individuales (entre ellas, la propiedad), se comprometía a realizar prestaciones positivas, por lo general, mediante servicios públicos dirigidos a garantizar derechos colectivos, como, por ejemplo, la educación, la salud y la asistencia social.

Este cambio de paradigma supuso una ampliación de la estructura estatal, que encontró en el tributo su mayor fuente de ingresos y una forma de financiar los gastos públicos. Esta situación también se dio en Brasil, ya que, con la promulgación de la Constitución de la República de 1988, de corte marcadamente garantista, el derecho tributario adquirió una importancia vital como instrumento necesario y condición *sine qua non* para la concreción del tan aclamado «Estado democrático de derecho»⁵.

En este contexto, además de la mera recaudación, el tributo asumió nuevas finalidades, adquiriendo importancia no solo el «cuánto» cobrar, sino también el «cómo», de «quién» y el «para qué» sirve el tributo.

En este contexto, el presente estudio emprenderá un breve análisis de la imposición sobre el consumo, con el fin de conocer las peculiaridades del tema, así como su contribución (o cómo puede contribuir) a la concreción de la justicia fiscal. Para ello, se analizará, con especial detalle, el reciente informe de la OCDE *The distributional effects of consumption taxes in OECD Countries*, con el obje-

4 El Estado social, que con frecuencia se denomina *Welfare State* o Estado distribuidor, es aquel en el que el Estado interviene de forma activa en la regulación económica y política, con el fin de promover los derechos sociales. Encuentra su fundamento teórico en las teorías del economista inglés John Maynard Keynes.

5 De acuerdo con Rezende, (p. 3. (2011)), en Brasil, la carga tributaria subió del 15% en los años cuarenta y cincuenta, al 25% en los años setenta y ochenta, alcanzando el 30% a finales de la década de los noventa y saltado al 35% del PIB en el último bienio. El autor analiza que estos impuestos aumentan para financiar la actuación estatal, garantizar estabilidad económica y ampliar los gastos sociales.

to de confrontar los debates que tratan sobre la justicia o la injusticia de la imposición sobre el consumo.

1. Funciones de la imposición sobre el consumo

El Estado social, típico de las democracias occidentales, tiene en la imposición su principal fuente de financiación. Sin embargo, aparte de la mera generación de ingresos, la imposición sobre el consumo tiene otras funciones que se analizarán a continuación.

Haciendo un breve resumen histórico, se puede decir que el Estado evolucionó desde el modelo absolutista, de corte patrimonialista y centralizador, al modelo de Estado liberal, que deja la explotación de la actividad económica a cargo de la iniciativa privada. En este nuevo campo, el tributo pasa a verse como el precio de la libertad, lo que permite al Estado salir de las actividades económicas y, al mismo tiempo, asegurar las condiciones que le permiten ejercer sus funciones indelegables (Siqueira. p. 152. (2012)). Con el desarrollo del Estado social a partir del modelo liberal, la tributación pasa a ejercer un papel aún más significativo en este panorama.

Carlos Aurélio Pimenta de Faria (p. 34. (2007)) afirma que el Estado social está marcado por tres elementos esenciales, que son: (i) la disponibilidad de excedente económico susceptible de reasignación, (ii) un contexto de desarrollo económico sin precedentes en los períodos de posguerra, lo que permite aplicar la lógica keynesiana; y (iii) la experiencia de centralización gubernamental en el período de guerra, que supuso un aumento de la capacidad administrativa del Estado, que, más tarde, se utilizaría para dirigir la expansión del *Welfare State*.

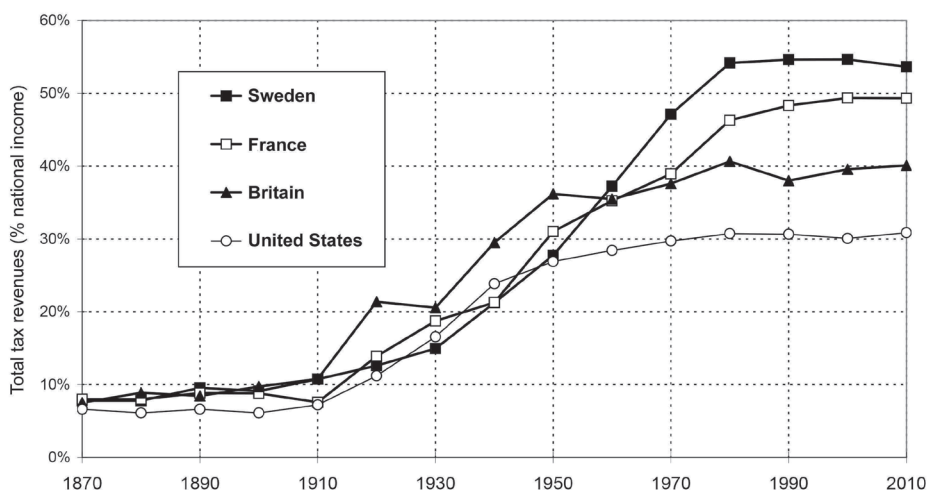
A este respecto, en Portugal, Eduardo Rodrigues (p. 191) afirma:

«El Estado social echó anclas, entre muchos otros, en el ámbito de la educación, la salud, la vivienda, los transportes, las infraestructuras deportivas, culturales y de acción social, el empleo y la economía (sectores considerados estratégicos, aunque no solo en ellos). Muchos de estos ámbitos, que son áreas absolutamente relevantes para el fomento del bienestar social, serían financieramente insostenibles desde una lógica lucrativa, con lo que correspondería al Estado y su capacidad redistributiva una acción que los promoviera».

Este modelo de Estado intervencionista suscita una serie de políticas redistributivas que buscan reducir las disparidades creadas por el modelo liberal. Según Onofre Alves Batista Júnior (p. 314. (2011)), «el Estado distribuidor funciona como un “intermediario”, puesto que debe gravar el excedente de riqueza de

unos, para prestar servicios a otros que los necesitan, dentro de los límites y a la luz del principio mayor de la dignidad humana», de modo que «el Estado tributario sería la proyección financiera del Estado de derecho» (p. 125. (2009)).

Al analizar el Estado social a partir del aumento de los ingresos tributarios, Thomas Piketty (p. 463. (2014)) comprueba que existe una cierta similitud en el desarrollo de algunas de las principales naciones del capitalismo occidental⁶ y constata que en estos países, hasta finales del siglo XIX, los ingresos tributarios representaban menos del 10% de la renta nacional⁷, llegando a casi el 50% a mediados del siglo XX, como se puede observar en el siguiente gráfico:



En un comentario a la obra de Piketty, Ricardo Lodi Ribeiro (p. 9. (2015)) llama la atención sobre el hecho de que la carga y la base tributaria de un país revelan las elecciones legislativas sobre cuánto gravar, a quién y en qué medida, lo que permite identificar los segmentos económicos que están asumiendo el aumento de dichas cargas.

Casalta Nabais (p. 576. (1998)) describe la ampliación del Estado social como la ampliación general de la imposición en virtud del aumento de los gastos,

6 Aunque la curva relativa al aumento de los ingresos tributarios sea similar en todos los países que analiza Piketty, cabe destacar el hecho de que el grado de intensidad del papel del Estado varió de forma significativa en cada país. Por ejemplo, puede observarse que en Suecia, los ingresos tributarios llegaron a superar el 50% de la renta nacional, mientras que en Estados Unidos nunca superaron el 30%.

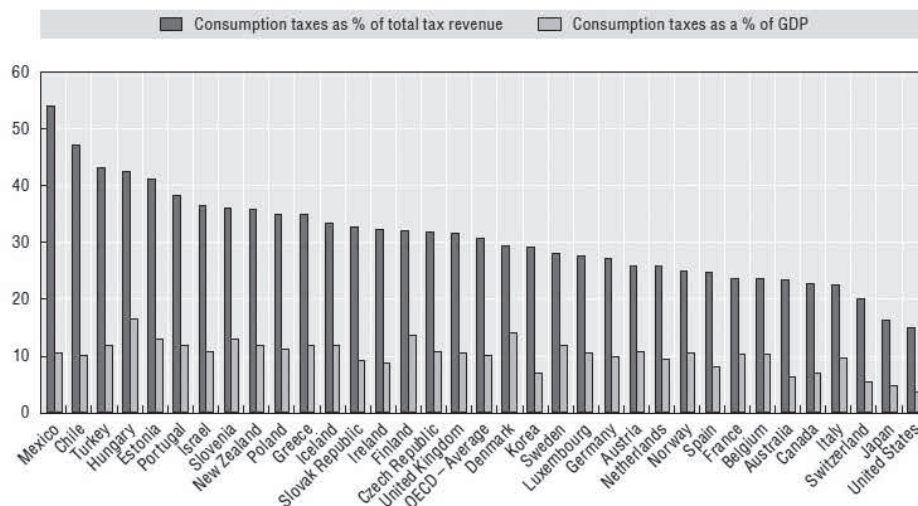
7 Piketty define la renta nacional como la suma de toda la renta disponible para los residentes de un determinado país, en un determinado año, con independencia de la definición jurídica de renta. No se confunde con el producto interior bruto, sino que se relaciona con la producción interna (renta del capital + renta del trabajo), más la renta neta que proviene del exterior (pp. 49-50. (2014)).

que puede comprobarse analizando el porcentaje creciente de los ingresos fiscales en el PIB y, «por tanto, de la carga fiscal global en el Estado social que, a su vez, tiene diversas manifestaciones o concreciones».

De esta forma, resulta evidente la primordial función recaudatoria de los tributos, que ve en el consumo una importante base tributaria global, en particular, si tenemos en cuenta lo que alerta Ulrich Beck (p. 43. (1997)) sobre un emergente «capitalismo sin empleo», además de la fluidez del capital financiero apátrida que erosiona cualquier intento de someterlo a imposición, como explica Bauman (p. 172. (2001)). El consumo, a pesar de una guerra fiscal prácticamente institucionalizada, es una base tributaria aún segura, puesto que es condición *sine qua non* para la subsistencia del sistema de producción capitalista.

Por tanto, no sorprende que el consumo represente una de las bases tributarias más importantes, que incluso es la principal fuente de recaudación, en particular, en los países en vías de desarrollo, como demuestra el ejemplo brasileño⁸, que también corroboran los recientes estudios elaborados por la OCDE (p. 16. (2014)), de los que se extraen los siguientes datos:

Figure 1.1. Consumption tax revenue as a percentage of total tax revenue and GDP, 2012



Source: OECD (2014b), Revenue Statistics, OECD Publishing, Paris.

8 De acuerdo con un estudio divulgado por la Administración tributaria brasileña (Santana. p 7. (2012)), en 2012, los tributos sobre bienes y servicios representaron el 49,73% de la carga tributaria total, mientras que los tributos sobre la nómina representaron el 26,53%, sobre la renta, el 17,84%, sobre la propiedad, el 3,85% y, sobre operaciones financieras, solo el 1,95% de la carga tributaria total.

En este contexto, Reuven Avi-Yonah, partiendo del debate entablado en Estados Unidos sobre si sería recomendable una paulatina sustitución de la imposición sobre la renta por la imposición sobre el consumo⁹, cuestiona cuáles serían las funciones del tributo. De este modo, el profesor de la Universidad de Michigan llama la atención sobre las otras dos funciones de la imposición: una redistributiva, orientada a reducir el desigual reparto de renta y riqueza producto del libre mercado; y otra regulatoria, en la que el Estado dirige el sector privado en función de intereses estatales propios (p. 3. (2006)).

Dando un enfoque especial al carácter redistributivo de la imposición, Avi-Yonah argumenta que el modelo ideal debe conciliar tanto la imposición sobre la renta como sobre el consumo (p. 8. (2006)). Con relación a esta última, aunque el autor alegue que puede adquirir un carácter redistributivo (p. 12. (2006)), esta falla al no recaer sobre la renta no consumida (p. 20. (2006)), lo que acaba favoreciendo a las clases sociales más ricas. Por este motivo, Avi-Yonah justifica la importancia que tiene no concentrar la imposición solo sobre el consumo y concluye su estudio argumentando que:

«Los impuestos sobre el consumo son necesarios para las tres funciones [recaudación, regulación y redistribución]. Un impuesto sobre el consumo es importante para recaudar cuando el sector público requiere más ingresos que los generados por el impuesto sobre la renta. La redistribución puede lograrse de una forma más efectiva cuando se grava el consumo de forma amplia y se utiliza el presupuesto para obtener la progresividad. Y el consumo, en sí, se regula más fácilmente mediante impuestos sobre el consumo que mediante el impuesto sobre la renta» (p. 26. (2006))¹⁰.

Aunque el autor no haya señalado de qué forma la imposición sobre el consumo puede o no servir para fines redistributivos y reducir las desigualdades inherentes al capitalismo (Piketty. p. 556. (2014)), se trata de un importante punto de partida para una serie de futuros análisis, puesto que Avi-Yonah reconoce que, a pesar de su nítida relevancia recaudatoria, la imposición sobre el consumo debe tener también otros objetivos.

Es importante señalar que estas otras finalidades pueden darse no solo en la arquitectura de los sistemas tributarios sobre el consumo. Como es sabido, la vía del gasto público dirigido a las capas sociales más necesitadas o incluso a la devolución del impuesto pagado son alternativas muy difundidas.

9 Sin querer entrar en este complejo debate, que escapa de la finalidad de este trabajo, cabe tan solo señalar la reserva de Murphy y Nagel (p. 129. (2005)) en el sentido de que «la elección de la base tributaria solo tiene un valor instrumental. El esquema tributario justo es aquel que se introduce en un conjunto de instituciones económicas que, en su totalidad, producen resultados sociales eficientes y justos».

10 Traducción libre del original en inglés.

Así, John Rawls, al tratar su modelo de justicia en el plano económico, definiendo una imposición sobre el consumo meramente proporcional, con fines estrictamente recaudatorios (p. 347. (2008)), puesto que la imposición proporcional interferiría menos en el orden económico, de forma que relega la progresividad a situaciones excepcionales. En este sentido, en el modelo ideal de Rawls, la imposición sobre el consumo debería darse de manera meramente proporcional, sin atender a otros criterios, como la capacidad contributiva.

No obstante, en la práctica, es curioso observar que, entre los 34 países que integran la OCDE, solo Japón y Chile adoptan la imposición sobre el consumo meramente proporcional (OCDE. p. 20. (2014)), mediante la aplicación de un tipo de gravamen único.

En todos los demás países que forman parte de la OCDE, y entre ellos Brasil, el peso de la imposición sobre el consumo varía en función del bien gravado, de modo que algunos productos están exentos mientras que a otros se les aplican tipos de gravamen incrementados. ¿Por qué se produce esto?

De acuerdo con Casalta Nabais (p. 578. (1998)), el desarrollo del Estado social no implica solo una mayor participación en los ingresos tributarios en términos porcentuales del PIB, sino también «lleva a un incremento de la imposición por otra vía, que es la de la instrumentalización extrafiscal de los impuestos».

La extrafiscalidad mezcla el deber fundamental de pagar tributos, que debe cumplirse siempre con arreglo a la Constitución¹¹, como advierte Heleno Taveira Tôrres (p. 602. (2012)), con otros valores que también reconoce el ordenamiento jurídico. De ello deriva, por ejemplo, la baja carga tributaria que recae sobre bienes que integran la cesta básica de alimentos. Esta medida busca concretar el mínimo existencial y la dignidad humana, mientras que la elevada carga que normalmente recae sobre el tabaco y el alcohol tiene como telón de fondo la protección de la salud y la seguridad pública.

Sobre esta visión del derecho tributario como algo que va más allá de la mera recaudación, Casalta Nabais (p. 654. (1998)) aclara que la extrafiscalidad «trata de movilizar el impuesto o el más impuesto o el no impuesto o el menos impuesto como instrumentos de realización de los objetivos económicos y sociales que el Estado actual se propone llevar a cabo».

Por otro lado, hay que tener en mente que la extrafiscalidad, al intervenir en comportamientos sociales, económicos y culturales debe armonizarse con el

11 Afirma el autor:

«Con el Estado constitucional se abandonó la noción de «sistema tributario» como conjunto aleatorio de tributos, el «Sistema Tributario» pasa a representar una organización coherente de principios y reglas (...) y a constituir una legitimidad del tributo basada en criterios de justicia y con arreglo a fundamentos constitucionales» (Tôrres. p. 602. (2012)).

ideario de la igualdad de libertades y no es compatible con políticas inadecuadamente paternalistas (Siqueira. p. 238. (2012)). Al Estado no le corresponde definir, de forma amplia e ilimitada, qué modelos de vida concretos son los correctos. La autonomía, como esfera de la existencia y autodeterminación del individuo, también se refiere a la elección de «qué consumir», dentro de un conjunto infinito de opciones, de modo que la extrafiscalidad en la imposición sobre el consumo no puede eliminarla.

En este sentido, Tôrres (p. 130. (2003)) pondera que, en general, las normas tributarias no tienen fuerza para condicionar la autonomía privada, pues su objetivo principal no es atender dichas finalidades, salvo las de carácter extrafiscal.

Por ello, la doctrina, al tiempo que debate sobre las exigencias tributarias, también se ocupa de la adecuada observancia del principio de libre disponibilidad económica de las personas. De acuerdo con el referido principio, debe garantizarse la mayor amplitud posible a la libre decisión del ciudadano en todos los ámbitos de la vida, de modo que esta libertad solo podría limitarse cuando de su ejercicio se derivasen perjuicios para la colectividad o cuando el Estado tuviera el deber de adoptar medidas dirigidas a garantizar dicha libertad individual (Nabais. p. 680. (1998)).

En lo que respecta a las funciones de la imposición sobre el consumo, Nabais afirma que esta no debe perjudicar «el desarrollo económico», al igual que no puede convertirse «en un factor de injusticia social», con lo que sugiere que «en la estructura [de los impuestos] se prevea una imposición más elevada para el consumo de productos de lujo» (p. 598. (1998)).

Este fenómeno de gravar de forma más intensa unos bienes y de forma más moderada otros, que la doctrina denominó imposición selectiva, se elevó a rango constitucional en diversos ordenamientos jurídicos, entre ellos, el brasileño. La imposición selectiva se distingue de la progresiva, típica de los impuestos sobre la renta, y se remite a los impuestos sobre el consumo. Según Sacha Calmon Navarro Coêlho (p. 96. (1993)), «si la progresiva se remite al sujeto, al contribuyente de derecho, la selectiva lo hace al objeto, al bien o al servicio que será consumido, por lo que es objetiva».

Misabel Derzi, en una actualización a la clásica obra de Aliomar Baleeiro (p. 891. (2011)), afirma al respecto:

«Siempre que la ley exonere o grave de forma módica los bienes de primera necesidad (pues, con relación a ellos no hay libertad de elección), no existe obstáculo constitucional para aumentar de forma sustancial la carga tributaria que recae sobre los productos y servicios suntuarios, de lujo o superfluos. (...) La imposición selectiva no afecta a la no confiscación ni vulnera la libre competencia entre las empresas».

No obstante, la imposición selectiva sobre el consumo no debe concebirse solo como un instrumento para lograr finalidades extrafiscales (función regulatoria), tal como demuestran los clásicos ejemplos de los tributos sobre el tabaco y el alcohol. Además de la intervención en el mercado y el desestimulo (o estímulo) del consumo de determinados bienes, la imposición selectiva debe verse como el medio para lograr, aunque de forma indirecta, la capacidad económica y la igualdad posible en la distribución de la carga tributaria sobre los bienes disponibles en el mercado¹².

En este contexto, como destacar Misabel Derzi (p. 74. (2004)), gravar de forma más intensa el bien superfluo y de manera más moderada el bien esencial no busca aumentar la carga tributaria, sino lograr una reordenación y una distribución más justa de la carga que recae sobre el consumo. De este modo, la imposición selectiva no es solo un mecanismo de la función extrafiscal del tributo, sino un intento, aunque imperfecto, de buscar la capacidad contributiva en función del bien consumido, pues, aunque el consumo, de forma genérica, pueda reflejar una manifestación de riqueza imponible, bien es verdad que la graduación de esta riqueza varía según el bien consumido. Esta es la razón por la que quien adquiere un kilo de arroz realmente manifiesta riqueza¹³ de una manera diferente de quien adquiere un kilo de diamantes. Ante estas diferencias significativas, el derecho tributario no puede cerrar los ojos.

De igual forma, Henry Tilbery (p. 3.031. (1990)) afirma que:

«(...) la imposición selectiva sobre el consumo en función del carácter esencial es un instrumento que sirve para frenar el consumo de productos no deseables o menos necesarios, para liberar fuerzas para inversiones merecedoras de apoyo y, al mismo tiempo, es un instrumento para nivelar diferencias excesivas en el consumo de diversas clases en zonas diversificadas y lograr la meta de la redistribución de la renta y una mayor justicia fiscal».

De esta forma, como se ha demostrado, la imposición sobre el consumo persigue distintas finalidades, de modo que viene ganando especial relevancia su función redistributiva, implementada, en general, mediante la diferente imposición de los bienes de consumo, en función de su grado de esencialidad.

12 En este sentido: «En los tributos indirectos, en los que el contribuyente de derecho traslada la carga tributaria a terceros (contribuyente de hecho), no es posible concretar el principio de capacidad contributiva con la misma perfección que en los tributos directos, como sucede con el impuesto sobre la renta, en el que el hecho imponible puede retratar la condición personal del contribuyente. En los tributos indirectos, el legislador se sirve de otros criterios: la no acumulación y la imposición selectiva» (Gouvêa. p. 62. (2006)).

13 Hay autores que llegan a defender que el consumo de bienes necesarios para el mínimo vital, como alimentos, vestuario, salud, etc. no manifiesta ninguna capacidad contributiva, por lo que estos bienes de primera necesidad deberían estar exentos.

En un escenario económico en el que el 1% más rico de la población mundial posee más riqueza que el 99% restante¹⁴, la cuestión de la redistribución adquiere un papel decisivo. En este aspecto, llama la atención el reciente informe de la OCDE, pues, dando continuidad al debate iniciado por Avi-Yonah, argumenta de forma incisiva que la imposición sobre el consumo puede ser propicia para lograr finalidades redistributivas, de modo que el actual modelo ya se muestra levemente progresivo, como se verá a continuación.

1.1. El informe de la OCDE

El informe publicado, en diciembre de 2014, por la OCDE y el Korea Institute of Public Finance, titulado *The distributional effects of consumption taxes in OECD Countries*, estudia la posibilidad de que la imposición sobre el consumo de sus países miembros tenga efectos redistributivos. El informe se estructura en dos partes: en la primera, se analizan los efectos del actual sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y, en la segunda, se examina la efectividad de los tipos reducidos del IVA en la redistribución de la renta con relación a las familias con menos recursos.

El informe empieza señalando la importancia que tienen los tributos sobre el consumo, pues representan, de media, el 31% de los ingresos tributarios en los países de la OCDE; la evolución de esta forma de imposición a lo largo de las décadas, ya que, en 1965, el IVA representaba solo el 2% de los ingresos tributarios de los países de la OCDE (p. 17. (2014)); y la extensión que ha adquirido, teniendo en cuenta que, en la actualidad, más de 160 países han adoptado un modelo similar al del IVA europeo (OCDE. p. 18). La constatación inicial también hace referencia a un informe de la OCDE de 2008¹⁵, en el que se analiza la importancia del crecimiento económico en virtud de un incremento en la imposición sobre el consumo en sustitución de la imposición sobre la renta.

A continuación, el informe analiza qué productos y servicios reciben un tratamiento diferenciado en los países, bien mediante la reducción de los tipos impositivos, bien por medio de exenciones, y constata que el tratamiento diferenciado se concentra, entre otros, en los alimentos¹⁶, los periódicos, los libros¹⁷ y los productos farmacéuticos (OCDE. p. 19. (2014)):

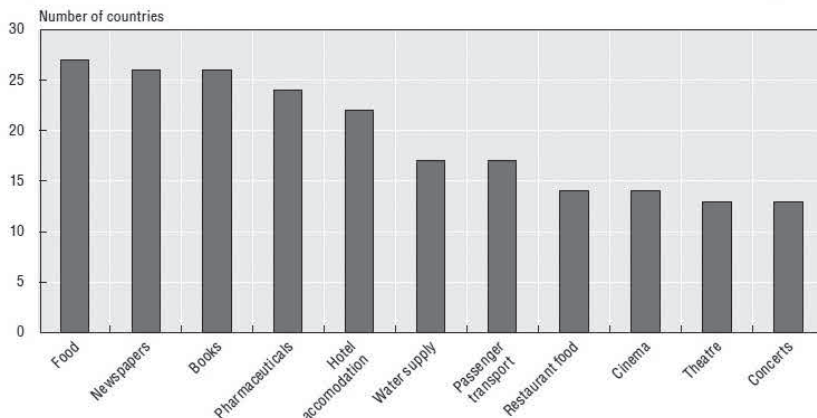
14 De acuerdo con un reciente estudio divulgado por la ONG Oxfam titulado *Wealth: Having It All and Wanting More*. (Oxfam. p. 2. (2015)).

15 El trabajo al que se hace referencia se tituló *Taxation and economic growth* (OECD. p. 18. (2008)).

16 De acuerdo con el informe, la aplicación de tipos impositivos reducidos se produce en beneficio de los ciudadanos de renta baja (p. 19. (2014)). El mismo razonamiento también sirve para los productos farmacéuticos, el suministro de agua, la energía eléctrica y el transporte colectivo.

17 En este caso, la reducción de tipos impositivos se justificaría en el estímulo al consumo de ciertos productos y servicios que producen beneficios sociales y culturales (p. 19. (2014)).

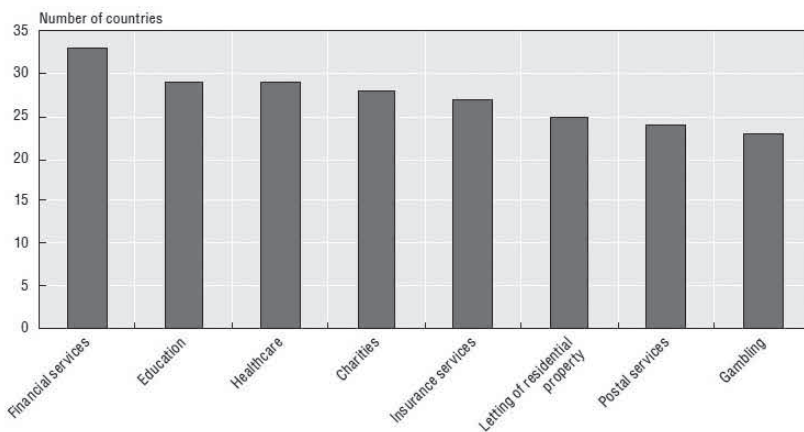
Figure 1.4. Common reduced VAT rates in OECD countries as at 1 January 2014



Source: Author's calculations based on OECD (2014a), *Consumption Tax Trends*, OECD Publishing, Paris.

El informe también se refiere a los principales productos y servicios que gozan de exenciones tributarias o tipos impositivos cero, en particular, los servicios financieros, la educación, la salud¹⁸, la caridad, los servicios postales y los juegos de apuestas. También en este caso llama la atención la frecuencia con la que estas exenciones se repiten en los países de la OCDE, aunque bajo distintas justificaciones, que varían según el caso:

Figure 1.5. Common VAT exemptions in OECD countries as at 1 January 2014



Source: Author's calculations based on OECD (2014a), *Consumption Tax Trends*, OECD Publishing, Paris.

18 En estas situaciones, el fundamento de la baja imposición también es social, pues se trata de productos y servicios de carácter esencial. Fundamento este que no se repite, por ejemplo, en el caso de los servicios financieros ni en el de las apuestas de loterías (p. 21. (2014)).

Al final de la primera parte del informe, se analizan los productos que tienen una imposición especial, entre los que destacan los hidrocarburos, el alcohol y el tabaco. Aunque el informe haya adoptado un aspecto más descriptivo, tratando sobre las subespecies de cada uno de estos géneros, cabe señalar que las justificaciones para gravar estos productos no coinciden. Mientras que para los combustibles la finalidad es principalmente recaudatoria, dada la utilización masiva de los automóviles en las sociedades modernas, para el alcohol y el tabaco la función tributaria adquiere un tono extrafiscal, en el sentido de desincentivar el consumo y atender a las exigencias de salud pública.

En la segunda parte del informe, la OCDE realiza microsimulaciones, con relación a cada uno de los veinte países estudiados, para concluir que, aunque la imposición sobre el consumo sea regresiva cuando se analiza con relación a los porcentajes de renta, se muestra levemente progresiva cuando se estudia desde la óptica de los porcentajes de gastos, es decir, cuando se divide la población entre los deciles de gastos y se mide la carga tributaria como porcentaje de los gastos, los resultados que se obtienen se oponen a la metodología que toma el rendimiento como base de análisis.

Respecto a la metodología utilizada, la OCDE se sirvió de los datos disponibles relativos a presupuestos familiares (HBSs)¹⁹ proporcionados por los servicios nacionales de estadística de los respectivos países miembros, datos que ofrecían información sobre los gastos familiares en bienes y servicios, además de información demográfica y socioeconómicas de las familias (OCDE. p. 26. (2014)).

De esta forma, mediante simulaciones, se calculó la cantidad que cada familia paga en impuestos, aplicándose los tipos impositivos en función de la clase de gasto. Para comparar los efectos redistributivos de la imposición sobre el consumo, se imaginaron dos escenarios: uno con los actuales tipos de gravamen y otro modificando dichos tipos para calcular los efectos de estas cargas fiscales (p. 27. (2014)).

La OCDE reconoce la inexactitud del estudio en algunos puntos, por lo que se hace necesario relevar algunas situaciones y adoptar algunas premisas que no están necesariamente conectadas con la realidad. Entre las limitaciones destacan la escasa calidad de los datos obtenidos con relación a algunos países, así como el no haberse considerado ni las cuantías defraudadas ni el impuesto sobre el consumo que paga el sector público ni los gastos en vivienda.

Hechas estas advertencias, la OCDE presume: 1) que la imposición la soporta íntegramente el consumidor final; 2) que el cambio de los tipos impositivos

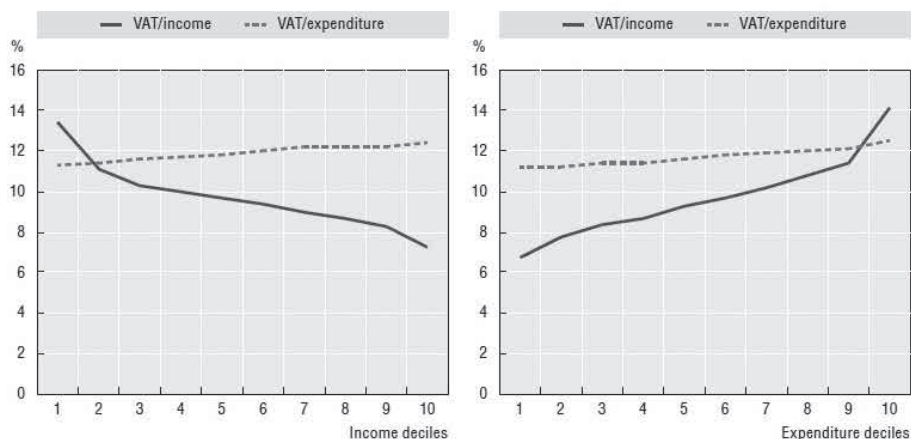
19 European and National Household Budget Survey Data.

no genera una respuesta en el comportamiento de los consumidores; 3) con relación al consumo de bienes duraderos, que el porcentaje de las familias que los adquieren y de aquellas que no los adquieren, en un determinado período analizado, es el mismo para los diferentes deciles de población (p. 29. (2014)).

Sin embargo, cabe señalar que la principal opción metodológica del informe fue la de utilizar como referencia los gastos en vez de la renta. Así, la OCDE aduce que son posibles cuatro opciones, cuyos resultados serán distintos en función de la elección hecha (p. 31. (2014)), a saber: a) medir el impuesto como porcentaje de la renta y presentarlo por los deciles de rendimientos; b) medir el impuesto como porcentaje de la renta y presentarlo por los deciles de gastos; c) medir el impuesto como porcentaje de los gastos y presentarlo por los deciles de rendimientos; d) medir el impuesto como porcentaje de los gastos y presentarlo por los deciles de gastos.

La mayoría de los estudios que demuestran la regresividad de los impuestos sobre el consumo adopta como metodología la opción «a». Por ello, la OCDE justifica las razones por las que la opción «d» sería mejor para analizar los efectos de la imposición sobre el consumo, aduciendo que la referencia a los gastos permite entender mejor la carga tributaria²⁰ soportada durante toda la vida de una familia y no solo durante un período específico. Partiendo de esta premisa, la OCDE ilustra de forma gráfica su opción (p. 37. (2014)):

Figure 2.2. Household average VAT burdens: all-country simple average



20 Según el informe: «Un análisis con base en la renta actual ignora el hecho de que la renta que las familias ahorran en el período actual va a ser gastada más adelante, de modo que, en el futuro, será gravada o se usará para pagar deudas antes contraídas, lo que ya soportó la imposición» (OCDE. p. 34. (2014). Traducción libre del original en inglés).

Con base en la demostración antes reproducida, la OCDE llega a la primera conclusión relevante de su informe: centrándose en el porcentaje de los gastos y teniendo en cuenta el «período de una vida», la imposición sobre el consumo, en la mayoría de los países estudiados, es proporcional o relativamente progresiva²¹, lo que corrobora un estudio realizado en Reino Unido, en 2009, por el Institute for Fiscal Studies (IFS), (p. 198. (2009)).

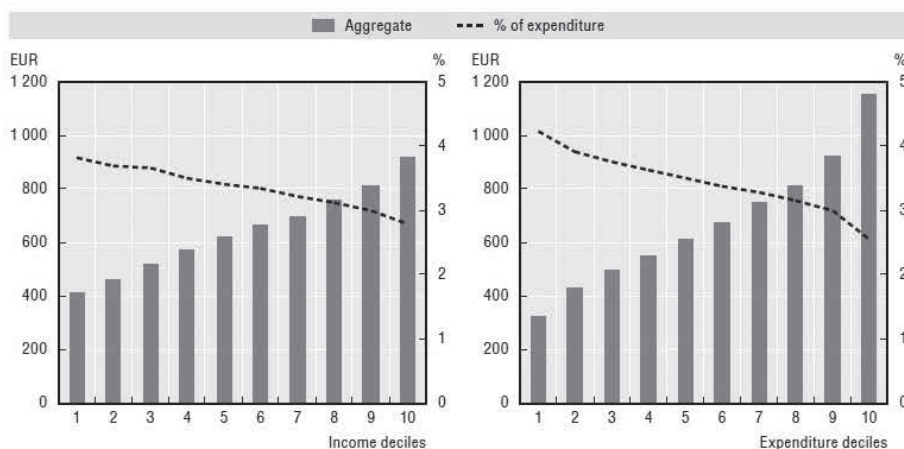
En la parte final, el informe se propone estudiar la efectividad de la reducción de los tipos de gravamen de los impuestos sobre el consumo como herramienta redistributiva. De esta forma, la OCDE realiza microsimulaciones para calcular el tributo que cada decil familiar recibiría en virtud del consumo de bienes y servicios con tipos impositivos reducidos o cero. Para ello, se hace una comparación entre la situación actual de cada país y una situación en la que se gravarían todos los productos con un tipo medio.

El capítulo parte del razonamiento de que gran parte de los tipos impositivos reducidos son de productos destinados al consumo de las capas más pobres de la sociedad, razón por la que podría esperarse un efecto progresivo en estas reducciones. No obstante, la OCDE advierte que, como naturalmente las clases ricas consumen más de estos mismos productos, estas acabarían beneficiándose más en términos agregados, aunque menos en términos relativos. Asimismo, aduce que los tipos impositivos reducidos para los bienes que en proporción los ricos consumen más, como libros, periódicos y hostelería, acabaría produciendo un efecto regresivo. Con este análisis, la OCDE argumenta que las reducciones en los tipos deben aplicarse de forma minuciosa, caso por caso, en cada país (p. 56. (2014)).

De nuevo apoyando sus afirmaciones en un gráfico, la tabla 3.1, el Informe OCDE demuestra la cantidad de impuesto (tanto en términos absolutos como proporcionales) que gastaría cada decil de población si no hubiera tipos impositivos reducidos (p. 58. (2014)):

21 Es curioso que con relación a los bienes gravados con tributos especiales (tabaco, alcohol e hidrocarburos), la OCDE alega que la imposición es regresiva, aunque señala que, si se toma como referencia el porcentaje de renta, la curva es más regresiva que si se toma por base el porcentaje de gasto (p. 40. (2014)). Para no extender demasiado el objeto de este estudio, no se ahondará en los comentarios sobre estos bienes específicos, que se centrará en una visión general de la imposición sobre el consumo. De igual forma, tampoco se entrará en el debate sobre las variaciones en factores demográficos (edad, familias con o sin hijos) de las páginas 45 a 47 del informe de la OCDE.

Figure 3.1. All-country average of average tax expenditure per household from all reduced rates



A continuación, el informe hace este mismo análisis con relación a los tipos impositivos reducidos de acuerdo con cada «bien destinado a los pobres», es decir, comida, productos farmacéuticos, ropa infantil, gas, energía eléctrica y agua canalizada, y llega a curvas similares a las del panorama general (pp. 59-62. (2014)). Después, analiza, por separado, cada uno de los bienes gravados con finalidad cultural/social, como libros, periódicos, cine, teatro, hostelería y restauración (pp. 63-68. (2014)), cuyos gráficos presentan una curva inversa y sirven para demostrar que los más ricos utilizan más estos bienes y servicios y, de esta forma, resultan beneficiados, tanto en valores porcentuales como agregados, por los tipos impositivos reducidos.

Estos datos llevan a constatar que, aunque la aplicación de tipos impositivos reducidos en bienes considerados «esenciales para los pobres» tenga un efecto progresivo, se trata de una herramienta insuficiente a efectos redistributivos. En primer lugar, porque, como mínimo, los ricos recibirán el mismo beneficio; y, en segundo lugar, porque, en algunas situaciones, los ricos se beneficiarán más que los pobres (p. 69. (2014)). Con relación a los tipos impositivos reducidos para incentivo cultural y social, se constata que todos benefician más a los ricos que a los pobres, tanto de forma proporcional como absoluta, con lo que queda claro su carácter regresivo.

Por ello, la OCDE afirma: «Los resultados apoyan las conclusiones a favor de un sistema con un tipo impositivo de IVA único (...), dado que la redistribución puede lograrse mediante otros mecanismos, más directos, como la transferencia de dinero a grupos de baja renta» (p. 69. (2014)).

Tanto la conclusión de que la imposición sobre el consumo es levemente progresiva, como la de que los tipos impositivos reducidos no sirven para fines redistributivos son innovadoras, pues parten de metodologías, premisas y suposiciones poco usuales. Como nos encontramos en el ámbito de las ciencias sociales aplicadas, no se debe pensar en analizar el informe como una búsqueda de la certeza matemática de comprobación y refutación exactas, sino más bien, intentar entender cuál es el método que más se acerca a la realidad y produce resultados técnicos acordes con la práctica²², de lo que nos ocuparemos a continuación.

1.2. Regresividad y consumo

Según lo expuesto hasta este momento, la imposición sobre el consumo puede tener una finalidad recaudatoria, regulatoria y redistributiva. Este último aspecto viene recibiendo una mayor atención por parte de la doctrina y los estudiosos del área y es el método de evaluación del referido informe de la OCDE de diciembre de 2014.

Tras el extenso análisis de datos y la utilización de toda una metodología propia, el informe llega a dos conclusiones principales: a) la imposición sobre el consumo, al contrario de lo que comúnmente se pregona, es proporcional o levemente progresiva en la mayoría de los países analizados; b) los tipos impositivos reducidos, exenciones y beneficios fiscales, en su mayoría, benefician más a los ricos que a los pobres, con lo que tienen un carácter regresivo, en contra de la intención difundida de proporcionar mejores condiciones de consumo para las clases más pobres.

En esta parte final del trabajo, se hará un análisis crítico del referido informe, en un intento de sacar el debate del ámbito estrictamente económico para introducir conceptos valiosos para el derecho tributario y la noción de justicia fiscal.

En un primer momento, será necesario realizar un breve análisis sobre el principio de capacidad contributiva. Distintos ordenamientos jurídicos en todo el mundo²³ elevaron la capacidad contributiva al estatus de principio constitucional, de forma que la Administración Pública debe observarlo cuando ejerce su poder-deber fiscal.

22 En este sentido, Misabel Derzi, en la actualización de la obra de Aliomar Baleeiro (p. 854. (2011)), afirma: «Las ciencias en general solo son posibles en la medida en que aíslan algunos aspectos o criterios, a través de los que investigan y examinan datos de la realidad. (...) Lo que hay de confuso y divergente respecto a la igualdad o la justicia se pone en relación con el criterio de comparación y su valoración. Si pensamos en la noción de justicia o igualdad material, las posiciones serán profundamente discrepantes. El problema de la igualdad deriva siempre hacia un problema de valores jurídicos, esto es: ¿cuál es el criterio que debe tenerse en cuenta, qué diferencias deben ignorarse? ¿Qué características son relevantes para agrupar los objetos analizados?».

23 *Interplures*, podemos mencionar, además de Brasil, Portugal, España, Italia, Chile y México.

El fin de la norma tributaria no es tan solo la recaudación, sino la recaudación basada en la capacidad contributiva de las personas, lo que se une a la idea de solidaridad social. Por ello, no pagamos tributos solamente en la medida en que disfrutamos de servicios o recibimos contraprestaciones estatales individualmente consideradas, sino en la medida en que manifestamos riqueza jurídicamente relevante. Así, Derzi (p. 71. (2004)) llama la atención sobre el hecho de que, en Brasil, «la Constitución no permite que se favorezca la concentración de riqueza en manos de unos pocos, sin que dicha élite privilegiada sea llamada a la solidaridad tributaria».

Varias teorías se relacionan con la capacidad contributiva y con esta noción de solidaridad fiscal, entre las que destacan la «teoría del beneficio» y la «teoría de la igualdad de sacrificios».

Según la teoría del beneficio, la imposición justa sería aquella en la que los contribuyentes pagan más impuestos en proporción a los beneficios que reciben del gobierno. Esta teoría acaba invirtiendo toda la lógica de la capacidad contributiva, ya que, precisamente los más pobres, que necesitan más prestaciones gubernamentales, deberían soportar el mayor peso tributario. De esta forma, Murphy y Nagel (p. 28. (2005)) afirman, de forma categórica, que el principio del beneficio es incompatible con las teorías de justicia.

Con relación a la teoría de la igualdad de sacrificios, Murphy y Nagel (p. 34. (2005)) explican que un esquema tributario justo diferencia a los contribuyentes en función de su renta y pide más a quienes más tienen, de modo que cada uno soporte la misma pérdida de bienestar, para que el coste real (y no el monetario) sea igual para todos.

La teoría clásica de la igualdad de sacrificios se acerca a la moderna noción de capacidad contributiva²⁴ pero no la concretiza, puesto que soportar la misma «pérdida de bienestar» implicaría tan solo una imposición proporcional. Por ello, los autores (p. 43. (2005)) reconocen la variante del «principio del sacrificio²⁵ cada vez mayor», que sirve de fundamento a los sistemas tributarios progresivos y parte de la premisa de que la distribución que lleva a cabo el mercado no es justa por principio, con lo que es posible una función redistribuidora por parte del Estado, tanto en la recaudación como en los gastos públicos.

24 Tórres. p. 590. (2012). Llama la atención sobre la importancia que tuvieron la teoría del beneficio y la teoría del sacrificio para que, más tarde, el principio de capacidad contributiva adquiriera autonomía como criterio de justicia tributaria.

25 A pesar de la importancia teórica de estas teorías, es oportuna la matización de Casalta Nabais (p. 454. (1998)) de que estas se asientan en proposiciones empíricamente indemostrables, de modo que el reparto de la carga tributaria acaba relegándose a una elección política. De este modo, aunque exista una cierta discrecionalidad en esta elección (tanto que los tipos impositivos difieren en cada país), rechazamos la idea de elección arbitraria, puesto que hay parámetros constitucionales que orientan al legislador.

Analizando estas teorías, Casalta Nabais (p. 462. (1998)) concluye que la capacidad contributiva presenta un doble aspecto: es al mismo tiempo un presupuesto para la imposición y su parámetro de dosificación. Como presupuesto, en el sentido de que no se debe gravar aquello que no manifieste capacidad contributiva, aquello que, de hecho, no se configure como una manifestación de riqueza²⁶. Como criterio impositivo, se saca a colación la idea del sacrificio, en el sentido de que la imposición debe obtener más de quien tiene mejores condiciones para sufragar al Estado.

En este sentido, Ricardo Lodi Ribeiro (p. 16. (2010)) se refiere a un aspecto objetivo y otro subjetivo de la capacidad contributiva, de modo que, en su aspecto objetivo, funciona como fundamento jurídico del tributo y como directriz para el hecho imponible. A su vez, en su dimensión subjetiva, actúa como criterio de graduación del tributo y límite de la imposición.

Sin embargo, mientras que este aspecto dual de la capacidad contributiva resulta evidente en los tributos personales (como en los que recaen sobre la renta), esta constatación debe ser más cuidadosa en los tributos sobre el consumo, pues el gravamen recae sobre el bien y no sobre la persona del contribuyente. Así, cuando Bill Gates compra un kilo de arroz paga el mismo tributo que el portero de la sede de Microsoft cuando adquiere el mismo producto. En los tributos sobre el consumo no se puede gravar el bien en función del sujeto que lo adquiere sin menoscabar con ello el libre mercado e inviabilizar la tributación²⁷. Si bien, esto no es razón para renunciar a la aspiración de lograr la capacidad contributiva²⁸.

En los tributos directos, la capacidad contributiva se somete a los parámetros de la norma general, mediante la técnica de la progresividad. A su vez, en el tributo que recae sobre el consumo no se consigue adecuar perfectamente la capacidad contributiva, aunque existan mecanismos que intenten acercar esta exacción a la justicia fiscal, como la imposición selectiva y la no acumulación. En este sentido, Misabel Derzi, en la actualización de la obra de Baleeiro (p. 349. (2006)), aclara que:

26 Esta es la razón por la que algunos autores llegan a sugerir la exención total con relación a los bienes que integran el mínimo vital.

27 Con relación a la imposición sobre el consumo, Piketty. p. 481. (2014) señala que: «Con frecuencia decimos que estos son "indirectos" en el sentido de que no dependen directamente de la renta o el capital del contribuyente individual: se pagan de forma indirecta, por medio del precio de venta, cuando hacemos compras. En teoría, podría imaginarse un impuesto directo sobre el consumo, que dependería de la cantidad que cada uno consume, pero esto nunca se ha producido».

28 En este sentido, Casalta Nabais. p. 481. (1998) afirma que: «El principio de capacidad contributiva no es incompatible con los impuestos indirectos, ya que estos, como se dirigen a la capacidad contributiva de los consumidores, también son expresión de este principio, aunque menor que la que se materializa en los impuestos directos».

«Al no poder conocer a los millones de consumidores, el legislador, con la vista puesta en el principio de capacidad contributiva cuando utiliza el principio de imposición selectiva, grava menos los artículos esenciales. Justicia imperfecta, pero justicia al fin y al cabo. Pues José compra azúcar al igual que Simonsen, por el mismo precio y pagando el mismo tributo añadido al precio. En compensación, José no compra caviar, que está más gravado. En suma, el azúcar es esencial para todos en todo el territorio nacional. Para los pobres, principalmente para ellos, el precio del azúcar es esencial. (...) Esta es la utilidad del principio de imposición selectiva».

Lo expuesto hasta este momento sobre la capacidad contributiva en la imposición sobre el consumo nos permite realizar las primeras matizaciones a la metodología y las conclusiones del informe de la OCDE. En cuanto al tema, Tórres (p. 45. (2012)) señala que es fundamental controlar los métodos para no crear un sistema marcado por la inseguridad sistémica y para proceder a una «construcción coherente con el paradigma y el modelo que se adapte a la realidad».

En un primer momento, nos parece temerario analizar la justicia de la imposición sobre el consumo desde la óptica de los gastos, puesto que el gasto, tomado de forma aislada, no expresa necesariamente una manifestación de riqueza. A modo de ejemplo, una familia numerosa que gasta \$1.000 en artículos de la cesta básica, en realidad tiene una situación más precaria que una familia que gasta los mismos \$1.000, pero \$500 en la cesta básica y otros \$500 en vinos importados. Para definir los deciles que mantengan correlación con la efectiva capacidad contributiva de los individuos, hay que tener en cuenta la renta, «qué» parte de dicha renta se gasta y, con relación a la imposición sobre el consumo, «cómo» se gasta.

No debe aplicarse la óptica subjetiva de si el bien se «destina al consumo de las capas pobres» o no, sino el aspecto de su carácter esencial, con independencia del sujeto que gasta. El bien que es esencial lo es tanto para los pobres como para los ricos, lo que por sí solo ya es suficiente para que el Estado lo grave de forma más moderada, de modo que el tributo integre mínimamente el coste de estos productos. Aunque desgravar lo que es más esencial traiga beneficios tanto para los pobres como para los ricos, el sistema tiende a hacerse menos regresivo, ya que los pobres invierten una proporción mayor de su renta en la adquisición de dichos bienes. En realidad, aquí no se puede hablar de justicia distributiva. Sin embargo, lo que el informe no analiza es el otro lado de la imposición selectiva: la mayor carga sobre lo que es superfluo o suntuario. Esta sí es una herramienta que puede ser útil para afectar a la capacidad contributiva de

los más ricos, al gravar aquellos bienes a los que, como es sabido, solo puede acceder una parte limitada de la población.

Aún en lo se refiere a la elección metodológica de los porcentajes de gasto en detrimento de los porcentajes de renta, aunque la OCDE haya justificado su elección en que esta permite «analizar mejor la carga tributaria» y la «soportada durante toda la vida de una familia y no solo durante un período específico» (OCDE. p. 34. (2014)), al tratar los modelos de renta, ahorro y consumo de las familias, el propio informe ya nos proporciona una pista de su contraargumento.

En lo que se refiere a la clasificación de las familias pobres, en el contexto de una generación, la OCDE admite que hay casos en los que sería mejor valorar las cargas fiscales con base en los ingresos y casos en los que sería mejor hacerlo con fundamento en los gastos. De esta forma, la OCDE clasifica cuatro tipos básicos de familias, a saber: 1) rica durante toda la vida, con una renta actual baja y unos gastos corrientes elevados; 2) rica durante toda la vida, con una renta actual elevada y unos gastos corrientes bajos; 3) pobre durante toda la vida, con una renta actual baja y unos gastos corrientes elevados; 4) pobre durante toda la vida, con una renta actual elevada y unos gastos corrientes bajos (OCDE. p. 35. (2014), traducción libre del original en inglés).

El primer caso contempla familias cuya condición económica es buena, pero que en la actualidad tienen unos bajos rendimientos y unos gastos elevados, como, por ejemplo, estudiantes universitarios o jubilados. Para ellos, el mejor parámetro de análisis serían los gastos.

El segundo supuesto describe a familias cuya condición económica es buena, que tienen unos rendimientos elevados y escasos gastos, típico caso de los ahorradores, familias que ahorran para una futura jubilación o la educación de los hijos. En este caso, la mejor referencia sería la renta.

El tercer ejemplo se refiere a familias que son pobres durante toda la vida, cuyos rendimientos actuales son bajos y sus gastos, elevados. Son familias que normalmente se endeudan y que, antes o después, van a tener que reducir sus gastos para pagar las deudas. En este caso, la mejor referencia sería la renta.

El cuarto supuesto abarca a familias que son pobres durante toda la vida, cuyos rendimientos son elevados y tienen pocos gastos. Sería el caso de una familia pobre que está trabajando más de lo normal o doblando jornadas de trabajo para ahorrar dinero, pensando en la futura jubilación de uno de los cónyuges. En este caso, la mejor referencia serían los gastos.

Ahora bien, del análisis de estos cuatro casos hipotéticos, el que más se asemeja a las capas más pobres de la población es el número 3, es decir, el de familias que son pobres durante toda su vida, que tienen unos escasos rendimientos y unos elevados gastos, lo que las obliga a contraer deudas (clásico ejemplo de la clase media-baja) o a renunciar a gastos esenciales, como, por ejemplo, la formación de los hijos, como suele suceder entre las clases más pobres.

Al analizar la progresividad o la regresividad de un sistema tributario, hay que tomar como referencia a las capas más pobres de la población, para valorar si las cargas fiscales están o no gravando de forma más intensa a estas masas debilitadas. En este sentido, el propio informe de la OCDE reconoce que la renta es un mejor parámetro de análisis para este grupo²⁹, aunque con la justificación de presentar un panorama más general, adopte como referencia los gastos.

La base de esta observación es la doctrina de la prioridad de los más necesitados, que se ampara en el principio de la diferencia desarrollado por John Rawls (p. 376. (2008)). De acuerdo con este principio, «las desigualdades sociales y económicas deben resolverse de modo que resulten en el mayor beneficio posible para los menos favorecidos»³⁰. De esta forma, «la idea intuitiva es que el orden social no debe establecer y asegurar las perspectivas más atractivas para los que están en mejor situación, salvo que con ello se beneficie a los menos afortunados» (p. 80. (2008)). Así, la referencia metodológica adoptada debe ser la que ofrezca un resultado más cercano a la realidad de los más necesitados³¹.

En la misma línea de razonamiento, Richard Murphy crítica las opciones metodológicas adoptadas. Aunque su trabajo sea anterior al informe publicado por la OCDE, las críticas se pueden aplicar al caso, dado que el informe de la OCDE corrobora los resultados del estudio divulgado por el IFS en 2011 (OCDE. p. 38. (2014)). En su estudio, Murphy (p. 8. (2010)), constata que:

29 También con relación a la base para determinar la magnitud de la carga fiscal, la OCDE reconoce que para el caso de familias que son pobres durante toda la vida, que tienen unos escasos rendimientos y unos elevados gastos, la renta se mantiene como la mejor referencia de análisis (OCDE. p. 36. (2014)).

30 Cabe destacar que no se está defendiendo una sociedad puramente igualitaria, puesto que Rawls reconoce las desigualdades como inherentes al sistema y preconiza el orden serial entre sus principios de justicia, de modo que el esquema de libertades básicas tiene prioridad frente al sesgo igualitario del principio de la diferencia. Lo que debe buscarse es reducir los efectos de las desigualdades moralmente arbitrarias y obtener mejores condiciones de vida para los menos favorecidos.

31 En un comentario sobre la Teoría de la justicia de Rawls, Murphy y Nagel afirman (p. 74. (2005)) que: «La noción principal es que, en la formación de las instituciones sociales que constituyen la estructura básica de la sociedad, y que, por ende, modelan la vida de todas las personas desde su nacimiento hasta su muerte, existen ciertas fuentes de desigualdad moralmente arbitrarias —y un orden social justo no puede aceptar desigualdades moralmente arbitrarias, a menos que sean inevitables o se justifiquen en un fin o propósito no arbitrario, al que sirven—. Por ello, según Rawls, las desigualdades de clases socioeconómicas solo se justifican si el sistema que las genera también atiende mejor las necesidades de la clase más baja».

«Esta conclusión es sorprendente: sostiene que el IVA es progresivo, pues cambia las reglas para definir lo que es un impuesto progresivo o regresivo. (...). El estudio optó por reinventar los términos progresividad y regresividad, haciendo, de este modo, que perdieran su sentido. Esta es la única razón por la que el IFS consigue afirmar que el IVA es progresivo. Sin embargo, perdieron su credibilidad a lo largo del proceso, pues todas las evidencias llevan a concluir que el IVA es un impuesto regresivo».

Murphy (p. 9. (2010)) complementa que, con relación a las familias más pobres, no se puede considerar el impacto de la imposición sobre el consumo con base en los gastos o con lo consumido de ahorro a lo largo del tiempo, porque hay estudios que demuestran que las personas más pobres tan solo disponen de la renta corriente, con lo que no consiguen ahorrar recursos para consumirlos a lo largo de la vida, a diferencia de lo que sucede con las clases más ricas. Así, Murphy (p. 12. (2010)) concluye que:

«Esto sugiere que la metodología adoptada para mostrar que el IVA es progresivo es inherentemente defectuosa y que también es probable que el estudio haya sobreestimado el IVA en la proporción de los gastos soportados por el quintil de renta más alta, con lo que llega a unas conclusiones falsas»³².

También con relación a las premisas del informe, *a priori*, nos parece que la suposición de que la modificación en los tipos impositivos de los bienes de consumo en los microsistemas no genera ninguna modificación en el comportamiento de los consumidores (OCDE. p. 28. (2014)) está fuera de la realidad. Así, el estudio presupone que una determinada familia que consume diez kilos de arroz al mes, que es un producto gravado, por ejemplo, con un tipo impositivo del 5%, seguiría consumiendo los mismos diez kilos aunque el kilo aumentara al 25%.

De hecho, es posible que para algunas familias, la modificación de la carga tributaria —y, en consecuencia, del precio final del producto— resulte indiferente, de forma que sigan consumiendo los mismos diez kilos de arroz al mes. Sin embargo, para un número relevante de familias, en particular, las de menor renta —que, en concreto, tienen un especial interés para este estudio—, un aumento tan expresivo de la carga tributaria (y de los precios), las induciría a un cambio de comportamiento, llevándolas a consumir menos cantidad de producto o a sustituirlo por otros, más baratos.

Una vez hechas las oportunas matizaciones a las premisas y métodos adoptados por el informe, llegamos a la conclusión de que el parámetro de

32 Traducción libre del original en inglés.

la renta está más acorde con la realidad de la imposición sobre el consumo, porque representa mejor la situación de los más pobres, al expresar resultados más factibles y que permiten un mejor análisis de la distribución de las cargas fiscales³³.

Cuando se adopta el peso porcentual de la imposición sobre el consumo con relación a los rendimientos, así como la división de los deciles familiares de acuerdo con la renta recibida, los estudios prácticamente coinciden en señalar el carácter regresivo de la imposición sobre el consumo.

En este sentido, en Brasil, un estudio de María Helena Zockun llegó a la conclusión de que la progresividad de los tributos directos es insuficiente para compensar la elevada regresividad de los tributos indirectos (p. 11. (2005)), lo que hace que el sistema sea en su mayoría regresivo. De acuerdo con el estudio realizado por la autora tomando por base las estadísticas del IBGE y las encuestas de presupuesto familiar (POF, según sus siglas en portugués)³⁴, se comprobó que las capas más bajas de la población brasileña, cuya renta llegaba hasta dos salarios mínimos, destinaron, en 2004, el 45,8% de su renta familiar a pagar tributos sobre el consumo. De la misma forma, las familias que ganaban más de treinta salarios mínimos (el 1% superior) destinaron, en el mismo año, el 16,4% de su renta familiar al pago de dichos tributos.

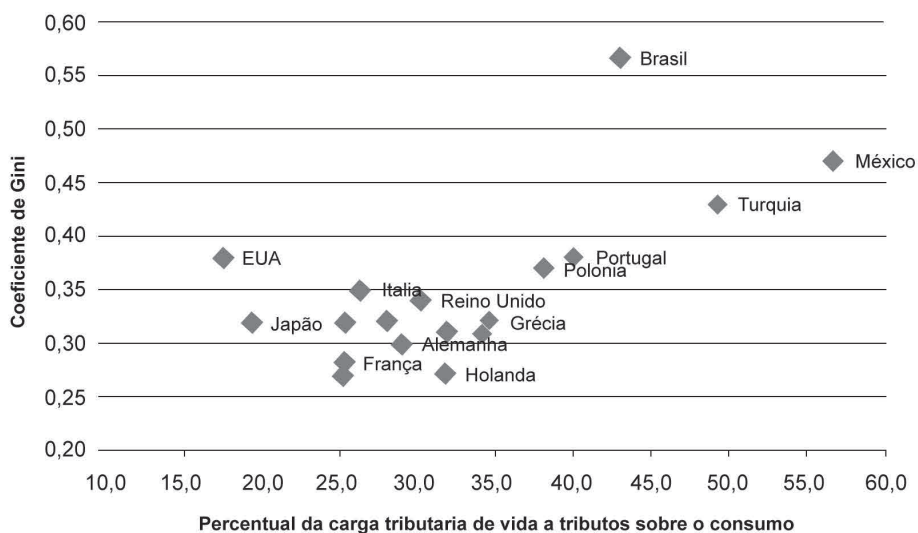
Esta situación, además de minar la función redistributiva de la imposición, acaba reforzando las desigualdades socioeconómicas existentes, aumentando aún más la brecha entre ricos y pobres. Para completar este panorama, es oportuno traer a colación la observación de Henrique Napoleão Alves (p. 72. (2012)), en referencia al estudio del Instituto Alvorada que relacionó el peso de la carga tributaria sobre el consumo en los países a los respectivos coeficientes de Gini³⁵. No sorprende la tendencia de que, cuanto más desigual es el país, mayor es la parte que la imposición sobre el consumo representa en la carga tributaria total:

33 En este sentido, Fernando Rezende (p. 44. (2011)) apud Vianna señala que: «Para que la imposición tenga efectos distributivos hay que utilizar la renta, que es la variable que mejor representa la riqueza, de modo que la idea de preservar el ahorro, implícita en el planteamiento establecer el consumo como parámetro de aplicación de la imposición indirecta, pierde sentido o se vuelve extraña, puesto que la decisión de ahorrar implica necesariamente la acumulación de riqueza».

34 La encuesta de presupuesto familiar (POF) es un tipo de encuesta domiciliar, que recaba datos sobre los gastos realizados en bienes y servicios, de forma que ofrece información precisa sobre la manera como las familias gastan su renta.

35 El índice de Gini, creado por el matemático italiano Conrado Gini, se utiliza para medir el grado de concentración de renta en un determinado grupo. Señala la diferencia entre los rendimientos de los más pobres y los más ricos. El valor cero representa la situación de igualdad, es decir, todos tienen la misma renta. El valor uno (o cien) está en el extremo opuesto, esto es, en una única persona se concentra toda la riqueza.

Correlação: perfil da carga vs. concentração de renda



De esta forma, se constata que, al contrario de lo que afirma la OCDE, la imposición sobre el consumo no es progresiva, por lo que debería ser ajustada por la capacidad contributiva, mediante la técnica de la imposición selectiva, de modo que se desgravaran bienes esenciales y se gravaran bienes suntuosos y de lujo. Sin embargo, estas medidas no son suficientes por sí solas, de modo que también requieren una imposición progresiva sobre la renta y el patrimonio, además de gastos públicos destinados a reducir las desigualdades y los niveles extremos de pobreza.

2. Consideraciones finales

Como se ha demostrado, el consumo como base tributaria es una vía insuficiente para analizar la capacidad contributiva y la justicia fiscal.

Por tanto, hay que ser prudente a la hora de afirmar que la imposición sobre el consumo es progresiva y que la reducción de los tipos impositivos beneficia más a los ricos que a los pobres, puesto que, aunque sean fruto de una metodología propia, no necesariamente reflejan los resultados más realistas. Si un primer estudio del IFS ya incentivó propuestas de aumento de la imposición sobre el consumo en Reino Unido y Jersey (Murphy, p. 1), con mayor razón, este informe de la OCDE podrá servir para estimular el aumento de la imposición sobre el consumo en todo el mundo.

Corresponde a los países, en particular, a aquellos que están en «vías de desarrollo», que por lo general ya gravan demasiado el consumo, analizar estos estudios con el debido cuidado y siendo conscientes de que, si por un lado no existen fórmulas mágicas o soluciones globales para las cuestiones relativas a la imposición, por otro, el aumento de las desigualdades y las crecientes bolsas de pobreza representan un desafío común para todos nosotros. Las reformas deben pensarse justamente con la mirada puesta en estas clases más necesitadas.

3. Bibliografía

- Aliomar Baleeiro. *Direito Tributário brasileiro*. Actualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Forense, Rio de Janeiro. (2006).
- Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Forense, Rio de Janeiro. (2011).
- Carlos Aurélio Pimenta de Faria. *Uma genealogia das teorias e tipologias do Estado de bem-estar social* in Mauricio Godinho Delgado (org.). *O Estado de Bem-estar social no século XXI*. LTr, São Paulo. (2007).
- Eduardo Vítor Rodrigues. *O Estado-Providência e os processos de exclusão social: considerações teóricas e estatísticas em torno do caso português*. <http://ler.letras.up.pt/uploads/ficheiros/1477.pdf>.
- Fernando Rezende, José Roberto Afonso & Fernando Gaiger e equipe técnica. *Equidade fiscal no Brasil. Relatório final de pesquisa para o BID*. (2011).
- Helena Taveira Tôres. *Direito tributário e direito privado*. Revista dos Tribunais. São Paulo. 2003.
- Helena Taveira Tôres. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. Revista dos Tribunais. 2 ed. São Paulo. 2012.
- Henry Tilbery. *O conceito de essencialidade como critério de tributação*. *Direito Tributário Atual*. vol. 10. pp. 2.969-3.035. *Resenha Tributária*, São Paulo. (1990).
- Henrique Napoleão Alves. *Tributação e injustiça social no Brasil*. Revista Espaço Acadêmico Nº 133. Junho de 2012.
- Hugo de Brito Machado. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. *Dialética*, São Paulo. (2004).
- IFS. *The IFS Green Budget*. Tunbridge Wells, Londres. (2009). <http://www.ifs.org.uk/comms/comm107.pdf>.
- Irailson Calado Santana (org.). *Carga tributária no Brasil-2012*. <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>. (7, julio, 2015).
- John Rawls. *Uma Teoria da Justiça*. 2 ed. Martins Fontes, São Paulo. (2008).
- José Casalta Nabais. *O dever fundamental de pagar impostos*. Almedina, Coimbra. (1998).
- Liam Murphy & Thomas Nagel. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Martins Fontes, São Paulo. (2005).

- Marcus de Freitas Gouvêa. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Del Rey, Belo Horizonte. (2006).
- María Helena Zockun. *Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil*. Informações - FIPE. Nº 297. pp. 11-13. 2005.
- Misabel de Abreu Machado Derzi. *Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo*. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 100. Dialética, São Paulo. 2004.
- Natercia Sampaio Siqueira. *Tributo, mercado e neutralidade no Estado Democrático de Direito*. Lumen Juris, Rio de Janeiro. (2012).
- OECD/Korea Institute of Public Finance. *The Distributional effect of consumption taxes in OECD countries*. OECD Tax Policy Studies. Nº 22. OECD Publishing. (2014).
- OECD. *Taxation and economic growth*. Economics department working paper Nº 620, Paris. (2008). <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/41000592.pdf>. (8, julio, 2015).
- Onofre Alves Batista Júnior. *O Estado Democrático de Direito pós-providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma Administração Pública mais democrática*. Revista Brasileira de Estudos Políticos. vol. 98. pp. 119-158. 2009.
- Onofre Alves Batista Junior. *Por qué a «guerra fiscal»? – Os desafios do Estado na modernidade líquida*. Revista Brasileira de Estudos Políticos / Belo Horizonte. Nº 102. pp. 305-341. Jan./Jun. 2011. <http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/download/135/130>.
- Oxfam. *Wealth: Having It All and Wanting More*. (2015). <https://www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2015-01-19/richest-1-will-own-more-all-rest-2016>. (10, julio, 2015).
- Reuven S. Avi-Yonah. *The three goals of taxation*. Tax L. Rev. 60. Nº 1. pp. 1-28. 2006.
- Ricardo Lodi Ribeiro. *O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais*. Revista da Faculdade de Direito da UERJ. vol. 1PDF. 2010.
- Ricardo Lodi Ribeiro. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. vol. 3. pp. 1-39. 2015.
- Richard Murphy. *Is VAT regressive and if so why do the IFS deny it?* <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/VATRegressive.pdf>.
- Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Princípios constitucionais tributários* in Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*. Nº 18. Ed. Resenha Tributária, São Paulo. (1993).
- Thomas Piketty. *O capital no século XXI*. Intrínseca, Rio de Janeiro. (2014).
- Ulrich Beck. *Capitalismo sem trabalho*. Ensaio FEE, Porto Alegre. vol. 18. Nº 2. pp. 41-54. 1997. <http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaio/about>. (6, julio, 2015).
- Zygmunt Bauman. *Modernidade líquida*. Zahar, Rio de Janeiro. (2001).

