

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO: UN INTENTO DE RACIONALIZACION

Por Benjamín RETCHKIMAN K.

I

LAS EXPERIENCIAS DE FRANCIA, JAPON, ESTADOS UNIDOS Y ALEMANIA FEDERAL*

1) Aunque el impuesto sobre el valor agregado (*taxe sur la valeur ajoutée*), entendido en un sentido estricto, fue inicialmente usado en Francia, la literatura relativa señala el año de 1917 y al profesor Thomas S. Adams como el primero que lo propuso ante la *National Tax Association* en una de sus juntas anuales. Fue llevado ante el Congreso de los Estados Unidos en dos ocasiones —1921 y 1932— y recomendado por la *Brookings Institution* a nivel estatal en Alabama; sin embargo, se aprobó en el estado de Michigan en 1953, pero no como resultado de estudios meditados, ni con intenciones de experimentar con nuevos gravámenes, sino como una transacción para evitar el uso de otro tributo que los grupos interesados —los industriales— consideraban más lesivo a sus intereses.

En realidad, como se verá, el de Michigan fue el tercer experimento —con variantes importantes en cada caso— destinado a reemplazar los impuestos a la producción y a las ventas en sus formas globales, con un nuevo gravamen que adopta el concepto de los economistas especializados en tributación *del valor agregado a la manufactura*; principio derivado de una medida del gobierno francés autorizando a los causantes del impuesto a la producción, para deducir lo pagado a sus proveedores según facturas, y gravando con una sobretasa detallada y específica cada venta.

2) El establecimiento del impuesto al valor agregado en Francia fue resultado de una evolución lógica que se inició en 1920 con un gravamen general a las ventas y que luego se complicó en 1925 con

* Los subtítulos son de la redacción.

un intento de eliminar la discriminación causada por el "impuesto-cascada" en contra de las empresas no integradas, agregando tasas únicas sobre cierto tipo de bienes. Esto determinó la existencia de diversos impuestos con diferentes tasas, creando complicaciones y dificultades que llevaron a la formulación del antecedente inmediato del tributo sobre el valor agregado, es decir, al gravamen de una sola etapa (*single stage tax*) denominado impuesto sobre la producción (*taxe a la production*), promulgado en 1939. Este tributo gravó únicamente las ventas de los fabricantes, eliminando los tributos a las ventas finales y eximiendo básicamente a los *materiales* y *partes* (como se verá más tarde, esta exención es de suma importancia). Por desgracia, la carrera armamentista de la preguerra obligó al gobierno francés a reinstalar, al lado del muy superior impuesto a la producción, un gravamen comercial sobre las transacciones (*taxes sur les transactions*). Así a partir de 1939 se exaccionaría con una tasa del 1% todas las etapas de producción y distribución; este impuesto nacional fue complementado en 1942 por otro tributo piramidal a las ventas —menos las de los fabricantes— que impusieron los gobiernos locales (*taxe sur le chiffre d'affaires*) y cuyas tasas fluctúan del 1.5% hasta 2.7% como máximo.

Después de la guerra, en 1948, se dio un segundo paso definitivo para llegar al valor agregado: la eliminación de la exención a materiales y partes, permitiendo a los fabricantes deducir los tributos pagados en dichos bienes al calcular los gravámenes a cubrir sobre sus ventas. A estas alturas y después de 15 años de funcionar, el impuesto a la producción mostraba algunos puntos débiles, y la experiencia acumulada en el uso del incipiente valor agregado de materiales y partes, abrió los caminos para intentar una de las reformas más importantes en materia de imposición. Los resultados insatisfactorios que se habían obtenido en la aplicación del impuesto a la producción se debían a que la pesada tasa sobre la compra de maquinaria —se dijo— detenía la modernización de la industria francesa. Otros dos aspectos, además del citado, fueron considerados como básicos para promover el cambio del tributo a la producción por el del valor agregado: por una parte, se eliminaba la piramidización, o sea pagar gravámenes sobre gravámenes, y por otra, la experiencia de deducir lo ya pagado y controlar menor número de causantes. En el año fiscal de 1954 fue derogado el tributo a la producción y unos meses más tarde el que gravaba las transacciones, y englobando a ambos quedó el impuesto al valor agregado.

La base del gravamen es la diferencia entre el precio de venta y el costo de los bienes que se compran, o en otras palabras, a la empresa fabril se le permite la deducción de los impuestos pagados en

todos los artículos adquiridos para su uso en la producción, incluyendo maquinaria. El tributo recae sobre las ventas de todos los productos fabricados incluyendo materiales, y también sobre el trabajo de los contratistas. No son objeto de gravamen las ventas de empresas no manufactureras, las de agricultores, los ingresos por servicios profesionales y los de los productores artesanales. Se aplica una tasa reducida a un tipo muy especial de bienes o mercancías, que incluyen gas, electricidad, carbón, fertilizantes, azufre, madera y ciertos productos comestibles procesados. Existen exenciones básicas que obedecen a diferentes razones: artículos considerados de consumo popular, artículos gravados con impuestos especiales, la maquinaria agrícola y las exportaciones. Otro aspecto es que la exacción toma como base el precio final de los productos, es decir, admite descuentos y otras rebajas, señalándose como situación especial las ventas hechas por fabricantes a consumidores finales, y mereciendo tratamientos especiales también, los bienes exentos cuando se emplean como materiales para ulteriores fabricaciones.

En Francia se considera que uno de los méritos más importantes del valor agregado lo constituye el hecho de que la carga impositiva —que naturalmente recae sobre el consumidor final— es casi idéntica a la que se tendría si el tributo gravara exclusivamente bienes de consumo final en los establecimientos mercantiles que los expenden al público; es decir, se acepta que la distorsión de precios causada por el gravamen es mínima.

3) Durante 1949 y 1950, el Japón recibió a la Misión Tributaria Norteamericana, encabezada por el profesor Carl S. Shoup, que propuso el establecimiento del impuesto al valor agregado. La Dieta Japonesa lo aprobó en el mismo año de 1950 para ser aplicado por las prefecturas —unidades gubernamentales intermedias— como su fuente de ingreso más importante, supliendo a un gravamen sobre la renta de los negocios a nivel local. La diferencia más importante con el impuesto francés reside en que no grava solamente la producción —o el valor agregado a la misma— sino también los ingresos de los negocios cualquiera que sea su actividad. Así la tasa a los negocios fue del 4%, y del 3% a las profesiones. En el primer caso se incluyen empresas financieras, de servicios públicos y cooperativas de agricultores y pescadores, pero se excluye específicamente la agricultura y la explotación forestal. Como en el caso del impuesto francés, el del Japón permitía la deducción de la inversión de bienes de capital, pero gravaba el comercio con los mismos, por considerarlo un negocio como cualquier otro, además de no autorizar deducciones por pago de intereses. Con este proyecto japonés se inician desviaciones del original tributo sobre el valor agregado de Francia que terminan como

se señala en los proyectos posteriores, en un impuesto más —tal vez más adecuado— al derecho de hacer negocios.

La ley del impuesto japonés encontró, posteriormente a su aprobación, incrementada oposición que provenía de varios grupos sociales, principalmente de la clase trabajadora y de los grandes empresarios. Los obreros apoyados por pescadores y agricultores, señalaban que el gravamen, al que denominaban *tributo sobre las listas de raya*, podría generar desempleo tecnológico y además que era una sustitución del impuesto sobre la renta de los negocios por un gravamen a las ventas, con su traslación y efecto inmediato sobre el aumento de precios. Los propietarios, considerando la situación económica japonesa del momento, tuvieron dudas sobre la alternativa de trasladar el impuesto, en forma total y sin dificultades, a los consumidores. Como consecuencia de estos hechos, la aplicación de la ley que creaba el impuesto fue pospuesta dos veces y finalmente rechazada.

4) Como ya se dijo, en el estado de Michigan se realizó el tercer experimento del llamado tributo al valor agregado, éste sí puesto plenamente en acción y de hecho el primero en operar. Sus proponentes —entre los que se encuentran Carl S. Shoup, Gerhard Colm y Paul Studensky— sostiene que es superior a otros tipos de gravámenes a los negocios, porque alcanza nueva riqueza nunca antes gravada, elimina la piramidización —el defecto de los tributos a las entradas globales— y no “penaliza la eficiencia” (crítica más común a las exacciones a la renta de las empresas).

A pesar de que en su aspecto teórico el impuesto al valor agregado presenta ventajas y lo proponen tratadistas de gran renombre, en Michigan como en Japón tuvieron lugar verdaderas batallas campales en favor y en contra de la ley. Su promulgación en Michigan se debió a que los grandes empresarios consideraron sencilla la traslación, y al mismo tiempo les pareció mejor y menos lesivo a sus intereses que el impuesto a la renta de las corporaciones a nivel estatal, que era la alternativa.

El gravamen en Michigan lleva el nombre oficial de “impuesto a las actividades de los negocios”, y consiste en una tasa del 4% sobre las entradas por todas las actividades realizadas dentro del estado por empresas que tengan como objeto ganancia, beneficio o ventaja, ya sea directa o indirecta, al causante o a otro. Por la gama de actividades incluidas es más amplio que otros gravámenes similares y, por supuesto, el que más se desvía del modelo francés. Abarca profesiones, agricultura, sociedades anónimas y negociaciones que no lo son, así como empresas de servicios públicos. Esta ley excluye o *exenciona los ingresos* y no las actividades: sueldos, salarios y prestaciones a empleados, renta de bienes de capital (gravados en el proyecto japo-

nés), pago de deudas, devoluciones de mercancías, dinero del que no se puede disponer, recibido por cuenta de un tercero.

La base gravable está formada por los ingresos globales disminuidos por ajustes o deducciones: costo de la mercancía vendida, gravámenes y pagos a autoridades gubernamentales, intereses y rentas pagadas, y amortización de la propiedad.

Si estas deducciones permitidas no suman el 50% del ingreso gravable, el causante puede optar por dicho 50%, pudiendo aumentarlo hasta 60% cuando se trata de remuneraciones al personal. Esta concesión, que es una clara desviación teórica del impuesto sobre el valor agregado, fue aceptada para beneficiar a las empresas de servicio y a las actividades profesionales, pues de otro modo hubieran tenido escasas y pequeñas deducciones. Después de realizar estas deducciones se llega al *ingreso ajustado*, el cual tiene una exención básica y general de 12 500 dólares, obteniéndose así la cifra real gravable. Lo cual significa que empieza a pagar impuestos quien obtiene ingresos anuales superiores a los 25 000 dólares, eliminándose consecuentemente a miles de agricultores, profesionales y pequeñas empresas. Otra exención importante es la que se otorga a las negociaciones o actividades ya gravadas con un impuesto especial.

Un aspecto digno de destacarse lo constituye la definición que la ley hace de *ingresos ajustados*, pues de ella se deduce que la base del impuesto —Bronfenbrenner dice que la base corresponde más cercanamente a lo que se entiende por *producto neto* en las estadísticas del ingreso nacional— es esencialmente la lista de raya de la empresa, utilidades y equipo de capital menos depreciación permitida que, por otra parte, casi es lo que el Departamento de Comercio de los Estados Unidos clasifica como *valor agregado por la fabricación*.

En los EUA, el planteamiento del impuesto al valor agregado evidentemente está dirigido a sustituir el gravamen sobre el ingreso neto de las corporaciones, o por lo menos a disminuir su tasa, como puede observarse en la propuesta que hace el poderoso Comité de Desarrollo Económico, el que en 1966 en una publicación muy importante se sumó a los partidarios del multicitado *valor agregado*, proponiendo que se usara a nivel nacional para aliviar la pesada tasa federal del tributo al ingreso neto de las corporaciones, con el argumento de que si se obtiene el mismo ingreso gubernamental, el impuesto al valor agregado tendrá efectos menos dañinos sobre el ahorro, la inversión y el desarrollo.

5) A partir de enero de 1968, la República Federal Alemana puso en vigor un nuevo gravamen llamado oficialmente “Ley del impuesto sobre el valor agregado”, siendo la razón más importante de su implantación el hecho de que el Mercado Común Europeo lo ha reco-

mendado a todos sus países miembros, en atención al éxito que ha tenido en Francia, mejorando con mucho los otros impuestos a las ventas. Los alemanes reconocen que se trata de un tributo sobre las ventas totales del que se pueden deducir los impuestos pagados por el mismo bien con anterioridad, por lo que debería llamarse a las "ventas netas".

En la Constitución de la RFA se acepta un hecho digno de mencionarse consistente en que los impuestos indirectos, debido al impacto que tienen sobre los precios y los efectos derivados sobre el comercio interior y exterior, son exclusivos del nivel federal de gobierno, lo que elimina el problema de la *concurrencia fiscal* existente en todos los países del mundo.

Otro hecho importante es el impacto que el nuevo impuesto tuvo sobre los precios en la RFA, pues durante el primer trimestre de 1968 en que se puso en vigor el gravamen, el aumento registrado fue de 1.3%, atribuyéndose al valor agregado un 0.7% (o sea cerca de 60% del alza). Naturalmente que un solo trimestre puede no ser suficiente para absorber los efectos y reflejar la actitud del causante frente a la nueva situación, siendo importante destacar que en la propia Alemania se afirma que la reforma debe hacerse en etapas de estabilidad económica, a fin de no propiciar fenómenos inflacionarios, además de que el país debe contar con un "adecuado sistema de libre competencia". Por otra parte se da por sentado un cálculo correcto de las tasas por aplicar, ya que se desea que los gravámenes que se sustituyen no impliquen un aumento en los pagos hechos por los causantes.

El impuesto alemán como su equivalente de Michigan, grava todo el *spectrum* de los negocios, afectando por completo a los empresarios, pues de hecho quien compre o venda bienes o servicios es objeto de la tributación. Además su sistema de descuentos, deducciones, exenciones de diversos tipos y varias otras medidas hacen sumamente compleja su redacción, *en tal forma que difícilmente puede ser entendida sin el consejo de un profesionalista*. Por otra parte, *la nueva contribución traerá como consecuencia un aumento en el trabajo de contabilizar*. Una diferencia fundamental entre el gravamen francés y el alemán es que, en este último, la base del impuesto es el total de la remuneración acordada, haciéndose uso del valor agregado mediante autorización para deducir los impuestos previos, mientras que en Francia la base del impuesto es el valor agregado a la mercadería y sobre la que se liquida el tributo.

Las actividades gravables, de acuerdo con la ley alemana, son tres (aunque transitoriamente serán cuatro): todas las transacciones que tengan por objeto una remuneración, el uso privado de bienes y servicios; la importación de mercancías, y el uso de activos fijos (conjunto

de actividades gravables válidas por cinco años). Con respecto a la zona geográfica de aplicación, excluye los territorios para efectos aduanales y las zonas y puertos libres.

Las exenciones básicamente están dirigidas a beneficiar la exportación de mercancías, servicios, transportación (al extranjero) o cualquier otro aspecto que tenga relación con el exterior. Otras se refieren a operaciones bancarias, crediticias y de seguros, loterías y rifas (cuando pagan un gravamen especial), alquileres, arrendamientos y al aprovechamiento de bienes raíces, servicios de beneficencia y seguridad social, actividades educativas y culturales que tengan como meta sobre todo servicios a la juventud.

La base del tributo la constituye el *pago acordado*, con alguna salvedad referida a las importaciones, en que se hacen diferencias con respecto a mercaderías del Mercomún Europeo o de otros orígenes y en lo relativo al impuesto *ad valorem*. La tasa general fue de 10% en los primeros seis meses y de 11% actualmente, existiendo un porcentaje reducido del 5.5% que se aplica primordialmente a artículos alimenticios, servicios profesionales y ciertas actividades culturales; hay todavía otra tasa más reducida para los causantes menores con ingresos globales hasta de 60 000 marcos anuales (210 000 pesos mexicanos), en cuyo caso se aplica el 4% sobre el total de sus entradas.

La deducción del impuesto previo, que por supuesto constituye la parte esencial de la ley y que además da nombre a la misma, la realiza el empresario que efectúa suministros u otros servicios cuando:

1. "los que le han sido cobrados separadamente en facturas por otros empresarios para suministros u otros servicios, los cuales fueron llevados a cabo por su empresa".
2. "El impuesto sobre la venta de objetos importados para su empresa".

Los otros aspectos se refieren a tratamientos especiales y a condiciones administrativas que tiene que llenar el causante como: la facturación, el tratamiento a los inventarios en existencia al 31 de diciembre de 1967, a los activos fijos y a los contratos a largo plazo, y finalmente la reglamentación de las ventajas fiscales que se derivan de la "ley de ayuda a Berlín".

II

EL PROYECTO MEXICANO

6) El anteproyecto de ley que establecerá el "impuesto federal sobre egresos", que se espera sea enviado por el Poder Ejecutivo durante el próximo periodo de sesiones del Congreso y seguramente apro-

baño por éste, hará que México sea el quinto país que acepte un gravamen que tome como base el valor agregado y el cuarto que lo instaure efectivamente. Gran Bretaña considera su posible implantación, así como Suecia y Dinamarca, en un plazo de 5 a 10 años, y los demás miembros del Mercomún Europeo —además de Francia y Alemania— también lo emplearán pero sujetándolo a estudios para determinar la forma mejor y el tiempo más adecuado, dándose de plazo hasta 1975.

El anteproyecto mexicano establece como *objeto* del gravamen la entrega de toda clase de bienes (tangibles e intangibles), con carácter traslativo de dominio o para su aprovechamiento temporal, así como permutas y prestación de servicios; siendo el *sujeto* del impuesto quien recibe los bienes o servicios, incluyéndose expresamente a la Federación, los Estados, el Distrito y Territorios Federales, y los municipios; las instituciones y asociaciones de beneficencia privada y las sociedades cooperativas; el o las personas físicas o morales que hacen las entregas de los bienes o prestan los servicios tienen responsabilidad solidaria por el pago del tributo. La *base* del gravamen considera cinco diferentes posibilidades como son los bienes muebles —mercancías—, mercaderías importadas con todos los costos que implica su transporte incluyendo los aranceles, bienes inmuebles, el valor de los derechos en el aprovechamiento temporal de bienes y los servicios. La *tasa* general es de 5% —considerando naturalmente la base gravable—, con cuatro tipos de tasas especiales: de 10% sobre bienes y servicios considerados como suntuarios, de 1% al 5% —dependiendo del valor del bien— para la traslación de dominio de inmuebles, de 1.5% para entrega temporal de bienes inmuebles sin derecho a devolución, y del 1% sobre lista de raya. La *base gravable*, formada por cinco conceptos diferentes, la constituyen las erogaciones globales que realicen los sujetos del gravamen, que podrán efectuar dos tipos de *deducciones*: una formada por los impuestos previamente pagados al recibir bienes muebles y servicios, y la otra, por activos fijos —bienes o servicios considerados como tales— cuyos impuestos pagados se deducirán proporcionalmente en función de los diversos factores que influyen en su utilización. Las *exenciones* básicas se hacen a los productos agropecuarios (agricultura, ganadería, silvicultura), de caza y pesca, cuando no hayan sido industrializados ni transformados; a las exportaciones; a los artículos de consumo popular (tortillas, pan, harina, masa, etc.); a la energía eléctrica, de gas, los libros, los periódicos, las acciones y valores, los servicios bancarios y de otras instituciones similares, y al arrendamiento de bienes inmuebles, las herencias y legados, las loterías y rifas, y otros renglones.

El impuesto mexicano sobre egresos presenta similitudes muy no-

tables con el impuesto alemán del valor agregado y los dos se alejan, con el de Michigan, del gravamen francés, del que lo único que toman es la posible deducción de tributos ya pagados en la compra —o venta— de bienes. Tal vez sea prudente recordar que el impuesto francés a la producción fue cambiado porque al gravar la adquisición de maquinaria detenía —se afirmaba— la modernización del aparato productivo de ese país. México gravará la adquisición de maquinaria —ya se hace en ingresos mercantiles—; pero además, el nuevo gravamen recaerá sobre la importación de dicha maquinaria, de materias primas, materiales y equipos que aún no se manufacturan en el país y que le son necesarios para ampliar su industria y su capacidad de producción. La argumentación de que los países del Mercomún Europeo lo hagan así, se basa en consideraciones que no parecen ser aplicables en el caso de México, pues en estas naciones se produce la integración y eliminación de aranceles, por lo que de no gravarse con los impuestos locales las mercaderías de los otros miembros del Mercado Común, estarían en ventaja sobre las nacionales.

Considerando el aspecto de precios e inflación y el efecto que sobre los mismos tendría el tributo del valor agregado en México, es importante recordar que en Francia el impuesto llegó como resultado de una evolución natural; su impacto en los precios —si es que lo tuvo— ya se había manifestado, y de esta misma experiencia, las deducciones y exenciones así como la base del gravamen habían sido puestas a prueba y seguramente depuradas para conservar las que facilitaban más la aplicación del tributo. Por otra parte, es necesario considerar que Francia mantuvo el *valor agregado conceptualmente puro*, como el que capta los incrementos en cada etapa de fabricación, es decir, era un impuesto a la producción, modalidad que parece haber sido eliminada en la misma Francia en 1968 con el propósito de ampliar su base, por lo que tal vez requiere un nuevo bautizo como impuesto que grava las actividades de los negocios, similar al de Michigan (el que por cierto tampoco aguantó la presión, pues fue derogado en ese año de 1968). Volviendo al problema de México, parece que el impuesto general sobre egresos puede afectar el nivel general de precios, pues no se registra ninguna experiencia en que los cambios tributarios provoquen bajas en los mismos, salvo en los casos en que existan procesos depresivos en la economía, y aun entonces sólo se acepta que los altos impuestos coadyuvan a acentuar el problema. La parte contraria, que proyecta la flexibilidad de la estructura de precios al alza, ha sido mencionada en todos los tonos por los autores especializados; es más, la tendencia actual en el mundo es alcista, como lo prueba la economía norteamericana, y los procesos inflacio-

narios han determinado graves problemas a la estabilidad monetaria mundial.

Por otra parte, existe el ejemplo de la economía alemana, al que ya se ha hecho mención, con un aumento de precios en un 60% atribuido al *valor agregado* en un trimestre de ejercicio, que además no es tiempo suficiente para absorber todos los efectos y las implicaciones que sobre los costos de los negocios tenga el nuevo gravamen.

Con respecto a las tasas especiales y su efecto relativo sobre grupos particulares de bienes, seguramente la intención del legislador —o del quien realizó el anteproyecto— fue que dichos bienes reflejen los aumentos que se proyectan en el nuevo impuesto. Sin embargo, en la economía mexicana existen dos aspectos, uno de ellos totalmente autóctono que se refiere a los artículos gravados con impuestos especiales, y el otro a los bienes que de acuerdo con la “Ley de atribuciones del Ejecutivo en materia económica” tienen precios tope o controlados. En el primer caso, ha dicho la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que las mercancías o servicios que contribuyen con gravámenes específicos y que quedan dentro del impuesto sobre egresos, serán liberados del pago especial, no así los no señalados en la nueva ley que pagarán ambos tributos.

El segundo caso, muy especial de la economía mexicana, es el de los precios tope en los que se engloba un número bastante importante de artículos de diversos tipos que han sido considerados de consumo popular o de primera necesidad. Es necesario señalar que en ninguno de los países en los que se encuentra en vigor el impuesto sobre el valor agregado —o alguno de sus similares— existen artículos con precios controlados, puesto que una de las características —ya señalada— para efectos del buen funcionamiento del gravamen es un “adecuado sistema de libre competencia”. Por otra parte, y en relación con el comercio exterior, se desea que tanto la producción como los precios alcancen sus niveles sin medios artificiales, para que en última instancia mantengan condiciones competitivas, ya sea nacionales o internacionales.

Queda por considerar, además del aumento general de precios y del impacto del impuesto sobre los precios relativos de grupos de productos, el problema de la coordinación fiscal, ya que es necesario recordar que el 3% del gravamen sobre ingresos mercantiles se divide entre la Federación y los estados que se habían coordinado, como resultado del acuerdo a que se llegó en la Tercera Convención Nacional Fiscal, para derogar el tributo del timbre federal y las exacciones a la industria y comercio aplicadas por los estados. La posibilidad de coordinación de las entidades estatales con respecto al nuevo impuesto sobre egresos puede no ser del todo positiva, pues la decisión unila-

teral de la Federación de cambiar el tributo sin consultar al menos previamente, o sin un acto más formal como sería llevar al cabo otra reunión de alcance nacional, parece restarle autoridad moral para reclamar que los estados se coordinen. Ahora bien, la nueva situación puede tener tres aspectos: 1) que haya coordinación, con lo que la cuota —si se conservan los mismos porcentajes que en ingresos mercantiles— subirá a 8.33%; 2) que los estados conserven el impuesto de ingresos mercantiles en la tasa actual de 1.2%; y 3) que las entidades estatales deroguen también ingresos mercantiles y no se coordinen, elevando sus tasas al nivel existente antes de 1948 —año en que entró en vigor la ley del impuesto sobre ingresos mercantiles—, lo que aumentará el porcentaje a pagar por los causantes. En los dos últimos casos hay que considerar también los problemas contables, de control y de presentación de la documentación necesaria para liquidar los impuestos.

III

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL IMPUESTO

7) El problema de los precios, con su corolario inflacionista, es el que ha detenido la implantación del nuevo impuesto en diversos países, aunque se le reconocen —en su modalidad francesa— posibilidades muy importantes como las siguientes: sus entradas son más estables tanto en el caso de un gravamen sobre la renta de las corporaciones —a nivel estatal— como en el de un tributo a las ventas; todos los negocios deben pagar contribuciones sin tomar en cuenta utilidades; no se piramidiza, como los gravámenes generales a las ventas; no se penaliza la eficiencia, como en el caso de un impuesto sobre la renta; es formalmente el medio más correcto de gravar a los negocios y es económicamente neutral.

Como ya se señalara con anterioridad, por lo menos tres de las afirmaciones sobre las ventajas del *valor agregado*, pueden considerarse como argumentos para no emplear el gravamen a la renta de las corporaciones, o para que no se le considere como recurso básico en la constelación tributaria. Por lo que respecta a la llamada *neutralidad económica*, los defensores del impuesto en discusión señalan tres características: no discrimina frente a las innovaciones técnicas —maquinaria que reduce el uso de mano de obra—, tampoco favorece a la maquinaria en contra de los obreros, como lo haría un tributo sobre las listas de raya, ni a las grandes firmas integradas verticalmente. En relación con la imposición a los negocios y a la afirmación

de que el valor agregado constituye el mejor medio de realizarlo, ésta se basa en el viejo argumento de que cada negocio debe contribuir a financiar al gobierno en relación al uso que hace del mercado y de las otras facilidades que le otorga la sociedad organizada.

Por otra parte, y como contrapartida de lo dicho arriba, algunas de las críticas al impuesto sobre el valor agregado son proyecciones que tienden a favorecer el uso del gravamen sobre la renta de las corporaciones, y en general a señalar las desventajas que tiene la tributación a las ventas:

1. No toma en cuenta la capacidad de pago del causante.
2. Es pesado para los "negocios pequeños".
3. Castiga a las listas de raya, discrimina en favor de las industrias altamente mecanizadas, no es neutral y puede promover desempleo tecnológico.
4. Este *valor agregado* es justamente otro nombre del gravamen a las ventas.
5. El impuesto es inequitativo, inadecuado y está lleno de exenciones, deducciones y complejidades.

En el primer caso se llega a la objeción más importante en la discusión entre los impuestos a las mercancías y los tributos personales, y es que los gravámenes a las ventas no ofrecen ninguna posibilidad de ajuste y no toman en cuenta las circunstancias del causante.

Respecto a las pequeñas empresas, que usan relativamente poca maquinaria, el profesor Due acepta que la firma más capitalizada puede pagar menos gravamen por dólar de venta; esto se ha reflejado en el "impuesto a las actividades de los negocios" en Michigan, que con la deducción opcional del 50%, el crédito al trabajo adicional y la exención estatutaria, hace concesiones importantes a los negocios de escaso capital, a los que afecta además el requerimiento de mayores y mejores prácticas contables. Por lo que se refiere a la neutralidad, resulta que si el *valor agregado* favorece la capitalización, o mejor dicho a negociaciones con un alto nivel de maquinización, sí promoverá desempleo tecnológico, pues aun dependiendo del tratamiento que la ley otorgue a las inversiones en activo fijo, la tendencia será reemplazar la mano de obra por adquisición de maquinaria.

Estos aspectos de incidencia y traslación del impuesto sobre el valor agregado a los que hasta la fecha se les ha dado poca importancia y que no pueden ser objetivamente cuantificados, se proyectan también sobre uno de los pilares en que descansa toda la estructura del nuevo impuesto: la piramidización. El hecho es que la capacidad promocional o restrictiva de un tributo es de muy cortos alcances; consecuentemente las apreciaciones en uno u otro sentido deben hacerse sobre situaciones específicas. Esta referencia a la piramidización se

proyecta sobre su efecto más probable, que es la integración vertical de grandes empresas para eludir el llamado "tributo-cascada", pero que como en el caso de las exenciones impositivas para la promoción industrial, sus efectos no dejan de ser secundarios cuando mucho y en ambos casos no impiden ni determinan la integración industrial ni el establecimiento de nuevas firmas.

* * *

Al iniciar este trabajo, se consideró un concepto de *valor agregado*, adoptado por los economistas especializados en tributación, que se refiere específicamente al *valor agregado a la manufactura*. Por otra parte, Bronfenbrenner al hablar de la definición de *ingresos ajustados* en el impuesto usado en Michigan, considera que la *base* corresponde más cercanamente a lo que se entiende por producto neto en las estadísticas del ingreso nacional. A lo anterior se debe añadir lo que el Departamento de Comercio de los Estados Unidos clasifica como *valor agregado a la fabricación*, es decir que el término de *valor agregado* se refiere casi en forma exclusiva a la *producción* y que el gravamen lo que trata de captar es el incremento de valor que cada etapa de fabricación añade a los bienes manufacturados. Es evidente que el tributo francés, por lo menos en su forma original, estaba destinado a *gravar la producción* y era un impuesto de los que se ha dado en llamar en el punto de fabricación.

La definición de *valor agregado* como las entradas brutas de ventas menos todos los gastos por bienes y servicios comprados o adquiridos a/o en otras empresas, así como el ejemplo referido a la venta de algodón que hace un agricultor en 150 a un fabricante de camisas, que vende éstas en 350 a una tienda al menudeo, la cual las hace llegar al consumidor a 400, refleja lo que cada uno *agrega de valor* al producto y determina que el valor creado por cada empresa sea medido y los resultados del sistema económico en su totalidad se sumen, llegándose al producto nacional bruto, del que se han eliminado las posibilidades de doble cómputo.

Sin embargo, esta definición y su consiguiente ejemplo determinan una idea del *valor agregado* "no conceptualmente pura", que cae dentro de lo que Herbert E. Newman denomina *gravámenes indirectos de base amplia o impuestos generales a la venta*. Naturalmente, y ya desde este punto de vista, la novedad que representaba el *valor agregado* y sus características peculiares, dejan de tener importancia y se le debe tratar con todas las desventajas —y ventajas— que representan los gravámenes dentro de los cuales está clasificado, agregándole los problemas técnicos y de otra índole que se han señalado, y confrontándolo, como en otros países, con la imposición a las utilidades y

los efectos que sobre la equidad, neutralidad, ingresos estables, posibilidades anticíclicas y problemas administrativos represente.

La evaluación del impuesto sobre el valor agregado, o mejor dicho, del gravamen mexicano sobre egresos, se ha realizado —en sus diferentes aspectos— a lo largo de estas páginas, en las que al enjuiciar el tributo en cada uno de los países en los que se ha usado, o en los que se han hecho intentos para su promulgación, se consideraron sus variados aspectos técnicos, administrativos, etcétera. En última instancia, lo que se ha podido conocer de las experiencias ajenas demuestra que su principio fundamental no es fácil de comprender, no es sencillo de administrar ni simple de cumplir, su fórmula original ha sido adulterada —de un impuesto a la producción a un gravamen general a las ventas netas— y que “*como otros tributos, su poca —o mucha— deseabilidad para cualquier jurisdicción depende grandemente de cómo se acomodará dentro de la estructura tributaria total de dicha jurisdicción*”.

BIBLIOGRAFIA

- ROLPH AND BREAK, *Public finance*. The Ronald Press Co., Nueva York, 1961.
- JOHN F. DUE, *Análisis económico de los impuestos*. Editorial “El Ateneo”, Buenos Aires, 1961.
- HERBERT E. NEWMAN, *An introduction to public finance*. John Wiley and Sons, Inc. Nueva York, 1968.
- International encyclopedia of the social sciences*. Macmillan and Free Press, Nueva York, 1968.
- CARL S. SHOUP, “Tax Reform in Japan”. *Proceedings of the National Tax Association*, 1949.
- MARTIN BRONFENBRENNER, “The Japanese Value-Added Tax”, *National Tax Journal*, diciembre 1950.
- LOCK, RAU AND HAMILTON, “The Michigan Value-Added Tax”, *National Tax Journal*, diciembre 1955.
- JOHN F. DUE, “Sales Taxation in Western Europe”, *National Tax Journal*, septiembre 1955.
- COMMITTEE FOR ECONOMIC DEVELOPMENT, *A better balance in federal taxes on business*, Nueva York, 1966.
- Investigación Fiscal*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Varios números, México, 1968.