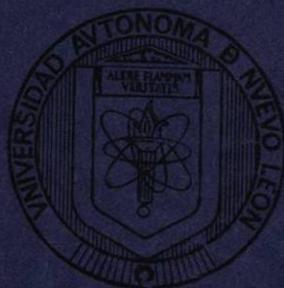


UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE ECONOMIA



EL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO EN MEXICO

TESIS

QUE EN OPCION AL TITULO DE
LICENCIADO EN ECONOMIA

PRESENTA

HECTOR LOPEZ LEAL

SAN ANTONIO, N. L.

JULIO 1978

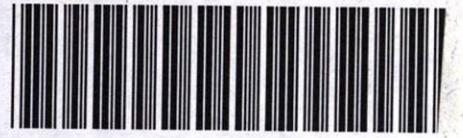
T
KJ1023

.36

La

c.1

0



1080064179

T
KJ1023
.M6
L6



Biblioteca Central
Magna Solidaridad

Tesis



FONDO:
TESIS LICENCIATURA

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE ECONOMIA



**EL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO EN MEXICO**

T E S I S

**QUE EN OPCION AL TITULO DE
LICENCIADO EN ECONOMIA**

PRESENTA

HECTOR LOPEZ LEAL

MONTERREY, N. L.

JULIO 1978

A mis Padres

José y Margarita

y Hermanos

José, Margarita y Ma.de la Luz.

"The value-added tax, by some, is viewed as the ideal tax—a business tax which does not reduce profits, a consumer tax which is unseen by the consumer, a low rate tax with large yield, a tax with built-in self enforcement in collection, a tax which hardly falls on anyone and which, if only enacted, will ring in the millennium where all of us enjoy the benefits of public services without (really) knowing who pays for them. Rarely has a new tax been able to generate such a mystique and marshalled so convinced a set of proponents. It will be my purpose here to re-examine the case in a less starry-eyed, but, I hope unbiased, fashion."

R.A. Musgrave.

R E C O N O C I M I E N T O S

Esta Tesis no habría sido escrita de no haber sido por la ayuda que recibí de algunas personas, quienes hicieron valiosos comentarios y sugerencias al escrito, proporcionaron material bibliográfico que a la postre fue determinante para el feliz termino de este trabajo.

Por lo anterior quiero manifestar mi agradecimiento a los Licenciados Everardo Elizondo, quien sugirió el tema, Aurelio H. Montemayor, Jorge A. Tovar, Leoncio Durandean y Ernesto Bolaños.

Cabe aclarar que ninguna de las personas mencionadas es responsable por las fallas que seguramente han de haber persistido, siendo yo en todo momento el único responsable.

H. L. L.
Monterrey N.L., Agosto 1978.

I N D I C E

	Página
INTRODUCCION.	1
CAPITULOS	
I. LA NATURALEZA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	5
I. Los Impuestos a las Ventas.	5
II. El Concepto Económico de Valor Agregado	11
III. Métodos Alternativos para Aplicar un Impuesto	
sobre el Valor Agregado	14
IV. La Base del Impuesto al Valor Agregado.	17
V. El Impuesto al Valor Agregado en el Comercio	
Internacional	21
VI. El Impuesto al Valor Agregado .VS. El Impuesto	
Tipo-Cascada.	23
VII. Problemas Administrativos en la Implantación	
del Impuesto al Valor Agregado.	28
II. LA EXPERIENCIA EXTRANJERA.	34
I. La Experiencia Europea.	34
II. La Experiencia Latinoamericana.	48

III. EL ANTEPROYECTO DE LEY FEDERAL DEL IMPUESTO

AL VALOR AGREGADO.	59
I. Objeto del Impuesto	60
II. Sujeto del Impuesto	62
III. La Tasa del Impuesto.	65
IV. La Base del Impuesto.	68
V. Las Exenciones.	69
VI. Las Deducciones	71
VII. Regímenes Especiales.	74

IV. EFECTOS ECONOMICOS DE LA INTRODUCCION DEL IMPUES-

TO AL VALOR AGREGADO	76
I. Sobre los Precios	80
II. Sobre el Consumo, Ahorro e Inversión.	86
III. Sobre la Distribución del Ingreso	88
IV. Sobre la Balanza de Pagos	91
V. Sobre la Recaudación.	94

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	99
---	----

BIBLIOGRAFIA.	103
-----------------------	-----

I N T R O D U C C I O N

El interés en el impuesto al valor agregado en nuestro país a renacido por el deseo que ha expresado el Gobierno Federal, de llevar a cabo una reforma al actual sistema tributario. En lo que a esta Tesis se refiere sólo se concentrará en la concerniente al cambio del impuesto general a las ventas tipo-cascada (Impuesto sobre Ingresos Mercantiles) al impuesto general a las ventas tipo valor agregado.

La importancia del cambio es que permite superar las distorsiones -ampliamente reconocidas- de la imposición general a las ventas tipo-cascada y además abre la posibilidad de disminuir la evasión y de mejorar la elasticidad del sistema tributario mexicano.

El objetivo que persigue este trabajo es el de aportar elementos de juicio que permitan apreciar la conveniencia o inconveniencia de adoptar el impuesto al valor agregado en México y evaluar críticamente el "Anteproyecto de Ley Federal del Impuesto al Valor Agregado" que recientemente dió a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el texto del trabajo no hemos hecho una presentación extensa de lo que es el impuesto sobre ingresos mercantiles

principalmente porque de ello ya se han ocupado otros autores y, además, porque se trata de un impuesto muy conocido por ser un elemento viejo dentro de nuestro sistema tributario. Suponemos que el lector está familiarizado con el impuesto sobre ingresos mercantiles.

Por limitaciones de tiempo no hemos considerado algunos detalles, importantes pero no relevantes, en la decisión de adoptar el impuesto al valor agregado en México. Dentro de estos detalles podríamos mencionar dos cuando menos: a) el impuesto al valor agregado vendría a cambiar toda la estructura de impuestos indirectos, es decir, no sólo el impuesto sobre ingresos mercantiles se vería afectado. Es necesario también revisar los demás impuestos a las ventas, ad-valorem y por unidad, y cuestionar su existencia con el nuevo impuesto; b) Debido a la falta de información consistente no fue posible estimar la tasa del impuesto al valor agregado que produzca la misma recaudación que el sistema de tasas múltiples del impuesto sobre ingresos mercantiles. Este hecho ha provocado que las estimaciones realizadas hasta ahora sean contradictorias.^{1/}

El trabajo lo hemos dividido en cuatro capítulos: en el

^{1/} Aurelio Montemayor, "Consideraciones Acerca del Valor Agregado en Mexico", Junio 1977, mimeo; A.A. Tait and P. Rado, "Report on the Proposed Value Added Tax (Impuesto al Valor Agregado) in Mexico", IMF Fiscal Affairs Department, August 1977; y, Luis R. Casillas, "Empleo, Inversión y Equilibrio Externo: un Análisis sobre el Impuesto al Valor Agregado", El Trimestre Económico, 1973, pg. 325-69.

Capítulo I haremos una presentación de lo que es el impuesto al valor agregado. Destacando entre otras cosas, su posición frente a los demás impuestos a las ventas, las diferentes versiones del impuesto, los métodos alternativos para calcularlo, sus ventajas frente al impuesto tipo-cascada y los problemas administrativo de implantarlo.

En el Capítulo II presentaremos escuetamente los aspectos más importantes de la experiencia que otros países han tenido con el impuesto al valor agregado. Especialmente nos ocuparemos de los países que han eliminado al impuesto tipo-cascada en Europa y América Latina.

En el Capítulo III analizaremos el "Anteproyecto de Ley Federal del Impuesto al Valor Agregado" que publicó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en octubre de 1977.

Y en el Capítulo IV pasaremos a ver los efectos económicos de la implantación del impuesto al valor agregado sobre, los precios, el consumo, el ahorro o inversión, la distribución del ingreso, la balanza de pagos y la recaudación.

Este tema ha sido poco explotado en las Tesis que se han presentado en nuestra Fac. de Economía. El único antecedente que se tiene es un trabajo presentado por Alberto Esquivel Vial que tituló "Impuesto al Valor Agregado: Consideraciones, Teóricas, Prácticas y Algunas Implicaciones para el Caso de México." Lo que distingue este trabajo del que aquí se presenta es que se dedica a analizar el primer anteproyecto de ley del

impuesto al valor agregado que se hizo en México en 1969.

C A P I T U L O I

LA NATURALEZA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

I. Los Impuestos a las Ventas.

Una de las características del impuesto a las ventas es que se puede presentar en diferentes formas, y cada una de éstas trae consigo diferentes implicaciones económicas por el hecho de que producen un impacto diferente sobre el nivel de precios, la distribución de la carga fiscal, el proceso de producción y distribución de un producto, etc. Es por eso que la preferencia sobre una forma específica del impuesto a las ventas debe hacerse contemplando las formas alternativas a ésta.

De acuerdo a la clasificación que ofrece L. Johansen^{1/} los impuestos a las ventas pueden clasificarse en dos grandes grupos:

I. Impuestos de Etapa Múltiple.

- a) Sobre el valor total de la transacción.
- b) Sobre el valor agregado.

II. Impuestos de Etapa Unica.

^{1/} Leif Johansen, Economía Pública, Editorial Vicens-Vives, Barcelona 1970, pg. 244-255.

El impuesto de etapa múltiple sobre el valor total de la transacción, conocido también como impuesto tipo cascada^{2/} grava las ventas de bienes y servicios que realizan las empresas; se le llama de etapa múltiple porque el impuesto se aplica en cada una de las etapas o transacciones por las que atraviesa un bien ó servicio; es de tipo-cascada porque el impuesto al gravar el valor total de la transacción produce efectos acumulativos en los precios.

El impuesto sobre el valor agregado grava todas las ventas de bienes y servicios, pero a diferencia del anterior tipo-cascada solo grava el valor agregado en cada transacción.

Los impuestos de etapa única, también llamados monofase, se establecen en una sola etapa del sistema distributivo. Puede ser al nivel del productor, del mayorista ó minorista; el impuesto monofase que grava la venta al menudeo es considerado el "tipo ideal" de imposición a las ventas por su neutralidad^{3/} y por el hecho de que todos los precios se ven afectados en la misma proporción la distribución de la carga fiscal del impuesto es más uniforme^{4/}.

Veamos un ejemplo para comparar las tres formas de imposición a las ventas de que hemos hablado: tenemos un producto que pasa por tres etapas aumentando sucesivamente de valor a partir de 100, 25 y 75, la tasa del impuesto a las ventas es de 4% y con esta información construimos el cuadro I^{5/}.

^{2/} A ésta categoría pertenece el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

^{3/} Un impuesto es neutral cuando no introduce distorsiones en precios relativos que alteren las decisiones de los agentes de la economía (consumidores y productores)

^{4/} Uniforme en el sentido de que los gastos de consumo se ven gravados en la misma proporción. Lo que no sucede con un impuesto tipo-cascada que trae consigo efectos acumulativos en los precios.

^{5/} Suponemos que el impuesto se traslada al consumidor.

C U A D R O I

Etapas	Valor Agregado en cada Etapa.	Impuesto Monofase al nivel del detallista		Impuesto Tipo-Cascada		Impuesto al Valor Agregado	
		Ingreso Gravable	Impuesto	Ingreso Gravable	Impuesto	Ingreso Gravable	Impuesto
I	100.00	--	--	100.00	4.00	100.00	4.00
II	25.00	--	--	129.00	5.16	25.00	1.00
III	75.00	200.00	8.00	209.16	8.37	75.00	3.00
	200.00		8.00		17.53		8.00
	Precio de venta al consumidor.	208.00		217.53		208.00	
	Carga nominal del impuesto.	4%		4%		4%	
	Carga efectiva del impuesto.	4%		8.76%		4%	
	Precio de una empresa perfec- tamente integrada hasta la última etapa.	208.00		208.00		208.00	

Como puede verse claramente la carga efectiva del impuesto tipo-cascada (8.76%) es poco mas de dos veces mayor que la carga efectiva del impuesto monofase y del impuesto al valor agregado (4%). Por lo tanto el precio de venta al consumidor de un bien gravado con un impuesto tipo-cascada es mayor que el precio de venta al consumidor de un bien gravado con cualquiera de los dos impuestos restantes. Además es fácil demostrar que la carga efectiva de un impuesto tipo-cascada es bastante difícil de precisar; por ejemplo, la carga del impuesto aumenta a medida que se eleva el número de etapas por las que tiene que atravesar un bien, y en la medida que el grueso del valor agregado de un bien se genere en las etapas iniciales del proceso de producción la carga efectiva del impuesto será mayor cuando el bien llegue a las manos del consumidor. Por estas razones es difícil saber con exactitud la carga efectiva de un impuesto tipo-cascada, porque resumiendo, esta depende del número de etapas por las que pasa un bien antes de llegar al consumidor final y de la forma en que se genere el valor agregado del bien.

De lo anterior, resulta claro que en el caso de un impuesto tipo-cascada se crean incentivos artificiales a la integración vertical de las empresas. Ya que si una empresa se integrara verticalmente y realizara por tanto las tres etapas internamente pagaría el impuesto sólo en la etapa que corresponde a la venta al consumidor, mejorando de esta manera su posición en el mercado. Si éste fuera el caso el consumidor pagaría 208.00 por el bien; sin embargo, es probable que el precio fuera un poco más alto porque el productor al integrarse tiene que realizar etapas del proceso del bien para las que no esta preparado a hacer eficientemente. Este tipo de distor-

siones en la asignación de los recursos hacen que al impuesto tipo-cascada se le considere como una fuente inaceptable de recursos para el gobierno.

El impuesto monofase y el impuesto al valor agregado son equivalentes en sus efectos; en ambos casos la carga efectiva del impuesto es igual a la carga nominal, y como la carga efectiva es independiente del número de transacciones por las que atraviesa un bien, las empresas integradas y las no integradas reciben igual tratamiento.

El impuesto monofase y el impuesto al valor agregado son considerados como formas más puras de imposición^{6/} frente al burdo impuesto tipo-cascada.

La razón de que en México se prefiera al impuesto al valor agregado en vez del impuesto monofase para reemplazar al impuesto tipo-cascada se basa esencialmente en razones de tipo administrativo. La principal desventaja que presenta el impuesto monofase al nivel del consumidor es de que, para que tenga éxito, requiere cierta honestidad de parte de los causantes porque es fácil de evadir. Esta desventaja es muy importante si to-

^{6/} "Son puras aquellas (formas de imposición) cuya incidencia sobre el precio final de una tasa general y uniforme permanece igual en todos los casos y en paridad a la tasa formal del impuesto; y se produce cuando el mecanismo del tributo evita cualquier salto de la imposición, así como cualquier doble imposición. Pertenecen a este grupo el impuesto al valor agregado y el impuesto monofase que afecta al producto ó al servicio en el momento en que es adquirido por el consumidor final." C. Cosciani, El Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969, pg.5.

mamos en cuenta que algunos funcionarios han declarado que la evasión del impuesto sobre ingresos mercantiles es de un 50%^{7/}; por lo que en este contexto un impuesto que pueda aumentar potencialmente la evasión no es recomendable.

El impuesto al valor agregado ofrece en principio las mismas ventajas -en cuanto a neutralidad- que el impuesto monofase y puede generar la misma recaudación a tasas similares, pero cuando al impuesto al valor agregado se le diseña adecuadamente se puede establecer un mecanismo de autocontrol de los mismos causantes lo que reduciría sustancialmente la evasión. En algunos países europeos se ha preferido el impuesto al valor agregado porque el impuesto monofase al nivel del consumidor no garantiza la total exención a los bienes de inversión por los problemas de definición a los que se enfrenta.^{8/}

^{7/} Alberto Esquivel Vial, Impuesto al Valor Agregado: Consideraciones, Teóricas, Prácticas y Algunas Implicaciones para el caso de México. Tesis. U.A.N.L. Diciembre 1971, pg.10.

^{8/} Esta fue una de las principales razones para que Dinamarca y Suecia se decidieran por el impuesto al valor agregado; para una discusión más amplia sobre el impuesto al valor agregado y el impuesto monofase y otras formas alternativas de imposición se recomienda la lectura de: J.F. Due, "The Case for the Use of the Retail form of Sales Tax in Preference to the Value Added Tax", en Broad-Based Taxes, R.A. Musgrave, ed., The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1973; Lent, G.E., Casanegra, M. and Guerard, M., "The Value Added Tax in Developing Countries", I.M.F. Staff Papers, July 1973, pg. 318-78; Shoup, C.S., "Factors Bearing on an Assumed Choice Between a Federal Retail Sales Tax and a Federal Value Added-Tax", en R.A. Musgrave, op.cit; Baer, D.E., "The Retail Sales Tax in a Developing Country: Costa Rica and Honduras" National Tax Journal, Diciembre 1971.

II. El Concepto Económico de Valor Agregado^{9/}

Antes de pasar a discutir las diversas técnicas para calcular el impuesto al valor agregado hemos considerado conveniente detenernos brevemente para explicar el concepto económico de valor agregado. Este concepto se podrá entender más claramente por medio de un ejemplo clásico dentro de la literatura económica. El ejemplo se refiere a la elaboración del pan; suponemos que este producto pasa por tres etapas, en la primera el agricultor produce el trigo para venderlo al molinero^{10/}; el molinero a su vez produce harina y la vende al panadero quien finalmente produce el pan y lo vende al consumidor.

CUADRO II

Etapas	Ventas Totales (1)	Compras Intermedias (2)	Valor Agregado en cada Etapa (3) = (1) - (2)
Agricultor	100	--	100
Molinero	150	100	50
Panadero	<u>200</u>	<u>150</u>	<u>50</u>
	450	250	200
Valor del Producto Final 200			

^{9/} Una presentación más completa del tema se encuentra en: Ruggles, R., and Ruggles, N.D., National Income Accounts and Income Analysis, Mc. Graw-Hill Book and Company, Inc. 1956, pg. 45-59.

^{10/} Se supone para simplificar que el agricultor no realiza compras intermedias y que las materias primas las adquiere de su propia producción.

El cuadro II describe el ciclo de producción del pan. En la primera etapa el agricultor ha producido 100 de trigo y como no ha habido adquisición de materias primas el valor de las ventas totales (100) es igual al valor agregado del agricultor; el molinero que adquiere el trigo lo transforma en harina que vende al panadero en 150, sin embargo, esos 150 no representan el valor agregado que corresponde al molinero ya que éste ha añadido sólo 50 de valor al producto^{11/}. Podemos decir entonces que el valor agregado de una empresa es su contribución neta al valor total de la producción. Si sumamos la contribución neta de cada empresa obtendremos el valor agregado para la economía en su conjunto el cual sería igual al producto nacional bruto^{12/}.

En conclusión un impuesto al valor agregado intenta gravar la contribución neta que cada empresa añade al valor total del producto final; es decir, en vez de recaudar el impuesto en una sola etapa del ciclo de producción, como lo hace el impuesto monofase, el impuesto al valor agregado distribuye la recaudación a lo largo del ciclo de producción de los bienes y servicios -recaudando en cada etapa una fracción de la recaudación total.

^{11/} Dela misma manera podemos obtener el valor agregado que corresponde al panadero.

^{12/} Existen otros dos métodos para obtener el producto nacional bruto; a) El método de pago a los factores, que consiste en sumar todos los pagos hechos a los distintos factores de la producción -sueldos, salarios utilidades, etc-; b) El método de destino final, que consiste en sumar todas las ventas hechas a los consumidores, inversionistas, al gobierno y al extranjero y deduciendo las importaciones.

D I A G R A M A I

Métodos para Computar un Impuesto al Valor Agregado

1) Método de Adición

a) Sistema de Base Efectiva

2) Método de Sustracción

b) Sistema de Base Financiera

i) Sistema de Base Contra Base

ii) Sistema de Impuesto Contra Impuesto

III. Métodos Alternativos para Aplicar un Impuesto sobre el Valor Agregado.

Son dos los métodos que existen para computar un impuesto al valor agregado (ver el diagrama 1):

1) El método de adición; en este método el valor agregado de una empresa se define como la sumatoria de los pagos a los actores de la producción (sueldos, salarios, intereses, rentas y utilidades). Una vez obtenido el valor agregado se le aplica la tasa del impuesto para saber el monto total del mismo.

2) El método de sustracción, el cual presenta dos variantes:

a) El sistema de base efectiva; "... el valor agregado se establece por diferencia entre la producción del período considerado menos el valor de los insumos incorporados a esa producción, lo que exige tener en cuenta los sistemas de inventarios, su composición y valoración, y la atribución de costos,... esta forma de determinación agrava la situación económico-financiera de las empresas en período de contracción, ya que cuando las ventas disminuyen con más lentitud que la producción, el impuesto incidirá sobre el incremento de los stocks, sin que puedan deducirse los insumos no incorporados a los bienes producidos" ^{13/}.

b) El sistema de base financiera; este método es mucho

^{13/} Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), "Impuesto General a las Ventas: Estructura Formal y Funcional Tipo", Quinta Reunión de Directores de Tributación Interna, 16-20 de Julio 1973, Quito Ecuador, pg.15.

más sencillo ya que sólo basta considerar las ventas y compras efectuadas en un período determinado. Por eso se prefiere este método, porque facilita el desarrollo de oposición de intereses entre los causantes y el establecimiento de controles cruzados, lo que reduce la evasión (es la única técnica que permite esto). El sistema de base financiera se presenta en dos modalidades^{14/}:

i) Sistema de base contra base; para determinar el monto de impuestos a pagar se resta del monto de las ventas las adquisiciones efectuadas en el período, en el que aquéllas se realizaron, aplicandose sobre la diferencia la tasa del impuesto.

ii) Sistema de impuesto contra impuesto; "... Se determina la obligación tributaria por diferencia entre un débito fiscal, que resulta de aplicar la tasa del impuesto sobre el monto de ventas, y un crédito fiscal que se otorga al contribuyente por el impuesto cargado en las adquisiciones que efectuó en el mismo período..."^{15/}.

Este último sistema es el más sencillo de todos desde un punto de vista administrativo, ya que por un lado elimina los problemas de definición de bienes de capital, depreciación y de los sistemas de inventario, y como consecuencia de esto evita la necesidad de definir previamente el valor agregado de la empresa.

^{14/} Estas dos modalidades son equivalentes sólo cuando el gravámen se aplica a tasa única y siempre que en el sistema de base contra base no se permita la deducción de compras de insumos exentos.

^{15/} ALALC, op.cit., pg. 16.

Además se genera una oposición de intereses entre los causantes lo que puede explicarse en pocas palabras, sólo hay que tener bien claro que cada transacción es gravada y el impuesto lo paga el comprador, y que la obligación fiscal de cada causante depende de los débitos y créditos acumulados. Ahora bien, en cada transacción al causante vendedor le interesaría disminuir en la factura el monto del impuesto, que resulta de la transacción, para disminuir su obligación fiscal; sin embargo el causante comprador se opondría porque sus créditos se verían disminuidos y su obligación fiscal aumentaría. Más o menos lo mismo sucede cuando en la factura se anota una cantidad mayor del impuesto que la que corresponde, aquí el causante comprador resultaría beneficiado a costa del causante vendedor. Esta oposición de intereses es menor en la venta al consumidor; sin embargo no se evade todo el impuesto porque parte de la recaudación ya se obtuvo en las etapas anteriores.

Este sistema de base financiera "impuesto contra impuesto" es más conocido con el nombre de "método de crédito del impuesto" ó simplemente "método de crédito" y así es como lo llamaremos de aquí en adelante^{16/}.

^{16/} El método de crédito es el que ha sido utilizado por los países que han establecido el impuesto al valor agregado.

IV. La Base del Impuesto al Valor Agregado.

Atendiendo al tratamiento de los bienes de capital y concretamente en lo referente a la depreciación se han identificado tres bases para el impuesto al valor agregado^{17/}: base tipo-ingreso neto, base tipo-consumo y base tipo-producto bruto.

En cualquiera de los tres tipos de base el impuesto se puede calcular por el método de adición ó por el método de sustracción, lo cual ilustramos en las siguientes tablas^{18/}.

TABLA I

Base Tipo-Ingreso Neto

Método de Adición

- a) Sueldos y salarios.
- b) Intereses pagados a individuos.
- c) Utilidades.

Método de Sustracción

- a) Ingreso de ventas netas, de la prestación de servicios incluyendo rentas e intereses.
- b) Inversión ^{a/}
- c) Acumulación de Inventarios.
- d) Auto-consumo.

Menos: compras en cuenta corriente de bienes y servicios de otras empresas, y depreciación.

^{a/} El término en inglés es "Investment on force account"

^{17/} Ver, C.K. Sullivan, The Tax on Value Added, Columbia University Press, New York, 1966, chapter 5; y W.H. Oakland, "The Theory of the Value-Added Tax: a Comparison of Tax Bases", National Tax Journal, Junio 1967, pg. 119-36.

^{18/} Las tablas I, II y III se obtuvieron de C.K. Sullivan, op.cit. pg. 204, 210 y 212.

TABLA II

Base Tipo Consumo

<u>Método de Adición</u>	<u>Método de Sustracción</u>
a) Sueldos y salarios.	a) Ingreso de ventas netas, de la prestación de servicios incluyendo rentas e intereses.
b) Intereses pagados a individuos.	b) Auto-consumo.
c) Utilidades ^{a/} .	c) Menos <u>todas</u> las compras a otras empresas ^{b/}
d) Depreciación.	
e) Ventas de activos de capital.	
f) <u>Menos</u> : gastos de capital.	
g) <u>Menos</u> : la adición neta a los inventarios.	
^{a/} Las utilidades deben incluir una estimación del autoconsumo de los productos de la empresa; pero la imputación puede ser omitida por razones administrativas.	
^{b/} Incluyendo el pago de intereses y rentas a otras empresas. Nótese también que la adquisición de bienes de capital queda exenta del impuesto al valor agregado.	

TABLA III

Base Tipo-Producto Bruto

<u>Método de Adición</u>	<u>Método de Sustracción</u>
a) Sueldos y salarios.	a) Ingreso de ventas netas, de la prestación de intereses incluyendo rentas e intereses.
b) Intereses pagados a individuos.	b) Capital ^{a/} , acumulación de inventarios y auto-consumo.
c) Depreciación.	c) <u>Menos</u> : compras de bienes y servicios a otras empresas cuenta corriente.
^{a/} El término en inglés es "Capital investment on force account"	

La diferencia entre los tres tipos de base del impuesto al valor agregado descansa principalmente en el tratamiento de la depreciación; en la base tipo-consumo, se permite deducir instantáneamente la depreciación en las adquisiciones de bienes de capital nuevo y no se permite deducir la depreciación de los bienes de capital que existían antes del impuesto al valor agregado. En la base tipo-ingreso neto, se permite la deducción de la depreciación de bienes de capital tanto nuevos como viejos. En la base tipo-producto bruto no se permite deducir la depreciación de ningún tipo de bienes de capital.

Los tres tipos de base se relacionan con tres conceptos de las cuentas nacionales:

- a) El impuesto al valor agregado tipo-ingreso neto tiene como base al Ingreso Nacional.
- b) El impuesto al valor agregado tipo-consumo tiene como base al Consumo Personal.
- c) El impuesto al valor agregado tipo-producto bruto tiene como base al Producto Nacional Bruto.

Con lo anterior podemos ver la equivalencia del impuesto al valor agregado con otros impuestos^{19/}.

i) El impuesto al valor agregado tipo-ingreso neto es equivalente a un impuesto proporcional sobre el ingreso, esto se puede demostrar con las siguientes identidades de las cuentas nacionales.

^{19/} El siguiente análisis se basa en W.H. Oakland, op.cit.

(1) Utilidades \equiv ventas - costo de los bienes vendidos - depreciación - salarios - rentas - intereses.

(2) Costo de los bienes vendidos \equiv compras - cambio neto en inventarios.

Combinando las identidades y reagrupando términos.

(3) Ventas - compras + cambio neto en inventarios - depreciación \equiv salarios + intereses + rentas + utilidades.

Donde el lado derecho de la ecuación es la base del impuesto al valor agregado tipo-ingreso neto.

ii) La base del impuesto al valor agregado tipo-consumo es equivalente a la base de un impuesto al consumo, según se deduce de las siguientes identidades.

(1) Consumo \equiv producto nacional bruto - inversión bruta

(2) Consumo \equiv ventas - compras intermedias - inversión bruta.

No obstante que las bases de un impuesto al consumo y al valor agregado tipo-consumo son equivalentes no se puede afirmar que los dos impuestos son equivalentes en cuanto a sus efectos económicos^{20/}.

iii) El impuesto al valor agregado tipo-producto bruto es equivalente a un impuesto a las ventas sobre el producto nacion-

^{20/} W.H. Oakland, op.cit.,pg.130-33.

al bruto; es decir sobre bienes de consumo y de capital.

(1) $PNB \equiv \text{ventas} - \text{costo de lo vendido}$.

(2) $\text{Costo de lo vendido} \equiv \text{compras intermedias} - \text{cambio neto en inventarios}$.

Combinando las identidades y reagrupando términos.

$PNB \equiv \text{ventas} - \text{cambio neto en inventarios} - \text{compras intermedias}$.

De donde se concluye la equivalencia de los dos impuestos.

V. El Impuesto al Valor Agregado en el Comercio Internacional.

Tratándose de los impuestos a las ventas en el comercio internacional existen dos principios de imposición; el principio de origen y el principio de destino. En el primero los bienes servicios son gravados en el lugar o país en que se producen sin importar si los bienes o servicios producidos van a ser consumidos en el país o exportados, las importaciones al no ser producidas en el país quedan exentas; en el segundo, los bienes o servicios son gravados en el lugar donde se consumen o donde se venden al consumidor final sin importar el lugar en que fueron producidos, de esta manera las exportaciones quedan exentas y las importaciones son gravadas.

No es recomendable que un país aislado siga el principio de origen porque no se garantiza la neutralidad del impuesto al

valor agregado ya que para ello sería necesario que todos los países tuvieran un impuesto idéntico; por ejemplo, si México siguiera este principio se vería perjudicado si tomamos en cuenta que la mayor parte del comercio exterior se hace con los Estados Unidos donde no existe un impuesto federal a las ventas. Las exportaciones mexicanas llevarían incluido en su valor el impuesto al valor agregado y entrarían a competir con productos que no han sido gravados con un impuesto similar, por lo tanto estarían en desventaja.

El principio de origen sería mas recomendable cuando un grupo de países deciden formar un mercado común; sin embargo, si bien es cierto que el principio de origen se puede aplicar a las transacciones de los países miembros estos últimos deberían seguir el principio de destino en sus transacciones con otros países no miembros para evitar los problemas antes señalados. Los países miembros de la Comunidad Económica Europea decidieron adoptar el principio de destino en el comercio exterior con cualquier país para garantizar la neutralidad del impuesto al valor agregado y para dar mayor libertad a los países miembros en el diseño del impuesto al valor agregado que más les conviniera.

La efectividad del principio de destino radica en los ajustes de frontera que deben hacerse^{21/}. Como ya mencionamos,

^{21/} Estos ajustes de frontera por acuerdos internacionales solo son permitidos para los impuestos indirectos.

las exportaciones quedan exentas cuando se sigue el principio de destino, lo cual implica dos cosas; que las autoridades fiscales deben reembolsar al exportador el impuesto al valor agregado que haya pagado en la adquisición de bienes o servicios necesarios para producir el bien exportado y que las exportaciones deben salir al mercado internacional libres del impuesto al valor agregado. Por otro lado, las importaciones deben ser gravadas en el momento de ser introducidas al país a tasas iguales a las que se aplican a productos nacionales similares. De aquí se deduce que el impuesto al valor agregado que sigue este principio es neutral en tanto que no discrimina en contra ni de las importaciones ni de las exportaciones.

Con el impuesto al valor agregado calculado por el método de crédito es posible conocer con exactitud la carga del impuesto en cualquier etapa en que se encuentre un producto, de ahí que los ajustes de frontera mencionados se pueden hacer con bastante precisión. Esta ventaja explica en parte la aceptación del método de crédito por los países que han implantado el impuesto al valor agregado.

VI. El Impuesto al Valor Agregado .VS. El Impuesto Tipo Cascada.

La eliminación del impuesto tipo cascada que en México lleva por nombre Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y la implantación del impuesto al valor agregado debe entenderse como una superación o perfeccionamiento en la manera de recaudar el

impuesto a las ventas.

J.F. Due ha afirmado que los defectos de la imposición tipo-cascada son tan serios y llevan a tantas quejas que el impuesto tipo-cascada es completamente inaceptable como fuente de ingreso para cualquier país^{22/}.

Como afirma F. Forte^{23/} son tres los principales argumentos que reespaldan al impuesto al valor agregado tipo-consumo^{24/}: (1) con este tipo de impuesto se minimizan los efectos discriminatorios de la imposición tipo-cascada y se aumenta la eficiencia en la asignación de los recursos; (2) se favorece el crecimiento económico; (3) se favorece el mejoramiento de la balanza de pagos. En el caso de México podemos agregar un argumento más; (4) la experiencia mexicana con el impuesto sobre ingresos mercantiles indudablemente que facilitará la administración de un impuesto al valor agregado^{25/}.

Una cita de J.F. Due sería de utilidad para resumir los

^{22/} John F. Due, Indirect Taxation in Developing Economies, Baltimore, The Johns Hopkins University Press, 1970, pg. 123.

^{23/} Francesco Forte, "On the Feasibility of a Truly General Value Added Tax: Some Reflexions on The French Experience", National Tax Journal, Dic. 1966, pg. 337-61.

^{24/} De aquí en adelante hablaremos del impuesto sobre el valor agregado entendiendo que es del tipo-consumo.

^{25/} El impuesto sobre ingresos mercantiles ha existido en México desde el 1.º de enero de 1948.

los defectos del impuesto tipo-cascada: " Este impuesto esta siendo abandonado rápidamente por los países de la Comunidad Económica Europea...Las objeciones son ahora bien conocidas. El impuesto favorece a las empresas integradas tanto en la manufactura como en la distribución dando un incentivo artificial a los productores para producir sus propias partes y materiales en lugar de comprarlas a empresas especializadas independientes y para eliminar eslabones independientes en los canales de distribución vendiendose directamente a los detallistas. El resultado es una gran queja de las empresas no integradas y pérdida de eficiencia en el uso de recursos en la producción, un crecimiento económico más lento y un trato desigual a los dueños de las empresas no integradas que se ven obligados a salirse del mercado ó a absorber el impuesto "26/.

El impuesto sobre el valor agregado favorece el crecimiento económico en cuanto que deja libres del impuesto a los bienes de capital. R. Calle Saiz^{27/} al comentar un artículo de M. Lauré afirma que el impuesto favoreció el aumento de las inversiones y el desarrollo técnico en la economía francesa. Por

^{26/} John F. Due, "Alternative Forms of Sales Taxation for a Developing Country" en Readings on Taxation in Developing Countries, R. Bird and O. Oldman ed., The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1975, pg. 312.

^{27/} R. Calle Saiz, El Impuesto Sobre el Valor Añadido, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1969.

otro lado, este trato favorable que reciben las inversiones no implica una discriminación en contra de otros factores de producción como podría ser el trabajo^{28/}. El impuesto al valor agregado es neutral respecto a la utilización de factores de producción, es decir no se genera una tendencia artificial que favorezca el empleo de un factor y disminuya el empleo de otro^{29/}.

La imposición tipo-cascada crea situaciones desfavorables a la balanza de pagos. Comunmente los países tratan de dar un trato favorable a sus exportaciones dejándolas exentas del impuesto sobre las ventas de que se trate. Cuando existe un impuesto tipo-cascada tal objetivo sólo se logra a medias porque no es posible conocer con exactitud la carga real del impuesto. De hecho los sistemas de devolución creados se basan en estimaciones promedio lo que implica que la devolución de impuestos puede ser mayor o menor que lo que realmente corresponde. Esta incertidumbre se elimina con un impuesto al valor agregado por-

^{28/} Sobre este punto, C. Cosciani, op.cit.,pg. 136-44.

^{29/} Esto supone una protraslación del impuesto, es decir, un traslado del impuesto hacia adelante. En la literatura y en los casos de Japón y Francia se han presentado dudas a la protraslación del impuesto y se ha adoptado una posición opuesta que sostiene que el impuesto al valor agregado se re-trotraslada recayendo sobre los factores de la producción y especialmente sobre el trabajo. Ver por ejemplo, C. Cosciani, op. cit., pg. 141; y Harry G. Brown, "The Incidence of a General Output or a General Sales Tax", en Readings in the Economics of Taxation, R.A. Musgrave and C.S. Shoup eds. Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1959.

que permite conocer con exactitud la carga del impuesto y por lo tanto la devolución que se haga podrá hacerse con exactitud; por otro lado las importaciones al ser gravadas con el impuesto entran al mercado en las mismas condiciones que los productos nacionales.

De esta manera, al corregirse los errores de la imposición tipo-cascada y al perfeccionarse el sistema de devolución de impuestos a las exportaciones, el impuesto al valor agregado favorecerá el aumento de las exportaciones y por ende el mejoramiento de la balanza de pagos. Tal es el caso de Francia^{30/} y tal es el resultado que se espera para México en caso de que adopte el impuesto al valor agregado^{31/}.

La experiencia que ha tenido México con el impuesto tipo-cascada facilitará la administración de el impuesto al valor agregado en caso de que se llegara a implantar. Los países que decidan adoptar un impuesto al valor agregado sin antes haber

^{30/} R. Calle Saiz, op. cit., pg.241.

^{31/} "El cambio en México del impuesto sobre ingresos brutos en cascada al impuesto sobre el valor agregado tendrá ventajas substanciales a largo plazo, no solamente al permitir una mayor eficiencia en la economía doméstica eliminando los efectos de distorsión del impuesto sobre ingresos brutos, sino también permitiéndole al país obtener mayores beneficios de sus varias ventajas comparativas en el comercio exterior, especialmente con los Estados Unidos", John F. Due, "Implicaciones para el Comercio Entre México y los Estados Unidos de Llevarse a Cabo un Cambio del Impuesto Sobre Ingresos Brutos en Cascada al Impuesto al Valor Agregado en México", mimeo.

tenido una experiencia con otro impuesto sobre las ventas tendrán que enfrentarse a mayores problemas administrativos.

VII. Problemas Administrativos en la Implantación del Impuesto al Valor Agregado.

En la implantación de cualquier impuesto las autoridades fiscales enfrentan siempre un dilema entre la simplicidad y la perfección técnica; es decir, los impuestos deben ser simples en su diseño para facilitar su entendimiento por parte de los causantes y de los administradores del impuesto, y al mismo tiempo al diseñarse un impuesto las autoridades deben apegarse, en el mayor grado posible, a la teoría que justifica el impuesto para alcanzar los objetivos deseados.

De esta forma los países se ven obligados a sacrificar perfección a cambio de simplicidad al establecer un impuesto, y este sacrificio depende en buena medida del grado de desarrollo en que se encuentra un país. En el caso del impuesto al valor agregado la capacidad de un país para administrarlo va a depender del grado de cultura, de la actitud de los causantes ante sus obligaciones fiscales, de la eficiencia administrativa de las autoridades, de la estructura económica del país y del grado de monetización de la economía^{32/}.

Dada la experiencia que tiene México en la administración

^{32/} Para un análisis de la viabilidad del impuesto al valor agregado en los países en desarrollo; Lent, Casanegra and Guerard op. cit. y John F. Due, "Alternative Forms....".

del impuesto sobre ingresos mercantiles es factible pensar que el país tiene los elementos necesarios para administrar el impuesto al valor agregado. Algo que facilitará la administración del impuesto es la estructura económica del país; es un hecho sumamente reconocido que la generación del producto se concentra en unos cuantos estados del país en donde se encuentran los niveles más altos de educación, de ingreso, de monetización, de calidad de registros contables, etc. De ahí que en estos pocos estados las autoridades deben fijar más su atención por ser ahí donde se genera la mayor parte del producto del país^{33/}. Por lo tanto, si las autoridades son capaces de administrar el impuesto en esos estados se habrá garantizado en buena medida el éxito del impuesto.

Un problema que se presenta se relaciona con el registro y vigilancia de los causantes. Con el impuesto al valor agregado extendido hasta la última etapa las autoridades tienen que controlar a un elevado número de causantes entre los cuales los minoristas, y entre ellos los pequeños minoristas, constituyen el grupo más numeroso.

Los pequeños minoristas son un problema para cualquier impuesto a las ventas por ser numerosos, porque sus establecimientos son regularmente pequeños y porque carecen de adecuados

^{33/} En 1970, un 60% del Producto Interno Bruto se generó en los estados de Veracruz, Nuevo Leon, México, Jalisco y el Distrito Federal (José López Portillo, La Campaña Presidencial en Cifras, IEPES, 1976)

registros contables. En estos casos el gobierno tiene que comparar el costo de registrar y controlar a estos causantes con la recaudación que se obtendría de ellos; cuando los costos son mayores el gobierno puede escoger entre dejarlos exentos o asignarles una contribución fija. Esto último sera la práctica que seguirá México con el impuesto al valor agregado y por razones similares se tendrá que eximir al sector agrícola.

Otro sector que quedaría exento es el sector financiero por las dificultades prácticas de aplicar los conceptos de costos y ventas a este tipo de empresas. La exención del sector agrícola, de los pequeños minoristas y del sector financiero se hace en aras de la simplicidad y a costa de la perfección del impuesto.

Existen otros problemas en la implementación del impuesto pero estos son de carácter transitorio, entre los que podemos mencionar la organización de una campaña de publicidad y el entrenamiento a los causantes y a los administradores del impuesto, enseñándoles no sólo la mecánica sino también los méritos del nuevo impuesto.

Otro problema transitorio tiene que ver con los inventarios, bienes en proceso y bienes de capital que existan en el momento de cambiar del impuesto cascada al impuesto al valor agregado. Las empresas al momento de introducirse el nuevo impuesto tendrán en existencia inventarios, bienes en proceso y bienes de capital que llevan incluidos en su valor el impuesto

tipo-cascada, el cual debe reembolsarse a los causantes a fin de evitar una doble imposición y de que sea incorporado en el precio de los productos. Por otra parte si las empresas saben que no van a poder deducir el impuesto el impuesto tipo-cascada de sus futuros pagos del impuesto al valor agregado trataran de disminuir sus inventarios a niveles mínimos, esperando el nuevo impuesto para tener derecho a la deducción, lo cual disminuiría temporalmente el ritmo de la actividad económica.

Difícilmente el gobierno escogería el reembolso efectivo del impuesto sobre ingresos mercantiles porque la cantidad que tendría que devolver sería enorme y además la determinación exacta del reembolso representaría un gran problema administrativo y de tiempo.

Una solución práctica que han sugerido varios autores como Cosciani y Tait^{34/} consiste en calcular un porcentaje, que corresponde a la tasa del viejo impuesto, sobre los inventarios registrados en el balance en fecha prefijada y permitir la deducción de esta cantidad del impuesto al valor agregado en periodos subsiguientes. Esta solución es bastante recomendable porque disminuye notablemente el costo administrativo de introducir el impuesto, aunque hay que reconocer que genera cierta inequidad por el hecho de que la deducción se basa en una tasa promedio.

^{34/} C. Cosciani, op. cit., pg.249 y A.A. Tait and P. Rado "Report on the Proposed Value Added Tax (Impuesto al Valor Agregado) in Mexico", I.M.F. Fiscal Affairs Department, August, 1977,pg. 51.

En la misma situación se encuentran los bienes de capital al momento de introducirse el nuevo impuesto, y aquí también para evitar los problemas de doble imposición es necesario autorizar la deducción del impuesto tipo-cascada incorporado en el valor de los bienes de capital. No hacerlo podría traer como consecuencia una disminución de la inversión en el período de transición anterior a la introducción del impuesto al valor agregado. Una solución sería fijar un plazo antes del establecimiento del impuesto al valor agregado y autorizar que el impuesto tipo-cascada, que se pague en gastos de inversión en ese plazo, sea deducible en las futuras declaraciones del impuesto al valor agregado.

Estos ajustes que deben hacerse con los inventarios, bienes en proceso y bienes de capital implican que el gobierno va a ver mermada la recaudación durante el primer año de vigencia del impuesto después del cual deberá alcanzar su nivel normal.

Resta por último aclarar un aspecto de la mecánica del impuesto, que deben tener bien presente los causantes. En el impuesto al valor agregado hay una diferencia entre estar exento y estar gravado a tasa cero.

Cuando un productor vende un producto exento no tiene derecho a deducir o a recuperar el impuesto que cubrió en la compra de sus insumos, por lo que tiene que absorber o trasladar el impuesto al comprador a través de un precio mayor. Por otro lado, si vende un producto gravado a tasa cero sí tiene derecho

a recuperar el impuesto que pagó en la adquisición de sus insumos. Este reembolso puede ser en efectivo o como crédito a favor en el pago de otros impuestos.

Para ejemplificar, basta decir que en el caso de las exportaciones, cuando se sigue el principio de destino no están exentas sino gravadas a tasa cero.

C A P I T U L O I I

LA EXPERIENCIA EXTRANJERA

En este capítulo presentaremos brevemente las experiencias de los países europeos y de América Latina que han eliminado al impuesto tipo-cascada por el impuesto al valor agregado concentrandonos exclusivamente en los problemas relacionados con el diseño e implementación del impuesto^{1/}.

I. La Experiencia Europea.

El impuesto al valor agregado fue propuesto primeramente en Europa en 1919 por el alemán Carl Friedrich von Siemens, y en 1920 en los Estados Unidos por Thomas S. Adams; sin embargo, tuvieron que pasar algunas décadas para que el impuesto se pusiera en práctica en los países europeos. Fue Francia, en 1954, el primer país en establecer un impuesto al valor agregado que cubría las etapas de producción y distribución hasta el nivel del mayorista; y no fue sino hasta 1968 cuando la cobertura del impuesto se extendió para cubrir la etapa minorista.

^{1/} No veremos la experiencia que han tenido otros países con el impuesto al valor agregado, como los países africanos, Japón y el Estado de Michigan en los E.U. Sobre estos dos últimos casos se recomienda la lectura de C.K. Sullivan, op.cit.

Actualmente todos los países miembros de la Comunidad Económica Europea^{2/} han implantado un impuesto al valor agregado extendido hasta la etapa minorista. Dinamarca adoptó el impuesto en 1967, Alemania en 1968, Suecia y Holanda en 1969, Luxemburgo y Noruega en 1970, Bélgica en 1971, Irlanda en 1972 y Austria, Italia y Gran Bretaña en 1973.

El impuesto al valor agregado en Europa vino a substituir al impuesto tipo cascada en algunos países, pero por lo que respecta a la Comunidad Económica Europea en su conjunto el objeto de tal reforma fiscal no fue la simple substitución de un impuesto por otro. Lo que se perseguía era la creación de un mercado común similar en principio a un mercado interno y por tal motivo era necesario eliminar: (a) las barreras arancelarias; (b) las distorsiones que pudieran crearse por el instrumento fiscal en operación; y, (c) toda frontera artificial que alterase las condiciones de competencia y el libre intercambio de bienes y servicios.

Con base en lo anterior fue necesario eliminar el impuesto tipo-cascada, simplemente porque este no es neutral en el comercio internacional y se optó por el impuesto al valor agregado ya que su neutralidad y su fácil cómputo facilitaban la integración económica buscada.

^{2/} Los países miembros son: Bélgica, Dinamarca, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Holanda y Gran Bretaña. Cabe decir que Grecia, Portugal y España han solicitado su admisión a la Comunidad Económica Europea.

Veamos ahora las experiencias de los países que eliminaron al impuesto tipo-cascada.

a) Alemania.

El impuesto al valor agregado se ha establecido con dos tasas, una general de 11% que se aplica a todas las transacciones y una menor de 5.5% que grava principalmente alimentos y libros. El impuesto sigue el principio de destino y por lo tanto las exportaciones quedan exentas, o sea, son gravadas a tasa cero. Por otro lado, las importaciones se ven afectadas en el momento de entrar al país pero el pago del impuesto se pospone hasta el quinceavo día del mes siguiente y la base del impuesto incluye el precio más cualquier otro impuesto o cuota aduanal, más el costo de transporte al primer sitio de destino en el país.

En el caso de los bienes producidos y vendidos domésticamente, la base del impuesto incluye al precio del producto más cualquier otro gasto o impuesto (excluyendo el impuesto al valor agregado) que afecte la transacción. Quedan exentos del impuesto los transportes, la venta y alquiler de bienes inmuebles (sujetos a otro impuesto) y el sector financiero.

El tratamiento a los bienes de capital depende de su fecha de adquisición; es decir, si fueron comprados antes del nuevo impuesto, durante el período de transición o después de este. El impuesto fue introducido el 1o. de enero de 1968 y el impuesto tipo-cascada pagado en la compra de bienes de capital

antes de esa fecha fue totalmente deducible; el impuesto al valor agregado pagado en la adquisición de bienes de capital en el período de transición -de enero de 1968 a diciembre de 1972- fue también deducible, más se estableció un impuesto especial a la inversión. Por último, a partir del 1.º de enero de 1973, el impuesto pagado en la compra de bienes de capital es totalmente deducible y la venta de activos usados es tratada en la misma forma que la venta de cualquier otro bien.

Con respecto a los inventarios en existencia al final de 1967 los empresarios fueron autorizados a deducir una tasa igual a la tasa de devolución de impuestos que le corresponde a las exportaciones, o a calcular una tasa única aplicable a todos sus inventarios. Las deducciones debían efectuarse antes del último mes de 1968.

b) Bélgica.

Este país adoptó el impuesto al valor agregado el 1.º de enero de 1971 fijando cinco tasas: una general de 18%; una tasa más alta de 25% aplicable a productos suntuarios como joyas, pieles finas, armas, equipos para televisión y radio, perfumes y equipo fotográfico; una tasa reducida de 14% sobre combustibles y energéticos, productos textiles, zapatos, edificios; una tasa especial de 6% aplicada sobre artículos necesarios como alimentos, gas, medicinas, libros, transporte, minerales y chatarra; y una tasa de cero aplicable a bienes exportados. La base del

impuesto cuando se trata de bienes producidos y vendidos domésticamente incluye el precio del bien, los costos de transporte y seguros y cualquier otro servicio, pero excluye los descuentos por pagos anticipados. En el caso de las importaciones la base del impuesto se compone por el precio del producto, más seguros, costo de transporte y aranceles.

Las exportaciones son gravadas a tasa cero, siguiendo el principio de destino, y en el caso de las importaciones, el que las realiza tiene que pagar el impuesto al valor agregado al mismo tiempo que liquida sus otras obligaciones en la aduana. Además cuando la importación es temporal, un 2.5% del impuesto no es deducible si los bienes permanecen en el país por más de un año y menos de dos; si el bien permanece en el país por más de dos años se aplica la tasa completa del impuesto al valor agregado más una multa por castigo.

Aunque el impuesto grava tanto bienes como servicios, algunos de estos últimos quedan exentos como los servicios profesionales de abogados, doctores, hospitales, maestros, instituciones educativas y las compañías de seguros (gravadas con otro impuesto).

En lo concerniente al impuesto tipo-cascada pagado en la compra de bienes de capital, este no fue deducible cuando la adquisición se hizo antes del 1o. de enero de 1971; durante el período de transición 1971-1976 el impuesto sobre el valor agregado pagado en la compra de bienes de capital fue deducible pero

sólo parcialmente. La porción que no se recobró fue deducible para efectos del pago del impuesto al ingreso; mientras que después del período de transición el impuesto al valor agregado se deduce totalmente en la adquisición de bienes de capital.

El impuesto acumulado en los inventarios antes de 1971 fue deducible de acuerdo al siguiente procedimiento: un 1/12 del total de impuestos a deducir en el pago del impuesto al valor agregado iba a aplicarse en enero, abril, julio y octubre de los años siguientes, pero los últimos 4/12 se iban a reembolsar por medio de 4 bonos del gobierno pagaderos en 1975.

En algunos casos no se permite deducir el impuesto al valor agregado; por ejemplo, respecto a los gastos de hoteles y restaurantes (a menos que sean incurridos por personas responsables de entregar los bienes y servicios fuera de la empresa), los gastos de viaje y diversión, y un 50% del impuesto al valor agregado no es deducible en la compra de automóviles de las empresas a menos que sean usados exclusivamente en las actividades propias de las empresas.

c) Holanda.

El impuesto al valor agregado fue establecido el 1o. de enero de 1969 con tres tasas; una general de 12% que pasó a 14% en 1971 y luego a 16% en 1973; una menor de 4% que no ha sufrido alteraciones y que se aplica a alimentos y libros; y una tasa de cero a las exportaciones, suscripciones de periódicos y

pedras preciosas. Se aplican tasas especiales a los productos del tabaco que varían de 5.66% a 12.28% y en el caso de los automóviles de pasajeros existe un impuesto adicional al del valor agregado de 17%. Quedan exentos del impuesto al valor agregado los servicios prestados por las compañías de seguros, la venta de bienes inmuebles, los servicios financieros, el correo y los servicios médicos.

En el caso de las importaciones el impuesto se calcula sobre el valor más alto entre el pago efectuado al exterior y el valor del bien para propósitos de aduana; en ambos casos se deben de incluir todos los impuestos internos, los aranceles y el costo de transporte al lugar de destino. En principio, el impuesto debe pagarse cuando los productos pasan la aduana, pero cabe la posibilidad de posponer el pago del impuesto-en ciertos casos- hasta el momento en que deba deducirse de tal manera que al final nada es pagado. Aproximadamente 90% de las importaciones están sujetas a este mecanismo.

Con relación a los bienes domésticos, el impuesto se calcula en base al pago total y el gobierno se reserva el derecho de determinar de que manera los descuentos y los costos de empaque, transporte y seguros serán considerados como parte del pago total.

El impuesto tipo-cascada pagado en la compra de bienes de capital antes del 1o. de enero de 1969 no fue deducible del pago del impuesto al valor agregado, con la excepción de los

bienes de capital usados en la fabricación de productos para exportación. Durante el período de transición 1969-1973 el impuesto pagado en la compra de bienes de capital pudo ser deducido del impuesto al valor agregado de acuerdo a los siguientes porcentajes:

1969:	30%
1970:	30%
1971:	60%
1972:	67%
1973:	100%

La parte que no fue deducible se pudo utilizar como crédito para propósitos del pago del impuesto sobre la renta. Después del período de transición el impuesto pagado al adquirir cualquier bien de inversión es deducible en su totalidad.

Las empresas pudieron recuperar el impuesto tipo-cascada que estaba incorporado en los inventarios, en los insumos y materiales auxiliares en la manufactura de los productos que estaban en existencia antes del 1o. de enero de 1969.

d) Italia.

El impuesto sobre el valor agregado en Italia vino a sustituir a un impuesto tipo-cascada y a una serie de impuestos especiales y grava las transferencias de bienes y la prestación de servicios. El impuesto fue establecido el 1o. de enero de 1973 con cinco tasas: una especial de 3% para la construcción de edificios y la prestación de servicios bajo concesión del gobierno; una tasa reducida de 6% que grava la venta de ciertos

animales vivos y de varios productos alimenticios indispensables una tasa general de 12% aplicable a todos los productos no listados en otra parte; una tasa de 30% que grava licores, cierta clase de carne, vinos, bienes suntuarios como joyas, pieles finas, aparatos y accesorios fotográficos, equipos de sonido, etc.; y una tasa de cero aplicada a las exportaciones.

Con respecto a las exportaciones el empresario puede obtener el completo reembolso por el impuesto pagado en sus insumos y en los servicios que utilice para exportar, por el transporte de bienes dentro de Italia, por la carga, descarga y almacenamiento de los productos exportados o importados.

Quedan exentos del impuesto, los servicios de las compañías de seguros, la renta de bienes inmuebles, los servicios financieros, el servicio de correo y telégrafos y la recolección, transportación y utilización de la basura en las ciudades.

La base del impuesto para los bienes producidos y vendidos en el país comprende el valor total de la transacción incluyendo todos los servicios relacionados con la misma. Con respecto a las importaciones, la base del impuesto considera el valor de aduana de los bienes, más los aranceles y los costos de transporte hasta el lugar de destino dentro del territorio italiano.

Por otro lado, los empresarios pudieron deducir del impuesto al valor agregado el impuesto tipo-cascada que habían pagado en la adquisición de bienes de capital antes del establecimiento del impuesto, y una vez adoptado éste, los empresarios

estuvieron en libertad de deducir el impuesto pagado en la compra de estos bienes. El mismo tratamiento recibieron los inventarios en existencia antes del establecimiento del nuevo impuesto, dándole la opción a las empresas de escoger el método para calcular el impuesto deducible.

e) Luxemburgo.

El 1o. de enero de 1970 este país eliminó el impuesto-tipo cascada y estableció en su lugar el impuesto sobre el valor agregado, el cual se adoptó con cuatro tasas: una general de 10%; una tasa reducida de 5% que grava el consumo de energía eléctrica, el agua, gas, libros, periódicos y productos agrícolas; una tasa especial de 2% que se aplica a cierta clase de carnes, panes, leche y medicinas; y una tasa de cero aplicada a las exportaciones.

Estas últimas así como las importaciones reciben el mismo tratamiento que en los otros países de la Comunidad Económica Europea. Quedan exentas del impuesto las compañías de seguros, la renta de bienes inmuebles, la venta de estos bienes excepto cuando se construyen bajo contrato, los servicios de hospitales, médicos, agencias de gobierno y las escuelas privadas.

El cálculo del impuesto se hace de manera similar a como se efectúa en los demás países. En el caso de bienes producidos y vendidos en el país, la base del impuesto es esencialmente

el valor total de la transacción, mientras que para las importaciones la base del impuesto se determina por el costo de los bienes importados más los servicios de transporte y seguros. En principio, el importador debe liquidar el impuesto cuando los productos pasan la aduana, pero si el importador está registrado dentro del sistema del impuesto puede posponer el pago del mismo hasta la fecha en que le corresponda hacer la siguiente declaración de impuestos.

Luxemburgo no permitió que las empresas pudieran deducir del impuesto al valor agregado el impuesto tipo-cascada pagado en la compra de bienes de capital antes del 1o. de enero de 1970, aunque en el caso de los inventarios en existencia antes de esa fecha si se permitió tal deducción. Durante el período de transición, las empresas pudieron deducir el impuesto al valor agregado pagado en la compra de bienes de capital de acuerdo a los siguientes porcentajes.

1970:	50%
1971:	70%
1972:	85%

Después del período de transición, el impuesto es totalmente deducible.

Comentarios.

De la anterior exposición podemos afirmar que el impuesto al valor agregado en la Comunidad Económica Europea grava el in-

tercambio de bienes y la prestación de servicios, responde al principio de imposición indirecta a las personas, ya que pretende gravar el consumo final, y en el comercio internacional sigue el principio de destino final. La cobertura del impuesto al valor agregado en Europa es más amplia que la cobertura del impuesto en América Latina, porque en este último caso algunos países sólo gravan el intercambio de bienes y no la prestación de servicios.

Respecto a las importaciones, Alemania, Bélgica, Holanda, y Luxemburgo siguen la política de no exigir el pago del impuesto en el momento en que los productos cruzan la aduana sino que se otorga una concesión especial a los importadores que consiste en permitirles posponer el pago del impuesto una vez que han llenado las formas correspondientes en las que se comprometen a pagar posteriormente el impuesto. La ventaja de esto es que las empresas reducen sus problemas de liquidez al no tener que desembolsar en el momento en que importan, el monto total del impuesto, sobre todo cuando se trata de importaciones de maquinaria en que las erogaciones son a menudo muy altas; además, en la medida en que se extiendan las formas en las que se aclara que se pospone el pago del impuesto se controla la evasión del mismo. El período en que se pospone el pago del impuesto varía de país a país. Este sistema ha sido sugerido para México en caso de que éste adopte el impuesto al valor agregado^{3/}.

^{3/} A.A. Tait and P. Rado, op.cit.

La sustitución del impuesto al valor agregado por un impuesto tipo-cascada enfrenta sus mayores problemas en el momento de introducir el impuesto. Uno de esos problemas se refiere al tratamiento que reciben los bienes de capital, los inventarios y los productos en proceso. Al establecerse el nuevo impuesto, tales bienes llevan incorporado en su valor el impuesto tipo-cascada que fue pagado en su adquisición y si no se reembolsa ese impuesto se crea un problema de doble imposición, ya que tales bienes van a ser gravados tanto por el impuesto tipo-cascada como por el impuesto al valor agregado. Los países europeos han encontrado diferentes técnicas para reembolsar el viejo impuesto, generalmente, permitiendo su deducción al pagar el impuesto al valor agregado. Aunque éste ha sido el tratamiento dado a los inventarios y a los productos en proceso, no ha sido igual para los bienes de capital; por ejemplo, en Bélgica, Holanda, y Luxemburgo ha subsistido este problema de doble imposición.

En los países europeos se observa también una tendencia a establecer con tasas reducidas el impuesto al valor agregado para facilitar su aceptación, por parte de los causantes, y su buen funcionamiento para posteriormente aumentar las tasas. Entre 1968 y 1975, Francia ha registrado cuatro aumentos; Italia aumentó su tasa intermedia de 18% a 30%; Luxemburgo incrementó su tasa general de 8% a 10% y su tasa reducida de 4% a 5% entre 1970 y 1971; entre 1969 y 1973 Holanda aumentó su tasa general dos veces; Inglaterra lo hizo una vez, 1973 y 1974; y, Alemania aumentó su tasa general y la reducida siete meses después de establecer el impuesto. Estos aumentos en las tasas de imposición pueden explicarse en parte también por necesidades de aumentar la recaudación.

C U A D R O III

TASAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EUROPA EN VIGENCIA HASTA MEDIADOS DEL MES DE ENERO DE 1978, %

	reducida	general	alta
Austria	8	18	30
Bélgica	6,14	18	25
Inglaterra	0(alimentos)	8	12.5
Francia	7,17.6	20	33.3
Alemania	6	12	—
Italia	1,3,6,9	12	18,30,35
Holanda	4	18	—
	(16.5-17.5 sobre autos nuevos)		
Suecia	3,9.8	17.65	—

FUENTE: The Economist, January 21, 1978, pg. 95.

II. La Experiencia Latinoamericana.

En América Latina los esfuerzos por adoptar el impuesto al valor agregado son el resultado de acciones aisladas o independientes de algunos países; sin embargo, ha habido algunos intentos de llegar a formar un mercado común, similar al europeo, por la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) que hasta ahora no han tenido mucho éxito.

La ALALC en su deseo de crear una integración económica entre sus países miembros ha expresado su interés en el impuesto al valor agregado según se deja ver en la siguiente cita: "... los expertos concluyeron que los gravámenes al valor agregado interesan a los objetivos regionales en cuanto configuran una técnica de imposición que evita la acumulación de la carga tributaria y permiten, mediante una estructuración adecuada, el conocimiento rápido y certero del componente fiscal de los precios que requiere la aplicación del principio de imposición en el país de destino, ya los gravámenes así concebidos equivalen a impuestos de etapa única y la carga total que resulta de su incidencia a lo largo del circuito económico recorrido por un bien es igual a la que se determinaría aplicando la tasa del tributo sobre su precio final" ^{4/}.

El interés de la ALALC en el impuesto al valor agregado se debe por un lado, a su neutralidad en el comercio internacional y por otro lado, a que la prontitud y exactitud con que se conoce la carga del impuesto permite seguir eficientemente el principio de destino final; además permitirá mejorar los sistemas tributarios de los países miembros. En resumen la ALALC re-

^{4/} ALALC, op. cit., pg.11.

conoce las ventajas del impuesto al valor agregado que llevaron a la Comunidad Económica Europea a su adopción.

El 1o. de enero de 1967 Brasil se convirtió en el primer país latinoamericano en establecer un impuesto sobre el valor agregado. Este ejemplo fue seguido más tarde en 1968 por Uruguay, en 1970 por Ecuador, en 1973 por Bolivia y Perú y en 1975 por Argentina; otros países, como México, han contemplado a nivel de propuesta el establecimiento de un impuesto de tal naturaleza. Veamos ahora, a grandes rasgos, las principales características del impuesto al valor agregado en los países latinoamericanos.

a) Brasil.

El impuesto al valor agregado vino a sustituir a un impuesto a la venta tipo-cascada. Este último fue eliminado al reconocer el gobierno brasileño los defectos de la imposición tipo-cascada y porque se quería asegurar una mayor coordinación entre los estados de la federación^{5/}.

La administración del impuesto corresponde a los estados, presentándose la modalidad de que la imposición en los estados sigue el principio de origen, mientras que para el país en su conjunto se sigue el principio de destino. Los estados son libres de establecer la tasa del impuesto dentro de su jurisdicción, únicamente respetando la tasa fijada por el gobierno central para gravar las transacciones interestatales. Este tipo de administración ha traído problemas de coordinación, ya que se han presentado diferencias de criterio entre los estados^{6/}.

^{5/} Para un análisis extenso del impuesto al valor agregado en Brasil: Guerard, Michele, "The Brazilian State Value-Added Tax", IMF Staff Papers, March 1973, pg. 118-169.

^{6/} M. Guerard, op.cit., pg. 126-28.

El impuesto grava las transacciones de bienes, mientras que la construcción, los servicios en general y los de tipo financiero son gravados con otro impuesto. Respecto al sector agrícola, éste ha quedado fuera del sistema del impuesto al valor agregado debido a la existencia de un gran número de pequeños agricultores que no están en condiciones de llevar los registros contables necesarios para el funcionamiento del impuesto. La exención del sector agrícola requiere un ajuste posterior, ya que al estar los agricultores exentos del impuesto no pueden cobrarlo en sus ventas, pero tampoco pueden recuperar el impuesto pagado en sus compras. Esto introduce un elemento de doble imposición en la medida que los productos entran al ciclo de producción de un artículo gravable. Para eliminar este elemento de inequidad, se ha optado por dejar exentos los principales insumos que se utilizan en el campo (fertilizantes, semillas, pesticidas, maquinaria agrícola, alimento para animales, etc.); sin embargo, esto no resuelve el problema si no se asegura que los vendedores de los insumos agrícolas puedan recuperar el impuesto pagado en sus compras ^{7/}.

Brasil tiene una tasa para transacciones interestatales de 14% y los estados tienen tasas que fluctúan entre 16% y 17% ^{8/}. Por último, en el caso de los pequeños comerciantes, éstos son gravados bajo un sistema de forfait ^{9/}.

^{7/} Una solución sería aplicar una tasa de cero a las ventas de insumos agrícolas

^{8/} Lent, Casanegra and Guerard, op. cit., pg. 337.

^{9/} Se realiza una estimación de las ventas efectuadas.

b) Uruguay.

El impuesto al valor agregado se estableció el 1.º de enero de 1968 y tiene una cobertura más amplia que la de Brasil, ya que grava tanto los bienes como los servicios. Existen dos tasas, una general (14%) y una mínima (5%).

Respecto a las exenciones, podemos decir que se eximen algunos artículos de consumo popular, mientras que otros son gravados a tasa reducida; además, quedan exentos el sector primario, el transporte de pasajeros, la importación de maquinaria agrícola, los servicios financieros y los bienes de capital. La construcción es gravada a una tasa reducida y los pequeños comerciantes quedan fuera del sistema, pero se les da la libertad de optar por entrar al mismo voluntariamente.

c) Ecuador.

Los bienes y servicios son gravados con tasas diferentes; así, a los bienes les corresponde una tasa de 4%, mientras que los servicios son gravados con dos tasas, una general de 4% y otra especial de 10% que se aplica a servicios tales como hoteles, restaurantes, cantinas y similares.

Las exenciones cubren la producción del sector primario, los bienes de capital, los artículos de consumo popular, los servicios financieros y los comerciantes sin establecimiento fijo. Los pequeños comerciantes con ubicación fija están gravados con un sistema de forfait; en el caso de la construcción, sólo se gravan los materiales para la construcción y a los contratistas.

La tasa del impuesto se aplica sobre el precio del bien, incluyendo

otros gravámenes, y cualquier otro servicio (fletes, financiamiento, etc).

d) Perú.

El impuesto al valor agregado peruano grava los bienes y servicios, pero a diferencia de los demás países latinoamericanos, el impuesto sólo cubre dos etapas: la del fabricante y la del mayorista. La tasa del gravamen se aplica al precio de venta del fabricante o mayorista, al valor CIF en el caso de las importaciones y al valor FOB en el caso de las exportaciones.

Las tasas del impuesto son bastante numerosas; por ejemplo, existe una tasa general de 15%, una tasa de 25% para los fabricantes e importadores de vinos, joyas y telas; una tasa de 10% aplicable a cierto tipo de bienes; una de 7% a la fabricación e importación de combustibles en general; y finalmente, una tasa de 3% a la exportación y a la construcción.

De esta manera, el impuesto al valor agregado en Perú tiene una menor cobertura que el impuesto en otros países al eximir la última etapa del ciclo de producción y distribución de los productos; dada la multiplicidad de tasas la administración del impuesto es más complicada. Además es el único país latinoamericano que grava las exportaciones, con un impuesto al valor agregado.

Las exenciones se aplican a los artículos de consumo popular, la producción del sector primario, la exportación de manufacturas no tradicionales, las ventas de fabricantes y mayoristas a exportadores, los ingresos provenientes de la construcción de viviendas de interés social, los servicios financieros y los pequeños comerciantes.

e) Bolivia.

Es el único país latinoamericano donde el impuesto al valor agregado

se aplica con una tasa única (5%) y también a diferencia de los demás países el impuesto pagado en la compra de bienes de capital no es deducible. El impuesto grava el intercambio de bienes y se calcula en base al precio al consumidor.

Quedan exentos del impuesto los artículos de consumo popular, el sector primario, las materias primas y productos semielaborados que se incorporan físicamente en el producto acabado; las exportaciones, los inmuebles, los bonos, valores públicos y acciones, y los servicios financieros.

f) Argentina.

En este país el impuesto al valor agregado grava los bienes y servicios con una tasa general de 13% y una tasa especial de 21%.

En el caso de los pequeños comerciantes se evita la inscripción de éstos, obligando a los proveedores registrados con quienes actúen a ingresar el impuesto que presuntivamente pudiera corresponderles. La determinación del valor agregado en este caso se efectúa sobre la base de un margen único para todo el sector (40% sobre el precio neto).

Las exenciones se aplican principalmente a los artículos de consumo popular, las exportaciones, el sector primario y los servicios financieros. Por otro lado, el impuesto al valor agregado se calcula sobre el precio neto definido como el precio propiamente dicho, más varios servicios como transportes, garantías, seguros, mantenimiento, limpieza, colocación y similares, más gastos financieros (intereses, comisiones y similares).

Comentarios:

De la breve exposición anterior podemos sacar varias conclusiones gene

rales; por ejemplo, los sectores agrícola y financiero, los pequeños comerciantes, la construcción y las exportaciones reciben casi el mismo tratamiento en los distintos países latinoamericanos.

La principal razón que se presenta para dejar fuera del sistema al sector primario se basa en el hecho de que en los países en desarrollo existe una gran cantidad de pequeños productores cuya escasa capacitación les impide llevar adecuados registros contables, necesarios para el funcionamiento del impuesto, lo que hace que, ante cualquier intento por gravarlos se presenten grandes problemas de administración que no se verían compensados por la recaudación potencial.

En el caso de México si bien existe una agricultura de subsistencia en zonas importantes del país, también es cierto que hay una agricultura comercializada que produce para el mercado interno y externo, con capacidad para llevar adecuados registros contables. El no gravar a estos agricultores implica que se está permitiendo un efecto cascada que va en detrimento de la neutralidad del impuesto y de la ventaja comparativa del país en esos productos. Sin embargo la exención del sector agrícola se hace en aras de la simplicidad y a costa de la perfección del impuesto.

Los países europeos han diseñado un método que permite ingresar al sistema a los grandes productores al mismo tiempo que a los pequeños productores agrícolas^{10/}. Este procedimiento tiene al menos dos ventajas; primero, que las exportaciones agrícolas van completamente libres del impuesto al valor

^{10/} Una exposición más amplia de este método se encuentra en; A.A. Tait, Value Added Tax, McGraw-Hill Book and Company (U.K.) Limited, 1972. Capítulo 4.

agregado; y segundo, que por medio de la declaración que hagan los productores para liquidar el impuesto se podría obtener información necesaria para el cobro de otro tipo de impuestos, concretamente el impuesto al ingreso.

El sistema que siguen los países europeos para gravar a la agricultura se comprende mejor através de un ejemplo numérico. Supongamos que un agricultor compra 100 de insumos y paga 10 de impuestos (si la tasa es de 10%), durante el proceso de producción el agricultor genera un valor agregado de 50, de tal manera que el precio al que vende su producción es de 150. El comprador tiene que pagar el precio de 150, más los 10 que el agricultor pagó de impuestos, más 5 que resultan de aplicar la tasa del impuesto, al valor agregado del agricultor. De esta manera el comprador o intermediario paga en total 165, teniendo derecho a un crédito de 15 contra los impuestos sobre sus ventas. El problema aquí está en estimar el monto de impuestos que pagan los pequeños productores que, como todo promedio tendrá sus deficiencias, por lo que deberá quedar abierta la alternativa para cualquier productor de entrar al sistema normal del impuesto cuando lo crea conveniente.

Este método seguido por los países europeos para gravar la agricultura supone una elevada responsabilidad y honestidad de parte del intermediario, que adquiere la producción del agricultor; además requiere de una agricultura comercializada donde las ventas directas del agricultor al público sean mínimas. Los países Latinoamericanos difícilmente pueden cumplir con estas condiciones para gravar a la agricultura con el método europeo por lo que se ven obligados a eximir a este sector ante el elevado costo administrativo que ello implicaría.

Los pequeños comerciantes, por su parte, reciben casi el mismo trata-

miento en todos los países porque los problemas de administración son enormes; de ahí que si México adopta el impuesto al valor agregado, debe decidir dejar fuera del sistema a todos los pequeños comerciantes sin establecimiento fijo y los pequeños comerciantes con establecimiento fijo deben pagar el impuesto en base a un sistema de estimación tal y como se hace actualmente con el impuesto sobre ingresos mercantiles.

Otro sector que es dejado fuera del sistema es el sector financiero, que incluye todas las instituciones financieras y las compañías de seguros. Este sector queda excluido del sistema por la dificultad de aplicar los conceptos de ventas y compras totales (que se aplican a los otros contribuyentes) que se utilizan para computar el impuesto. Sin embargo, existe la alternativa de gravar el valor agregado de las instituciones financieras en base a su nómina más las utilidades; este método de adición podría ser empleado sólo para este sector.

El tratamiento del sector de la construcción presenta algunas dificultades. En nuestro país se ha contemplado la idea de distinguir entre construcción socialmente necesaria y socialmente no necesaria para dar un trato más favorable a la primera^{11/}. Esto trae problemas de definición porque es sumamente difícil establecer el límite entre los dos tipos de construcción. Por otra parte los materiales de construcción se utilizan no sólo para edificar casas-habitación, sino también para erigir fábricas y demás edificios que son considerados como inversión y por este gasto la empresa debe recibir un crédito fiscal por el impuesto que pague. Esta idea de distinguir entre lo soci-

^{11/} A.A. Tait and P. Rado, op.cit., pg.16-17.

almente necesario y lo no necesario se ha extendido a otros bienes de inversión, lo cual carece de sentido si se considera al impuesto al valor agregado como un impuesto al CONSUMO, y en todo caso, lo que habría que diferenciar es el consumo socialmente necesario del no necesario. Otra desventaja de dividir la construcción en dos tipos es la propia definición que complica la administración del impuesto, afectando la eficacia y neutralidad del mismo.

El tratamiento que se da a las exportaciones sigue los lineamientos del principio de destino que consiste en gravar los productos en el lugar donde se lleva a cabo la venta final del producto y no donde se realiza la producción. El principio de destino se basa en un supuesto muy importante; esto es que el impuesto al valor agregado se traslada hacia adelante a lo largo del ciclo de producción. Es decir, que el impuesto recae en el consumidor final, quien es el que realmente lo paga. De esta manera, los exportadores deben quedar exentos del impuestos simplemente porque no son consumidores finales. El único país que toma un punto de vista diferente al anterior es Perú, el cual grava las exportaciones aunque lo hace a una tasa reducida.

Perú también se distingue por el hecho de que aplica el impuesto al valor agregado hasta la etapa mayorista, lo que disminuye la neutralidad del impuesto.

Uno de los argumentos más favorables del impuesto al valor agregado se basa en su neutralidad. Tal neutralidad requiere que el impuesto sea universal; es decir, que abarque todos los bienes y servicios, que grave todas las etapas de producción y todos los sectores de la economía. Cuando se excluye una etapa del ciclo de producción, se crean incentivos para que los contribuyentes salten la etapa exenta. Por ejemplo, si se exige la etapa minorista

los mayoristas encontrarán atractivo vender directamente al consumidor.

Además se complica la administración del impuesto por la dificultad de definir claramente la etapa al mayoreo de la etapa al menudeo, cuando muchos causantes realizan ambas etapas simultáneamente. Un experto en la materia ha afirmado lo siguiente: "...si se decide no extender el impuesto al valor agregado hasta el nivel del minorista. El impuesto discriminaría contra aquellas industrias y procesos en los cuales el valor agregado se genera en las primeras etapas y favorecería una integración hacia atrás por parte de los minoristas (pero sólo si el precio del minorista no es gravado)" ^{12/}.

^{12/} Charles E. Mc. Lure, Jr., " The Tax on Value Added: Pro and Cons ", en Ch. E. McLure and N.B. Ture, Value Added Tax: Two Views, American Enterprise Institute for Policy Research, Washington D.C., 1972, pg.20.

C A P I T U L O I I I

EL ANTEPROYECTO DE LEY FEDERAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO^{1/}

Este anteproyecto es el resultado del segundo intento^{2/} que realiza el gobierno mexicano para ver la conveniencia de eliminar la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles. En esta ocasión al igual que en la vez anterior se organizaron una serie de reuniones o seminarios a los que asistieron funcionarios del gobierno mexicano así como expertos en la materia reconocidos mundialmente como J.F. Due^{3/}; también el país recibió la visita de una misión del Fondo Monetario Internacional encabezada por A.A. Tait^{4/} para estudiar y asesorar al gobierno mexicano en la introducción del impuesto al valor agregado. Para mediados de octubre de 1977, el gobierno mexicano ya había elaborado el anteproyecto que hoy pretendemos estudiar. Cabe aclarar que desgraciadamente por

^{1/} Anteproyecto de Ley Federal del Impuesto al Valor Agregado, S.H. y C.P., Octubre de 1977, mimeo.

^{2/} El primer intento corresponde a la administración de G. Díaz Ordaz: "Anteproyecto de Ley del Impuesto Federal Sobre Egresos", Investigaciones Fiscales Suplemento, S.H. y C.P., Mayo 1969.

^{3/} J.F. Due, "Implicaciones ..."

^{4/} A.A. Tait and P. Rado, op. cit.

las renunciaciones de los Secretarios de Hacienda y Crédito Público y de Programación y Presupuesto, y los siguientes cambios de funcionarios en el gobierno mexicano se interrumpieron los trabajos relacionados con el anteproyecto del impuesto al valor agregado.

Por último diremos que el anteproyecto lo vamos a analizar en un orden diferente al que fue presentado originalmente por considerar que así se simplifica nuestro análisis y presentación del anteproyecto.

I. Objeto del Impuesto.

El artículo 10. establece que el impuesto gravará las siguientes transacciones que efectúen en Territorio Nacional en todas las etapas de producción y distribución de los bienes y servicios:

- i) La enajenación de bienes.
- ii) La prestación de servicios.
- iii) El arrendamiento de bienes.
- iv) La importación de bienes o servicios.

i) Para los efectos de ésta Ley se entiende por enajenación^{5/} (art. 7):

^{5/} Tratándose de un impuesto general a las ventas que pretende gravar todos los bienes producidos y enajenados por las empresas no es conveniente utilizar el concepto común de venta que define una transacción como aquella en que participan dos interesados; uno que actúa como vendedor y transfiere la propiedad de un bien a un comprador, que paga el precio del bien. El impuesto al valor agregado necesita un concepto más amplio que el de venta para incluir otras transacciones cuya finali-

- a) Toda transmisión de propiedad de bienes.
- b) La venta con reserva de dominio.
- c) La transmisión de propiedad a consecuencia de fusión de sociedades.
- d) Las adjudicaciones en remate realizadas por toda clase de autoridades, aún cuando se realicen a favor del acreedor.
- e) La pérdida de propiedad por expropiación.
- f) En los casos de fideicomisos se atenderá lo dispuesto en el art. 8.
- g) El autoconsumo.
- ii) Por la prestación de servicios se entiende (art. 15):
 - a) La que se realiza conforme a los actos que las leyes incluyan dentro de dicha clasificación genérica.
 - b) Toda actividad o abstención de una persona realizada en beneficio de otro.
 - c) La comisión y la mediación.
 - d) La asistencia técnica y transferencia de tecnología.
 - e) El acto por el que se permite a otro el uso o goce de un bien que no se entregue materialmente.

dad es la transferencia de propiedad de un bien, independientemente de su denominación y de su forma de pago como es el caso de la acción que realizan ciertos empresarios para utilizar para su consumo personal bienes producidos o adquiridos por la empresa.

iii) Art.20 " para los efectos de esta Ley se asimila al arrendamiento todo acto por el que se concede el uso o goce temporal de bienes".

iv) Las importaciones quedan definidas de la siguiente manera (art.25).

- a) La internación de bienes en el País.
- b) La adquisición por personas residentes en el País de bienes intangibles del extranjero enajenados por personas no residentes en él.
- c) El aprovechamiento en Territorio Nacional de los servicios a que se refiere el art.15 cuando éste se preste en el extranjero por no residentes en el País.
- d) El uso o goce temporal, en Territorio Nacional, de bienes intangibles del extranjero proporcionados por personas no residentes en el País.

II. Sujeto del Impuesto.

Se consideran sujetos del impuesto a las personas que realicen las actividades que quedan dentro del objeto del impuesto. En el anteproyecto no se hace la aclaración que son sujetos del impuesto las personas que realicen las actividades objeto del impuesto de una manera habitual ó independiente y con ó sin fines de lucro. Esto es necesario para dejar claro que lo que se intenta gravar es el consumo independientemente de la naturaleza o fin que persiga cada transacción. Sin embargo queda expresamen

te aclarado que los causantes trasladaran el impuesto a quien adquiriera los bienes o servicios.

Dentro de los causantes del impuesto al valor agregado se incluyen la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y los organismos y empresas estatales. Este hecho a primera vista puede parecer un poco paradójico porque en principio equivale a que el gobierno se cambie el dinero de una bolsa a otra; sin embargo, esto es necesario para evitar una posible evasión del impuesto por una parte de las empresas, que venden sus productos al gobierno, quienes podrían buscar alterar sus facturas a su favor y por otra parte de los mismos funcionarios del gobierno quienes podrían ingeniárselas para adquirir bienes para su uso personal a través del gobierno en caso de que éste estuviese exento del impuesto. Esto podría ser particularmente cierto en el caso de los bienes utilizados en la construcción.

Por otra parte, al quedar gravadas las empresas propiedad del estado que compiten en el mercado con empresas privadas se asegura un igual tratamiento a ambos tipos de empresas lo que es bastante razonable.

Si bien la decisión de que las entidades gubernamentales queden exentas del impuesto es correcta el anteproyecto no resuelve del todo el problema porque se presentan dos inconvenientes: a) El primero se refiere a un aspecto de menor importancia y que tiene que ver con un defecto de redacción. El anteproyecto dice

que los distintos gobiernos y organismos descentralizados deben "pagar el impuesto a que esta Ley se refiere, salvo que se trate de la prestación de servicios públicos". Aquí no se especifica de que servicios públicos se está hablando, ni tampoco si se trata de los servicios recibidos o de los servicios prestados; en el caso de que se refiera a los servicios recibidos se podrían originar situaciones de inequidad entre las empresas públicas y privadas; b) El segundo inconveniente tiene que ver con el hecho de que se trata de un impuesto federal. Esto quiere decir que los gobiernos de los estados y de los municipios van a transferir parte de sus ya escasos recursos al gobierno federal cuando tengan que cubrir el impuesto. Esto puede empeorar la situación económica de los estados y particularmente de los municipios a menos que se cree un convenio de participación por medio del cual el gobierno federal se comprometa a devolver parte de lo recaudado. Un defecto del anteproyecto es que no contempla este tipo de convenios con los gobiernos de los estados y municipios del país cosa que es necesaria^{6/}.

^{6/} Este tipo de convenios si se contemplan en la actual Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (arts. 15,77,78,79, 80 y 81) donde se establece que los estados que se coordinen con la Federación y el Distrito Federal, percibirán el 45% de lo que se recaude en sus respectivos territorios por la aplicación de la tasa general de 4% y las especiales de 5%,10%,15% y 30%, así como de los recargos y multas correspondientes. Además los municipios de los estados coordinados tienen derecho a recibir como mínimo el 20% de la participación de este impuesto, que se distribuirá entre los municipios de acuerdo a lo resuelto en la legislatura local en cada estado.

III. La Tasa del Impuesto.

En el anteproyecto del impuesto al valor agregado no se especifica cual va a ser la tasa del impuesto; sin embargo se da a entender que las intenciones de las autoridades fiscales son las de establecer el impuesto al valor agregado con una tasa única.

La mayoría de los países que han adoptado el impuesto al valor agregado han decidido establecer un sistema de tasa múltiples en donde generalmente se sigue el criterio de gravar a una tasa elevada aquellos bienes considerados de lujo, a tasas reducidas los bienes de primera necesidad (muchos de los cuales quedan exentos), y a una tasa general o normal a los bienes que quedan entre los dos grupos de bienes antes mencionados.

¿ Cuáles son las ventajas de adoptar una tasa única ó un sistema de tasas múltiples?

Entre las ventajas que hay de adoptar una tasa única para el impuesto tenemos las siguientes: en primer lugar una tasa única simplifica grandemente la administración del impuesto para el gobierno federal y al mismo tiempo facilita el entendimiento del impuesto por parte de los causantes al simplificarse el registro contable; es obvio también que al reducirse los problemas de administración se reduce el costo de administrar el impuesto para los causantes y para las autoridades fiscales; una tasa única favorece la neutralidad del impuesto en el sentido de que las decisiones de los productores y consumidores no van a ser afectadas

por el impuesto ya que no se alteran los precios relativos de los bienes y servicios lo que aumentaría la neutralidad del sistema fiscal mexicano.

Lo anterior debe entenderse como un cambio en la política del gobierno mexicano que tradicionalmente se había preocupado por influir en las decisiones de los consumidores^{7/} ^{8/} y productores. El mismo gobierno realizó una clasificación de bienes que se pueden dividir en dos grupos principales, el primero que podemos llamar bienes de consumo necesario y el segundo bienes de consumo no necesario (en estos últimos quedarían comprendidos los bienes de lujo) y se intentó disminuir el consumo de este segundo grupo de bienes por medio de impuestos especiales y elevando las tasas del impuesto sobre ingresos mercantiles.

Con una tasa única el impuesto al valor agregado va a alterar la asignación de recursos en el país ya que los empresarios en sus decisiones para invertir no se verán influidos por el impuesto, a diferencia de lo que pasa ahora.

^{7/} Esto responde a la idea que tenía el gobierno de que las decisiones de los consumidores en una economía de mercado no siempre llevan a un patrón de consumo que favorezca el desarrollo de ciertas actividades consideradas como prioritarias. De ahí el deseo de dirigir la demanda hacia un patrón de consumo que el gobierno juzga conveniente para el desarrollo del país; para ello se recurrió a establecer una serie de impuestos especiales y a adoptar un impuesto sobre ingresos mercantiles con un sistema de tasas múltiples que discrimina entre bienes y servicios, disminuyendo la regresividad del impuesto.

^{8/} Este cambio de política merece un tratamiento más amplio que no haremos porque nos alejaría del tema.

Una última ventaja que mencionaremos de tener un impuesto al valor agregado con una tasa única se explica de la siguiente manera: con un sistema de tasas múltiples las autoridades deben tener cuidado de que las tasas se escogan de tal manera que las empresas siempre tengan un débito fiscal positivo. Esto se entenderá mejor con un ejemplo; supongamos que una empresa paga en la compra de sus insumos una tasa de 10% y un 5% sobre la venta de su producto final, supongamos también que la empresa compró 100 de insumos y pagó 10 de impuestos; si suponemos que el valor agregado de la empresa es de 50, ésta venderá su producto en 150 donde el comprador pagará 7.50 de impuestos. Si la empresa calcula su débito fiscal de acuerdo al método de crédito se encontrará que no tendrá que pagar nada porque tiene derecho a un reembolso de 2.50 (7.50-10.00). Este tipo de situación es complican la administración del impuesto y no obstante que se busque establecer tasas que permitan que las empresas tengan siempre un débito fiscal positivo, no necesariamente se logrará esto, porque la cantidad que una empresa tenga que pagar de impuestos no va a depender de las tasas sino del tamaño de su valor agregado^{9/}. Con una tasa única todo el problema anterior desaparece

Existe sin embargo una desventaja a todo esto si tomamos en cuenta que un impuesto debe ser equitativo; el impuesto al

^{9/} Este problema es tratado más ampliamente en A.A. Tait, op.cit., pg. 62-68.

valor agregado al ser un impuesto indirecto es un impuesto regresivo. Este hecho es de particular importancia por las implicaciones políticas que puede traer consigo si tenemos en mente las críticas de partidos políticos y sindicatos al sistema fiscal mexicano cuyas demandas se resumen en querer un aumento en la progresividad del sistema fiscal. Y es obvio que la introducción de un impuesto regresivo no será del agrado de este grupo de personas^{10/}.

Existen varias maneras de contrarrestar la regresividad del impuesto; sin embargo, el problema encierra cierta dificultad porque entraríamos a elaborar una completa reforma fiscal que es necesaria porque un sistema fiscal debe ser neutral y equitativo^{11/}.

IV. La Base del Impuesto.

La tasa del impuesto se aplicará sobre el valor de la transacción definido como el precio pactado más cualquier concepto que afecte la transacción; es decir, otros impuestos con excepción del propio impuesto al valor agregado, derechos, fletes, seguros, envase, gastos de transporte, intereses, primas convencionales de todo tipo, o cualquier otro concepto (arts.14, 19, 24 y 29).

^{10/} Las presiones de sindicatos y partidos políticos han sido fuertes como en Francia y Japón; en este último caso fueron un factor importante para que el impuesto no se estableciera en ese país.

^{11/} En el siguiente capítulo volveremos a tocar éste tema.

El impuesto se causará en cualquiera de los supuestos siguientes: a) se haga entrega del bien o se inicie la prestación del servicio; b) se pague parcial ó totalmente el precio; c) se expida el documento que ampare la enajenación, la prestación del servicio, o el arrendamiento de un bien; y, d) en el momento en que se disponga el bien o servicio para el autoconsumo (arts. 13, 18, 23 y 28).

En el caso de las importaciones se sigue un criterio similar para calcular el impuesto; el valor que se utilizará será aquél que sirva para calcular el impuesto general de importación sumándole dicho impuesto y cualquier otro, los derechos aduaneros, fletes, seguros, servicios o maniobras y en su caso cualquier otro gasto relacionado con la importación, efectuados por el importador hasta el momento en que se le haga entrega por las autoridades aduaneras de los bienes importados (art. 29).

V. Las Exenciones.

En el anteproyecto que estudiamos se ha hecho un esfuerzo por mantener al mínimo posible el número de exenciones. En efecto, si comparamos este anteproyecto con el elaborado en 1969 encontramos que este último presenta una lista mayor de productos y actividades exentas^{12/}.

^{12/} Una de las diferencias más importantes esta en que en 1969 se proponía dejar exentos al petróleo diáfano y tractolina, al gas para uso doméstico y la energía eléctrica, los que no quedan incluidos en la lista de exenciones del nuevo anteproyecto.

Entre las principales exenciones que propone el reciente anteproyecto de ley están las siguientes: la venta de productos del campo y marítimos cuando se vendan en su estado natural y no se consuman en el lugar donde se venden; productos de primera necesidad (leche, huevos, tortillas, pan, etc.); la venta, impresión, alquiler e importación de libros, periódicos y revistas; el sector financiero y las actividades relacionadas con él, como la venta de valores, compañías de seguros, agentes de bolsa, corredores de valores; las exportaciones de bienes y servicios; el transporte público en el área urbana y suburbana; la enseñanza pública; y la renta de inmuebles para casa-habitación.

De esta lista de exenciones encontramos dos defectos: a) en primer lugar opinamos que a la lista de exenciones deberían añadirse los servicios médicos en general. Esto incluye los servicios proporcionados por los hospitales y doctores, la venta de medicinas y los gastos de laboratorio y radiografías. La inclusión de estos servicios se justifica en que deben ser considerados como de primera necesidad, si tomamos en cuenta que los grupos de bajos ingresos de la población son los peor alimentados y los que viven en precarias condiciones de higiene y son por tanto los más propensos a contraer enfermedades y a demandar este tipo de servicios; b) en segundo lugar la exención es condicional en algunos casos; por ejemplo, en la enajenación de bienes inmuebles no se pagará el impuesto cuando se

cause el impuesto al timbre (art. 9); en la enajenación de primera mano de productos de la flora y fauna marina no se cubrirá el impuesto cuando por la explotación de los mismos se pague el impuesto a que se refiere la Ley de Impuestos a la Explotación Pesquera.

La exención en el impuesto al valor agregado no debe ser condicional porque por un lado se complica la administración del impuesto al tener las autoridades que revisar en cada una de las transacciones anteriores que impuesto ha sido cobrado y cual no tiene aplicación; por otro lado se aumentan las posibilidades de evasión si un causante puede evadir alguno de los dos impuestos. Y por último se da la alternativa al causante de pagar el impuesto que más la convenga, o sea el que represente una menor carga para él y esto se traduce en una pérdida innecesaria de recaudación.

VI. Las Deducciones.

Como ya mencionamos se propone calcular el impuesto por el método de crédito, por lo que las empresas podrán deducir del impuesto adeudado por sus ventas en un período determinado el impuesto al valor agregado que hayan pagado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para su proceso de producción en el mismo período. El impuesto no será deducible cuando los bienes y servicios hayan sido utilizados para fines ajenos a la empresa. Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado pagado en la adquisición de bienes o servicios que

hayan sido usados para la elaboración de bienes o servicios exentos. En el caso de empresas que elaboren bienes y servicios, exentos y gravables se procederá a hacer una estimación que aunque no se especifica en el anteproyecto bien podría ser el método de prorrateo.

Las empresas nuevas que inician su existencia llevan a cabo grandes gastos de inversión^{13/} (sobre los cuales pagan el impuesto al valor agregado) tienen que pasar por una etapa de organización durante la cual no producen nada y al no efectuar ventas tendrán un saldo a su favor al hacer la declaración del impuesto. Para estos casos el art.6 prevee lo siguiente: " En el caso de que en la declaración resulte saldo a favor, dicho saldo se acreditará contra el impuesto que se cause en los meses siguientes hasta agotarse. Cuando un saldo a favor no pueda agotarse en doce meses, el remanente podrá compensarse contra otros impuestos o solicitar su devolución" De esta forma se resuelve un problema que afecta seriamente la liquidez de las empresas cuando más lo necesitan.

El empleo de facturas facilita la traslación del impuesto y reducen la evasión del mismo^{14/} y para que el sistema de

^{13/} El argumento es válido para las empresas ya establecidas que en un momento dado realicen un plan de expansión

^{14/} "La oposición de intereses entre contribuyentes constituye un obstáculo para la evasión, en el sentido de que todo empresario tiene interés en demostrar y, por lo tanto, contabilizar, todas las adquisiciones realizadas para aumentar al máximo las sumas deducibles, reduciéndose el estímulo a efectuar compras sin factura." C.Cosciani, op.cit., pg.12.

deducciones del impuesto funcione correctamente es necesario el empleo de facturas en cada una de las transacciones que realizan las empresas, de ahí, que todas las deducciones que exija una empresa deberán estar debidamente comprobadas. Las empresas estan obligadas a expedir o a exigir factura en cada una de las transacciones donde se anote por separado el monto del impuesto que corresponde a cada transacción.

Algo que es criticable en el renglón de las deducciones es que de acuerdo al art.4 del anteproyecto no será posible deducir el impuesto que resulte de la adquisición de inmuebles y en general de toda clase de bienes utilizados o destinados a la construcción de inmuebles, así como la importación de dichos bienes y los servicios utilizados con la misma finalidad.

Resulta cuestionable no permitir la deducción del impuesto que resulte de la adquisición de inmuebles y materiales para la construcción sencillamente porque la erección de edificios o cualquier otro tipo de inmuebles se considera como una inversión de la misma naturaleza que una inversión en maquinaria. Por lo tanto no permitir tal deducción implica primero una discriminación entre los bienes de capital; segundo las empresas al no poder deducir el impuesto que resulte de inmuebles y materiales para la construcción lo trasladaran a los consumidores vía aumento de precios lo que implica que se permite que se genere un efecto cascada, que se supone estamos tratando de evitar; y, tercero la discriminación antes mencionada y el efecto cascada que



se genera van en contra de la neutralidad y de la equidad del impuesto al valor agregado. En contra de la naturaleza de dicho impuesto. Además si se esta tratando de establecer un impuesto al valor agregado tipo-consumo, ¿por qué no permitir la deducción del impuesto que resulte de adquirir un bien de capital?

VII. Regímenes Especiales.

Los causantes menores por razones administrativas deben estar sujetos a un régimen especial, el cual no ha sido del todo definido por el anteproyecto. Se propone que las autoridades hagan una estimación de las operaciones futuras de los causantes cuyos ingresos totales, en el último año de calendario, no excedan de un millón y medio de pesos (art.38). Sobre la estimación se obtendrá el impuesto a pagar sobre el cual se podrán hacer las deducciones comprobables.

En general podemos afirmar que el anteproyecto presenta un impuesto al valor agregado que pretende gravar la enajenación de bienes y la prestación de servicios, que responde al principio de imposición indirecta a las personas, ya que pretende gravar el consumo final doméstico y por consecuencia en el comercio internacional sigue el principio de destino.

El anteproyecto requiere una mayor elaboración en tanto que no hace ninguna mención a los problemas en la transición del impuesto sobre ingresos mercantiles al impuesto al valor agregado; falta una estimación de la tasa del impuesto para eliminar el artículo transitorio no.4 del anteproyecto que pro-

pone seguir con las tasas del impuesto sobre ingresos mercantiles durante los primeros nueve meses con el nuevo impuesto para eliminar todos los problemas que trae consigo tener un sistema de tasas múltiples.

Por otra parte sería conveniente dejar a los grandes productores agrícolas la opción de ingresar al sistema del impuesto al valor agregado, sobre esto A.A. Tait afirma que: "Entre más sofisticada sea la agricultura, más convendrá al agricultor ingresar totalmente al sistema del impuesto al valor agregado. En Dinamarca, donde la agricultura es altamente mecanizada, la deducción del impuesto pagado en los caros insumos fue tan importante que los agricultores decidieron ser incluidos en el nuevo impuesto."^{15/}

^{15/} A.A. Tait, op.cit., pg.50.

C A P I T U L O I V

EFFECTOS ECONOMICOS DE LA INTRODUCCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Existe un gran interés por saber cuáles serán los efectos que traerá consigo la eliminación del impuesto tipo-cascada por el impuesto al valor agregado. Las posibles implicaciones del cambio de impuestos que atraen más la atención son las relacionadas con el nivel de precios, la inversión, el ahorro, la distribución del ingreso, la balanza de pagos, la recaudación y la eficiencia.

Es sumamente difícil tratar de aislar los efectos del cambio de impuestos cuando existen otras variables que influyen en el resultado final, como la política monetaria que siga el país, la actitud que adopten los productores y trabajadores ante el cambio, etc. El análisis del impacto se complica más si tomamos en cuenta que el gobierno mexicano intenta introducir el impuesto al valor agregado junto con una reforma fiscal que alterará la estructura de impuestos tanto directos como indirectos. En este último contexto no es sumamente difícil sino imposible aislar los efectos de un sólo impuesto.

En las siguientes páginas supondremos que sólo se elimina el impuesto sobre ingresos mercantiles y algunos impuestos especiales por el impuesto al valor agregado.

Al analizar los efectos del impuesto al valor agregado es muy importante recalcar los supuestos que se hacen respecto a la traslación del mismo. Si suponemos que el impuesto es trasladado totalmente a los consumidores estaremos hablando de un impuesto a las ventas; si en cambio el impuesto es absorbido por las empresas, entonces, el impuesto recaerá sobre los salarios y utilidades y estaremos hablando de un impuesto al ingreso de los factores de la producción.

La doctrina tradicional supone que el impuesto es trasladado al consumidor a través de un aumento de precios^{1/}. Por lo tanto el impuesto es equivalente a un impuesto de etapa única establecido al nivel del detallista. Sin embargo, hay otra corriente que establece que el impuesto no es trasladado al consumidor sino que en cambio es trasladado a los salarios y utilidades de las empresas^{2/}.

Esta segunda posición se basa en el argumento de que el

^{1/} C.Cosciani,op.cit.; R.Calle Saiz,op.cit.;Charles E. McLure, "The Tax on Value Added Pro and Cons", en Ch.E. McLure and N.B. Ture, Value Added Tax: Two Views,American Enterprise Institute for Policy Research, Washington D.C., 1972; etc.

^{2/} N.B. Ture, "Economics of the Value Added Tax",en Ch.E. McLure and N.B. Ture,op.cit.;Harry G. Brown,op.cit.; etc.

impuesto al valor agregado reduce la demanda de bienes y servicios, lo que provoca que los empresarios reduzcan el empleo de los factores de la producción, lo que a su vez trae consigo un desempleo, o bien que se contraten a precios más bajos. Por lo tanto, son los factores de la producción los que pagan el impuesto al ver disminuída su retribución.

Hay otros autores que adoptan una posición intermedia en la que se sostiene que las personas pagan el impuesto en forma de consumidores y de oferentes de factores: "Las rigideces en los mercados modernos de trabajo causarían desempleo cuando hay una retrotraslación en lugar de una distribución de la carga del impuesto entre los factores de la producción en proporción a su ingreso... Sin embargo, algún desempleo temporal es presumiblemente esperado con cualquier impuesto que reduzca el gasto privado o cause cambios en la demanda relativa de varios productos. Si un impuesto es establecido directamente sobre el ingreso de los factores o indirectamente a través de incrementos en el precio de los productos, traerá repercusiones en el ingreso de los factores y en el empleo."^{3/}

Y podíamos citar también a N.B. Ture: "...la carga del impuesto recae no únicamente en la gente como consumidores; recae también en aquellos que contribuyen a la producción en la forma de una reducción en sus ingresos recibidos por ofrecer insumos

^{3/} C.K. Sullivan, op.cit., pg. 271.

para la producción."^{4/}

En el caso concreto de México: ¿Qué se puede decir de la traslación del impuesto? Existen razones para pensar que el impuesto va a ser trasladado sino totalmente, si en buena parte al consumidor;

a) Si tomamos en cuenta que la estructura de muchas industrias refleja un pequeño número de productores los que por lo general se concentran en pocas ciudades. Podemos afirmar que a este tipo de productores les resulta más fácil trasladar el impuesto al consumidor por su posición en el mercado; el argumento se refuerza si a ello le agregamos el hecho de que muchos de ellos tienen un mercado protegido contra la competencia externa. Esto dependería del tipo de bienes que se produzcan y de la elasticidad precio de los productos.

b) En los últimos cuatro años en los que el país ha tenido una marcada inflación los productores y comerciantes siempre se han destacado por mantener sus márgenes de utilidad por unidad trasladando a los consumidores en forma de aumentos en los precios cualquier aumento en sus costos (principalmente en cuanto a salarios). Algunos han tomado ventaja de la incertidumbre que trae consigo la inflación para especular y lograr ampliar sus márgenes de utilidad por unidad. Por eso resulta lógico pensar que cualquier aumento en los precios que produzca el impues

^{4/} N.B. Ture, op.cit., pg. 78.

to al valor agregado será trasladado al consumidor.

c) El gobierno puede ayudar a la traslación del impuesto si a través de una campaña da a conocer la naturaleza del impuesto y los posibles incrementos en precios que pueda provocar. Además para que el impuesto se traslade el gobierno debe aumentar la oferta monetaria para financiar el aumento de precios.

Suponiendo que el impuesto va a ser trasladado al consumidor podemos pasar a ver sus efectos.

I. Sobre los Precios.

Los cambios en los precios son los que más atraen la atención no sólo a los economistas, sino también al gobierno y al público en general porque "Los efectos definitivos de un impuesto dependen de su impacto inicial en cambiar los precios relativos y en cómo la gente responde a esos cambios."^{5/}

En el caso de México es de esperarse que se genere un aumento de precios por tres razones principalmente:

a) El impuesto al valor agregado como se presenta en el anteproyecto tiene una cobertura más amplia que el impuesto sobre ingresos mercantiles porque en primer lugar utiliza un concepto de enajenación más amplio. El artículo 4 del impuesto sobre ingresos mercantiles, dice que "se considera como enajenación, toda traslación de dominio de carácter mercantil por la cual se perciba un ingreso." Este concepto de enajenación que se apega al

^{5/} N.B. Ture, op.cit., pg. 80.

concepto popular de venta que el impuesto al valor agregado rechaza para incluir transacciones que no necesariamente generan un ingreso para quien traslada el bien^{6/}. En segundo lugar, el impuesto al valor agregado grava otras actividades que antes estaban exentas o sujetas a impuestos especiales.

b) El impuesto al valor agregado disminuirá las ventajas de la integración vertical de las empresas, y entre mayor sea dicha integración, mayor será el aumento de precios que traiga el cambio de impuestos. Teóricamente se puede demostrar que los productos de empresas integradas verticalmente tienen mayores posibilidades de experimentar aumentos en sus precios. Por otro lado, en el caso de empresas no integradas el precio de sus productos puede aumentar o disminuir dependiendo del número de etapas por las que atraviesan los productos ó de la manera en que se genera el grueso del valor agregado de los productos a lo largo de su ciclo económico.

c) La tasa del impuesto que se determine es muy importante para el futuro comportamiento del nivel de precios. Teóricamente si se escoge una tasa que mantenga la recaudación constante no debe haber aumentos de precios, ya que los incrementos de precios en unos productos deben ser compensados por disminuciones en otros. Sin embargo eso supone una conducta ideal de los productores y consumidores y si tomamos en cuenta las necesidades de recursos del gobierno lo más probable es que se establez-

^{6/} Ver la nota de pie 5 del Capítulo III.

ca una tasa que aumente la recaudación como ya lo han sugerido varios autores^{7/}.

La misión del Fondo Monetario Internacional estimó que una tasa de 10% produciría un aumento en el nivel de precios de 2.8%. Pero en esta estimación no se toma en cuenta, por lo difícil que son de cuantificar, los dos primeros puntos anteriores y se hacen supuestos especiales sobre la cobertura del impuesto (es decir, bienes gravados y exentos) que no coinciden con el anteproyecto que presenta una cobertura más amplia, y por ello cabe esperar que el aumento de precios sea mayor.

Viendo la experiencia de otros países que han eliminado el impuesto tipo-cascada por el impuesto al valor agregado podemos saber como se ha comportado el nivel de precios. Aunque desde luego es difícil deducir conclusiones generales que se apliquen a nuestro país que presenta circunstancias muy particulares. Hemos consultado información referente al nivel de precios de varios países, en el momento en que se estableció el impuesto al valor agregado, y la información está resumida en el cuadro I.

En el caso de Brasil y Alemania la introducción del impuesto al valor agregado no coincide con un alza en el nivel de precios, y de hecho en Brasil la tasa de inflación en el primer año del nuevo impuesto fue menor que la tasa de inflación del

^{7/} A.A. Tait and P. Rado, op.cit., pg.36; Aurelio Montemayor, "Consideraciones Acerca del Impuesto al Valor Agregado en México" Junio de 1967, mimeo.

CUADRO IV

País y fecha de introducción del impuesto al valor agregado.	Año	Indice de precios al consumidor %
Brasil (lo. Enero 1967)	1966	47.6%
	1967	22.9%
	1968	24.1%
Ecuador ^{a/} (Julio 1970)	1969	6.6%
	1970	5.4%
	1971	8.1%
Uruguay ^{a/} (Enero 1968)	1967	89.9%
	1968	125.1%
	1969	20.3%
Italia (lo. Enero 1973)	1972	5.7%
	1973	10.8%
	1974	18.6%
Bélgica (Enero 1971)	1970	4.0%
	1971	3.8%
	1972	5.9%
Holanda (Enero 1969)	1968	4.1%
	1969	7.1%
	1970	3.7%
Alemania (Enero 1968)	1967	0.9%
	1968	1.8%
	1969	2.6%
Luxemburgo (Enero 1970)	1969	1.7%
	1970	5.0%
	1971	4.8%

FUENTE: IMF International Financial Statistics, Agosto 1971, Septiembre 1974, Septiembre 1973, Julio 1969 y Agosto 1977.

^{a/} Estos países no tenían un impuesto tipo-cascada antes de introducir el impuesto al valor agregado.

año anterior. Por otro lado, Alemania nos da el mejor ejemplo de estabilidad de precios, ya que el cambio de impuestos no dejó prácticamente huella en el nivel de precios.

En lo que se refiere a Ecuador, Uruguay, Italia y Holanda la situación es diferente; la introducción del impuesto al valor agregado si coincide con un alza en el nivel de precios. En Ecuador el impuesto fue introducido en la segunda mitad del año de 1970; en la primera mitad de ese año la tasa de inflación fue de casi cero, tres meses después de haberse establecido el impuesto los precios aumentaron en un 3.8% y seis meses después en un 8.4%.

Uruguay un año antes de introducir el impuesto al valor agregado tenía una inflación de casi un 90%. Durante el primer año con el nuevo impuesto la tasa de inflación se aceleró y pasó a ser de 125%, aunque al año siguiente la inflación fue controlada y llegó a sólo un 20.3%. Italia estuvo posponiendo por tres años la introducción del impuesto al valor agregado y se rumora que esto se basó en el temor de que el impuesto tuviera un impacto inflacionario. Al parecer el rumor se confirmó ya que en el primer año con el nuevo impuesto la tasa de inflación fue de 10.8% -casi el doble de la registrada el año anterior- y un año después de 18.6%.^{8/}

En el caso de Holanda, el nuevo impuesto trajo consigo un

^{8/} D.T. Smith, J.B. Webber and C.M. Cerf, What You Should Know About the Value Added Tax, Dow Jones-Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1973, pg. 37.

alza en el nivel de precios y el gobierno holandés se vió obligado a introducir un control de precios para contener las presiones inflacionarias después que se comprobó que el cambio de impuestos se había usado como pretexto para aumentar los precios injustificadamente.^{9/}

Tomando en cuenta lo que pasó en Holanda, Luxemburgo introdujo el impuesto al valor agregado junto con un control de precios y Bélgica pospuso la introducción del nuevo impuesto de 1970 a 1971 por las presiones inflacionarias que existían en el primero de los años mencionados.^{10/ 11/}

Viendo la experiencia de estos países se deduce que el impuesto al valor agregado es potencialmente inflacionario. Un aumento de precios provocado por el nuevo impuesto puede motivar presiones sindicales por mayores salarios, lo que ha su vez traerá otro aumento en el nivel de precios poniéndose así en marcha la espiral inflacionaria. Esto puede ser contrareestado si el gobierno antes de efectuar el cambio de impuestos organiza una campaña publicitaria para dar a conocer al público y a las empresas la naturaleza del impuesto.

En dicha campaña se deben destacar dos cosas; primero,

^{9/} Smith, Webber and Cerf, op.cit., pg. 37; A.A. Tait and P. Rado, op.cit., pg. 43.

^{10/} Smith, Webber and Cerf, Ibid. pg. 37.

^{11/} Cabe decir que no todo el aumento en el nivel de precios se puede atribuir al nuevo impuesto.

que se trata de un impuesto al consumo; y segundo, que las empresas están autorizadas para trasladar el impuesto a los consumidores, aún sobre los precios oficiales. Los consumidores deben saber lo anterior para exigir que el aumento de precios no sea mayor que la tasa del impuesto en cada producto. De esta manera se lograría la cooperación de empresas y consumidores para evitar aumentos injustificados en los precios.

II. Sobre el Consumo, Ahorro e Inversión.

Es muy importante analizar los efectos sobre el consumo, y el ahorro o inversión del impuesto al valor agregado. Es sumamente conocido que dentro de la mecánica del impuesto al valor agregado tipo-consumo, las empresas están autorizadas a deducir el impuesto que hayan pagado al adquirir sus bienes de capital y por lo tanto éstos quedan exentos. De donde se deduce que se fomenta la inversión.

Esta última conclusión es cuestionable si consideramos como son gravados los bienes de capital con el impuesto sobre ingresos mercantiles. Con este impuesto los bienes de capital son gravados dos veces, primero cuando se compran y segundo por los servicios que prestan en la producción. Con un impuesto al valor agregado tipo-consumo se evita esta doble imposición a los bienes de capital porque se grava sólo el pago a los servi-

cios que éste presta.

La base del impuesto al valor agregado en el caso de una empresa se define como sus ventas totales menos todas las compras a otras empresas, ésto es igual a la suma de lo pagado a los factores de la producción (salarios + utilidades). De esta forma el impuesto se aplica sobre el pago que la empresa hace a los factores de la producción (trabajo y capital) por los servicios que éstos le prestan. "...el impuesto al valor agregado es propiamente visto como un impuesto proporcional sobre los ingresos de los factores de la producción que son contratados por el causante."^{12/}

Así, los bienes de capital no quedan exentos sino que reciben el mismo trato que los demás factores de la producción. No obstante, el impuesto favorece la inversión de las empresas.

Sólo las empresas están autorizadas a deducir el impuesto que pagan en sus compras incluyendo las de bienes de capital y cualquier otro tipo de bienes. De esta forma el impuesto al valor agregado evita la necesidad de definir lo que se entiende por una inversión en bienes de capital; sin embargo, las personas no pueden deducir el impuesto pagado en sus inversiones en capital humano, en bienes inmuebles, en bienes durables, etc. Por lo tanto, el impuesto favorece sólo a aquellas inversiones que son llevadas a cabo por empresas y discrimina en contra de

^{12/} N.B. Ture, op.cit., pg. 84.

las realizadas por personas. De ahí que el impuesto no sea del todo neutral entre el consumo y el ahorro o inversión.

La eliminación del impuesto tipo-cascada afectará la asignación de recursos de dos maneras:

a) Aunque la eliminación del impuesto sobre ingresos mercantiles por el impuesto al valor agregado no altere el nivel de precios es seguro que producirá cambios en los precios relativos de los productos porque con el cambio de impuestos los precios de los bienes no cambiarán todos en la misma proporción, algunos subirán en mayor medida que otros. Lo importante es que estos cambios harán que los consumidores ajusten su demanda por los diferentes bienes que solicitan. Estos dos efectos sumados producirán un efecto difícil de predecir sobre la asignación de recursos.

b) La introducción del impuesto al valor agregado eliminará el incentivo artificial a la integración vertical. Las empresas integradas verticalmente verán disminuida su posición competitiva que ahoran gozan gracias al impuesto tipo-cascada. Por otro lado, las empresas no integradas mejoran su posición competitiva al eliminarse los obstáculos que les imponía el impuesto tipo-cascada. El resultado será un mejoramiento en la asignación de los recursos a largo plazo.

III. Sobre la Distribución del Ingreso.

Se critica al impuesto al valor agregado al igual que a

los demás impuestos indirectos de ser regresivo. En la medida que las familias de bajos ingresos dedican una mayor proporción de su ingreso a los gastos de consumo serán gravados en mayor medida que las familias de ingresos altos.

Para contrarrestar la regresividad del impuesto se pueden hacer varias cosas:

a) Se puede introducir el impuesto con varias tasas diferenciales, gravando a tasas más altas aquellos bienes y servicios considerados como de consumo suntuario y gravando a tasas reducidas los bienes y servicios de consumo popular. Se debe tener cuidado en no establecer un número excesivo de tasa diferenciales porque se perderían algunas de las ventajas del impuesto al valor agregado.

b) Se pueden elaborar cambios en otros impuestos, principalmente en la estructura del impuesto personal sobre el ingreso. La reforma puede adoptar varias formas, ya sea que se incrementen las tasas del impuesto sobre la renta que se aplican a los grupos de ingreso más altos, o bien disminuyendo las tasas que corresponden a los grupos de bajos ingresos. En cualquiera de los dos casos se debe de idear un mecanismo de transferencia a los grupos que actualmente no están sujetos al impuesto sobre el ingreso. Una ventaja de esto es que al mismo tiempo que se dan pasos para aumentar la progresividad del sistema fiscal en su conjunto no se interfiere en el mecanismo de operación del impuesto al valor agregado conservándose así sus ventajas.

c) Un problema serio que se presentaría en la alternativa anterior sería el diseño del mecanismo de transferencia hacia los grupos no sujetos al impuesto sobre la renta debido a que este grupo es muy numeroso en México. No obstante podríamos pensar en una transferencia indirecta a través del gasto público.

El gobierno puede utilizar su gasto, y de hecho lo utiliza, como instrumento de distribución del ingreso y en la medida que los beneficios del gasto público sean recibidos principalmente por las familias de bajos ingresos, éstas serían compensadas por la regresividad del impuesto al valor agregado.

d) Como alternativa al inciso a esta el de establecer impuestos especiales en lugar de un sistema de tasas múltiples. Así podríamos elevar la carga fiscal a los bienes de consumo suntuario sin afectar el funcionamiento del impuesto al valor agregado.

Ya que el gobierno mexicano desea establecer el impuesto con una tasa única, según el anteproyecto visto en el capítulo anterior, podría recurrir a cualquiera de las tres últimas alternativas anteriores para contrarrestar la regresividad del impuesto.

No debemos olvidar que no importa tener un impuesto regresivo mientras el sistema fiscal en su conjunto sea progresivo. Tampoco debemos olvidar que el actual impuesto sobre ingresos mercantiles es también regresivo y quizás sea más regresivo

que el impuesto al valor agregado ya que por lo general los productos que llegan a las familias de bajos ingresos son los que pasan por un mayor número de intermediarios por lo que llegan a esas familias con una carga fiscal mayor y por ende a un precio más alto que lo normal.

Por lo tanto, el impuesto al valor agregado con las previsiones recomendadas resulta ser menos regresivo que el impuesto sobre ingresos mercantiles.

IV. Sobre la Balanza de Pagos.

En este punto los defensores del impuesto al valor agregado encuentran una de sus principales ventajas. Tratándose de un impuesto que pretende gravar el consumo doméstico es necesario gravar a tasa cero las exportaciones y las importaciones a las mismas tasas en que se gravan los productos nacionales similares. El resultado de estos ajustes de frontera sería un mejoramiento de la balanza de pagos.

Sin embargo, los efectos sobre la balanza de pagos son inciertos.

Es bien sabido que un impuesto tipo-cascada aparte de las distorsiones que genera en la economía trae un efecto negativo sobre la balanza de pagos al favorecer las importaciones por dos razones principalmente: a) los productos que se exportan llevan incorporados en su precio de venta el impuesto tipo-cascada. Esto se puede intentar resolver a medias creando un

sistema de devolución de impuestos^{13/}; b) los países con los cuales México lleva a cabo un intercambio comercial, tales como Estados Unidos, Brasil, los países europeos^{14/} y Japón no tienen un impuesto tipo-cascada de ahí que los productos mexicanos salgan al extranjero en desventaja; y por otro lado, las importaciones pueden entrar al mercado nacional en mejores condiciones que nuestros propios productos -esto último es contrarrestado por las barreras arancelarias existentes-.

Para algunos autores como John F. Due^{15/} la introducción del impuesto al valor agregado traerá un efecto favorable para la economía mexicana y su balanza de pagos a largo plazo. El nuevo impuesto mejorará la asignación de recursos; lo que mejorará también la eficiencia interna y permitirá recuperar la ventaja comparativa perdida por el impuesto tipo-cascada. Las importaciones entrarán al mercado en las mismas condiciones que los productos domésticos y las exportaciones quedarán libres del impuesto al permitirse un reembolso total y exacto. Así, los precios de exportación reflejarán más exactamente los costos reales

^{13/} Con un impuesto tipo-cascada no es posible conocer con exactitud la carga fiscal del impuesto, por lo que los sistemas de devolución que se diseñan son ineficientes. En México este hecho ha servido para que el gobierno otorgue subsidios a las exportaciones a través del sistema de CEDIS.

^{14/} Todos los países de Europa Occidental tienen un impuesto al valor agregado con la excepción de España, Portugal, Suiza y Finlandia.

^{15/} Ver la nota de pie 31 del Capítulo I.

de producción y sólo llevarán incluidos los impuestos directos.

Sin embargo hay tres argumentos que hacen que el efecto final sobre la balanza de pagos, al menos a corto plazo, sea incierto:

a) El efecto favorable sobre la balanza de pagos podría verse mermado o incluso desaparecer si el nuevo impuesto provoca aceleramiento en la tasa de inflación del país. Un aumento en el nivel de precios hace que nuestros productos sean más caros en el extranjero, y aunque la flotación de la moneda ayudaría a corregir el saldo comercial se afectarían otros rubros en la balanza de pagos como los movimientos de capital.

b) No podemos hablar de un efecto favorable sobre la balanza de pagos sino tomamos en cuenta las elasticidades de demanda de las importaciones y exportaciones^{16/}. En el caso de México tenemos unas importaciones especializadas ó inelásticas, en 1977 un 80% de las importaciones son bienes de producción incluyendo materias primas auxiliares y bienes de inversión^{17/}. Muchas de las industrias para seguir funcionando y desarrollándose necesitan continuar importando productos del exterior, de tal manera que el impuesto al valor agregado no alteraría gran-

^{16/} Un interesante trabajo sobre este tema es el de, Irma Martínez Jasso, Estimación de las Funciones de Importación para México (1960-1974): sus Implicaciones en el Equilibrio Externo. U.A.N.L. Fac. de Economía, Junio de 1976.

^{17/} Indicadores Económicos. Banco de México, S.A., Enero 1978.

demente el patrón de importaciones.

Por otro lado, un 55% de nuestras exportaciones constituyen materias primas y productos primarios los cuales no se caracterizan por tener una demanda elástica.^{17/ 18/} Por lo tanto, podemos concluir que en la medida que nuestras importaciones y exportaciones sigan teniendo una demanda inelástica el impuesto al valor agregado no podrá mejorar mucho la situación de la balanza de pagos.

c) Por último, el actual mecanismo de devolución de impuestos comunmente conocido con el nombre de CEDIS-que tendrá que ser eliminado con la aparición del impuesto al valor agregado- es más que un mecanismo de devolución de impuestos un sistema de subsidios a la exportación. Por lo que al eliminarse el sistema de CEDIS algunas empresas van a ver afectada su capacidad de exportación. Al no fomentarse la exportación artificialmente vamos a exportar sólo aquellos productos que realmente puedan competir en el extranjero.

V. Sobre la Recaudación.

Una de las preocupaciones del Gobierno Federal más importantes es encontrar nuevos medios que permitan una mayor transferencia de recursos hacia él, para facilitar el financiamiento de su gasto. El gasto público ha crecido en los últimos años en

^{18/} Por productos primarios se entiende los que provienen de la agricultura, silvicultura, ganadería, apicultura y pesca.

respuesta a la tésis de que el gobierno debe tomar un papel activo en el desarrollo económico del país. El Estado como promotor del desarrollo interviene en la economía y utiliza su gasto como herramienta principal para fomentar actividades que se consideran prioritarias. Sin embargo, recientemente se han agravado los problemas para financiar el gasto público porque dada la inelasticidad del sistema tributario^{19/} -es decir, que la recaudación de impuestos no es muy sensible a los cambios en el producto- el Estado tiene que recurrir a otras fuentes de financiamiento como son la emisión de dinero y la contratación de deuda en el interior o exterior del país^{20/}.

En este contexto el impuesto al valor agregado toma importancia si puede mejorar la elasticidad del sistema tributario mexicano para reducir las presiones sobre el financiamiento del déficit.

El impuesto sobre ingresos mercantiles es inelástico, es decir, su recaudación aumenta en menor proporción que el aumento en el producto. Entre los problemas que originan esta inelasticidad del impuesto esta el hecho de que los causantes han demostrado ser capaces para evadirlo. Algunos autores han llegado

^{19/} Sobre este aspecto se recomienda un ensayo de: Jesús Duque Mora, La Elasticidad Ingreso del Sistema Tributario Federal y su Importancia, U.A.N.L., Fac. de Economía, Enero de 1975.

^{20/} El problema de la inelasticidad del sistema tributario sólo lo mencionamos levemente pero ahí se encuentra un campo fértil para futuras investigaciones.

a afirmar que la evasión es de más del 50%^{21/}. También en la medida que las empresas se integren verticalmente disminuyen sus obligaciones con el fisco lo que va en detrimento de la recaudación del impuesto; y por último, la cobertura del impuesto sobre ingresos mercantiles ha sido reducida por numerosas exenciones y porque ciertos productos son gravados con impuestos especiales.

El impuesto al valor agregado no adolece de los anteriores defectos, como ya vimos el impuesto al valor agregado reduce la evasión ya que obliga a los causantes a vigilarse mutuamente; por otro lado, la recaudación del impuesto no se ve afectada si las empresas se integran verticalmente, y si a esto le agregamos que el impuesto al valor agregado como se presenta en el anteproyecto tiene una cobertura más amplia que el impuesto sobre ingresos mercantiles podemos concluir que el impuesto al valor agregado será más productivo, en términos de recaudación, que el impuesto sobre ingresos mercantiles.

La experiencia de otros países apoya esta conclusión; por ejemplo, en Brasil la recaudación con el impuesto al valor agregado en 1967 fué un 54% mayor que la recaudación en 1966 proveniente del impuesto tipo-cascada. En términos reales el aumento en la recaudación con una inflación de 30% fue de un 17%^{22/}. En Uruguay y Ecuador se presentó el mismo comportamien

^{21/} Alberto Esquivel Vial, op.cit.,pg.10.

^{22/} M. Guerard,op.cit.,pg.125-26.

to.

Esta potencialidad del impuesto al valor agregado de ser una fuente importante de recaudación es una razón que por sí sola podría justificar su implantación en México. Este atributo del impuesto ha sido reconocido por varios autores como N. Kaldor^{23/} y A.C. Harberger quien incluso ha llegado a proponer la adopción del impuesto al valor agregado en los Estados Unidos: "En resumen, el impuesto al valor agregado tiene un considerable mérito como un medio de recaudación. Es un excelente instrumento para lograr incrementos de emergencia en la recaudación, y es también una excelente herramienta en el diseño de una política fiscal flexible anti-cíclica. Un impuesto al valor agregado preferiblemente del tipo-consumo, con una tasa reducida, podría por lo tanto ser una importante adición a nuestro sistema tributario federal."^{24/}

El hecho de que el impuesto al valor agregado se convierta en una fuente importante de ingresos para el gobierno federal implica que se va a depender más de la imposición indirecta que de la directa. Y esto trae implicaciones para la balanza de pagos.

^{23/} N. Kaldor, Discussion on Vito Tanzi, "The Theory of Tax Structure Development and the Design of Tax Structure Policy for Industrialization" en D. Geithman ed., Fiscal Policy for Industrialization and Development in Latin America, The University Press of Florida, Gainesville, 1974, pg. 75.

^{24/} A.C. Harberger, Taxation and Welfare, Little, Brown and Company, Boston, 1974, pg. 241.

En el comercio internacional los países que siguen el principio de destino autorizan una devolución de los impuestos indirectos que van incorporados en el precio de los productos antes de su exportación. De ahí que cuando la recaudación de un país depende más de la imposición indirecta la devolución de impuestos resulta ser relativamente mayor y por lo tanto se mejora la posición competitiva de los productos del país.

Esta es una ventaja que se atribuye a los países europeos, quienes dependen más de la imposición indirecta, y que han señalado algunos defensores de la implantación del impuesto al valor agregado en los Estados Unidos.^{25/}

^{25/} A.C. Harberger, op.cit., pg. 238.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1) Las principales ventajas del impuesto al valor agregado son las siguientes: a) elimina las distorsiones del impuesto tipo-cascada que discrimina entre empresas y entre consumidores; b) ofrece las mismas ventajas en cuanto neutralidad y recaudación que el impuesto monofase al nivel del consumidor, el cual es considerado como la forma ideal de imposición a las ventas; c) facilita la exención de los bienes de capital, d) permite el conocimiento exacto de la carga del impuesto sobre un producto en cualquiera de sus etapas de producción o distribución; e) la mecánica del impuesto reduce la evasión al fomentarse un autocontrol por parte de los mismos causantes y al facilitarse la vigilancia de estos últimos; f) permitirá obtener información actualizada del valor agregado por sectores, que sería de gran utilidad para mejorar las estadísticas del país. Por ejemplo, se podría construir periódicamente una matriz insumo-producto; g) puede convertirse en una fuente importante de recaudación; y, h) es neutral en el comercio internacional lo que facilitaría la integración de México a un mercado común.

2) Ante estas ventajas, los principales inconvenientes que se plantean son la dificultad administrativa para implemen-

tar el impuesto y la imposibilidad de aplicar un impuesto completamente neutral ya que por razones políticas o administrativas las autoridades fiscales se ven obligadas a dejar ciertos productos o sectores de la economía exentos y además a establecer tasas diferenciales; es decir, se critica no tanto la justificación teórica del impuesto sino su aplicación práctica.

3) De la experiencia que han tenido los países latinoamericanos con el impuesto al valor agregado se puede deducir que México está en una etapa de desarrollo que hace posible la administración del impuesto.

4) El Anteproyecto de Ley Federal del Impuesto al Valor Agregado nos presenta un impuesto que pretende gravar la enajenación de bienes y la prestación de servicios, que responde al principio de imposición indirecta a las personas, que grava al consumo final doméstico y por consecuencia en el comercio internacional sigue el principio de destino. El anteproyecto requiere una mayor elaboración para definir los problemas transitorios relacionados con los inventarios, bienes en proceso y bienes de capital y otros problemas que hemos señalado.

5) El cambio del impuesto sobre ingresos mercantiles al impuesto al valor agregado traerá los siguientes efectos: a) el nuevo impuesto es potencialmente inflacionario de ahí que se espere un aumento en el nivel de precios; b) se elimina un problema de doble imposición a los bienes de capital lo que favorecerá la inversión llevada a cabo por empresas discriminando-

se en contra de los gastos de inversión que realizan las personas; c) al eliminarse las distorsiones del impuesto sobre ingresos mercantiles se mejorará la asignación de recursos en el largo plazo; d) el impuesto al valor agregado con las previsiones recomendadas resulta ser menos regresivo que el impuesto sobre ingresos mercantiles; e) la introducción del impuesto al valor agregado no resolverá automáticamente nuestros problemas de balanza de pagos. En vez de esperar que el nuevo impuesto resuelva este tipo de problemas debemos de reconocer que los aumentos en eficiencia son el mejor camino para mejorar nuestra posición competitiva en el comercio internacional y por ende nuestra balanza de pagos; f) el nuevo impuesto se presenta como una alternativa para disminuir la evasión y mejorar la elasticidad del sistema tributario mexicano. Esta potencialidad del impuesto de ser una fuente importante de recursos es una razón que por si sola podría justificar su implantación en México.

6) Quizás el impuesto sobre ingresos mercantiles fue la mejor alternativa y por tanto necesario en el momento en que se adoptó en México el lo. de enero de 1948, y se puede afirmar que ya ha cumplido su misión. Ahora, es tiempo de eliminarlo pues sus fallas son muy notorias y el país ha alcanzado una etapa de desarrollo en donde ya no se justifica un impuesto de tal naturaleza. La mejor alternativa que se plantea es el impuesto al valor agregado.

7) La decisión de adoptar el impuesto al valor agregado

debe formularse buscando la mayor cohesión posible con los objetivos que se persigan.

Si el objetivo es alcanzar una estabilidad de precios antes que nada, es necesario ponderar el hecho de que se trata de un impuesto potencialmente inflacionario. En los últimos años el nivel de precios ha crecido a tasas anuales arriba del 15%, este año se espera que la tasa de incremento fluctúe alrededor del 20%. En estas condiciones un impuesto al valor agregado que tenga un efecto neto de aumentar en 3% el nivel de precios puede considerarse como no inflacionario.

Si lo que se desea es eliminar las distorsiones del impuesto tipo-cascada; entonces, debe introducirse el impuesto al valor agregado suponiendo que los beneficios que lo acompañan superan los costos de implementarlo (costos administrativos y el posible aceleramiento en la tasa de inflación).

Como ya mencionamos al finalizar el último capítulo, si la meta es obtener una mayor recaudación y un mejor control sobre los causantes; entonces, la decisión es a favor del impuesto al valor agregado. Lo mismo sucede si lo que se pretende es hacer más racional nuestro comercio exterior y estar en posibilidades de ingresar a un mercado común como el que promueve la ALALC.

Corresponde a las autoridades responsables de la política económica del país ponderar los objetivos señalados y en base a esto, tomar la decisión final.

B I B L I O G R A F I A

- Allegretti de Salgado, María A., "El Impuesto al Valor Agregado en la República de Argentina", IV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, Mar del Plata, 15-17 Agosto 1974.
- Anteproyecto de Ley Federal del Impuesto al Valor Agregado, S.H. y C.P., Octubre 1977, Mimeo.
- Anteproyecto de Ley del Impuesto Federal Sobre Egresos, Investigaciones Fiscales, S.H. y C.P., Mayo 1969.
- Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, "Impuesto General a las Ventas: Estructura Formal y Funcional Tipo", Quinta Reunión de Directores de Tributación Interna, 16-20 de Julio 1973, Quito Ecuador.
- Brown, H.G., "The Incidence of a General Output or a General Sales Tax", en Readings in the Economics of Taxation, R.A. Musgrave and C.S. Shoup eds., Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Ill. 1959.
- Calle Saiz, R., El Impuesto Sobre el Valor Añadido, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1969.
- Casillas, L.R., "Empleo, Inversión y Equilibrio Externo: un Análisis Sobre el Impuesto al Valor Agregado", El Trimestre

Económico, 1973, pg. 325-69.

Cosciani, C., El Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969.

Baer, D.E., "The Retail Sales Tax in a Developing Country: Costa Rica and Honduras", National Tax Journal, Diciembre 1971.

Due, J.F., "The Case for the Use of the Retail Form of a Sales Tax in Preference to the Value Added Tax", en R.A. Musgrave ed., Broad-Based Taxes, The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1973.

_____ "Implicaciones Para el Comercio Entre México y los Estados Unidos de Llevarse a Cabo un Cambio del Impuesto Sobre Ingresos Brutos en Cascada al Impuesto al Valor Agregado", Junio, 1977, Mimeo.

_____ "Alternative Forms of Sales Taxation for a Developing Country", en Richard Bird and Oliver Oldman eds., Readings on Taxation in Developing Countries, The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1975.

Duque Mora, J., La Elasticidad Ingreso del Sistema Tributario Federal y su Importancia, Universidad Autónoma de Nuevo Leon, Fac. de Economía, Enero, 1975.

Esquivel Vial, A., Impuesto al Valor Agregado: Consideraciones Teóricas, Prácticas y Algunas Implicaciones para el Caso de México, Tesis. Universidad Autónoma de Nuevo Leon, Fac. de Economía, Diciembre de 1971.

- Forte, F., "On The Feasibility of a Truly General Value Added Tax: Some Reflections on the French Experience", National Tax Journal, December 1966, pg. 337-361.
- Guerard, M., "The Brazilian State Value-Added Tax", IMF Staff Papers, March 1973, pg. 118-69.
- Harberger, A.C., Taxation and Welfare, Little, Brown and Company, Boston, 1974.
- Johansen, L., Economía Pública, Editorial Vicens-Vives, Barcelona, 1970.
- Lent, G.E., Casanegra, M., and Guerard, M., "The Value Added Tax in Developing Countries", IMF Staff Papers, July 1973, pg. 318-78.
- Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, S.H.yC.P. Subsecretaría de Ingresos, 1977.
- Martínez Jasso, I., Estimación de las Funciones de Importación Para México (1960-1974): sus Implicaciones en el Equilibrio Externo. Universidad Autónoma de Nuevo Leon, Fac. de Economía, Junio de 1976.
- Mclure, Ch.E. and Ture, N.B., Value Added Tax: Two Views, American Enterprise Institute for Policy Research, Washington D. C., 1972.
- Mclure, Ch.E., "Economics Effects of Taxing Value Added", en R.A. Musgrave ed., Broad-Based Taxes, The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1973.
- Missorten, W., "Some Problems in Implementing a Tax on Value Add-

- ed", National Tax Journal, Dic.1968.
- Montemayor,A., "Consideraciones Acerca del Impuesto al Valor Agregado en México", Junio 1977, Mimeo.
- Musgrave,R.A., "Problems of The Value Added Tax", Proceedings of the National Tax Association Seminar on Financing the Seventies, National Tax Journal, September 1972.
- Nolan,J.S., "Advantages of Value Added Tax or Other Consumption Tax at the Federal Level", Proceedings of the National Tax Association Seminar on Financing the Seventies, National Tax Journal, Sep.1972.
- Oakland,W.H., "The Theory of the Value Added Tax:A Comparison of Tax Bases", National Tax Journal, Junio 1967, pg.119-36.
- Ruggles,R. and Ruggles,N.D., National Income Accounts and Income Analysis, Mc. Graw-Hill Book and Company, Inc., 1956.
- Shoup,C.S., "Factors Bearing on an Assumed Choice Between a Federal Retail-Sales Tax and a Federal Value Added Tax", en R.A. Musgrave ed., Broad-Based Taxes, The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1973.
- Sullivan,C.K., "Concepts of Sales Taxation" en Richard Bird and Oliver Oldman eds., Readings on Taxation in Developing Countries, The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1964.
- The Tax on Value Added, Columbia University Press, New York, 1966.
- Smith,D.T., Webber,J.B. and Cerf,C.M., What You Should Know

About The Value Added Tax,Dow Jones-Irwin,Inc.,Homewood,
Illinois,1973.

Tait,A.A.,Value Added Tax,McGraw-Hill Book and Company (UK) Li-
mited,1972.

Tait,A.A. and Rado,P.,"Report on the Proposed Value Added-Tax
(Impuesto al Valor Agregado) in Mexico",IMF Fiscal Affa-
irs Department,August 1977.

