

LA NUEVA VALORACIÓN DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ANÁLISIS TÉCNICO

MIGUEL A. M. TESÓN

I. LA NUEVA VALORACIÓN DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

1. Introducción

Se ha sostenido que la tradicional atención casi exclusiva concedida por los reformadores al campo de la tributación directa, no tiene fundamento ni en los hechos ni en la teoría de la Hacienda Pública. La evidencia empírica indica que la imposición indirecta proporciona un mayor porcentaje de recaudación que la directa en los países en vía de desarrollo.

Por otra parte, se indica que los sistemas fiscales han de apoyarse sobre varios impuestos y no sobre una sola forma de tributación. Se estima reconocido con generalidad, que la multiplicidad de la imposición es absolutamente necesaria, y que ha de ser rasgo típico de cualquier sistema impositivo eficiente. La imposición indirecta es así absolutamente necesaria, y junto con la directa constituyen las dos ruedas de la Hacienda Pública.

Finalmente, que es una falsedad la alternativa imposición directa-imposición indirecta, en cuanto la primera, en general propende a ser más equitativa, mientras la segunda

puede utilizarse con mejor fortuna para promover el desarrollo económico¹.

Ha afirmado A.C. Halberger, que "aunque en épocas anteriores se ha mantenido la superioridad teórica de la imposición directa sobre la indirecta, aceptándolo como algo virtualmente axiomático, hoy debe considerarse como algo que no puede ser probado y que en principio ha de investigarse para cada caso en particular".

La imposición indirecta no incide sobre los consumidores en la forma que tradicionalmente se ha sostenido, ni su radical acusación de regresividad posee la claridad con que en otros tiempos pudo verse. En sentido positivo la imposición indirecta puede realizar una serie de tareas valiosas en un sistema fiscal moderno².

La contribución de la imposición indirecta en los países en vías de desarrollo puede comprobarse en los siguientes aspectos:

- i. La imposición indirecta permite limitar los consumos innecesarios y que contribuyen en menor medida al desarrollo, y obstaculizar las importaciones menos beligerantes en el crecimiento.
- ii. La imposición indirecta posee una potencia recaudatoria que puede ayudar notablemente en el desarrollo de los países que encuentran en la disponibilidad de recursos financieros el principal obstáculo a su desarrollo.
- iii. La imposición indirecta presenta facilidades de administración y recaudación que hacen de ella una institución mucho más factible en los países en vía de desarrollo que otros tributos personales y directos que no pueden ser más que la meta final en el camino del perfeccionamiento fiscal.
- iv. Desde la óptica de la conciencia del contribuyente sobre la cuantía de impuestos que paga, la imposición indirecta presenta ventajas evidentes.
- v. La imposición indirecta permite mejorar la asignación de recursos y financiar el desarrollo con facilidad y eficiencia.

¹ Alvarez Reduella, José R., Prólogo a la obra de J. F. Dues, *Impuestos Indirectos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1970, pp. 7-36.

² Alvarez Reduella, José R., *Valoración Actual de la Imposición al Consumo*, Instituto de Desarrollo Económico, ENAP, Madrid, 1971.

cuando las circunstancias económicas e institucionales hacen imposible acudir a otras fuentes impositivas o no impositivas con igual eficacia.

En el mismo sentido, ha remarcado Due las aportaciones que ofrecen los impuestos indirectos³.

En lo que respecta a los principios generales sobre los que debe asentarse la imposición indirecta, se han señalado los siguientes:

- Deben hacerse máximos los ingresos que se obtengan.
 - Debe actuarse sobre una gama amplia de bienes de consumo generalizado.
 - Deben recaer con uniformidad sobre los consumidores.
 - Deben establecerse tipos de gravamen más elevados para los bienes que se consumen preferentemente por los grupos de rentas más altas.
 - No deben desalentarse los incentivos.
 - Ha de procurarse restringir la importación de bienes de lujo.
 - La diferencia de tipos debe ser moderada.
 - En general, no deben gravarse los bienes de capital.
 - Los costes de aplicación y recaudación deben ser bajos.
 - Deben ser impuestos que se consideren aceptables políticamente.
 - Deben ser neutrales a los modos de producción y distribución.
- Por el contrario, en punto a las desventajas de la imposición indirecta deben citarse:
- Incapacidad para incidir sobre las grandes concentraciones de ingresos y riqueza con la efectividad de los impuestos directos, por lo que pueden desempeñar un papel adecuado en países con una distribución de la riqueza y de la renta relativamente igualitaria, más que en aquellos que tengan disparidades evidentes.
 - Pueden originar excesos de gravamen sobre el consumidor discriminando las familias en base a sus preferencias.

³ Due, John F., *Impuestos Indirectos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1970.

- Ofrecen menos posibilidades que los impuestos sobre la renta para influir sobre la dirección de la inversión del capital y empleo del ahorro.

2. La equidad y los impuestos indirectos

Bajo la óptica de valoración del aspecto equitativo, la imposición indirecta sobre los consumos es objeto de fuertes críticas en cuanto a su regresividad, respecto de la renta ganada.

En este punto los planteamientos se complican, ya que una de las primeras dudas que se plantean radica en determinar si el parámetro más idóneo para medir la capacidad contributiva es la renta ganada o su gasto (renta gastada). En este sentido, Kaldor ha considerado preferible el parámetro de la "capacidad personal de gasto".

También se ha sostenido que sólo un impuesto general directo y progresivo constituye un elemento adecuado para hacer efectivo el principio de la capacidad de pago, y que el impuesto general y uniforme sobre los consumos se transforma en un impuesto regresivo sobre la renta producida.

A ello se responde que una discriminación de los tipos de impuesto, acompañada de exenciones de productos fundamentales con el fin de compensar el factor citado, pueden hacer al impuesto progresivo respecto de la renta.

Asimismo, sus defensores argumentan que el factor "equidad" se verá afectado si el impuesto se limita a gravar productos elementales que inciden más importantemente en las clases menos dotadas, y en tanto no se extienda la imposición a todos los gustos de la familia.

Por otra parte, se sostiene que no puede considerarse el impuesto aisladamente, ya que existen otros tributos dirigidos a modificar la distribución, ni prescindirse de los gastos redistributivos del presupuesto estatal en favor de las clases más bajas, a través de la gestión del gasto público y que puedan hacer menos necesaria una corrección de la distribución de las rentas.

II. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ANÁLISIS TÉCNICO.

1. Introducción

El impuesto al valor agregado se ha consolidado como la forma más sofisticada y perfecta de la imposición indirecta. Ello se ve corroborado por el avance de su desarrollo, en gran parte debido al proceso de generalización y armonización llevado a cabo por el modelo de integración europea.

Tal como sostiene John F. Due⁴, el precio al por menor de un bien es la suma de los valores añadidos por las empresas, en la secuencia de producción-distribución: las diferencias entre precios de ventas y el costo de los bienes y materias primas adquiridos.

Ello así, una posible forma de impuesto a las ventas es aquella que recae sobre las empresas en todas las fases de producción y distribución, pero que grave sólo el valor añadido. El rendimiento global de esta forma de impuesto sería igual al rendimiento de impuesto sobre ventas al por menor, ya que las bases son iguales. Encontramos así el impuesto sobre el valor añadido (IVA) como forma más reciente y sofisticada de imposición indirecta.

El IVA ha sido considerado como prototipo de impuesto general sobre la actividad económica, pudiendo ser definido como un impuesto ingresado por las empresas, por un procedimiento de pagos fraccionados, y cuya carga se traslada en principio a los consumidores. En cada fase, los precios de los procesos de fabricación y comercialización de los productos, en particular en la última fase, cada empresa hace pagar a sus clientes el IVA liquidado sobre el precio de los bienes que les vende, y a su vez ingresa en el Tesoro Público la diferencia entre el importe así repercutido y el de las cantidades que ha satisfecho a las empresas que le preceden en el proceso de producción; en suma, las empresas ingresan solamente la fracción del impuesto que corresponde a su propio valor añadido.

2. Cobertura de fases

El impuesto puede recaer sobre todas las fases de la producción o distribución, o puede limitarse a unas fases determinadas, producción más mayorista o mayorista más minorista.

⁴ Due, John F., *Impuestos Indirectos*, cit., p. 278-279.

3. *Método de cálculo del valor añadido*

A) *Método de adición*: El valor añadido para una empresa se calcula mediante la suma de salarios, intereses, rentas de los factores naturales y beneficios netos obtenidos por la empresa.

B) *Método de sustracción*: El valor añadido se define como diferencia entre las ventas de una empresa y las compras que la misma realiza.

C) *Método de crédito del impuesto*: La empresa calcula su deuda tributaria aplicando el tipo impositivo al total de sus ventas, deduciendo el impuesto pagado por sus compras durante el período en cuestión. Se elimina de esta manera la necesidad de definir previamente el valor añadido como ocurría en los dos casos anteriores. Este método es generalmente considerado como el mejor, ya que su gestión resulta sencilla para la empresa y la administración tributaria. Asimismo facilita el manejo de la diferenciación de tipos y exenciones, proporcionando información cruzada entre empresas, ya que el impuesto pagado por una empresa aparece deducido en otra.

Cuando el valor añadido se computa por adición o por sustracción, la cuantía del impuesto que grava el valor añadido establecido por cualquiera de estos procedimientos, será igual siempre que los productos intermedios se definan de la misma forma, y además se aplique el mismo tipo de gravamen en cada fase de producción y distribución. Caso contrario, cuando los productos intermedios no se definan igual por los métodos de adición o sustracción, las bases imponibles no serán iguales y aun coincidiendo el tipo de gravamen, la cuantía del impuesto diferirá. Igual sucede cuando las bases son idénticas y varían los tipos de gravamen³.

Partiendo del supuesto de igualdad de la cuantía del impuesto cuando se computa por adición o sustracción en las condiciones indicadas, pueden establecerse las condiciones para que el método del crédito de impuesto permita llegar a los mismos resultados que con los procedimientos anteriores: admisión de créditos sobre los productos clasificados como intermedios en los otros sistemas; inexistencia de ventas

³ Calle Saiz, Ricardo, *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la CEE*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1969, pp. 11-14.

exentas; indiscriminación de los tipos de gravamen aplicados en las distintas fases⁶.

En el supuesto de que exista discriminación de los tipos de gravamen aplicado en cada fase del proceso de producción y distribución, el método del crédito de impuesto para determinar el IVA es el único que permite que el tipo efectivo de gravamen coincida con el tipo legal establecido para aplicarse sobre el valor final del producto. Por otra parte, la aplicación del impuesto mediante este método exige que el impuesto se refleje independientemente en cada factura y facilita la completa desgravación del impuesto, correspondiente a los productos exportados.

4. Tratamiento de los bienes de inversión

De acuerdo al tratamiento que se otorgue a los bienes de inversión, el IVA puede asumir diversas modalidades diferenciadas:

A) *IVA tipo renta neta*: Se permite la deducción de los impuestos que recaigan sobre los bienes de capital duraderos, pero sólo en lo relativo a la depreciación anual, en vez de permitirse por el importe total al momento de la compra del equipo. El impuesto sobre bienes de producción no duraderos se puede deducir durante el período de compra. El efecto es posponer la deducción, añadir exigencias de capital circulante, y gravar a las empresas en expansión en mayor medida que en el caso del método de consumo que posteriormente se analizará.

B) *IVA tipo consumo*: Se pueden deducir los impuestos que recaigan sobre todos los productos adquiridos con fines industriales en el período correspondiente. La cobertura del impuesto en esta forma es la misma que la del impuesto sobre ventas al menor, limitado a los bienes de consumo y por tanto a gastos de consumo.

En este caso las empresas tratan las inversiones exactamente de la misma forma que si fueran compras de factores corrientes, y deducen inmediatamente de las ventas el valor total de las inversiones hechas en el período. La base del

⁶ Cello Saiz, Ricardo, op. cit., pp. 11-14.

impuesto está constituida por el valor de la producción en el período corriente menos la inversión⁷.

C) *El IVA tipo producto*: Se limitan las deducciones a las materias primas y piezas que se incorporen físicamente a los bienes producidos, sin poder deducir los demás bienes de producción (incluidos el equipo de capital, ni en base a sus importes totales ni a la depreciación).

5. Las equivalencias del IVA

Para el conjunto de la economía, el valor añadido calculado por adición permite obtener la renta nacional, y por sustracción, el producto nacional. Ello así, se ha considerado que el IVA es un impuesto sobre el producto o sobre la renta dependiendo de la perspectiva que se elija para definirlo⁸.

El valor añadido en la economía en su conjunto equivale asimismo, y en principio, al valor de las ventas al por menor, por lo que el gravamen ejercerá una presión fiscal semejante al que recaiga sobre dichas ventas⁹.

A) Si la inversión neta del sistema económico es nula, y se hace abstracción de los intercambios exteriores, se obtiene una triple equivalencia entre: valor añadido por las empresas, ventas al por menor y la totalidad de las rentas del sistema económico. El IVA recaería sobre la misma base que un impuesto sobre las ventas al por menor y sobre la renta,

⁷ También se ha señalado que el IVA tipo consumo puede admitir dos variantes: la variante "deducción" implica la sustracción en las ventas de la empresa del valor de la inversión en el año en que tiene lugar. La variante "exclusión del interés" hace referencia a la deducción en las ventas de la empresa de la depreciación anual más los rendimientos correspondientes de la inversión efectuada.

A su vez, la deducción puede hacerse por dos vías: a) sistema de deducción física en el cual se parte de un análisis físico del producto en cada fase determinada, separando de una parte los elementos del producto que han soportado el impuesto y de otra los que añadidos en la fase considerada no han sido gravados. Sólo estos últimos, serán en esta fase objeto de gravamen; b) sistema de deducción financiera donde se parte de un análisis contable del producto, teniendo en cuenta los datos de la contabilidad a la entrada y salida de la fase considerada con el fin de obtener por diferencia, el valor añadido por el producto en esa fase.

⁸ Conf. Sheup, C. S. - Calle Saiz, Ricardo, *op. cit.*, p. 34.

⁹ Conf. Calle Saiz, Ricardo, *op. cit.*, p. 25.

siempre que este último grave toda la renta y no admita exenciones ni deducciones permanentes.

B) El análisis de las equivalencias se complica al tomar en cuenta la forma de computar la inversión. El IVA tipo renta neta coincidirá con el impuesto sobre la renta. El IVA tipo consumo equivale al gravamen sobre ventas al por menor, y finalmente el IVA renta bruta tenderá a coincidir con el gravamen a la renta o producto bruto. En el primer caso encontraríamos tres tipos de gravamen sobre la renta: a. impuesto sobre la renta; b. impuesto sobre el volumen de ventas al por menor, y c. impuesto sobre el valor añadido.

Sin embargo, y aunque se sostenga la identidad de bases, hay marcadas diferencias entre ellos, ya que el impuesto sobre la renta es personal con las particulares consecuencias que ello aparea.

6. Ventajas y desventajas del IVA

Entre las ventajas atribuidas al impuesto sobre el valor añadido podemos citar:

a) Combina la generalidad de sujetos pasivos del impuesto múltiple y la distribución de la presión del impuesto exigido en una sola fase. El IVA no favorece la integración empresarial y afecta con generalidad al sistema de producción y distribución¹⁰.

b) Tiene gran capacidad para promover el crecimiento de la inversión¹¹.

c) El IVA es susceptible de que su carga se conozca con exactitud, lo que facilita la desgravación efectiva a la exportación y la imposición compensatoria a la importación¹².

¹⁰ Conf. Calle Saiz, Ricardo, *op. cit.*, pp. 31-34. Conf. Dae, John F., *op. cit.*, pp. 287-289.

¹¹ La ventaja no puede ser exagerada, pues como bien señala J. F. Dae la contabilidad de una empresa no tiene por qué reflejar de un modo exacto si se han adquirido artículos con fines industriales o para uso personal del propietario (esencialmente pequeñas empresas) y, al igual que con otros impuestos sobre las ventas, hay que investigar sobre el destino real. Pero al menos la investigación es algo más fácil de llevar a cabo y no hay que obligar a los comerciantes a que dividan las ventas en categorías de "ventas a gravamen" y "exentas".

¹² Conf. Calle Saiz, Ricardo, *op. cit.*, pp. 31-34. Conf. Dae, John F., *op. cit.*, pp. 287-289.

d) Puentes Quintana¹³ ha indicado que el impuesto sigue a los bienes en su itinerario de transformación y el cálculo más sencillo de su propia base, requiere el conocimiento de las compras y ventas entre empresas y ventas al público, lo que facilita la comprobación e inspección del tributo.

e) Due señala, como gran ventaja del impuesto, la neutralidad económica del mismo al evitar los efectos económicos adversos del impuesto sobre volumen de ventas. La organización de la producción, el grado de integración y la localización de las funciones específicas, no afectan a la base impositiva global, siempre que el impuesto incida sobre todos los sectores, incluidas las minoristas¹⁴.

f) El IVA que recaiga sobre la fase minorista puede lograr la mayoría de las ventajas del impuesto a las ventas al por menor.

g) Otra ventaja que se ha señalado es la inherente a las facilidades que presenta el impuesto en relación a su fiscalización, en tanto permite la comprobación cruzada.

h) Quizás la gran ventaja del impuesto —que obliga a forzar sus bondades por parte de hacendistas, teóricos, políticos y administradores, a través de renovados esfuerzos— es su gran potencial recaudatorio, tal como lo ha confirmado la experiencia que se nutre en el Derecho comparado.

Las desventajas que conlleva la aplicación del impuesto al valor añadido pueden sistematizarse de la siguiente manera:

a) Complejidad administrativa derivada de la multiplicidad de sujetos pasivos, y la dificultad de evaluar la base con generalidad, que impiden la extensión del impuesto. Los problemas para determinar la base imponible suponen limitar el campo de acción, dejando sin gravar actividades que deberían incluirse en el impuesto.

b) Dificultad para establecer un IVA neutral a causa de la limitación de su campo de aplicación.

c) Dificultad generada en la necesidad de evitar o minimizar las exenciones y las diferenciaciones de tipos.

d) Sostiene Due¹⁵ que un impuesto sobre el valor añadido

¹³ Puentes Quintana, Enrique, "El impuesto sobre el volumen de ventas. Perspectivas de una idea fiscal española", *Anales de Economía*, n° 5 enero-marzo de 1964, p. 106.

¹⁴ Conf. Due, John F., *op. cit.*, pá. 287-289.

¹⁵ Due, John F., *op. cit.*, p. 289.

que sólo recayera sobre las fases mayoristas tendría los mismos efectos distorsionantes que un impuesto sobre las ventas al por mayor de fase única, al alentar a las empresas a que trasladen sus actividades hacia adelante (fase minorista).

e) Problemas surgidos por la exención de grupos de empresas. Si se excluye formalmente a un grupo determinado, las ventas hechas a dicho grupo estarán sujetas a gravámenes y no existe ningún mecanismo sencillo para deducir el impuesto pagado por las compras de los impuestos subyacentes devengados por los bienes. Una solución sería la de excluir las ventas hechas a estos grupos, pero originaría graves problemas, a no ser que se limiten unas cuantas categorías principales. La alternativa es permitir que el impuesto pueda ser trasladado hacia adelante como crédito, más allá de la correspondiente fase.

f) Se ha dicho que las exenciones son el cáncer del IVA. Habida cuenta de la operativa que rige la liquidación del tributo, poco favor se hace a aquellas actividades declaradas no sujetas o exentas, pues si bien las empresas de los sectores no sujetos no tienen obligación de cargar el IVA a sus clientes en factura, tampoco tienen derecho a deducir el IVA que han pagado al abonar las facturas a sus proveedores, por lo que soportan la carga del tributo como si fueran consumidores finales. Se desvirtúa así la naturaleza de un impuesto que pretende gravar el consumo final, y en el que la empresa y el profesional, aunque sean los sujetos pasivos, no deben soportar carga fiscal alguna, limitándose a recaudar en forma anticipada y fraccionada el tributo sobre el consumo final a medida que el valor del producto va generalizándose a lo largo del proceso productivo.

Ante la presencia de exenciones y supuestos de no sujeción, lo que se denomina la erosión del hecho imponible teórico, el IVA deja de ser una forma de recaudar un impuesto general sobre el consumo, para convertirse en un impuesto sobre determinadas empresas, las cuales trasladarán la carga fiscal a los consumidores a través de un incremento de los precios. Ante la imposibilidad de *repercusión de iure*, se produce la *traslación de facto* económica.

g) La existencia de tipos diferenciados y el derecho a la devolución del IVA devengado en la adquisición de bienes de inversión, como corresponde al ya analizado IVA tipo consumo, pueden dar lugar a situaciones en las que determinadas

empresas sean acreedoras de la Hacienda Pública, por ser mayor la cuantía del impuesto repercutido en las adquisiciones, respecto al devengado en las ventas. El caso se daría, por ejemplo, en empresas sometidas a ambiciosos planes de inversión, o de larga duración, o en caso de que facture a un tipo menor que el de sus compras. En estos casos si la devolución no es inmediata, la empresa se encontraría financiando a la Hacienda, sin interés, con las consiguientes repercusiones negativas en la financiación de la empresa.

Lo mismo ocurriría en el caso de los clientes morosos, en el que la empresa que gira la factura tiene que adelantar a Hacienda una recaudación que, en el mejor de los casos, tardará en recuperar.

b) A la complejidad técnica que surge para la Administración, corresponde añadirle la dificultad que implica el impuesto para el empresario y el sujeto pasivo en general. Más aún si se contemplan una diversidad de tipos impositivos, supuestos de exención y no sujeción y multiplicidad de regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta.

7. Algunos problemas específicos que plantea el IVA

Por muy simple que pueda ser la teoría del IVA, la experiencia ha puesto de manifiesto que no lo es tanto en la práctica. El impuesto crea una multitud de problemas especiales que llevan a decir al profesor Aaron que, mientras el IVA comparado con otros impuestos individuales como el impuesto a la renta es simple y de bajo coste de administrar, no es en ningún caso un impuesto sencillo y automático, que alguno de sus menos sofisticados valedores nos han descripto¹⁶.

Sin pretender en absoluto agotar la problemática bajo análisis, entre los problemas específicos que pueden plantearse citaremos:

(i) La disyuntión entre uno o varios tipos impositivos

La gran mayoría de los países que han adoptado el IVA en sus ordenamientos jurídicos tributarios, establecen tipos efec-

¹⁶ Aaron, Henry J., Reunión de Expertos Fiscales de la Brookings Institution (EE.UU.), octubre de 1980; "Estudio introductorio", en *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 3, Madrid, 1982, p. 10.

tivos más bajos que el normal sobre ciertas clases de productos, con frecuencia artículos esenciales, consumidos en mayor proporción por los grupos sociales de rentas más bajas, estableciendo asimismo tipos más altos que el normal sobre otros bienes, por lo general de lujo, consumidos en mayor proporción por grupos de rentas más altas. Algunos de los propósitos que se persiguen con esta variedad de tipos es la reducción de la carga fiscal que pesa sobre los contribuyentes de rentas bajas y el aumento de la correspondiente a los acomodados, con objeto de introducir un elemento de progresividad en un impuesto que de otra forma sería proporcional con respecto al consumo y regresivo con relación a la renta¹⁷.

Existen otros casos en que se han establecido tipos diferenciados, con distintos propósitos. Así se reconocen exenciones a las pequeñas empresas para evitar molestias administrativas y contabilidades costosas; a ciertas clases de artículos que sería difícil de gravar, como los servicios financieros y el alojamiento en vivienda propia; y a ciertas mercancías clasificadas como bienes sociales, como los servicios médicos y la educación.

Al adoptar el IVA, si se grava todo el consumo con un tipo único, el impuesto aparece neutral entre los bienes y servicios alternativos y no distorsionan la elección del consumidor entre ellos. La neutralidad se refiere tanto a las elecciones de consumo, en cada momento, como a las decisiones de consumir ahora o más tarde (decisión de ahorro).

En la teoría puede discutirse la diferenciación de tipos impositivos sobre mercancías diversas; en la práctica la diferenciación requerida sería difícil de llevar a cabo y persiste la opinión de que la neutralidad potencial (uniformidad) del IVA constituye una de sus principales ventajas.

Si el impuesto sobre el valor añadido se aplica a todos los bienes de consumo con un tipo uniforme, el impuesto por definición sería proporcional con relación al consumo pero regresivo con relación a la renta. El deseo de reducir la regresividad o incluso de intentar hacer el impuesto progresivo con relación a la renta, conduce a instrumentar el gravamen con tipos diferenciados y bienes liberados enteramente, aplicándose un tipo cero. El resultado será una pérdida de neutralidad, así como una reducción en la regresividad del impuesto.

¹⁷ Aaron, Henry J., *op. cit.*, p. 11.

Sostiene Aaron que el uso de tipos diferenciados para reducir la regresividad y la exención de mercaderías actúa en sentido contrario y complica considerablemente la administración del impuesto. Las empresas que venden tanto bienes sujetos como exentos deben deducir en sus liquidaciones sólo la fracción del impuesto satisfecho por sus proveedores que sea igual al ratio existente entre los bienes sujetos y las ventas totales. La definición de las clases de bienes que estarán sujetas a tipos impositivos diferentes y la calificación que ha de darse a una mercancía determinada embarca a los contribuyentes y la administración en arduas discusiones¹⁸.

En general, los expertos coinciden en que la multiplicidad de tipos y, especialmente, las exenciones, complican la administración y cumplimiento del impuesto y distorsionan el consumo de tal manera que dificulta el logro de la eficacia económica, aceptándose que tales inconvenientes tienen un mayor peso que cualquier ganancia derivada de la reducción de la regresividad, debiendo perseguirse los objetivos referentes a la distribución por medio de otros instrumentos, esencialmente a través de los impuestos sobre la renta y las transferencias directas.

En este sentido, los expertos franceses Jean Pierre Balladur y Antoine Coutière, tomando como modelo la experiencia de su país, indican que no resulta conveniente la diferenciación en los tipos, ya que tal diferenciación es una forma ineficiente de alcanzar los objetivos redistributivos. Incluso si se estableciera para muchas mercancías un tipo cero, podría no obtenerse un grado significativo de progresividad^{19 y 20}.

ii) La administración del impuesto

Una de las primeras cuestiones a resolver ante la implantación del impuesto, es la relativa a cómo deberá recau-

¹⁸ Aaron, Henry J., *op. cit.*, p. 12.

¹⁹ Balladur, Jean Pierre - Coutière, Antoine, ponentes por Francia en la Reunión de Expertos Fiscales de la Breckling Institution (EE.UU.) octubre de 1990, en *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n° 3, Madrid, 1992, p. 44.

²⁰ Francia cuenta con cuatro tipos: el normal del 17,6%, el máximo de un 33,33%, un tipo reducido del 7% y finalmente un tipo cero.

darse el impuesto sobre el valor añadido. En toda Europa y en general en la mayoría de los países que han adoptado la figura, se utiliza el método de "factura". Cada empresa debe cobrar el impuesto en todas sus ventas (salvo las que estén exentas) y es titular a un derecho de deducción por las cuantías de los impuestos facturados por sus proveedores. El derecho a deducción sólo se reconoce si está documentado en las facturas entregadas por los proveedores.

Ya se ha señalado que entre las ventajas que se apuntan al IVA, se indica —como algo importante en relación a esta forma de imposición sobre las ventas, en comparación con todas las demás formas— su característica inherente de comprobación cruzada.

En efecto, el impuesto pagado por una empresa es declarado por las empresas que compren a dicho comerciante, como crédito de su propia deuda tributaria. Por tanto, es posible que se descubra cualquier declaración hecha por la primera empresa por menor cuantía que la verdadera, y las empresas son conscientes de dicho peligro.

El comprador carece de incentivos para comprar a su proveedor sin pagar el impuesto (en tanto él no pueda evadirse del impuesto sobre sus ventas), pues si lo hace simplemente tendrá un crédito impositivo menor que deducir y devengará un impuesto mayor por sus ventas propias. Esta comprobación cruzada no tiene lugar en las ventas finales al consumidor, pero sí en todas las transacciones anteriores.

Se afirma que este método de administración facilita las inspecciones, porque obliga a cada firma a proporcionar datos respecto de los impuestos que deberían haber sido ingresados por todos sus proveedores.

No obstante lo expuesto, conviene remarcar que aunque la ventaja señalada es indudablemente real, la comprobación cruzada no se produce automáticamente y hay que realizar inspecciones si se quiere que las empresas teman el descubrimiento de las declaraciones por menor cuantía, de tal manera que la señalada ventaja no se cumple del todo en la vida real, y es muy poco probable que se pueda cumplir totalmente a causa de la imposibilidad práctica de comprobar todas las facturas.

También corresponde señalar que se pueden hacer comprobaciones similares en otras clases de impuestos sobre las

ventas. Pero la posibilidad de comprobación cruzada es más evidente en el IVA, favoreciendo una declaración más exacta, teniendo generalmente los inspectores contacto con las empresas en todas las fases, lo que puede no suceder, o pueden tenerlo sólo nominalmente, en los impuestos de fase única.

Finalmente, es de destacar que muchos estudiosos de la materia han indicado que el carácter escalonado del impuesto, combinado con el método de factura, permite el establecimiento de tipos impositivos más altos de los que sería posible con un impuesto sobre las ventas al por menor.

La diferenciación de tipos sin duda complica sumamente la administración del impuesto y el problema de la evasión se transforma en un problema de difícil solución.

(ii) La inversión y los factores de producción: capital y trabajo

Al establecerse el IVA, entre las miras tenidas en cuenta se observa especialmente la posibilidad de favorecer y alentar la inversión. Dado que ésta se encuentra sujeta a gravamen en el impuesto a las ventas, quedando exenta con el IVA se plantea el ya explicado inconveniente del aplazamiento de inversiones durante la transición.

La experiencia italiana, según Pedone²¹, indica que aunque la introducción del IVA proporcionó a algunas industrias beneficios sustanciales y eliminó el impuesto sobre las inversiones, no existe prueba alguna de que creciera la inversión.

Generalmente se ha indicado que el impuesto acumulativo plurifase discrimina en contra de las inversiones de capital, en tanto que el IVA es neutral respecto de la utilización del trabajo y capital. Sin embargo, el IVA puede instrumentarse en base a diversas técnicas, por lo que si se establece un IVA sin deducción del impuesto incorporado al valor de nuevos equipos y de las correspondientes cuotas de amortización, la discriminación se da igual que en un impuesto plurifásico acumulativo, porque justamente se produce dicho efecto de acumulación. De ello se deriva que si se pretenden eliminar los efectos distorsivos del impuesto plurifase acumulativo es

²¹ Pedone, Antonio, ponente por Italia en la Reunión de Expertos Fiscales de la Brookling Institution (EE.UU.) octubre de 1980, *Revista del Instituto de Estudios Económicos* n° 3, Madrid, 1982, ps. 5-6.

necesario que el IVA establezca la deducibilidad del impuesto que grava el costo de las instalaciones.

Por el contrario, la tesis de que el IVA con o sin deducción de impuestos sobre gastos de equipo discrimina en contra del trabajo, ha sido sostenida en Japón y Francia al crearse el impuesto. Los seguidores de esta tesis parten de la hipótesis de que no existe protraslación del impuesto, o a lo sumo, la misma sólo es parcial, entendiendo que, en la medida de que el impuesto no se transfiera hacia adelante, incide en los asalariados, aunque sea parcialmente. Si esa traslación se produce en cada etapa productiva, el costo del trabajo aumenta sistemáticamente en medida superior al encarecimiento de las adquisiciones efectuadas por las empresas en las etapas anteriores, y por tanto las empresas experimentarían menor carga por las compras efectuadas que por la mano de obra utilizada por ella, por lo cual se inducirá a los empresarios a reemplazar trabajo por capital.

Lo expuesto presupone aceptar, en definitiva, que el impuesto que no se transfiere hacia adelante incide más sobre el salario que sobre el beneficio o los intereses.

Otro argumento invocado en la relación IVA-trabajo, es que a igualdad de valor de la producción vendible, un IVA implica una carga tributaria mayor para las empresas con elevada intensidad de trabajo que para aquellas con alta magnitud de capital.

iv. La traslación del impuesto

La tesis tradicional sobre la cuestión, remontándonos a Smith y Ricardo, retomada por Richardson Committee, y acogida actualmente por la mayoría doctrinaria sostiene que el impuesto, al constituir un elemento del costo de producción de las empresas, se agrega a los precios de venta dando lugar a una protraslación mediante un aumento general de los niveles de precios de los bienes terminados.

No obstante, desde hace cierto tiempo ha tomado cuerpo una tesis opuesta que entiende que el impuesto no determina un aumento general de los niveles de precios de los bienes terminados reduciendo sus retribuciones²².

²² Conf. Say, Edgeworth, Dálberg, Buelher, Brown y esencialmente Rolph.

Casiani²³ estima menester establecer dos distinguos entre diversos aspectos del problema:

A) El proceso de traslación (aumento de precios) difiere del proceso de la incidencia (carga definitiva del impuesto sobre consumidores finales).

B) Si el impuesto determina un aumento de todos los precios (aumento absoluto o bien relativo), sólo en algunos bienes cuya influencia es compensada con la disminución de precios de otros.

La tesis tradicional extiende los razonamientos expuestos en relación a los efectos de impuestos especiales sobre ciertos productos, a los impuestos especiales a las ventas. Así se afirma que en un régimen de competencia perfecta las empresas marginales a largo plazo abandonan la producción, para invertir en sectores no sujetos al impuesto, lo cual al disminuir la producción eleva los precios del bien gravado.

En un régimen monopolista, también conviene al monopolio revisar el punto de equilibrio y aumentar el precio, reduciendo la cantidad de oferta de modo que la carga del gravamen se distribuya entre el monopolista que sufre una disminución del rédito neto y el consumidor que paga un impuesto más elevado, aunque en este caso las conclusiones no son igualmente exactas ni unívocas como en el caso de la competencia perfecta.

Sustentando la tesis contraria, se arguye que resulta absurdo pensar que en el curso del impuesto a las transacciones se produzca una traslación automática sobre los consumidores, ya que sólo en determinadas condiciones del mercado y para algunas mercancías, los contribuyentes percutidos (industriales, comerciantes, profesionales, etc.) pueden transferir la carga sobre el consumidor de las mercaderías mismas de los productos terminados, mediante una continua repercusión hacia adelante, en el orden en que ellas van de la producción al consumo.

Los defensores de la no transferibilidad hacia adelante entienden que, en un régimen de competencia perfecta, quedando invariados los gustos y técnicas productivas y con oferta completamente inelástica de los factores de producción, el impuesto general sobre las ventas no determina ninguna redu-

²³ Casiani, Cesare, *El Impuesto al Valor Agregado*, Depalma, Buenos Aires, 1969, p. 85.

ción en la producción permaneciendo estables los recursos utilizados. Los recursos permanecerían invariados en cuanto una reducción de la producción significaría desocupación de los factores de producción imposibilitados de transferirse a otros sectores no sujetos a impuesto, dada la generalidad del mismo. Aceptando en consecuencia que los factores son retribuidos sobre la base de la productividad marginal, los réditos de los dueños de factores de producción se reducen en proporción a la reducción del rendimiento monetario de la hacienda comercial.

Rolph sintetiza sus conclusiones sosteniendo que:

A. Un sistema de impuestos generales y uniformes que deja inalterada la composición de la producción no provoca aumentos de precios, reduciendo proporcionalmente las rentas monetarias de los dueños de los factores de producción.

B. Un sistema de impuestos indirectos parciales, incluso en un régimen limitado al impuesto sobre un solo bien, modifica la composición de la producción, aumenta los precios de mercancías fuertemente gravadas, reduce los precios de las exentas y poco gravadas, y hace lo propio con las rentas monetarias de los dueños de los factores de producción.

C. Todos los sistemas de imposición indirecta producen efectos deflacionarios con relación a la demanda privada, porque determinan que las rentas monetarias privadas sean inferiores a las que hubieran sido de otra manera.

Due critica duramente estos criterios sosteniendo:

A. Validez sólo comprobable partiendo de los rígidos conceptos en que se basan. Escasa conexión con la realidad.

B. En mercados de competencia perfecta, las empresas tienden a aumentar los precios de venta al crearse el tributo. Puede asimismo suponerse una masa monetaria variable; en ese caso, el incentivo al aumento de los precios a causa del impuesto se traducirá en un incremento real si el conjunto de la demanda monetaria puede ampliarse.

C. Es muy improbable que la oferta de todos los factores sea completamente inelástica.

D. Partiendo de supuestos más realistas: la retribución de los factores de producción no se altera si aumentan los precios de los productos.

Según Cocciari²⁴, los análisis y estudios realizados sobre

²⁴ Cocciari, Cesare, *op. cit.*, p. 95.

la cuestión no permiten afirmar categóricamente que el impuesto general a las ventas se transfiera hacia adelante sobre el consumidor (protraslación) o hacia atrás sobre los propietarios de los factores de producción (retrotraslación). Puede afirmarse, en su criterio, que un tipo de imposición que permita facturar el impuesto independientemente del precio de venta (impuesto acumulativo plurifase o IVA sistema deducción impuesto a impuesto) ofrece mayores posibilidades de protraslación. Para que no se produzca un aumento del precio bruto pagado por el comprador, sería necesario que el vendedor redujera su precio neto de lista, para que el precio total con el agregado de un impuesto facturado, subsista igual al existente antes del impuesto, siendo improbable dicha conducta en cuanto el impuesto siempre es facturado por el empresario y considerado como incremento de costos. Así mismo puede deducirse que un IVA plurifase calculado por adición de remuneraciones de los factores de producción se transfiere más lentamente por las dificultades del cálculo de la incidencia del precio, y la relativa imposibilidad de traslación en período corto. De admitirse finalmente la tesis de la retrotraslación sobre factores de producción, difícilmente ella pueda realizarse en un impuesto monofase al minorista o en la etapa precedente a la minorista porque el monto de la exacción condensada en una sola etapa sería tal que llegaría a crear una discrepancia entre las remuneraciones de los factores de producción utilizados en la fase afectada por el impuesto y en las demás, lo que resultaría incompatible. Tampoco pareciera que dicha retrotraslación pueda descargarse en factores usados en etapas anteriores pues implicaría una reducción de los precios en las fases precedentes que halla obstáculo en la asimetría de su movimiento.