

EL ESTABLECIMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO

SUMARIO

1. *Introducción.* 2. *El impuesto al valor agregado y la experiencia internacional.* a) *EL IVA y la Comunidad Económica Europea.* b) *La imposición al consumo en el contexto iberoamericano.* c) *El Programa Conjunto de Tributación OEA/BID de 1966.* 3. *La descripción del impuesto al valor agregado.* 4. *Ventajas y desventajas de la introducción del impuesto al valor agregado en México.* 5. *Conclusión.*

1. *Introducción*

El objetivo de este trabajo es describir y analizar las ventajas y los inconvenientes acerca de la posible introducción del impuesto al valor agregado en México. Este gravamen sustituiría tanto al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, como a varios de los impuestos especiales al consumo establecidos por la federación.

En la primera parte del artículo se refieren algunos datos relevantes acerca de la instauración del impuesto al valor agregado en Europa occidental, así como algunas consideraciones en torno a la imposición al consumo en Iberoamérica, en donde también tiende a generalizarse la implantación del gravamen al valor agregado (que en ocasiones es señalado como IVA). En la segunda parte se especifica que es el IVA; cuáles son las modalidades que puede adoptar, y a qué impuestos puede sustituir. En la última sección se refieren algunas de las principales ventajas y desventajas que tendría el establecimiento del citado impuesto en México. Para obtener mayor precisión se describieron tanto los aspectos positivos, como los negativos del problema en tres categorías: sociales, económicas y administrativas. También se determinaron tres tipos de sujetos que pueden ser afectados por el impuesto: consumidores finales, causantes y gobierno.

2. *El impuesto al valor agregado y la experiencia internacional*

a) El IVA y la Comunidad Económica Europea.

En el plano de la imposición al consumo es particularmente importante señalar algunas de las características básicas del impuesto al valor agregado, como una forma de imposición indirecta moderna. Este gravamen ha venido a sustituir en casi todo el mundo "capitalista", al impuesto general sobre las ventas repercutible en cascada, precisamente por las distorsiones que dicha repercusión provoca en los procesos de producción y comercialización.

Si bien actualmente sólo quedan unos cuantos países que conservan a nivel nacional la imposición a las ventas en etapas múltiples con efectos acumulativos, tanto en los llamados países subdesarrollados como desarrollados, ha sido en Europa en donde el impuesto al valor agregado ha tenido un desenvolvimiento particularmente importante. Aunque la idea del impuesto al valor agregado es antigua, ya que se remonta a los años 20, ésta tomó especial importancia a partir de la recomendación de la Comisión Shoup para su establecimiento en Japón, en 1949, y cuando se instituyó por el gobierno francés en 1954. Además, y muy particularmente, cuando la Comunidad Económica Europea lo recomendó para su implantación en los países miembros.¹

Cuando la Comunidad Económica Europea fue establecida por el Tratado de Roma, que entró en vigor el 1o. de enero de 1958, el IVA, como referimos, sólo existía en Francia, en tanto que el resto de los países que integraron dicha Confederación (Bélgica, Alemania Federal, Italia, Luxemburgo y Holanda) conservaban impuestos generales sobre las ventas en etapas múltiples que eran repercutibles en cascada al consumidor final, provocando así diversas distorsiones tanto al comercio interno, como internacional.

El artículo 99 del Tratado de Roma, es el único que se ha referido a la armonización fiscal. Este artículo, que es último de cinco del capítulo relativo a "disposiciones fiscales", prescribe que la Comisión de la Comunidad Económica Europea debe presentar ante el Consejo de dicho órgano proposiciones para armonizar legislaciones nacionales sobre impuestos indirectos multifásicos al consumo y gravámenes al comercio exterior.² Además, los artículos 95 y 96 del Tratado establecieron que los impuestos sobre

¹ Cfr. Sullivan, Clara Katherine, *Value Added Tax* Columbia University, 1965. New York.

² Cfr. International Monetary Fund. Technical Features of the VAT in Rome. IMF. Staff Papers

importaciones no deben exceder a los gravámenes sobre productos domésticos similares, y que las devoluciones de impuestos por exportaciones no deben ser mayores que el impuesto actualmente pagado.

Es claro que en el sistema de cascada el elemento tributario en el precio de un producto terminado no puede ser descontado, y que lo mejor que se pueden hacer es estimar —basados en el promedio— las cantidades que deben ser cargadas en varias clases de productos importados o bien para devolver en diferentes tipos de productos de exportación. El artículo 97 del Tratado autorizó, como medida temporal, el uso de tasas promedio, estimadas para países con sistemas en cascada.

Es antiguo ya el intento de armonizar a todos los países de la Comunidad Económica Europea y en un problema que afecta tan directamente al comercio se requirió a todos los estados miembros que sustituyesen sus impuestos repercutibles en cascada, por un sistema común de valor agregado, estableciendo como fecha límite el 1o. de enero de 1972. En un principio la Comunidad Económica Europea no recomendó a los países miembros que adoptaran el IVA con tasas equivalentes. Es más, se permitió el uso de tasas diferenciales y paralelamente se redujeron tasas sobre determinados bienes y servicios para minimizar la carga fiscal. Una vez logrado este objetivo se expresa que a partir de enero de 1978 se armonizarán incluso las tasas.

En un principio lo que fue enfatizado era la idea de comprender todas las actividades económicas, y que las exenciones se redujeran a un mínimo. La armonización se prescribió para la producción y distribución de bienes, pero no para servicios prestados sólo a individuos privados, como el caso de atención médica. También cierto grado de discreción se concedió a los países, sujeto a consulta de la Comisión de la Comunidad Económica Europea, en la imposición a pequeñas empresas. Por lo que respecta a las transacciones agrícolas, se emitió una directiva reglamentaria que tenía por objeto establecer un sistema impositivo común para esta actividad, lo cual colocaba en una posición competitiva a la agricultura en los países miembros de la Comunidad y facilitaba de esta forma el comercio agrícola dentro de ella. Sin embargo, en un periodo transitorio se permitió a cada Estado aplicar el IVA a la agricultura en la forma más adecuada a sus circunstancias.

En cuanto al valor agregado específicamente, el artículo segundo de la primer directiva sobre el IVA prescribía que la idea consistía en aplicar un sistema común para establecer una imposición general al consumo sobre bienes y servicios directamente proporcional a el precio de ellos, independientemente del número de transacciones durante los procesos de producción y distribución precedente al momento en que el impuesto

es establecido. La Comunidad Económica Europea enfatizó que el impuesto iba a ser directamente proporcional al precio de los bienes y servicios, porque de esa forma el sistema permitiría establecer un método para calcular el impuesto basado en el precio de los bienes, un factor de gran importancia en relación con los ajustes fiscales al cruzar la frontera en el comercio internacional.

El IVA alcanzó así un determinado prestigio al ser utilizado por la Comunidad Económica Europea. Este impuesto ha sido establecido en muchos estados: Dinamarca en 1967, Suecia en 1969, Noruega en 1970, Holanda en 1973 etcétera. En realidad durante los años 70 este impuesto ha sido establecido prácticamente en todo el mundo, especialmente a nivel nacional. Actualmente los únicos países que gravan el consumo general a nivel nacional y que siguen contando con una imposición general a las ventas, repercutible en cascada, son Burundi, Guinea Ecuatorial, Taiwan, España, Etiopía y México, siendo este último uno de los países en el que dicho gravámen es más elevado, con todo lo que esto implica para efectos de inequidad en el sistema impositivo.³

b) La imposición al consumo en el contexto iberoamericano.

Muchos países iberoamericanos se han basado en la imposición indirecta para su financiamiento, en virtud de que es fácil establecer este tipo de gravámenes, tanto política como administrativamente, ya que la carga fiscal recae en forma impersonal. Sin embargo, esta situación ha planteado un círculo vicioso, ya que quienes financian los gastos del estado son los estratos de bajo ingreso y se espera que todo cambie, aunque no se sabe como, para que deje de pesar sobre ellos la carga fiscal más onerosa.

La imposición indirecta se ha establecido en estos países, básicamente porque provoca menos reacción política hostil hacia el gobierno que la imposición al ingreso. Pero, cuando se hace recaer el financiamiento sobre la imposición indirecta surge el problema de la regresividad, pues las personas de bajo ingreso deben gastar una mayor proporción de éste que los receptores de altos ingresos. Por lo tanto, se considera inequitativa al no estar en relación directa con la "capacidad de pago", ya que el consumidor final debe pagar todos los impuestos acumulados a través de las frecuentemente largas cadenas de los procesos de comercialización.

En virtud de esta perspectiva y ante la dificultad de efectuar reformas impositivas en el caso de los gravámenes al ingreso, diversos países han

³ Cfr. Due, John. *Indirect Taxation in Developing Countries* Johns Hopkins University Press.

cambiado hacia impuestos al consumo de tipo valor agregado, los cuales ofrecen los beneficios del impuesto a las ventas en una etapa, y son políticamente más aceptables que efectuar reformas en el campo de la imposición al ingreso. Por otra parte, este gravamen encierra algunos problemas de carácter administrativo, pero puede estructurarse de tal forma que no sea tan regresivo. Esto no quiere decir que se evite la regresividad en la totalidad del sistema tributario, ya que las características de progresividad o regresividad en un sistema impositivo están dadas por la totalidad de los gravámenes y no sólo por uno de ellos. Además los instrumentos más eficaces para introducir equidad en un sistema son la imposición al ingreso y a la propiedad.

c) El Programa Conjunto de Tributación OEA/BID de 1966

Ante las crecientes necesidades de financiamiento del sector público en los países iberoamericanos, se buscaron instrumentos tributarios que satisficieran el interés fiscal, permitiesen una distribución más equitativa de la carga impositiva sin alterar negativamente el proceso de asignación de recursos.

De esta forma el "Programa Conjunto de Tributación OEA/BID" propuso en 1966 un gravamen con varias características tanto del impuesto al valor agregado, como del impuesto sobre las ventas al menudeo repercutible en cascada. Este impuesto gravaría las ventas a los consumidores finales, salvo en el caso de que los vendedores fuesen comerciantes sin adecuada organización ni recursos contables, en cuyo caso el impuesto se aplicaría en la tapa anterior. Los proyectos en cuestión establecieron un registro administrativo para los vendedores de mercancías gravadas, (como productores, industriales, importadores, exportadores, mayoristas y detallistas), cuyas ventas totales (gravadas o exentas), excediesen un determinado límite, que fuese indicativo de la existencia de una organización comercial y registros fiscales. Dicho índice de ventas debía adecuarse a las características de cada país, pero se señaló como referencia por el programa el equivalente a 24,000 dólares anuales.

El límite de ventas mencionado no significa exención del impuesto, sino sólo el elemento indicativo de la etapa en la que recaerá el gravamen. Aun para los que eluden el registro, el impuesto no se evade, pues sin perjuicio de la labor administrativa para localizar a tal infractor, el im-

⁴ Cfr. Programa Conjunto de Tributación de la OEA/BID "El Impuesto sobre las Ventas", Unión Panamericana. Secretaría General de la OEA. Washington, D. C., 1966. y Sommerfeld, Raymond N. "Tax Reform and the Alliance for Progress" The Institute of Latin American Studies. University of Texas Press. Austin & London.

puesto se percibe en la etapa anterior. La proposición aseveraba que a medida que evolucionaran los niveles de la organización comercial, de los registros contables y de la capacidad administrativa, las normas jurídicas podrían reducir para años fiscales futuros el límite de ventas mencionado, para incorporar al registro fiscal un mayor número de contribuyentes. El objetivo último sera la eliminación de tal límite, con lo que se obtendría el impuesto general sobre ventas al menudeo.

Un impuesto de tal naturaleza asegura, según la Comisión referida, un número reducido de contribuyentes, minimiza el efecto en cascada y las distorsiones sobre la comunidad empresarial. En cuanto a la progresividad, ésta se previó de dos formas: eximiendo del gravamen a las ventas de productos de consumo indispensable, y estableciendo dos tasas: una elevada para el consumo suntuario, y otra más baja para las demás mercancías y servicios.

3. La descripción del impuesto al valor agregado.

El impuesto al valor agregado grava el valor que una empresa añade en el curso de sus operaciones a los bienes y servicios que adquiere de otras firmas, para después enajenarlos o prestar servicios.

Este valor es agregado por participar o procesar esas adquisiciones con la fuerza de trabajo, maquinaria, edificios y bienes de capital, de la negociación. La cantidad del valor añadido puede ser cuantificada por la diferencia entre las cantidades en que la empresa efectúa sus ventas y sus compras de otras firmas empresariales. Esta cantidad de dinero de valor agregado es equivalente a los pagos que la empresa realiza por concepto de trabajo, equipo de capital, etcétera.

Desde la perspectiva económica general, el Impuesto al Valor Agregado es un gravamen en el ingreso total de la economía, o el producto total de ésta. La base del Impuesto al Valor Agregado puede ser vista tanto como un impuesto en el producto, como un gravamen en el ingreso, sin embargo no es un impuesto a las ventas totales de la economía. "Las ventas totales" es una figura más amplia en virtud de la doble contabilidad, donde las ventas iniciadas de los manufactureros a los mayoristas aparecen de nuevo en las ventas de éstas a los detallistas y de nuevo en las que los detallistas efectúan al consumidor final. Ya que todos los bienes y servicios son vendidos, el valor agregado total es el mismo que las ventas finales totales, suponiendo una inversión neta de cero, sin cambios en el comercio exterior.

En el transcurso de los procesos de producción y comercialización cada intermediario sustrae el costo de sus adquisiciones del precio de venta para determinar el valor agregado.

Se pueden distinguir tres tipos de impuestos al valor agregado:

1) el IVA producto nacional bruto, así denominado porque la base se conforma más cercanamente a la contabilidad del producto nacional bruto en las estadísticas del ingreso nacional. 2) El tipo del ingreso-neto, siendo el ingreso nacional su más cercana contrapartida en la contabilidad del mismo. Y 3) el tipo consumo que corresponde más cercanamente a la contabilidad de el consumo personal en las estadísticas del ingreso nacional. La distinción esencial entre esas tres variantes es su tratamiento de los bienes de capital, —maquinaria, edificios, equipo, mobiliario, vehículos etc.— o cualquier activo que no será usado enteramente dentro del año fiscal de la compra.

En términos de aplicación práctica, el impuesto al valor agregado suele ser analizado desde dos perspectivas: 1) como un impuesto a las ventas y 2) como un posible sustituto de la imposición al ingreso de las empresas. Es decir, la imposición al valor agregado es una técnica de imposición y un término genérico aplicable a más de un tipo de gravamen.

Si bien el impuesto al valor agregado tiene similitudes con la imposición al ingreso, ésta difiere en el carácter impersonal del IVA y su método de asignación de la base entre los causantes. Este sistema se encuentra más vinculado con la imposición a las ventas al menudeo, que es también impersonal y que utiliza un sistema similar de cálculo. En gran medida, los estudiosos han estado interesados en medidas generales que comprendan el producto económico de la sociedad, o cuando menos el producto total de las empresas, ya que el producto es sólo una mirada alternativa del ingreso nacional, el “valor agregado”, puede ser visto como el ingreso añadido de la sociedad.

El impuesto al valor agregado, entendido como una de las formas más evolucionadas de imposición al consumo, suele ser establecido como sustituto de la imposición general a las ventas repercutibles en cascada. Como señalamos, este cambio es una marcada tendencia en los países que establecen impuestos generales al consumo a nivel nacional, tanto desarrollados como subdesarrollados. Algunos de los más importantes motivos de dicho cambio son que el IVA provoca menos distorsiones en los procesos de producción y comercialización, al evitar el ser repercutible en cascada, ya que como aseveramos previamente su base es el valor que añade cada empresa, determinado como el valor total del producto menos

el valor de las compras e insumos. Posteriormente describiremos tanto las ventajas como las desventajas que presenta su posible introducción en México.

En varios países europeos el sistema tributario nacional descansa en el IVA, en tanto que en otros países la principal fuente financiera dentro de los impuestos es el impuesto sobre la renta de los individuos, siendo el IVA la segunda fuente en importancia de recaudación. Sin embargo, en los Estados Unidos la discusión acerca de la introducción del IVA ha sido como un posible sustituto al impuesto al ingreso en las empresas. Aunque éste proyecto ha sido desechado en ese país, algunas de las ventajas que se argumentaron al discutirse fueron que el IVA podría recaudar tanto dinero como el actual impuesto sobre la renta de las empresas con una tasa de cerca de una tercera parte. Además si la base se ampliara para incluir cooperativas y cualquier tipo de negociación las tasas podrían bajar aún más.

El IVA podría gravar todos los factores de la producción con la misma tasa, en tanto que el impuesto al ingreso de las empresas sólo grava el capital, logrando así evitar distorsiones en las decisiones para invertir acerca de la combinación óptima de los factores de la producción. Los partidarios de esta sustitución aseguran que el impuesto sobre la renta de las empresas provoca un uso del capital menor al óptimo, ya que grava particularmente a ese factor. Desde ese punto de vista el IVA es neutral.

Por otra parte, algunas de las desventajas más importantes son el hecho de que el IVA es más regresivo que el impuesto al ingreso de las empresas. Efectuar un cambio como el señalado sería hacer una sustitución de un impuesto sobre las utilidades, a un impuesto sobre salarios, pues una parte de la carga fiscal gravitaría sobre los trabajadores. Otro de los inconvenientes de sustituir el Impuesto al ingreso de las empresas por el IVA es la repercusión más directa a través de los precios y hacia los consumidores. Además, el IVA recaería más pesadamente en empresas no-exitosas, que en las que tuvieran mayores utilidades, alterando los objetivos de eficiencia y equidad, pues aun las empresas que tuviesen poca utilidad o ninguna tendrían que pagar dicho impuesto. En fin, en virtud de las consideraciones señaladas, no se sustituyó en Estados Unidos el impuesto al ingreso de las empresas por el impuesto al valor agregado. Sin embargo, es muy importante hacer notar que el notable éxito de este gravamen se debe a que ha sido establecido por muchos países que gravan el consumo a nivel nacional, en sustitución del impuesto general de las ventas multifásico y que tiene el grave inconveniente del efecto cascada.

4. *Ventajas y desventajas de la introducción del impuesto al valor agregado en México*

Este breve análisis se efectúa partiendo del supuesto de que el IVA sustituiría al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, así como a muchos de los cuarenta impuestos especiales al consumo establecidos por la federación. Tanto la ventajas como los inconvenientes son en lo general, y son variables en virtud de los elementos específicos que pueda contener la ley correspondiente.

Para mayor precisión he dividido tanto los aspectos positivos, como los negativos del problema en las siguientes categorías: sociales, económicas y administrativas. También he clasificado a los sujetos que recibirían tanto los beneficios como a los que pudiesen padecer inconvenientes en: consumidores finales, causantes y gobierno.

En cuanto a las ventajas sociales que podría reportar el establecimiento del IVA en México, nos encontramos con que se introduciría un cierto grado de equidad vertical en el sistema impositivo. Este sería un beneficio directo para los consumidores finales, especialmente los de bajo ingreso que son quienes más se ven afectados por las distorsiones que provoca en la economía el impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ya que muchos productores se encarecen en un 100% o más. Esta situación se ha agravado notablemente en el pasado reciente en virtud de que por los déficits presupuestales han existido incrementos en las tasas de la imposición indirecta en general, y del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en lo particular. Actualmente una parte importante de la carga fiscal recae sobre los estratos de bajo ingreso, haciendo al sistema tributario mexicano altamente regresivo, lo cual es una clara contradicción con los postulados ideológicos del sistema político mexicano que supone al Estado surgido de un movimiento popular.

En el ámbito de la imposición al ingreso, durante la presente década se han elevado muy considerablemente las tasas relativas al impuesto sobre la renta de los individuos. Esto ha provocado que se grave en forma efectiva principalmente a los causantes cautivos, ya que tanto los profesionistas liberales, como los detentadores de altos ingresos tienen muchas formas de evadir y/o eludir el gravamen señalado. Estos causantes cautivos, que reciben sus percepciones con los descuentos efectuados por el retenedor correspondiente, ven disminuidos sus ingresos perdiendo capacidad de consumo en muchos artículos 'necesarios', que, por otra parte, se ven notablemente encarecidos por la imposición a las ventas. Dentro de este aspecto de la introducción de equidad, se verían particularmente beneficiados los consumidores de bienes sujetos a un largo proceso de comercia-

lización, entre los que se encuentran muchos bienes manufacturados, pero de consumo indispensable. Este problema se agudiza en el caso de los consumidores de ingresos medios que adquieren una serie de productos manufacturados, como resultado de tendencias consumistas generales.

Otra ventaja de carácter social para los consumidores finales radica en que la introducción del IVA, para sustituir el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y a varios impuestos especiales al consumo, implica una simplificación de las obligaciones impositivas así como la modernización del sistema impositivo federal. Como señalaremos posteriormente el sistema del IVA permite ejercer un control administrativo más riguroso en contra de la evasión, lo cual, independientemente de las ventajas que esto significa para el fisco federal, puede estimular la "moral fiscal" al introducir la idea de cumplimiento general de las obligaciones impositivas, pues se reduce el margen de evasión, ya que con frecuencia un argumento para evadir, es la generalidad en la que sucede esta conducta, quedando impune.

Relacionada directamente con la equidad está la cuestión de que el IVA puede coadyuvar para una más justa redistribución del ingreso, la cual se ha seguido deteriorando en los últimos años. En este proceso ha influido el aumento de la carga fiscal para los consumidores a través de la imposición indirecta. Si bien es cierto que hay numerosos instrumentos jurídicos que están vinculados más directamente con la función financiera de la distribución del ingreso, como es el Impuesto sobre la Renta, y el gasto público de contenido social, la imposición al consumo tiene un papel determinante. En el caso de México ha influido directamente para hacer más inequitativo al sistema tributario mexicano. El IVA no establecería toda la carga fiscal sobre el consumidor final, sino que la distribuiría a lo largo de todos los agentes que intervinieren en los procesos de producción y comercialización.

En el plano económico, el IVA puede también coadyuvar a la estabilización de los precios, ya que con el actual sistema, en el caso de la enajenación de bienes en diversas fases, se paga impuesto sobre impuesto, constituyendo así la imposición indirecta una muy fuerte presión inflacionaria. Adicionalmente, la progresividad del impuesto puede ser dirigida con mayor eficiencia, ya que con el sistema del IVA es posible determinar precisa y claramente el monto de la obligación tributaria de todos y cada uno de los agentes que participan en los procesos de producción y comercialización. Esto puede permitir gravar más pesadamente el consumo suntuuario, y establecer menor carga a los artículos de primera necesidad.

En cuanto a los causantes, es decir a aquellos sujetos, generalmente empresas, que causan el impuesto y que no son consumidoras finales,

algunas de las más importantes ventajas económicas radican en que permite a las pequeñas y medianas empresas competir con las grandes negociaciones verticalmente integradas. Esto es, porque en las grandes empresas se efectúan varias o todas las fases de los procesos de producción y/o de comercialización por lo que no se repercuten entre sí los impuestos al consumo que al trasladarse van aumentando el precio del producto, y en las diversas fases se paga impuesto sobre impuesto. Al evitarse este proceso las grandes empresas pueden presentar sus productos en el mercado a precios más competitivos que las negociaciones pequeñas y medianas, pues al sólo cubrir éstas una fase del proceso se suelen repercutir los impuestos al consumo, encareciendo el producto. Por el sistema administrativo del IVA, es factible estimular la exportación, ya que los exportadores pueden vender sus artículos sin carga fiscal, haciéndolos competitivos en el mercado internacional. Además, la experiencia internacional ha demostrado que el IVA facilita la integración económica. Por último, puede desalentar la competencia desleal al reducir el margen de operatividad para evadir. En cuanto a las ventajas socio-políticas, el fortalecimiento, a través del IVA, de empresas medianas y pequeñas implica un beneficio para empresas que frecuentemente son nacionales, en tanto que entre las grandes empresas, un gran número de ellas son transnacionales. Desde el punto de vista administrativo, es factible que determinadas empresas causantes tanto del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, así como de varios impuestos especiales, se vean beneficiadas pues todos estos gravámenes se fundirán en el impuesto al valor agregado.

El más directamente beneficiado con un cambio como el que señalamos es el sector gobierno. La principal motivación para sustituir el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles por el Impuesto al Valor Agregado, es el creciente déficit presupuestal de la federación. Durante casi toda la historia del país, ha existido déficit y en el pasado inmediato este se ha incrementado notablemente, así como la dependencia financiera del exterior. La introducción del IVA, puede incrementar la recaudación en un plazo intermedio, aunque es necesario analizar cuidadosamente que si las nuevas tasas son considerablemente mayores, quizá no aumente la carga fiscal, pero el efecto psicológico del cambio puede influir como una presión inflacionaria. El IVA también puede incrementar la recaudación por el mayor control de los causantes, reduciendo el margen de evasión, así como eliminando algunas excenciones muy discutibles que actualmente existen. Varias de las ventajas enunciadas para otros sectores, son también ventajas para el gobierno, ya que al favorecerse las exportaciones se refuerza la estructura económica del país. También la posibilidad de la integración económica internacional, representa una ventaja para el sector

público, y es posible obtener un ahorro en los gastos administrativos del fisco federal, pues si bien el IVA es más oneroso para administrar que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, también hay que tomar en cuenta que el IVA no sólo sustituirá el ISIM, sino a numerosos impuestos federales especiales al consumo, por lo que sería posible reducir los costos de administración al simplificarse el sistema tributario.

Existe otra notable ventaja de carácter político para el sector público si se introdujese el IVA, que es el incremento en las participaciones que obtendrían las entidades federativas, al incrementarse la recaudación. De esta forma dichas entidades obtendrían un mayor grado de autonomía financiera. Con el actual sistema, se han celebrado convenios de coordinación entre la federación y todas las entidades federativas para la administración del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, por lo que al ser este gravámen sustituido por el IVA, y lograrse así incrementar la recaudación, también las entidades federativas resultarían beneficiadas.

En el caso de introducir el IVA, serían ventajas para el sector público en un plano administrativo las siguientes: Un mayor control de los causantes, lográndose así reducir el margen de evasión. Significaría un avance en el proceso de simplificación y modernización del sistema tributario. Finalmente, a través del sistema de fiscalización inherente al IVA, se podría ejercer control indirecto sobre otros impuestos. Por lo que respecta a las desventajas, utilizando el mismo esquema encontramos que para los consumidores finales el principal inconveniente de carácter económico es la posibilidad de que al momento de realizarse el cambio se provoque una alza injustificada en los precios. Esto es en virtud de que al dispersarse la carga fiscal entre todos los agentes que intervienen en la comercialización, es necesario incrementar las tasas respectivas, ya que de lo contrario habría una disminución en la recaudación. Consecuentemente es posible que al sustituir la tasa del impuesto repercutible en cascada, por otra dos o tres veces más elevada, aunque con el sistema del IVA, se puede prestar a abusos en los precios, lo cual en el plano político puede significar inquietud y oposición de determinados sectores políticos, a consecuencia de dicha presión inflacionaria.

Para las empresas causantes del nuevo impuesto las desventajas más significativas son: la necesidad tanto de mayor complejidad en la contabilidad, así como en el sistema de facturación, lo cual implica mayores costos de administración.

Para el sector público las principales desventajas son, el incremento en los costos de administración, derivada de la mayor complejidad del IVA, así como un posible deterioro de su imagen por el rechazo a cambios fiscales de esta naturaleza. Es importante señalar que es de primor-

dial importancia la adecuada explicación sobre el IVA y en funcionamiento para evitar un alza injustificada en los precios. La aceptación, popular de este tipo de explicaciones está en función directa de la credibilidad del gobierno. Al efectuarse el cambio del impuesto general a las ventas en cascada hacia un sistema de imposición al consumo de tipo valor agregado, las reacciones han sido extremadamente variadas. Desde el caso de Israel, en el que no se registró inflación, por este motivo, hasta países que han padecido altos grados de inflación e inquietud política.

Conclusión

En este trabajo se refieren varias de las ventajas derivadas de introducir el impuesto al valor agregado, las cuales están sujetas a la estructura específica que contenga la ley en cuestión. Sin embargo, es posible precisar los siguientes puntos: La experiencia internacional señala claramente la tendencia general para sustituir con el gravamen al valor agregado, al impuesto general a las ventas multifásico y repercutible en cascada, por las distorsiones que éste causa en los procesos de producción y comercialización. Es también claro que en México, el sistema de la imposición al consumo provoca los señalados desajustes en los procesos de producción y comercialización, por la repercusión en cascada de los gravámenes en perjuicio del último consumidor. Esta distorsión es causada tanto por el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, como por los cuarenta impuestos interiores que gravan el consumo de bienes específicos. En virtud de las crecientes necesidades financieras por parte del gobierno federal se ha incrementado la imposición indirecta notablemente en los últimos años, haciendo gravitar especialmente la carga fiscal en los sectores con ingresos bajos y medios acentuando la inequidad en el sistema impositivo mexicano.

Es por lo anterior que la introducción del impuesto al valor agregado significaría una mejor distribución de la carga fiscal, y atenuaría la regresividad en el sistema. Ésto, así como casi todas las otras ventajas derivadas del nuevo sistema, está sujeto a que el nuevo gravamen no establezca tasas demasiado altas, ya que de lo contrario lejos de disminuir la presión inflacionaria del actual sistema de imposición al consumo, se acentuaría. Este problema es particularmente complejo ya que uno de los objetivos básicos del Estado para efectuar dicha reforma sería

⁵ The Value Added Tax and Alternative Sources of Federal Revenue. Advisory Commission on Intergovernmental Relations. U.S.A., 1972.

la de incrementar la recaudación, en virtud de los crecientes déficit en las finanzas de la federación.

Si bien es cierto que la implementación de una política impositiva para lograr un mayor grado de equidad en la distribución del ingreso implica reformas en el sistema del Impuesto sobre la Renta; es claro también que una mejor distribución de la carga tributaria en el plano de la imposición al consumo, a través de la introducción de un adecuado impuesto al valor agregado, coadyuvaría en forma importante al fin señalado.

Desde el punto de vista de la administración federal, el establecimiento del IVA significa simplificación del sistema impositivo, ya que, como referimos, sustituiría tanto al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, así como a la mayoría de los impuestos interiores. Además, el nuevo sistema al llevar implícito un autocontrol por parte de los causantes permite la reducción del margen de evasión. Este punto tiene dos consecuencias, en primer lugar, un aumento en la recaudación y, en segundo término, un avance en cuanto a la "moral tributaria", ya que un frecuente estímulo a la evasión es la generalidad de dicha conducta. En la medida en que el cumplimiento de las obligaciones fiscales tenga un mayor grado de generalidad, se puede estimular el proceso de educación y concientización en esta materia.

También es necesario señalar el beneficio que pueden recibir con este cambio las empresas medianas y pequeñas, normalmente nacionales, en relación con las ventajas que el actual sistema de imposición al consumo otorga a las grandes empresas.

Dos son los más importantes inconvenientes que tiene el establecimiento del nuevo impuesto: En primer término el aspecto administrativo, ya que para las empresas el nuevo sistema tributario al consumo puede implicar mayores gastos de carácter administrativo. Desde el plano del sector público existe la duda de si un país como México tiene la suficiente capacidad administrativa para este gravamen. Esto es especialmente delicado en virtud del programa de coordinación impositiva entre la federación y los estados, ya que son estos últimos los que realizan la recaudación del impuesto sobre ingresos mercantiles.

El otro obstáculo consiste en que al momento de realizarse el cambio el hecho de anunciar tasas impositivas más elevadas puede afectar psicológicamente a la población, generándose una presión inflacionaria. Esto es en virtud de la complejidad del impuesto, por lo que es fundamental una campaña explicativa de la estructura del nuevo gravamen.

El establecimiento del Impuesto al Valor Agregado sería un paso conveniente en México, si el nuevo impuesto no sustituye las actuales

tasas de los impuestos al consumo por otras extremadamente altas, pues en ese caso si existiría una carga fiscal adicional, que haría nugatorias las ventajas de distribuir mejor dicha carga entre los sujetos que participan en los procesos de producción y comercialización. Sólo es necesario atender especialmente la difusión que se realice en el momento del cambio, explicando claramente el nuevo impuesto, ya que de lo contrario se provocaría una alza inmediata en los precios. La credibilidad del gobierno es fundamental para la eficacia de dicha campaña de difusión, pero este es un problema derivado de la legitimidad del Estado.

Gerardo GIL VALDIVIA

Investigador del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM