

EL IMPUESTO JAPONÉS SOBRE EL VALOR AGREGADO*

HANYA ITO
Universidad Hitotsubashi, Tokio

I. *La Misión Shoup y la reforma impositiva*

LA reforma impositiva llevada a cabo en 1950 en el Japón se basa en el informe sobre la tributación en el Japón elaborado por la Misión Shoup (*Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission*, Tokio, 1949), que comprende un estudio de gran valor sobre los impuestos nacionales y locales y abunda en sugerencias muy interesantes. No podemos dejar de expresar nuestro profundo agradecimiento al profesor Shoup por la gran labor y esfuerzo realizados por él y sus distinguidos colegas en sus investigaciones y en la elaboración de este amplio informe. No obstante, como suele suceder en tales casos, desde la primera publicación del mencionado informe han surgido, tanto en los círculos políticos como en los industriales y en los académicos muchas discusiones y críticas acerca de su contenido, así como sobre la reforma del impuesto proyectada por el gobierno japonés. En varias ocasiones también nosotros hemos expresado nuestros puntos de vista personales, en artículos insertados en periódicos y revistas y por otros medios. Cabe mencionar sobre todo mis declaraciones hechas ante tres audiencias parlamentarias, que dan una idea general de mis puntos de vista sobre el aspecto total de la reforma impositiva: 1) Comisión del Presupuesto, Cámara de Representantes, en relación con el presupuesto suplementario para el año fiscal 1949-1950, 21 de noviembre de 1949; 2) Comisión de Finanzas, Cámara de Representantes, acerca del proyecto de ley de reforma impositiva, 2 de marzo de 1950; y 3) Comisión de Administración Local, Cámara de Consejeros, sobre el proyecto de ley de reforma de los

* "The value-added tax in Japan", *The Annals of the Hitotsubashi Academy*, Tokio, nº 1, octubre de 1950, pp. 43-59. Traducción de Herminia Ramón.

impuestos locales, 30 de marzo de 1950. Estas opiniones aparecen también en mi *Public Finance*, edición corregida y aumentada de julio de 1950.

Lo que deseamos examinar en este artículo no abarcará, desde luego, todos los aspectos de la reforma impositiva, sino que se limitará al impuesto sobre el "valor agregado", el que más controversias ha levantado entre los que se destacan en el presente plan de reforma. Parece ser que es bien conocido de todos que la primera discusión acerca del impuesto sobre el valor agregado tuvo lugar en los círculos académicos de Estados Unidos a raíz de la proposición de Thomas S. Adams,¹ precursor de este impuesto, formulada en 1921. Debe ponerse de relieve que no existe ningún precedente de aprobación de alguna ley a este respecto, puesto que el actual ensayo del Japón es el primero que se lleva a cabo en el mundo. Por consiguiente, sin un precedente legislativo ni experiencia práctica que nos ayudara en el estudio de este impuesto, el proyecto del mismo tuvo que hacer frente a muchos y muy difíciles problemas. Mis investigaciones efectuadas en la literatura sobre los estudios de este impuesto realizados por expertos extranjeros, especialmente de Estados Unidos, me demostró que, con excepción de una explicación general de la misma amplitud que la presentada en el Informe Shoup, no hay material que trate minuciosamente de este tema que ha venido

¹ El impuesto sugerido por T. S. Adams no es como el actual impuesto sobre el valor agregado (que se aplicará sobre el importe total de las ventas brutas menos el valor de las mercancías y de los servicios concretos obtenidos en otras empresas), sino "una forma de un impuesto sobre las ventas con un crédito o reembolso por los impuestos pagados por el productor o por el comerciante (en tanto que comprador) sobre las mercancías compradas para su venta o necesarias en la producción de artículos que se vendan". Así pues, no se trata de un impuesto sobre el valor agregado en el sentido estricto de la palabra, sino que el principal objeto de este proyecto es el de impedir el efecto piramidal de los impuestos, que, según parece, es un defecto del impuesto de compraventa; en este sentido, el proyecto puede considerarse como el precursor del impuesto sobre el valor agregado. (Thomas S. Adams, "Fundamental problems of federal income taxation", *The Quarterly Journal of Economics*, agosto de 1921, p. 553.)

no ser objeto de discusión en el Japón; por ejemplo, la forma concreta de calcular la cantidad de "valor agregado", al sostener que éste es el total de los ingresos brutos de una empresa menos todas las compras que se han hecho a otras firmas; en qué forma debe tratarse la piramidación de los impuestos; cómo calcular el valor agregado en casos particulares como los de bancos, compañías de seguros y otras empresas de naturaleza similar; cómo considerar el valor de los bienes de capital o bienes duraderos que fueron comprados antes de que el impuesto entrara en vigor, y así sucesivamente. Tal vez haya algunos estudios sobre estos problemas, pero en mis investigaciones no los encontré.

El propósito primordial de este artículo es el de esclarecer los puntos que constituyen el principal objeto de discusión del impuesto sobre valor agregado, y agradeceré las críticas e ideas que se me hagan por parte de los círculos académicos. Para mayor claridad divido el tema en cuatro partes, destinando la primera a la naturaleza y ventajas del impuesto, la segunda a sus inconvenientes, la tercera a determinadas sugerencias para modificarlo y la cuarta a dar los lineamientos generales del sistema que debe seguirse en el Japón.²

Deseo añadir que este artículo se basa en el supuesto de que se aplicarán en la práctica las recomendaciones de carácter general que contiene el Informe Shoup.

II. Naturaleza y ventajas del impuesto sobre el valor agregado

El valor agregado a una empresa o el valor de su producto neto constituye el objeto impositivo de este gravamen. Se trata del valor,

² Expuse mi opinión, en forma detallada, sobre varios problemas referentes al impuesto sobre el valor agregado, en la primera Asamblea General de la Asociación Fiscal Japonesa, 25 de noviembre de 1949, y también en la Sexta Conferencia General de la Asociación Japonesa de Ciencia, 27 de noviembre de 1949. El contenido de la primera está insertado en la memoria (pp. 133-150) de la Asamblea General de la mencionada Asociación, publicada el 1º de febrero de 1950. El artículo anterior, corregido y aumentado, se publicó también en *Studies in Public Finance* (Tokio, 1950), una colección de mis ensayos escritos en japonés.

o la parte del ingreso nacional, creados por una empresa mercantil, o sea el total de las ventas brutas y otros ingresos brutos menos los pagos totales efectuados a otras empresa, como por ejemplo la adquisición de bienes de capital, tierras, edificios, mercancías, materiales, suministros, servicios, etc., y gastos por energía eléctrica, primas de seguro y otros de naturaleza similar. En resumen, el "valor agregado" es un valor añadido a los materiales y a los bienes y servicios que una empresa compra a otras empresas. En otras palabras, el valor agregado se compone de utilidades, intereses, rentas y sueldos y salarios de una empresa.

La idea y el término *valor agregado*, que se calcula deduciendo de los ingresos totales de la empresa los desembolsos totales efectuados por compras hechas a otras empresas o por servicios recibidos de las mismas, no son nuevos, puesto que tiempo atrás este método de cálculo solían usarlo los economistas y los estadísticos para estimar el ingreso nacional o la producción industrial. Por ejemplo, para expresar la idea de valor agregado, A. W. Flux empleó el término "valor neto de los productos" en las estadísticas de producción de 1913, y Gerhard Colm usó el término *Mehrwert*, en 1924, que traducía al inglés por *value added by manufacture* (valor agregado por la manufactura o transformación), afirmando en su obra que éste era el método que solía usarse en los círculos académicos de Alemania al elaborar las estadísticas de producción, citando, como ejemplos de su empleo, estudios de O. Most, de 1907; A. Hesse, de 1914; O. Nerschmann, de 1916; y Fr. Zizek, de 1923. Existen otros muchos ejemplos,³ pero todos tratan el tema desde el punto de vista de las estadísticas de producción y no desde el punto de vista fiscal. La primera introducción del impuesto sobre el valor agregado

³ A. W. Flux, "Gleanings from the Census of Production Report", *Journal of the Royal Statistical Society*, mayo de 1913, pp. 557-598; Gerhard Colm, "Das Mehrwert Verfahren in der Produktionsstatistik", *Weltwirtschaftliches Archiv*, 1924, pp. 204-217.

IMPUESTO SOBRE VALOR AGREGADO

data de época relativamente reciente, aproximadamente desde hace veinte años.⁴

El impuesto sobre el valor agregado comparte elementos de un impuesto mercantil, por un lado, puesto que el contribuyente es un empresario, y también elementos de un impuesto sobre las ventas, ya que es aplicado según el volumen de las transacciones mercantiles. Por ello ninguna empresa puede quedar libre del impuesto, pues en tanto exista valor agregado habrá de pagarlo aun en caso de que sufra una pérdida. Esta es la idea del impuesto sobre el valor agregado.

¿En qué se basa, pues, la justificación de este impuesto? El gravamen de los impuestos sobre las empresas mercantiles puede justificarse desde varios puntos de vista; por ejemplo, algunos autores lo justifican aduciendo que las condiciones económicas de una empresa le permiten ese desembolso, o que algunas clases de empresa están protegidas por el Estado por habérseles concedido un privilegio; otros autores alegan que una empresa debe pagar los impuestos en compensación de los beneficios que les presta el Estado por medio de los servicios públicos. Studenski enumera ocho puntos como justificaciones teóricas de los impuestos mercantiles.⁵ La justificación teórica del impuesto sobre el valor agregado puede hallarse en el hecho de que una empresa recibe beneficios de los servicios públicos de un Estado y de los organismos locales, servicios que son considerados como un factor de la producción, y de que la empresa debe pagar un impuesto como compensación de tales beneficios. En resumen, queda justificado por el principio de los beneficios.⁶ La com-

⁴ Paul Studenski, "Toward a theory of business taxation", *The Journal of Political Economy*, octubre de 1940, pp. 650-653. En este artículo se da una descripción histórica del impuesto sobre el valor agregado en Estados Unidos, según la cual la primera introducción de este impuesto, en la misma forma que actualmente, se llevó a cabo en 1930 y años siguientes, aparte de la sugerencia de Adams, en 1921, antes mencionada.

⁵ *Ibid*, pp. 624-641.

⁶ Cf. informe final del Committee of the National Tax Association on the Federal Taxation of Corporations, *Proceedings, N. T. A.* 1939, pp. 565-567;

pensación de los beneficios se determina según el costo de los servicios o según la utilidad de los mismos. Si se adopta la teoría objetiva del valor, es el costo lo que debería tomarse en consideración como compensación de los beneficios, mientras que si se adopta la teoría subjetiva del valor debería tomarse en cuenta la utilidad de los servicios públicos. La respuesta, por lo tanto, difiere según la teoría escogida. Por mi parte, al profundizar en mis argumentos deseo adoptar la teoría objetiva del valor.

En resumen, el impuesto sobre el valor agregado es una especie de impuesto mercantil basado en el principio de los beneficios y es también una especie de impuesto sobre las ventas transformado. Esta es la naturaleza intrínseca del impuesto, que, según algunos autores, contiene las ventajas siguientes:

1) Los servicios públicos que una empresa recibe del Estado o de una entidad local son proporcionales al volumen de sus actividades mercantiles. El impuesto sobre las ventas ordinario se basa en el total de los ingresos brutos o ventas brutas, mientras que, en el caso del impuesto sobre el valor agregado, el valor creado por las actividades mercantiles de otras empresas, tales como las compras de mercancías, materiales y otras similares, se excluye de los ingresos brutos totales, por lo que queda representado de una manera más adecuada y exacta el volumen neto de las actividades mercantiles de una empresa propiamente dichas, sin incluir en ellas ningún trabajo correspondiente a otras empresas.⁷

2) De acuerdo con el impuesto sobre las transacciones, o con el impuesto sobre las ventas en forma de impuesto general sobre

Paul Studenski, *loc. cit.*, pp. 648-649. El Informe Shoup admite también la necesidad de aplicar el principio de los beneficios en el impuesto mercantil local, en la forma siguiente: "Se justifica que las prefecturas apliquen a las empresas algún impuesto con el fin de que éstas y sus patronos ayuden a soportar el costo de los servicios que presta el gobierno, servicios necesarios para la existencia de las propias empresas y de sus empleados en la zona local de que se trate" (p. 201).

⁷ Cf. por ejemplo, Paul Studenski, *loc. cit.*, p. 647.

la compraventa, como se aplicaba hasta fines de 1949, el impuesto se aplica a las transacciones mercantiles en cada etapa del proceso completo de transacciones, con el consiguiente efecto de piramidación de gravámenes. En cambio, en el caso de una empresa integrada verticalmente, desde las primeras operaciones de producción hasta las ventas al detalle, el impuesto sobre las transacciones se aplica una sola vez. Esa desigualdad es inevitable con el impuesto sobre las transacciones, mientras que el impuesto sobre el valor agregado no entraña, de ningún modo, un efecto piramidal y asegura la neutralidad económica de la tributación.⁸

3) Desde el momento en que el impuesto sobre el valor agregado no se aplica sobre la ganancia neta y, por lo tanto, no se necesita la determinación de la misma, su aplicación es mucho más simple que el impuesto sobre la ganancia neta al calcular la base tributaria y el importe del impuesto, y puede aplicarse inclusive a las empresas pequeñas cuya contabilidad puede ser muy defectuosa. La determinación de la ganancia neta de una empresa representa una tarea muy complicada que requiere un profundo conocimiento de la contabilidad, etc. Las empresas pequeñas no poseen tales conocimientos ni los datos necesarios, pero conservan los documentos o los registros relacionados con las ventas y con las compras. Para calcular el importe del impuesto sobre el valor agregado son suficientes estos datos.⁹ Además, para aplicar este impuesto no es necesario ningún

⁸ J. F. Zollar señala este hecho en su declaración formulada ante la National Tax Association sobre el sistema fiscal del Estado de Nueva York, *Proceedings, N. T. A.*, 1929, p. 126; Gerhard Colm, "Methods of financing unemployment compensation", *Social Research*, 1935, p. 161; Final Report of the Committee of the N. T. A. on the Federal Taxation of Corporations, *Proceedings, N. T. A.*, 1939, p. 567; Paul Studenski, *loc. cit.*, pp. 647-648; Harold W. Groves, *Financing Government*, ed. corregida (Nueva York, 1945), p. 255; Harold W. Groves, *Postwar Taxation and Economic Progress* (Nueva York, 1946), pp. 107, 339; Alfred G. Buehler, *Public Finance*, 3ª ed. (Nueva York, 1948), p. 571; Informe Shoup (Tokio, 1949), pp. 166, 202-203.

⁹ Señalado por Studenski, *loc. cit.*, p. 649. Alvin H. Hansen se refiere también a este punto en su *Fiscal Policy and Business Cycles*, p. 436, soste-

inventario contable anual ni calcular anualmente la depreciación, puesto que el costo total de los bienes de capital queda deducido de los ingresos brutos totales al ser comprados por la empresa. También es aconsejable este impuesto porque cuando los pagos totales por compras son demasiado cuantiosos para ser deducidos de los ingresos brutos totales, el déficit o valor agregado negativo puede arrastrarse para ser deducido del valor agregado de los años sucesivos.¹⁰

4) El impuesto sobre el valor agregado, contrariamente al impuesto sobre la ganancia neta, no discrimina, perjudicándolas, las empresas que emplean más bienes de capital, como, por ejemplo, máquinas que ahorran trabajo, en contraste con las que emplean más trabajo humano; así resulta que impulsa con ello la expansión de bienes de capital sin producir las dificultades de escasez de capital circulante con que suelen tropezar las empresas que necesitan nuevos bienes de capital. Esto es de gran importancia, particularmente en el Japón, en donde es actualmente urgente la necesidad de modernizar las plantas y los equipos.¹¹

5) Otra ventaja muy importante es que asegura un ingreso fiscal estable. Al aplicarse en proporción al volumen de las actividades mercantiles, prescindiendo de la ganancia neta, tanto en las épocas de prosperidad como en las de depresión, los ingresos fiscales no entrañan ningún cambio violento como suele suceder en el caso del impuesto sobre la renta.¹²

niendo que el impuesto sobre el valor agregado se considera superior al impuesto sobre las ventas, por su simplicidad en la administración, sin aportar, sin embargo, ningún argumento que justifique tal afirmación.

¹⁰ Indicado en el Informe Shoup, pp. 202, 204.

¹¹ *Ibid.*, p. 203.

¹² Indicado en el Final Report of the Committee of the N.T.A. on Federal Taxation of Corporations, *Proceedings, N.T.A.*, 1939, p. 567; Studenski, *loc. cit.*, p. 650.

III. *Inconvenientes del impuesto sobre el valor agregado*

Por otra parte, este impuesto tiene los inconvenientes que citamos a continuación:

1) Grava un valor agregado, o porción añadida al ingreso nacional, que, como objeto del impuesto, es en sí mismo justificable desde el punto de vista de la economía nacional, pero que conforme al criterio de la economía privada representa una distribución inequitativa del impuesto entre las distintas empresas, ya que existe una gran diferencia en la magnitud del valor agregado según la naturaleza de las mismas. Aun siendo igual el volumen de las actividades mercantiles o la cantidad del capital invertido, el valor agregado (objeto del impuesto) en cada una de las empresas será mayor cuanto mayor sea su desembolso por salarios. El valor agregado suele ser mayor en una empresa industrial que en una dedicada a la distribución o en una firma de comisionistas y, por lo tanto, el impuesto correspondiente a una empresa que dependa principalmente de la mano de obra será relativamente crecido.

Una medida para contrarrestar los defectos indicados sería el establecimiento de una escala gradual en la tasa del impuesto, según el tipo de negocio; pero ello supondría una forma tributaria muy compleja que perturbaría su administración, puesto que esa escala debería ser muy minuciosa con el fin de asegurar un reparto equitativo del gravamen. Además, eso sería impracticable cuando se tratara de una empresa con subsidiarias de distinta naturaleza. Puede alegarse que el impuesto sobre el valor agregado debería recaer en última instancia sobre los consumidores, lo cual eliminaría los efectos perjudiciales de la desigualdad de cargas entre las empresas. Pero nosotros no estamos de acuerdo con esta opinión, porque la transferencia a los consumidores no siempre se realiza en una economía libre, en la cual la magnitud de los impuestos, en general, puede determinarse por el equilibrio de las influencias económicas en el sentido más amplio de la palabra, y no puede asegurarse de una manera absoluta que este impuesto recaiga siempre sobre los consu-

midores, aunque tal vez suceda así en una economía rigurosamente controlada.

Además, aun en el caso de que sea posible la transferencia del impuesto a los consumidores, todavía deja lugar a críticas porque toma en cuenta la situación de las empresas pero no los intereses de los consumidores en general.

2) Como queda expuesto anteriormente, una de las supuestas ventajas de este impuesto es evitar la piramidación del gravamen. Sin embargo, no puede negarse que pudiera ocurrir la piramidación o duplicación del impuesto en las actividades bancarias y el comercio al mayoreo, por una parte, y el comercio ordinario y las empresas industriales, por otra. Por ejemplo, los intereses recibidos por un banco en compensación de préstamos a las empresas mercantiles constituyen un valor agregado para el banco; por otra parte, este interés queda incluido también en el valor agregado de la empresa en cuestión. Puede decirse, por lo tanto, que esa parte del valor agregado es un doble impuesto que incluso puede ser aplicable también a un comerciante mayorista, al negocio de bienes raíces y a otras empresas.

Cuando el desembolso de una empresa es de tal naturaleza que queda incluido en el valor agregado de otra empresa de carácter mercantil, deberá excluirse del valor agregado total con el fin de evitar que se tome doblemente en consideración; pero no deberá excluirse si la otra empresa no fuera de carácter mercantil, porque de otra forma resultaría que esta parte del valor agregado se dejaría fuera de la tributación desde el punto de vista de la economía nacional. De ahí surge la siguiente duda: ¿en qué forma organizar la administración del impuesto si se establece ese tratamiento discriminatorio según la posición relativa de una segunda parte interesada? Es éste un problema que sólo puede resolverse en la práctica. Admitimos que no es fácil encontrar un método perfectamente equitativo para el cálculo del valor agregado; tampoco es fácil hallar el camino más conveniente para aplicarlo dentro del sistema actual, asegurando

una distribución adecuada del impuesto entre las distintas empresas sin incurrir en duplicaciones u omisiones que se teme pudieran ocurrir en la práctica.

Si revisamos las ideas que predominan en los círculos académicos del extranjero, no encontramos respuestas satisfactorias a la pregunta anterior, sino sólo el planteamiento de problemas. Para citar algunos ejemplos, Studenski, en su mencionada obra, escrita en 1940, dice "El impuesto [impuesto sobre el valor agregado] sería susceptible de éxito especialmente en las empresas manufactureras, de ventas al por mayor, de ventas al menudeo, de transporte y de minería. Su aplicación no puede lograr ese éxito cuando se trata de agricultura y de profesiones liberales, en cuyas actividades el valor agregado consiste principalmente en la retribución de los empresarios por sus propios trabajos y en el pago de intereses sobre sus hipotecas u otras deudas. Sería necesario excluir estas actividades de la aplicación del impuesto que nos ocupa" (*ibid.*, p. 649). Buehler también dice: "Existen varias definiciones de la base impositiva propuesta, pero en ninguna de ellas queda claramente expresado en qué forma debería determinarse, salvo en las empresas industriales y en las comerciales, en donde estaría dada, aparentemente, por la diferencia entre las ventas y el costo de los materiales, suministros y servicios comprados. Algunos de los partidarios del impuesto sobre el valor agregado creen, no obstante, que no puede aplicarse a la agricultura ni a las empresas pequeñas, en las cuales no se lleva una contabilidad adecuada, y que su aplicación a las industrias y empresas financieras es de resultados inciertos" (Buehler, *op. cit.*, p. 571).

Esto equivale a admitir que existen algunas clases de empresas a las cuales es difícil aplicar este impuesto; pero no se sugieren medidas que permitan superar estos obstáculos, y precisamente uno de los aspectos con que deseamos enfrentarnos es el de la resolución de este difícil problema. La sugerencia de Studenski, simplemente de "excluir estas actividades de la aplicación del impuesto que nos ocupa", no es suficiente para resolverlo. ¿Quiere ello decir que no debe

aplicarse el impuesto mercantil a esas empresas? Si es así, ¿cuál es la razón para ello? Si la respuesta es afirmativa, ¿cuál es el mejor método para aplicarles tal impuesto? Estos son los problemas que es preciso resolver.

Cierto es que algunos economistas han elaborado estudios y estadísticas sobre la duplicación o la omisión de ciertas operaciones al calcular el valor agregado en relación con la estimación del ingreso nacional, pero esos estudios son de escasa aplicación práctica, puesto que su principal objetivo es encontrar un camino que permita calcular el ingreso nacional o la producción neta total, y no determinar cuál es el mejor método para aplicar el impuesto a determinadas empresas.

3) El valor de los bienes de capital, existencias, etc., comprados después de la vigencia de este impuesto, debe ser deducido totalmente del valor agregado correspondiente al año en que han sido comprados, o durante los años subsiguientes, pero el valor de los bienes comprados antes de la vigencia del impuesto no debe estar sujeto a tal tratamiento. Esto tampoco parece adecuado. Como consecuencia, las empresas fuertes que trabajan a base de una situación financiera sancada y que logran obtener grandes beneficios y ampliar los bienes de capital estarán menos gravadas por este impuesto que otras empresas de menor importancia. La aplicación de este sistema tributario en las condiciones que predominan actualmente en el Japón, a pesar de que es esencial la modernización de plantas y equipos, favorecería demasiado a las empresas grandes, lo cual contribuiría a acelerar la decadencia de las empresas medias y pequeñas, que, por lo menos en la época actual, constituyen la médula de la economía japonesa, lo que podría originar un grave problema social.¹³

¹³ Esta crítica va dirigida al Informe Shoup y a otros autores partidarios del impuesto sobre el valor agregado, autores que ponen de relieve las ventajas económicas de este impuesto con respecto a las industrias de capital intensivo. Pero la teoría propuesta por Colm en la primera etapa de la discusión sos-

IMPUESTO SOBRE VALOR AGREGADO

4) Mientras se afirma, por una parte, que el cálculo del impuesto sobre el valor agregado es muy sencillo porque no requiere la determinación de la ganancia neta, muchos contadores y negociantes, sobre todo los que intervienen directamente en las grandes empresas, se lamentan de que tendrían que adoptar libros especiales de contabilidad y llevar un sistema contable especial para calcular el valor agregado como objeto del impuesto, lo cual supondría un gran trastorno y sería mucho más laborioso. Afirman que, ya que de todos modos en las grandes empresas se calcula la ganancia neta con el fin de estimar y pagar el impuesto sobre la renta, tanto el que corresponde al personal como el que corresponde a la empresa, sería

tenida sobre este impuesto se apoya fuertemente en las características neutrales del mismo. En su obra de 1935, antes mencionada, propone la adopción del impuesto sobre el valor agregado en lugar del impuesto sobre las nóminas o sobre el capital como método de financiar la compensación del desempleo. Según esta teoría, el impuesto sobre las nóminas (basado en los salarios) y el impuesto sobre el capital (basado en el capital) orillaba a los empresarios a tratar de quedar libres de estos impuestos, recurriendo a factores de la producción ajenos al objeto del impuesto (por ejemplo, en el caso del impuesto sobre las nóminas, el gerente de una empresa mercantil preferirá el uso de maquinaria al empleo de trabajadores), mientras que la evasión del impuesto por tales medios es imposible si se aplica al sistema del impuesto sobre el valor agregado. Colm señala también el problema de si el importe desembolsado en concepto de depreciación debe o no deducirse, al calcular el impuesto sobre el valor agregado; no da, sin embargo, a este respecto, ninguna contestación definida (*ibid.*, pp. 158-161).

Shoup afirma, en su obra de 1943, que, en realidad, al calcular el impuesto sobre el valor agregado debe deducirse la depreciación (Shoup, "Taxes available to avert inflation", p. 90; en Shoup, Friedman y Mack, *Taxing to Prevent Inflation*, Nueva York, 1943), pero no da ninguna explicación concreta con relación al método que debe seguirse. Con referencia a este punto debe observarse que el profesor Shoup, en su discurso inaugural titulado "Tax reform in Japan", caracteriza a este impuesto como "la forma más neutral, desde el punto de vista económico, de los impuestos mercantiles", indicando, entre otras cosas, que: "no perjudica la aplicación práctica de los instrumentos que ahorran trabajo (como resulta con cualquier impuesto aplicado sobre las ganancias); no favorece la mecanización en contra de la mano de obra (como sucede con el impuesto sobre las nóminas)" (*Proceedings, N.T.A., 1949, D. 212*).

mucho más sencillo y cómodo adoptar un sistema que permitiera utilizar los datos ya preparados para el pago de ese impuesto, en caso de aceptarse el impuesto sobre el valor agregado. Es decir, su idea es la de adoptar el "sistema aditivo" en lugar del "sistema deductivo" como método para calcular el valor agregado, al cual nos referiremos más adelante.

Estos son los problemas o los inconvenientes, todavía sin resolver, del impuesto sobre el valor agregado.¹⁴

IV. *Proposiciones para reformar el impuesto sobre el valor agregado*

Se han formulado diversas proposiciones para reformar este impuesto, con el fin de corregir los inconvenientes antes mencionados. Por mi parte, se me ocurren las siguientes:

1) Estas dificultades se atribuyen al hecho de que el impuesto sobre el valor agregado comprende elementos de dos gravámenes: el impuesto sobre las ventas y el impuesto mercantil; en otras palabras, tiene doble carácter de tributación. Esto representa una ventaja al mismo tiempo que una desventaja. Yo propondría aprovechar en la mejor forma posible la naturaleza especial del impuesto, o su doble carácter, en apoyo del Informe Shoup, pero si no es posible despojarlo de sus defectos, creo mejor recomendar su reforma acercándolo en la mayor medida posible a uno cualquiera de los dos extremos, ya sea al impuesto sobre las ventas o al impuesto mercantil, con sacrificio del otro. Si se da importancia a la posibilidad de evitar la piramidación del impuesto, sería conveniente aproximarlo a un impuesto sobre las ventas al detalle; si se da importancia al principio de tributación conforme a los beneficios recibidos, debería aproximarse más a un impuesto mercantil cuya base tributaria esté constituida por signos externos. En el último caso debe admitirse naturalmente la

¹⁴ Hansen señala, como uno de los defectos del impuesto sobre el valor agregado, que éste quizá tienda más que el impuesto sobre las ventas a elevar los precios (Hansen, *op. cit.*, p. 436), pero no presenta ninguna prueba a este respecto.

forma piramidal de la tributación. ¿Cuál de los dos es preferible? A mi juicio, es preferible el impuesto a las empresas mercantiles al impuesto sobre las ventas al detalle, ya que éste entraña una administración más complicada y existe, además, el temor de que se convierta en tributación regresiva como resultado de la traslación de los impuestos al consumidor. Me permito llamar la atención particularmente sobre este punto, por la experiencia nada satisfactoria obtenida en el Japón con respecto al impuesto sobre las ventas. Aproximar el impuesto a un gravamen sobre los negocios responde en mayor medida al propósito fundamental del mismo, esto es, a que sea una compensación por beneficios recibidos.

Por esto propongo que se determine una base tributaria razonable y adecuada para cada tipo de empresa, de forma que constituya un principio fundamental la adopción del valor agregado como base tributaria, y se admita la piramidación de los impuestos si ello es inevitable por la necesidad de racionalizar las cargas, aun cuando es conveniente, de todos modos, poner el mayor empeño por evitar esa forma piramidal.

Así pues, ¿qué método debería adoptarse para calcular el valor agregado en las respectivas empresas? Podría determinarse tomando en cuenta la base del impuesto, y considerando que éste viene a ser una compensación por los beneficios que una empresa recibe de los servicios públicos, siempre que estos beneficios se consideren proporcionales al volumen de los negocios efectuados por la empresa. De ahí que el valor agregado pueda calcularse por un método que permita representar el volumen de las actividades de la empresa en la forma más detallada y exacta posible. Expresándonos en forma más precisa, se obtendría deduciendo de los ingresos brutos de operación los gastos de operación propios del negocio. Se excluirían los ingresos y los gastos no directamente relacionados con las actividades propias de la empresa. A mi juicio es impropio deducir de los ingresos totales todos los desembolsos de una empresa, inclusive aquellos que no tengan relación directa con la naturaleza de la misma, y creo

que si surge algún problema sobre el método de calcular el valor agregado en alguna clase de negocio, en todo caso debe determinarse a base de esta regla general.

La deducción de los desembolsos efectuados para adquirir bienes de capital, en lugar de hacerla de una sola vez al efectuar la compra, debería hacerse por depreciación en la mayor medida posible, con lo cual se eliminaría el defecto tercero anteriormente mencionado. En las empresas que presenten dificultades de carácter técnico para adoptar este método, o en las cuales el volumen de bienes depreciables sea intrínsecamente corto, no hay otro camino que el de adoptar el método de deducir el total de los desembolsos al hacer la compra. Esto debe admitirse como inevitable para formular una valuación, aunque carezca de exactitud y detalle.

2) Volviendo a las opiniones emitidas en los círculos académicos de Estados Unidos, encontramos que Colm y Studenski toman una actitud decidida en favor del impuesto sobre el valor agregado, mientras que otros recomiendan substituirlo por el impuesto sobre las ventas al menudeo; los argumentos en pro de este punto de vista no son necesariamente los mismos, aunque es común a todos ellos afirmar que el impuesto sobre las ventas al detalle, igual que el impuesto sobre el valor agregado, no entraña la piramidación de la tributación. El impuesto sobre las ventas al detalle no da lugar a duplicación de las cargas, puesto que se aplica una sola vez al ser compradas las mercancías por el consumidor. Al mismo tiempo, tiene la gran ventaja de que este impuesto puede aplicarse de tal modo que se dé al consumidor información específica sobre el monto del impuesto que paga. También se afirma que el impuesto sobre las ventas al detalle asume una forma más sencilla y más segura si se considera necesario aplicarlo a los consumidores de acuerdo con el volumen de consumo. Shoup, y también Groves y Buchler, sostienen esta teoría, si bien difieren en cuanto a los puntos a los que conceden importancia. No sostienen que el impuesto sobre las ventas al deta-

lle sea el mejor de los impuestos, sino que es el mejor de los impuestos sobre las ventas.¹⁵

Con referencia a este argumento debe tenerse mucho cuidado, porque creen estos autores que el impuesto sobre el valor agregado, análogamente al impuesto sobre las ventas al detalle, no entraña ninguna duplicación. Sin embargo, como ya hemos indicado, creemos que hay duplicación del impuesto aun en el caso del impuesto sobre el valor agregado. Si se concede importancia al hecho de evitar la duplicación, partiendo de un punto de vista teórico se adoptaría el impuesto sobre las ventas al detalle, cuya principal finalidad es la de aplicar el impuesto al consumidor final; no obstante, se admite que inclusive con este impuesto sería difícil gravar sólo las ventas a los consumidores finales, porque en la práctica es difícil distinguirlas de las ventas a los comerciantes e industriales, quienes, en principio, deberían estar libres del impuesto. De ahí la posibilidad de la piramidación de los impuestos aun en el caso del impuesto sobre las ventas al detalle. Pero éste no es un aspecto teórico, sino de aplicación práctica.

La opinión más autorizada es la contenida en el trabajo elaborado por el profesor Shoup en 1943, en el cual, después de hacer un estudio comparativo del pro y el contra de los distintos tipos de impuestos sobre las ventas —impuestos sobre las ventas en general o sobre la compraventa en general, impuesto sobre las ventas de los industriales, impuesto sobre las ventas al por mayor, impuesto sobre las ventas al detalle, impuesto sobre el valor agregado—, concluye (*ibid.*, p. 91) que el impuesto sobre las ventas al detalle es superior al impuesto sobre el valor agregado o a cualquier otra forma de gravamen sobre las ventas. En su informe de 1949, expresó también su opinión, al hacer una crítica del abolido impuesto sobre las transacciones en el Japón, de que éste tenía el inconveniente de la piramidación de

¹⁵ Shoup, *Taxes Available to Avert Inflation* (1943), pp. 87-91; Groves, *Postwar Taxation and Economic Progress* (1946), pp. 109-110, 284; Buehler, *op. cit.*, p. 571.

los impuestos y de favorecer la combinación vertical de las empresas. Por el contrario, afirma que “el impuesto sobre las ventas al detalle y el impuesto sobre el valor agregado no producen este efecto. Un impuesto sobre las ventas al detalle en todo el territorio nacional, probablemente no puede realizarse en el Japón en la época actual, porque una gran parte del comercio, especialmente en las poblaciones que no son de primera importancia, está en manos de detallistas que llevan una contabilidad inadecuada y que incluso en algunos casos no la llevan. La exclusión de determinado monto de ventas mensuales eliminaría una gran parte de la base del impuesto total” (Informe Shoup, 1949, p. 166).

Al analizar esta parte del informe, teniendo en mente su obra de 1943, y si en el Japón los comerciantes llevaran mejor la contabilidad, podría suponerse que Shoup sería partidario de adoptar el impuesto sobre las ventas al detalle con preferencia al impuesto sobre el valor agregado. No queda muy claro si en realidad es ésta su intención o no, puesto que un impuesto que está considerado como bueno en un lugar y en una época determinada puede convertirse en un impuesto malo en otra época o en otro lugar. Sea como fuere, es de suponer que actualmente es ésta su opinión.

3) Diversos profesores de administración de empresas y empresarios del Japón han propuesto una reforma al método de cálculo del impuesto sobre el valor agregado. Como se indica en el Informe Shoup, existen dos sistemas de cálculo: uno de ellos es el “sistema deductivo”, según el cual el valor agregado se obtiene deduciendo del ingreso total, de un período determinado, los gastos totales efectuados por compras; el otro es el “sistema aditivo”, conforme al cual el valor agregado se obtiene sumando el costo de los factores, es decir, ganancias, intereses, rentas y sueldos y salarios. Contrariamente al informe de Shoup y a la mayoría de los partidarios del impuesto sobre el valor agregado en Estados Unidos, que se inclinan a favor del sistema deductivo, en Japón hay algunos defensores del sistema aditivo. La principal razón para ello es que resulta más

IMPUESTO SOBRE VALOR AGREGADO

conveniente para algunas grandes firmas, porque, por este método, el sistema contable que actualmente está en uso para calcular el impuesto sobre utilidades podría seguir usándose si se aplicara el impuesto sobre el valor agregado, sin necesidad de llevar libros especiales u otro procedimiento especial.¹⁶

No podemos nosotros ser partidarios de esta opinión porque en ello se hace caso omiso del carácter especial del impuesto sobre el valor agregado, que es doble: el de impuesto mercantil y el de impuesto sobre las ventas. Si se concede importancia a este carácter especial, el sistema aditivo no puede adoptarse, sino el deductivo, puesto que uno de los principales motivos para defender un nuevo impuesto, el impuesto sobre el valor agregado, es el de eliminar las dificultades inherentes al impuesto sobre las ventas. En primer lugar, el impuesto sobre las ventas, cualquiera que sea la forma que adopte, no es adecuado desde el momento en que se basa en los ingresos brutos totales o ventas brutas, haciendo caso omiso de los pagos hechos a otras empresas, tales como compras de materias primas, de mercancía, etc.; en segundo lugar, representa una forma piramidal de tributación y, por consiguiente, favorece a las empresas integradas en forma vertical, puesto que grava todas las transacciones cada vez que se efectúen. Evitar esos inconvenientes, manteniendo al mismo tiempo la forma de impuesto sobre las ventas, es el principal punto que se persigue al adoptar el impuesto sobre el valor agregado. Por ello es que el profesor Colm, en su obra de 1935 (*ibid.*, p. 161) denomina al impuesto sobre el valor agregado un "impuesto refinado sobre las ventas".

Si se adopta el sistema aditivo, según el cual el impuesto se aplica a la suma total de las ganancias, intereses, rentas y sueldos y salarios en cada una de las empresas, el impuesto sobre el valor agregado ya no es un impuesto que tome en cuenta las ventas como base de tri-

¹⁶ La obra del profesor Susumu Watanabe, "Computation and taxation of value-added", *Industry Management (Sangyo Keiri)*, febrero de 1950, pp. 24-27. es una defensa del sistema aditivo basada en argumentos detallados.

butación, sino que se convierte en un impuesto similar al impuesto mercantil, perdiendo el aspecto que lo caracteriza como impuesto sobre las ventas, aspecto que está incluido en el concepto del impuesto sobre el valor agregado. Se encuentran numerosos ejemplos en el Japón y en otros países en los que, en épocas pasadas, se tomaban signos externos, tales como el valor de renta de los bienes raíces empleados en la empresa, el número de empleados, las ventas brutas, etc., como base tributaria para el impuesto mercantil. El impuesto sobre el valor agregado calculado por el sistema aditivo no es otra cosa, en sí mismo, que un impuesto mercantil determinado por tales signos externos en una forma elaborada y, por consiguiente, pierde las características del impuesto sobre el valor agregado con sus dos elementos: el de impuesto sobre las ventas y el de impuesto mercantil.

Esta teoría fué defendida con la intención de que algunos efectos perjudiciales quedaran eliminados por la peculiaridad del impuesto sobre el valor agregado, que tiene, como ya se dijo, un doble carácter de impuesto sobre las ventas y como impuesto mercantil, y la preferencia se admitió como una medida compensatoria concreta, haciendo que el impuesto sobre el valor agregado se acerque en la mayor medida posible al impuesto mercantil. Por mi parte, admito la finalidad de esta proposición, pero debe ponerse de relieve que el impuesto sobre el valor agregado basado en el sistema aditivo pierde por completo el carácter de impuesto sobre las ventas, convirtiéndose en impuesto mercantil solamente, el cual es muy diferente del denominado impuesto sobre el valor agregado recomendado en el Informe Shoup.

Además, la duplicación de impuestos entre bancos e instituciones similares y otras empresas no puede evitarse en mayor proporción por el sistema aditivo que por el sistema deductivo. A este respecto se han hecho varias objeciones. Torao Nakanishi, el primer partidario del sistema aditivo en el Japón, expresó su criterio en un destacado trabajo, en el cual proponía tomar el total de cuatro factores de

costo —ganancias, rentas, intereses y sueldos y salarios— como base tributaria para el impuesto sobre el valor agregado, afirmando que los intereses que reciben los bancos, o la renta territorial o por edificios que reciben las compañías de bienes raíces, no deben gravarse puesto que constituyen un factor de costo de otras empresas que los pagan.¹⁷ Con esta base sí puede admitirse que se evita la duplicación del impuesto, pero el gravamen de los bancos y de las empresas hipotecarias sería excesivamente bajo, resultando de ello una distribución injusta de este impuesto entre las empresas. Si quiere eliminarse esta forma inadcuada del impuesto, no puede evitarse la forma piramidal del mismo.

En lugar del sistema deductivo, algunos autores propugnan adoptar, como base tributaria del impuesto sobre el valor agregado, el importe total de los salarios y un monto arbitrario o promedio de ganancias atribuibles al capital activo de la empresa. Esto, no obstante, equivale a un sistema aditivo, del cual no soy partidario por las razones mencionadas anteriormente.

4) Otros autores son partidarios de continuar con el impuesto sobre la renta aplicado hasta ahora en el Japón, y de no adoptar el impuesto sobre el valor agregado; uno de los argumentos que alegan para ello es que, de acuerdo con este último sistema tributario, todas las empresas quedan gravadas, inclusive aquellas que sufren pérdidas, como consecuencia de tomar el valor agregado como objeto del impuesto. Esta observación olvida, no obstante, que el impuesto sobre el valor agregado no se basa en el principio de capacidad de pago, sino en el principio de los beneficios.

Al mismo tiempo, esta forma de impuesto mercantil tiene actualmente otra ventaja en el Japón. De acuerdo con nuestro sistema tributario, las empresas mercantiles están gravadas con impuestos aplicados por tres entidades públicas; el impuesto sobre la renta, personal o sobre sociedades, lo aplica el gobierno nacional; el impuesto

¹⁷ Torao Nakanishi, "Revaluation of assets and value-added in the Shoup Report". *Industry Management (Sangyo Keiri)*, noviembre de 1949, p. 9.

mercantil lo recauda la prefectura, y el impuesto a los habitantes lo aplican los municipios (ciudad, villa o aldea). Cuando estos tres organismos públicos fijan impuestos a las empresas sobre el mismo objeto, es decir, tomando las ganancias o ingresos netos, por ejemplo, como base del impuesto, la parte del ingreso que evade el impuesto aplicado por uno de los organismos públicos escapa también a la tributación aplicada por los demás. Para evitar esta dificultad en el sistema tributario es conveniente, a mi entender, escoger una base tributaria distinta, por lo menos por parte de una de estas entidades públicas. Actualmente en el Japón se toman los ingresos o las ganancias netas como base tributaria, tanto en la estimación del impuesto sobre la renta (así del personal como del que grava a las empresas) aplicado por el gobierno nacional, como en la estimación del impuesto sobre los habitantes aplicado por los municipios. Si se substituye el impuesto sobre las ganancias netas por el impuesto sobre el valor agregado, al tratarse de un impuesto aplicado por una prefectura, entidad inmediata entre el gobierno nacional y los municipios, podrán evitarse los mencionados defectos y al mismo tiempo la base tributaria de este último impuesto podrá adquirir cierta independencia con relación a los impuestos nacionales. Desde el punto de vista de mejorar el sistema tributario total, empleado actualmente en los impuestos nacionales, en los de las prefecturas y en los de los municipios, representará un gran adelanto que las prefecturas apliquen el impuesto sobre el valor agregado. En el Informe Shoup se analizan también los antecedentes que permiten recomendar que el impuesto que las prefecturas apliquen a las empresas sea el del valor agregado y no el basado en ganancias netas; a este respecto dice así: "Recomendamos que se mantenga el impuesto sobre las empresas, pero que sea transformado con objeto de que pueda cubrir dos finalidades: 1) suavizar algo la fuerte presión acumulada que se ejerce sobre las ganancias netas cuando éstas se adoptan como base tributaria; 2) simplificar la administración e independi-

zarla, en principio, de los administradores del impuesto del gobierno nacional" (Informe Shoup, p. 201).

V. *El sistema del impuesto sobre el valor agregado en el Japón*

En los capítulos anteriores hemos puesto de manifiesto los problemas de carácter general que envuelven al impuesto sobre el valor agregado, los que son objeto de discusión y las medidas propuestas para resolverlos. El proyecto original del impuesto sobre el valor agregado formulado por el gobierno japonés, que en principio se esperaba entraría en vigor desde 1950, es el resultado de una tarea intensa encaminada a solucionar los problemas antes mencionados. Sin embargo, no se puede pretender que los difíciles problemas planteados actualmente han sido todos resueltos en dicho proyecto. Debería explicarse, tal vez, a grandes rasgos, el proyecto original.¹⁸

1) El impuesto sobre el valor agregado será aplicado sobre el valor agregado de las empresas (puesto que ese valor agregado es la base tributaria), gravando la prefectura en cuya población esté localizada la empresa, a las personas físicas y morales que operen un negocio.

2) Los negocios sujetos a este impuesto deben dividirse en tres categorías a saber: la primera comprende todo el comercio e industria en el sentido más amplio de la palabra, incluyendo los 36 tipos siguientes: venta de mercancías, bancos, financieras mutualistas (*mujin*), fideicomisos, seguros, préstamos de dinero, fianzas, préstamos de mercancías, industrias de transformación, suministro de energía eléctrica, suministro de gas, canteras, radio y radiodifusoras,

¹⁸ El plan original del impuesto sobre el valor agregado formaba parte del proyecto de ley para reformar el impuesto local. Denegado en la séptima sesión del Parlamento durante la primavera de 1950, fué presentado otra vez, y aprobado, en la octava sesión (extraordinaria) durante el verano del mismo año. Hay que observar, no obstante, que este impuesto no se pondrá en vigor hasta el 1º de enero de 1952.

transporte, carreteras, canales, muelles, fondeaderos, estibadores, almacenes, contratistas, imprentas, editoriales, fotografía, casas de hospedaje, hoteles, restaurantes, intermediarios, agencias, corretajes, comisionistas, cambio de moneda, espectáculos, deportes que se practican bajo techado, parques de diversiones y otros negocios de naturaleza similar. Los que están incluídos en la segunda categoría son: industrias agrícolas y pesqueras, incluyendo la cría de ganado, la pesca y otros de naturaleza similar. Los incluídos en la tercera categoría son: las profesiones liberales y otras ocupaciones especiales, incluyendo las 19 siguientes: médicos, dentistas, farmacéuticos, parteras, veterinarios cirujanos, abogados, consultores judiciales, consultores administrativos, notarías, abogados especializados en patentes, consultores fiscales, contadores públicos titulados, contadores públicos, supervisores de proyectos, peluquerías y salones de belleza, escuelas de arte, baños públicos, periódicos y otros de naturaleza similar.

Estarán exentos los siguientes: *a)* los negocios dirigidos por el Estado y por las entidades públicas; *b)* los negocios incluídos en la segunda y tercera categoría dirigidos por personas morales académicas, etc.; *c)* los dirigidos por la National Railway Corporation, la Japan Monopoly Corporation, el Peoples' Finance Bank y otros organismos públicos de naturaleza similar; *d)* agricultura, siveicultura, minería y placeres mineros; *e)* los negocios de la segunda categoría dirigidos por trabajadores individuales.

3) La base tributaria será el valor agregado de la empresa, calculado deduciendo del importe total de las ventas, el importe de gastos específicos, calculados uno y otro de la manera siguiente:

Se considera como ventas totales (importe total del ingreso bruto) el importe total procedente de las ventas de mercancías o ingreso de dinero obtenido como retribución de servicios relacionados con el negocio, y las ventas de activo fijo, y otros ingresos subsidiarios al negocio (por ejemplo, ingresos en concepto de seguros

IMPUESTO SOBRE VALOR AGREGADO

sobre la propiedad, subsidios concedidos por los gobiernos nacional y local, etc.), excluyendo los intereses, los dividendos y las rentas territoriales y por edificios, con el fin de evitar la duplicación del impuesto. En cambio, los intereses y los dividendos recibidos por los bancos, las instituciones financieras mutualistas, las sociedades de fideicomiso o inversión, compañías de seguros y los prestamistas estarán gravados por el impuesto, ya que estos ingresos forman parte de las operaciones propias de esos negocios. A este respecto, surge el problema de la duplicación del impuesto que existe entre estos negocios y otros que pagan intereses y dividendos. Con referencia a las rentas territoriales y por edificios, sin embargo, no se gravan aun cuando sean recibidos por empresas dedicadas a préstamos sobre bienes raíces. Así, pues, se logra evitar la duplicación del impuesto; pero, como consecuencia, es injusto por cuanto las empresas de préstamos a la construcción, por ejemplo, estarán exentas de este impuesto. La exención de esos ingresos se funda principalmente en que el impuesto municipal sobre la propiedad (impuesto sobre bienes raíces) grava intensamente esta clase de negocios, ya que poseen, como es natural, grandes cantidades de bienes raíces. No obstante, es injusto dejar que una empresa dedicada a préstamos a la construcción esté completamente exenta del impuesto mercantil. La tendencia que se observa en el sistema tributario a presionar demasiado esta clase de negocios, puesto que están gravados también por un fuerte impuesto municipal sobre la propiedad, se evitaría mediante algunas medidas compensatorias; es aconsejable aplicar también sobre esta clase de negocios un impuesto mercantil, en cualquier forma que sea, por medio del impuesto sobre el valor agregado.

Se entiende por gastos específicos los gastos totales propios de la empresa, como: *a*) gastos para la compra de tierras; edificios; activo fijo amortizable siempre que no se trate de casas; mercancías; productos semielaborados; materiales; enseres; y *b*) otros gastos, por ejemplo, honorarios; gastos de almacenaje; gastos por utilización (excluida la renta territorial y renta de los edificios); intereses ban-

carios, instituciones financieras mutualistas, compañías de fideicomiso, compañías de seguros y prestamistas; primas de seguros sobre la propiedad; gastos de reparación y de operación; gastos de publicidad; gastos de transporte y comunicaciones; gastos por fuerza motriz, agua, luz y calefacción; impuestos y cargas públicas (excluido el impuesto personal sobre la renta, el impuesto sobre las empresas, impuesto sobre el valor neto, el impuesto de sucesión, impuesto sobre los habitantes, multas; etc.); los pagos a la Tesorería Nacional (por ejemplo, ganancia por precios diferenciales) y otros gastos de naturaleza similar. Los desembolsos efectuados en calidad de intereses por una empresa que no sea negocio bancario o similar, y también todas las rentas territoriales y por edificios, no pueden deducirse como gastos, puesto que estos intereses y rentas se consideran como incluido en el valor agregado de la empresa que los paga y por ello deben quedar gravadas por el impuesto.

Lo antedicho representa el método de cálculo del importe total de las ventas brutas y de los gastos totales, según el cual se plantean problemas tan irracionales como los siguientes: si el activo fijo o las existencias que fueron compradas antes de poner en vigor el impuesto se venden después de vigente, los ingresos procedentes de la venta de esos bienes quedarán incluidos en el valor agregado, mientras que los gastos por la compra de tales propiedades, efectuados anteriormente, no quedarán deducidos. Para corregir ese defecto, puede adoptarse cualquiera de las medidas siguientes: *a)* calcular el valor de todo el activo que posee la empresa al entrar en vigor el impuesto que nos ocupa, y deducirlo, como gastos, al calcular el valor agregado, y el importe de la venta de los bienes, si se venden más tarde, considerarlo como ingresos; *b)* tomando como límite la época de la compra, no considerar como ingreso, en caso de ser vendidos, el importe de la venta de los bienes de la empresa comprados antes de entrar en vigor el impuesto.

Cualquiera de estos dos métodos parece razonable, pero ambos son complicados y difíciles tanto en el cálculo como en el procedi-

IMPUESTO SOBRE VALOR AGREGADO

miento de decidir la época de compra de los bienes, cuando ésta se ha efectuado anteriormente a la vigencia del impuesto. Tal aspecto irracional en el sistema japonés se debe a la urgencia con que se resuelve la administración tributaria.

4) Sólo durante el año fiscal 1952-1953, las empresas que se citan a continuación pueden escoger como base tributaria el método mencionado anteriormente o el sistema de multiplicar el total de los ingresos brutos por las siguientes tasas: 45 % para los bancos; 45 % para las empresas financieras mutualistas; 100 % para las empresas de fideicomiso;¹⁹ 17 % para las empresas de seguros de la propiedad; 15 % para los seguros de vida; 50 % para el transporte; 40 % para los ferrocarriles y tranvías locales; 50 % para los almacenes. Esta medida excepcional procura evitar que pudiera recaer un impuesto excesivo sobre tales empresas en caso que el valor agregado se calculara por el método ordinario.

5) Las empresas cuyo valor agregado anual sea inferior a 90,000 yens quedarán exentas del impuesto.

6) La tasa general del impuesto será del 4 % para el valor agregado de los negocios de la primera categoría, y el 3 % en la segunda y tercera categorías. La tasa aplicable no podrá exceder, en ningún caso, del 8 % y el 6 % respectivamente.

7) Cuando el importe de los gastos exceda del importe total de las ventas, la parte excedente, es decir, el valor agregado negativo,

¹⁹ Los ingresos brutos totales de una compañía fiduciaria representan, en este caso, lo que se llama remuneración del fideicomiso y constituyen los ingresos brutos totales procedentes de la custodia o disposición de los bienes depositados en fideicomiso menos los intereses pagados a los participantes del mismo. En la banca la base tributaria está compuesta por los ingresos brutos totales, incluidos los intereses sobre depósitos pagados a los depositantes, mientras que, en el caso del fideicomiso, por el contrario, los intereses están ya deducidos del importe de la base tributaria. Esta es la razón por la cual el 100 % de la remuneración del fideicomiso constituye la base tributaria del mismo.

será arrastrada para ser deducida del importe del valor agregado que se obtenga en los cinco años subsiguientes.

8) El impuesto se pagará a plazos y por declaración presentada por los propios contribuyentes, como en el caso del impuesto sobre utilidades de las empresas, el impuesto personal sobre la renta, etc.

9) Si la empresa tiene oficinas o talleres, etc., en más de dos prefecturas, el importe total del valor agregado será distribuido por las prefecturas respectivas, como regla general, en proporción a las nóminas, y las prefecturas determinarán el importe del impuesto, excepto en las industrias de transformación, suministro de electricidad, suministro de gas, carreteras, canales, muelles, fondeaderos y estibadores, en los cuales la mitad del valor agregado total se repartirá en proporción a las nóminas y la otra mitad de acuerdo con el valor del activo fijo.

10) En el proyecto original del impuesto, presentado al Parlamento en abril de 1950, los ingresos procedentes del impuesto sobre el valor agregado, correspondientes al año fiscal 1950-1951, se estimaron en 41,964 millones de yens, suma algo inferior a la alcanzada por los ingresos procedentes del impuesto mercantil (basado en las ganancias netas), que en 1949-1950 fué de 43,174 millones. Teniendo en cuenta que con el sistema del impuesto sobre las transacciones nacionales, que alcanzó la suma de 45,100 millones de yens y fué abolido desde el 1º de enero de 1950, las cargas tributarias quedaron reducidas, se esperaba que el impuesto sobre las empresas se reduciría, en total, en más del 50% con relación al año anterior. Claro está, sin embargo, que desde el punto de vista individual algunas empresas sufrieron un aumento en su carga tributaria. La estimación presupuestal del impuesto sobre el valor agregado para 1950-1951, que encabezaba la lista de los impuestos aplicados por las prefecturas, representó el 59% del ingreso total procedente de estos impuestos, ingreso que para el mismo período se calcula en 75,431 millones de yens.