

# Impuesto de Sociedades versus Impuesto sobre el valor añadido: El caso de U. S. A.

**JOSE MANUEL GUIROLA LOPEZ**

Doctor en Derecho. Profesor de la Cátedra de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Facultad de Ciencias Políticas y Sociología de la Universidad Complutense.

«El impuesto sobre el valor añadido, como forma de gravar el gasto, es del género de los impuestos indirectos y de la especie del impuesto sobre el volumen de ventas ennoblecido, alcanzando una elevada cotización en los sistemas fiscales y cuya propuesta no es, en definitiva, sino un intento de reunir las virtudes que caracterizan las diferentes modalidades de la imposición sobre el volumen de ventas.»

Ricardo Calle Saiz: *El impuesto sobre el valor añadido y la C. E. E.*

## 0. INTRODUCCION

El 22 de octubre de 1979, el demócrata por Oregón, A. Ullman, presentó ante el Congreso de los Estados Unidos un proyecto de ley de reforma fiscal que tenía por finalidad posibilitar el establecimiento de un impuesto sobre el valor añadido (IVA) en U.S.A., similar al existente en los países de la Comunidad Económica Europea.

Partiendo de la afirmación de que una reforma fiscal siempre conlleva la modificación de la situación de la economía nacional, es preciso reconocer que el establecimiento de un sistema fiscal en el que se incluya un impuesto sobre el valor añadido del tipo europeo —gravamen regulado en el comercio internacional por los acuerdos del GATT, con los que se posibilitan ajustes fiscales en frontera— producirá importantes variaciones en la economía de los países que comercian con el país que reforma su legislación. Dicho de otra forma, es necesario reconocer la gran importancia que un hecho de esta naturaleza puede tener en la economía interna de los Estados Unidos, así como en su comercio internacional, y, en consecuencia, en la economía de los países que con él mantienen intercambios comerciales.

De acuerdo con estas premisas, consideramos que la reforma propuesta por Ullman será objeto de especial atención por parte de los países miembros de la Comunidad Económica Europea, estados que —vía su comercio internacional y dada su estructura fiscal— se encontrarán económicamente afectados si la proposición de ley llega a formar parte del ordenamiento jurídico estadounidense.

Por otra parte, pensamos que desde la específica situación española de ser, por un lado, un Estado no miembro de la C.E.E. —aunque con claros propósitos de conseguir su integración en la Comunidad— y, de otro, el tener en curso una reforma fiscal en la que se contempla un impuesto sobre el valor añadido, el conocer el contenido y evolución del proyecto del IVA en U.S.A. tiene una importancia trascendental.

Creando en esa importancia, tanto para la cercana C.E.E. como para España, hemos estimado conveniente abordar este trabajo, en el que se analizará el texto del proyecto de ley, estudiándose sus antecedentes históricos, así como algunos de los efectos económicos que conllevará su implantación.

En el epígrafe primero se realiza una síntesis general de la historia del IVA en EE.UU., haciéndose una comparación con la evolución de este impuesto en Europa. Se observa que, mientras en Europa el IVA se consolida como un importante impuesto indirecto, en U.S.A. se intenta configurar dentro del terreno de los impuestos directos. El segundo epígrafe se destina al análisis descriptivo del proyecto presentado por Ullman, para enunciar en el tercer epígrafe algunos de los efectos económicos que la implantación del IVA producirá en la economía de los Estados Unidos. Por último, destina un cuarto epígrafe para conclusiones.

## I. LA SUSTITUCION DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES POR EL IVA EN U.S.A.: UNA HISTORIA

Cuando se contempla la imposición sobre el valor añadido desde una perspectiva histórica es necesario distinguir dos evoluciones perfectamente diferenciadas: una, la que se desarrolla en Europa —más concretamente en la Europa comunitaria—, y otra, la que

se produce en la literatura hacendística estadounidense. Para la concepción europea ha sido tradicional considerar el impuesto sobre el valor añadido como un ennoblecimiento del impuesto sobre el volumen de ventas, circunscribiéndolo, en consecuencia, al campo de la imposición indirecta. El planteamiento estadounidense, por el contrario, ha sido defender la imposición sobre el volumen de ventas desde la consideración de los impuestos directos, planteándolo como una alternativa del Corporation Income Tax.

Si repasamos la historia del impuesto sobre el volumen de ventas en Europa, no es posible ir más allá de la fecha de 1916 para encontrar un antecedente importante de este gravamen. Es, en concreto, en este año, cuando la Hacienda Pública alemana incorpora —dadas sus necesidades de obtener mayores ingresos— un impuesto múltiple sobre el volumen de ventas, de muy similares características a nuestra antigua y tan criticada «alcaba» castellana. Fue necesario, sin embargo, que pasaran tres años para que se produjera un primer intento de modificar este gravamen, tratando de convertirlo en un impuesto sobre el valor añadido. Es, precisamente, en el año 1919 cuando el asesor del Ministerio de Hacienda alemán, Carl Fiedrich von Siemens, realiza un estudio sobre lo que él denominaba ennoblecimiento del impuesto sobre el volumen de ventas, proponiendo su sustitución por este gravamen ennoblecido (1). El proyecto de von Siemens planteaba eliminar del impuesto sobre el volumen de ventas el carácter acumulativo del tributo, tratando de gravar exclusivamente el valor añadido en cada una de las fases del proceso productivo.

Pero este primer intento de ennoblecimiento del impuesto no obtiene, al menos de forma inmediata, el beneplácito de las autoridades alemanas. Para los responsables de la economía alemana de 1919 no era posible renunciar a ninguno de los ingresos que se obtenían a través de su vigente cuadro tributario —efecto que se producirá inevitablemente con la sustitución—, considerando, en consecuencia, que la modificación propuesta por el asesor del Ministerio de Hacienda no era posible en la Hacienda alemana de aquella época.

Si en nuestro recorrido por la historia del IVA en Europa ob-

---

(1) Vid. Carl FIEDRICH VON SIEMENS: *Veredelte Umsatzsteuer*, 2.ª edición, 1921.

serváramos los años inmediatamente siguientes a la fecha en que von Siemens presenta su proyecto y nos atreviéramos a establecer un juicio sobre el futuro de este tributo, sería obligatorio afirmar que el establecimiento del impuesto sobre el valor añadido no tendría muchas posibilidades de triunfar. Esta afirmación —que con una contemplación más amplia del período analizado sería falsa— tendría su validez en el hecho de que desde 1919 hasta 1953 no se producen nuevas aportaciones de relieve al estudio de von Siemens.

Es precisamente en esa segunda fecha, 1953, cuando en Francia se publica la obra de Maurice Lauré *La Taxe à la Valeur Ajoutée*, que meses más tarde permitiría a las autoridades francesas elaborar una legislación nacional del impuesto sobre el valor añadido (2). De esta forma aparece por primera vez en Europa un texto legal que, siguiendo la primitiva aportación de von Siemens, contempla el ennoblecimiento del impuesto sobre el volumen de ventas, y, en consecuencia, nace un primer impuesto sobre el valor añadido por la vía de los impuestos indirectos.

Transcurridos hoy veintisiete años desde la publicación de la obra de Lauré, se puede contrastar la prodigiosa importancia que este impuesto ha ido adquiriendo en la fiscalidad de los países miembros de la Comunidad Europea. Muchas han sido las razones que se han dado para justificar el desarrollo de este tributo, que se ha venido a calificar como «primer impuesto europeo».

Considero, sin embargo, que todas estas razones pueden ser reducidas a dos, una de orden estrictamente nacional y otra de carácter internacional. Corresponde al ámbito nacional el que el IVA —en su versión europea— se haya mostrado como un eficaz instrumento para el crecimiento de la inversión y el desarrollo económico. En el campo internacional, la razón más poderosa ha sido su prodigiosa contribución a la armonización fiscal de la CEE, cuestión que era fundamental para el propio desarrollo de un mercado común. Es así que el profesor Fuentes Quintana ha afirmado: «Si el objetivo del proceso de integración europea consiste en lograr un mercado común al que tengan acceso igualmente viable todos los posibles concurrentes nacionales que integran ese merca-

---

(2) Vid. Maurice LAURÉ: *La Taxe à a Valeur Ajoutée*, Lib. du Recueil Sirey, París, 1953.

do, es evidente que las discriminaciones de trato tributario pueden distorsionar ese acceso igual, circunstancia que obliga, bien sea a introducir mecanismos de compensación que palién, o eliminen si es posible, la distorsión, o bien a armonizar los cuadros impositivos nacionales» (3).

Abundando un poco más en la importancia que, como decimos, ha tenido este impuesto en la literatura hacendística europea, citar únicamente la afirmación de Frikz Neumark diciendo que el impuesto sobre el valor añadido, en su versión consumo, formaría parte junto con los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las personas jurídicas, el impuesto sobre el patrimonio y el de sucesiones, de lo que él denomina como un sistema fiscal ideal (4).

Creemos que con esta consideración de Neumark se puede resumir lo que ha sido la tendencia generalizada de las aportaciones hacendísticas comunitarias, consistentes en dar un relevante protagonismo e importancia al impuesto sobre el valor añadido.

Descrita hasta aquí la evolución del impuesto sobre el valor añadido en Europa, pasamos al análisis del camino histórico que esta figura impositiva ha seguido en la Hacienda estadounidense.

Como ya hemos indicado, las diferentes aportaciones teóricas realizadas por los hacendistas norteamericanos —más estrictamente anglosajones— han girado alrededor de considerar que la figura impositiva sobre el valor añadido debería de enmarcarse, en contraposición con la corriente comunitaria, en el campo de los impuestos directos.

El primer antecedente de esta tendencia se puede encontrar en el año 1921, fecha en la que el profesor de la Universidad de Yale, Th. Adams, publica en la revista *Quarterly Journal of Economic* su trabajo «Fundamental Problems of Federal Income Taxation», en el que se postulaba la creación de un nuevo tributo que gravara las ventas totales de las empresas, pero autorizando que se deduzcan los impuestos pagados a otras empresas por las compras que

---

(3) Vid. Enrique FUENTES QUINTANA: «Prólogo a la obra de Ricardo Calle Sáiz», *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1969.

(4) Vid. Frikz NEUMARK: *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

son necesarias para su producción, incluyéndose en estas compras las adquisiciones del equipo capital (5).

De esta forma, el profesor Adams se manifestaba partidario de la creación de un impuesto sobre el valor añadido, pero por la vía de la imposición directa. En este caso, al igual que vimos que ocurrió en la versión europea, fue necesario que transcurriera un buen número de años para que el proyecto del profesor Adams pasara de ser de una simple aportación teórica a una realidad jurídica impositiva. Es cierto, sin embargo, que desde la fecha de la publicación de «Fundamental Problems of Federal Income Taxation» hasta 1953, año en el que en el estado de Michigan se implanta esta figura impositiva (permaneciendo vigente hasta 1968 en que sería derogada), se produce una abundante e importante literatura hacendística sobre este tema. Es de destacar las aportaciones realizadas por Gerhard Colm, C. J. Tobin, Paul Studenski, así como los trabajos realizados por la comisión Shoup, que, en su propuesta a la reforma tributaria del Japón, proponía la inclusión de este gravamen en su sistema fiscal (6).

Pero es en los años sesenta cuando se va a desarrollar un conjunto de aportaciones que tratan de analizar a fondo las cuestiones concernientes con la figura del IVA en su concepción estadounidense. Es en esas fechas cuando se elabora un proyecto de reforma tributaria por Knorr y Baumol, trabajo que, como ha indicado E. Fuentes Quintana, «fue el despertador energético para los hacendistas americanos, que multiplicaron en los años siguientes los proyectos reformadores basados en el IVA, la mayoría de ellos coincidentes en aproximarse al problema desde el conocido enfoque estadounidense del gravamen del valor añadido, consistente en examinar el caso como una alternativa al «Corporation Tax» (7).

Pero quizá el trabajo más importante a destacar es el realizado por el equipo de investigación NBER, dirigido por Jh. Bossons y C. S. Shoup. En esta investigación se plantea, por primera vez, la evaluación de la estructura fiscal desde un marco de equilibrio ge-

---

(5) Vid. THOMAS S. ADAMS: «Fundamental Problems of Federal Income Taxation», *Quarterly Journal of Economics*, vol. 35, 1921.

(6) Vid. SHOUP: *Report on Japanese Taxation*, Tokio, 1949.

(7) Vid. ENRIQUE FUENTES QUINTANA: «Prólogo a la obra de Ricardo Sáiz», *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1969.

neral (8). En un informe que elaboran en 1969 se muestran partidarios de la sustitución del IVA-CIT. Consideran que este cambio es urgente, basándose fundamentalmente en dos motivos: Uno, la falta de satisfacción general que existe con respecto al sistema fiscal vigente, y dos, los resultados ineficaces de algunas políticas económicas adoptadas en los años sesenta, teniendo un papel destacado en estas críticas las modernas teorías del crecimiento económico.

Puede afirmarse que las teorías que se desarrollan en esas fechas y las que se producen en nuestros días, van encaminadas a plantear, a través de la reforma del sistema fiscal, una solución a los problemas económicos de la sociedad norteamericana, problemas que, como es lógico, giran en torno a dos cuestiones: Sobre la estructura económica interna de los Estados Unidos y sobre el papel que puede jugar la economía estadounidense en el comercio internacional.

Si bien es cierto que las dos vertientes del problema —la nacional y la internacional— han estado presentes en la historia de los intentos reformadores de los hacendistas estadounidenses, no es menos cierto que los temas del comercio internacional han adquirido un mayor protagonismo desde los acuerdos del GATT que regulan los intercambios comerciales de la vida internacional.

Es necesario recordar que las reglas III y XVI de los vigentes acuerdos del GATT permiten ajustes fiscales en fronteras para el impuesto sobre el valor añadido, prohibiéndolos, por el contrario, para el impuesto sobre el beneficio de sociedades. Dicho de otro modo, que aquellos productos que en su país de origen hayan sido gravados por el IVA nativo, podrán desgravarse de él en la frontera del país que los importa, quedando gravados con el IVA que en el país importador esté vigente para ese producto, y no permitiéndose estos ajustes para el impuesto de sociedades.

El criterio que el GATT ha seguido para imponer estas normas sobre la imposición indirecta, y que en definitiva discriminan al impuesto sobre el valor añadido del impuesto sobre el beneficio de sociedades, han sido justificadas a través del polémico tema de la traslación del impuesto sobre los precios. Se ha mantenido el criterio tradicional de que el impuesto sobre beneficios de sociedades

---

(8) Vid. Jh. BOSSON y C. S. SOUP: «Informe NBER», USA, 1969.

no se trasladaba sobre los precios mientras que, por el contrario, en el impuesto sobre el volumen de ventas sí que se producía este efecto de traslación sobre los precios.

Era evidente que estas normas del GATT perjudicaban a los productos norteamericanos en su competitividad en el mundo internacional —en concreto con aquellos países que tenían en su legislación incluido el IVA— y, en consecuencia, han sido continuos los intentos de las autoridades estadounidenses de modificar estas normas, o al menos, de paliar sus efectos. Es por este camino por el que en 1971 se producen las D.I.S.C. (Domestic International Sales Corporation) destinadas a conseguir una protección a las sociedades norteamericanas que se dedicaran a la exportación y reunieran determinados requisitos. Consistían estas medidas en aplazar la exigencia de la cuota del impuesto de sociedades en un 50 por 100 de los beneficios de la exportación, aplazamiento que se convertía normalmente en perpetuo. Como reacción inmediata a estas medidas proteccionistas, los países miembros del Mercado Común manifestaron su disconformidad con este planteamiento, indicando que el mismo iba en contra de las normas del GATT.

Es fácil comprender que estando las cosas del modo hasta aquí expuesto, a Estados Unidos únicamente le quedarán dos soluciones: Una, conseguir que los acuerdos del GATT se modificaran de tal forma que permaneciendo la estructura fiscal estadounidense inalterada no sufriera las discriminaciones que venía padeciendo en su comercio internacional, y dos, proceder a una reforma fiscal en la que se incluyera un IVA del tipo comunitario.

Hoy, tras conocer el proyecto de Ullman —y después de intentar infructuosamente modificar las normas del GATT— se puede decir que los Estados Unidos han tomado la segunda de las vías: reformar su estructura fiscal dando entrada a un impuesto sobre el valor añadido por la vía de la imposición indirecta. Con este impuesto se busca solucionar los problemas de ámbito internacional, así como utilizarlo como instrumento para mejorar diferentes aspectos de la vida económica interna estadounidense.



## 2. *El proyecto USA del IVA*

Si el actual proyecto de ley, presentado por Ullman al Congreso de los Estados Unidos sobre el impuesto de valor añadido llega en su día a convertirse en ley y no es modificado en su esencia, se puede afirmar que los Estados Unidos habrán incorporado definitivamente a su sistema tributario un impuesto sobre el valor añadido de acuerdo con la más estricta ortodoxia europea. Esta afirmación es fácil de aceptar si atendemos a la definición que en el texto del proyecto se hace sobre el contenido del futuro tributo. Se afirma, en la sec. 4001, correspondiente al subcapítulo A del texto del proyecto, que el nuevo impuesto gravaría el valor añadido de las ventas de propiedad y los servicios de cada una de las etapas de la producción y distribución, incluyéndose la etapa de ventas al por menor.

De esta definición recogida del texto del proyecto es necesario matizar, ampliar y analizar algunas cuestiones que consideramos de interés. Es así que, en primer lugar, vamos a intentar delimitar más específicamente cuáles son las acciones que estarán afectadas por este tributo. En este sentido hay que destacar que el proyecto ha mantenido un triple criterio diferenciador: Uno, de carácter cualitativo, haciendo referencia a qué es lo que se transacciona; otro, de ámbito geográfico —de localización—, indicando dónde se realiza la transacción, y, por último, uno de carácter personal, diferenciando quién es el que realiza la transacción. De este modo se indica que transacción sujeta a gravamen será: *a)* La venta de propiedad en los Estados Unidos; *b)* La realización de un servicio en los Estados Unidos, y *c)* La importación de la propiedad a Estados Unidos por una persona sujeta a impuesto en una transacción de tipo comercial.

Se hace obligado ahondar en algunas de las cuestiones que se han planteado.

El concepto «venta de propiedad» que está contenido en el proyecto de ley, pretende tener un significado más amplio que el que normalmente se le da. De este modo, se considerarán como tal: *a)* El intercambio de propiedad; *b)* La transferencia de propiedad a un empleado como compensación; *c)* La transferencia de la propiedad empresarial a un empresario; *d)* Los regalos de la propiedad

empresarial, y e) Determinadas transacciones gubernamentales y de organismos paraestatales. Al hablar de propiedad, el proyecto se está refiriendo a un tipo de propiedad tangible.

Por otro lado, el término «realización de servicios» no sólo incluirá los servicios personales remunerados sino que se incluirán en este concepto las siguientes cuestiones: a) Permitir el uso de la propiedad; b) El intercambio de los servicios propiamente dichos; c) Concesión del derecho a la realización de un servicio; d) El acuerdo de no competir o acuerdos similares; e) La utilización de una propiedad o servicio empresarial por el empresario; f) Los regalos por servicios empresariales; e) Determinadas transacciones gubernamentales y de organismos paraestatales. Se indica como elemento no afectado por el ámbito de aplicación del tributo, la realización de servicios de un empleado para su jefe.

Con referencia al contenido que la ley da a «transacciones de tipo comercial» hay que manifestar que se considerarán como tales: a) Toda transacción realizada por una sociedad. A este punto se plantean algunas excepciones dependiendo del tipo de sociedad y de la actividad que se desarrolle normalmente; b) Toda transacción realizada por cualquier persona relacionada con una empresa; c) La venta o arrendamiento de la propiedad, incluso aquella que se realice por un consumidor independiente, es decir, que no sea realizada por una empresa ni por persona relacionada con una empresa. Al mismo tiempo, y en referencia con este tema, se dice que aquellos artículos importados por un consumidor que estuvieran exentos de aranceles no serían afectados por el nuevo IVA.

Consideramos aquí el contenido del término «persona sujeta a impuesto» que en este proyecto se establece. Se considerará como tal: a) A toda persona relacionada con una empresa o con una transacción de tipo comercial; b) A toda empresa, y c) Los organismos estatales o paraestatales en determinadas ocasiones.

Por último, una vez hecha la referencia a los criterios cualitativo y personal, es obligado hacer una mención al tema de la localización. En esta cuestión la futura ley hace una diferenciación, según se trate de transacciones de propiedades o prestaciones de servicios. Se indica que la venta de propiedad se considerará generalmente como realizada en los Estados Unidos si la entrega de la propiedad tiene lugar dentro de los Estados Unidos; para el caso

de propiedad real, la venta se consideraría que tuvo lugar en el sitio donde dicha propiedad está situada. Con referencia a los servicios, el texto indica que se considerará que tienen lugar donde éstos se realicen. Para el caso en que los servicios se realicen fuera y dentro de los Estados Unidos el criterio que se establece es considerar que se realizan en los Estados Unidos si, como mínimo, el 50 por 100 de ellos se lleva a cabo en el territorio estadounidense. Si el 50 por 100 no se alcanza se considerarán realizados fuera de los Estados Unidos.

Una vez analizados los bienes y servicios que estarán afectados por este futuro impuesto es necesario profundizar en el concepto de valor añadido que el proyecto de ley establece.

El criterio que en esta cuestión ha seguido el autor del proyecto de ley, es gravar el valor de la propiedad o servicio que se ha vendido, en un tanto por ciento, e incluirlo en el precio que se cobra al cliente. Cada empresa de la cadena de producción y distribución recibiría un crédito para el IVA que se pagaría previamente mediante la compra de propiedad o servicios a otras empresas. Por tanto, las empresas pagarían un impuesto neto sobre el valor añadido a los productos o servicios que ellos venden.

De acuerdo con el proyecto, la cantidad sujeta a impuesto, sobre la cual se deberá pagar el impuesto sobre el valor añadido, será el precio que se cobrará por la propiedad o por el servicio. Este precio incluiría los costes de transporte y otras cantidades pagaderas al vendedor, pero no se podría incluir, por el contrario, cualquier interés o coste que se haya producido mientras el capital estuvo inactivo. Para el caso en que se realice un intercambio de propiedad o de un servicio, la cantidad sujeta a impuesto sería el valor del mercado para esa propiedad o servicio.

En el caso de importaciones, se establece como cantidad sujeta a impuesto el valor de aduana más los aranceles que le correspondieran. Si no existiera valor de aduana, la cantidad se establecería por el valor del mercado.

Por último, la ley establece, en relación con la determinación de la cantidad sujeta a impuesto, un régimen especial para propiedades de segunda mano. Dice el proyecto que cuando una persona sujeta a impuesto compra propiedades de segundo mano de un

consumidor para su reventa, la cantidad sujeta a impuesto sería la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra.

Definida la cantidad objeto de impuesto, procede estudiar, seguidamente, el tipo de gravamen que el proyecto establece.

En este punto se ha mantenido la tendencia predominante en los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, consistente en adoptar varios tipos en vez de uno sólo. Las razones que justifican esta actitud se basan en motivaciones de orden económico y social. Al existir diferentes tipos para aplicar a distintos bienes se está haciendo un tratamiento discriminatorio; discriminación que se basará en la clase del bien y en quiénes son las personas que consumirán normalmente esos bienes.

En el texto del proyecto se recogen tres tipos diferentes de gravámenes, uno de carácter general —tipo normal—, cifrado en el 10 por 100, y dos reducidos valorados, respectivamente, en el 5 y en el 0 por 100.

Se aplicará un tipo del 5 por 100 a los siguientes hechos: *a)* Venta al por menor de bienes de alimentación y de bebidas no alcohólicas para el consumo humano; *b)* La venta o alquiler de propiedad para vivienda propia, y *c)* Seguridad Social. El tipo del 0 por 100 —exención del tributo— se reserva para: *a)* Ventas que no sean al por menor de agricultores y pescadores; *b)* Transportes de masas en zonas urbanas; *c)* Acciones de determinados organismos, recogidos en el código estadounidense en su sección 501 (c-3), salvo que formen parte de una empresa no relacionada con estos organismos; *d)* Las actividades educativas de entidades gubernamentales; *e)* Las exportaciones, y *f)* Los intereses.

Si realizamos un análisis comparativo de los tipos de gravamen que se establecen en este proyecto, con los existentes en la CEE, hay que manifestar que el tipo normal que se pretende establecer en los Estados Unidos es exactamente el más bajo de los vigentes en la Comunidad. Únicamente Irlanda tiene un tipo normal del 10 por 100, todos los otros tipos normales son superiores, siendo el más alto el de Dinamarca, con el 20,25 por 100.

Aparte de las cuestiones que en este epígrafe— destinado a un análisis general del proyecto del IVA en USA— ya se han expuesto, consideramos oportuno hacer una rápida referencia a un tema

que, en nuestra opinión, no debe ser pasado por alto: La administración general del impuesto.

Con referencia al tema de la administración del tributo, el proyecto de ley establece que los vendedores de propiedades y servicios que estén sujetos al IVA tendrán la obligación —además de pagar el IVA— de rellenar una factura( en la que se recoja, entre otras cuestiones, la cantidad de IVA que se impone sobre la venta) que será entregada al comprador, siempre que el vendedor crea que el comprador está sujeto al IVA. Esta factura se entregará en el plazo de quince días hábiles.

Por su parte, la futura ley establece la posibilidad de exenciones para aquellas personas que en sus transacciones no superen un determinado valor. Se establece que una persona puede quedar exenta del IVA si sus transacciones sujetas a impuesto no superan los 10.000 dólares durante un año normal y piensa racionalmente que no los superará durante el año siguiente. No obstante, la elección sería no válida el primer día del segundo mes que siguiera a cualquier cuatrimestre, de ese segundo año, si se produce alguno de los hechos siguientes: *a)* Que las transacciones agregadas sujetas al impuesto superen en el primer cuatrimestre los 3.500 dólares; *b)* Que en el segundo cuatrimestre las transacciones agregadas sujetas a impuesto durante los dos primeros cuatrimestres superen los 6.000 dólares, o *c)* Que en tercer cuatrimestre las transacciones agregadas sujetas a impuesto durante los tres primeros cuatrimestres superen los 8.000 dólares.

En otro orden de cosas, la futura ley obligaría a la persona sujeta a impuesto a entregar su declaración sobre el IVA en el primer mes que sigue a la clausura de cada periodo sujeto a imposición. Un periodo sujeto a impuesto sería un mes.

Con estas últimas cuestiones, referentes a la administración del impuesto, finalizamos este segundo epígrafe en el que se ha recogido el contenido del proyecto del IVA en USA, a través de una visión general del mismo. Únicamente hemos analizado aquellas cuestiones que por su importancia o interés hemos considerado más relevantes, aunque somos conscientes que en una ley todo lo que en ella se regula es igualmente importante.

3. *Los efectos económicos derivados de la implantación del impuesto sobre el valor añadido en USA*

El proyecto de ley sobre el valor añadido que es presentado el 22 de octubre de 1979 ante el Congreso de los Estados Unidos no sólo pretende obtener concretas modificaciones técnicas en el cuadro tributario estadounidense, sino que, por el contrario, su principal objetivo se centra en ser un instrumento válido en la resolución de determinados males que afectan en la actualidad a la economía de los Estados Unidos. Dicho de otro modo, se busca modificar el entramado fiscal existente para obtener determinados resultados que hagan variar la actual situación de la economía estadounidense, convencidos de que existe una relación directa entre toda reforma tributaria y la modificación de la estructura económica.

De acuerdo con este planteamiento, vamos a dedicar este epígrafe al análisis de los efectos económicos que una reforma, como la que se pretende en el proyecto de Ullman, lleva consigo.

Es necesario indicar, en primer término, que el proyecto Ullman sobre el impuesto de valor añadido va unido a una serie de medidas de naturaleza fiscal, que intentan, de una parte, paliar los posibles efectos negativos de la imposición de este tributo para la economía de Estados Unidos, y de otra, garantizar los objetivos que con él se pretende obtener. En definitiva, se trata de que sirvan como elementos correctores a los efectos que producirá la implantación del IVA en USA, de tal forma que los resultados que se obtengan sean los deseados.

En coherencia con estas premisas, la proposición de ley del demócrata por Oregón, parte de una descripción de lo que, a su juicio, son los actuales males de la economía estadounidense, proponiendo a continuación una serie de medidas que servirán como posibles soluciones a tales males.

Según Ullman, la economía de los Estados Unidos está atravesando una importante situación de crisis, lo que hace que se cuestione su liderazgo sobre la economía internacional. Quizá el elemento más claro de esa crisis sea la tasa de inflación que Estados Unidos sufre, el 13 por 100, y que se muestra inmune a los remedios económicos tradicionales. De forma específica se indican como ma-

nifestaciones de esos males las siguientes: *a)* que la productividad estadounidense está en declive; *b)* que el sector privado continúa perdiendo su impulso tecnológico y competitivo, debido a la falta de seguridad económica y a la ausencia de incentivos a la expansión; *c)* que las tasas de interés han adquirido cotas muy altas, siendo su pronóstico que sigan subiendo; *d)* que la balanza comercial está en números rojos; *e)* que el precio del oro refleja la debilidad del dólar, y *f)* que la deuda pública ha alcanzado niveles jamás vistos, aunque queda muy superada por las deudas de consumidores y sociedades.

Ante un diagnóstico de la economía estadounidense como el que se ha realizado, Ullman propone una inmediata terapéutica que vaya al fondo de los problemas atacándolos en su raíz. En su opinión, es necesario proceder a una reforma del sistema tributario de Estados Unidos, de tal modo que se den claros incentivos a la inversión, al ahorro, a la formación de capital y a la exportación.

Para conseguir estos objetivos, Ullman propone, en primer lugar, una serie de importantes reducciones en el campo de los impuestos directos: *a)* Reducir el impuesto de Seguridad Social, que deberá disminuirse en un tercio, es decir, pasar del 6,65 al 4,5 por 100; *b)* Reducir el impuesto de sociedades. Si se quiere que la empresa mejore hay que incentivar la ampliación de capital y para ello propone: 1.º Una reducción del 10 por 100 en la tasa máxima del impuesto, pasando del 46 al 36 por 100, y 2.º Una reforma de todo lo que concierne a la depreciación; *c)* Reducir el impuesto personal sobre la renta, disminuyendo su tasa máxima en el 50 por 100. Por otra parte, propone: *a)* Un tratamiento especial para la renta personal que provenga de los ahorros, y *b)* Un proceso favorable para la inversión de los dividendos.

Es evidente que esta reducción de los impuestos directos, sin más, llevaría a la economía de los Estados Unidos a descompensar su relación entre ingresos y gastos públicos, con los efectos que esta descompensación llevaría anejos. Es por ello que Ullman plantea tres posibles soluciones a la situación derivada de su propuesta, en definitiva, tres formas posibles de financiarla: *a)* Reduciendo el gasto público en la cuantía equivalente a la disminución que de la imposición directa se propone; *b)* Aumentar el déficit en ese valor, y *c)* Crear una fuente alternativa de ingresos.

Es fácil de aceptar el camino que, entre estas tres propuestas se sigue en el proyecto de ley, a saber: Crear una fuente alternativa de ingresos. En concreto, se postula la implantación de un impuesto indirecto sobre el volumen de ventas del tipo valor añadido, similar al existente en los países miembros de la Comunidad Económica Europea.

Muchas han sido las páginas que en la literatura hacendística moderna se han dedicado al estudio general del impuesto sobre el valor añadido, y, en particular, el análisis de los efectos económicos que su implantación en un determinado país conlleva. Es por ello que aquí únicamente nos limitaremos a considerar algunos de los aspectos que estimamos más importantes con referencia al proyecto de Ullman.

En primer término, consideramos obligado hacer una referencia al tema de la traslación del impuesto. Como ya se indicó en el epígrafe primero —al considerar las reglas del GATT—, el impuesto sobre el valor añadido ha sido considerado tradicionalmente como un tributo que se traslada a los contribuyentes mediante un incremento de los precios, produciéndose, en consecuencia, un proceso inflacionario. Sin embargo, es de prever que esta inflación, en su primer efecto, no sobrepase el 10 por 100 de los precios al por menor, y que, en un planteamiento a más largo plazo se conseguirá frenarla, como consecuencia de las reducciones que se han establecido en el impuesto sobre la renta y los salarios, que lógicamente deberán ser un incentivo al ahorro y a la inversión.

Admitida la traslación del impuesto, sería procedente preguntarse sobre su incidencia en la distribución personal de la renta. Hay discrepancia entre los hacendistas sobre si un impuesto IVA, en general, es regresivo o progresivo. Nosotros no vamos a entrar en la polémica, ni siquiera vamos a traer a colación las aportaciones más destacadas sobre el tema, simplemente decir que seguiremos el criterio según el cual un impuesto será progresivo o regresivo en función de la renta gastada. Por otra parte, es claro, a la vista de lo expuesto en el epígrafe anterior, que un impuesto sobre el valor añadido, como el que se contempla en el proyecto, conlleva: 1) Que quien más consuma más pagará; 2) Que quien más consuma será normalmente el que tenga mayores rentas, y 3) Que al existir diferentes tipos de gravamen —dependiendo del



tipo de bien— se está protegiendo a los consumidores que consumen este determinado bien. (Como ya hemos visto los bienes que se protegían eran bienes de primera necesidad.)

Por último, vamos a considerar el efecto económico que la incorporación de este tributo al sistema fiscal americano producirá en su comercio internacional. De acuerdo con lo que ya anteriormente se indicó, es evidente que la implantación de un impuesto sobre el valor añadido de las características al que se recoge en el proyecto —similar al existente en la Comunidad Económica Europea— producirá que los EE.UU. puedan realizar su comercio internacional de acuerdo con las normas establecidas por el GATT. Dicho de otro modo, que sus productos entrarán en el mercado internacional en un régimen de competitividad análogo al de los países que desde hace años tienen incorporado el IVA a su fiscalidad, y que las importaciones que realicen serán gravadas en USA de acuerdo con los tipos de gravámenes que en el IVA estadounidense se contemplan. En definitiva, que su balanza comercial recibirá una importante inyección en orden a conseguir su recuperación.

#### 4. Conclusiones

Son numerosas las conclusiones que de este trabajo se pueden deducir, si bien vamos a destacar aquellas que consideramos más importantes.

*Uno.* A modo de conclusión general, señalar que, si el proyecto de reforma fiscal propuesto por el demócrata por Oregón, A. Ullman, al Congreso de los EE.UU. se lleva a término, se habrá conseguido la reforma tributaria más importante en el país desde la realizada en 1913.

*Dos.* Que esta reforma tributaria pretende dar respuesta a los problemas económicos que tiene planteados, en la actualidad, la economía de los EE.UU.

*Tres.* Que las medidas que contiene este proyecto de reforma son de dos clases: 1) Reducción de los tipos de gravamen de determinados impuestos directos, con lo que se producirá una dis-

minución de los ingresos públicos, todo ello con la finalidad de incentivar el ahorro y la inversión, y 2) La introducción de un impuesto sobre el valor añadido que compensará esa reducción de los ingresos públicos, a la vez que favorecerá el comercio internacional, entre otras cuestiones.

*Cuatro.* Por último, que el IVA que se postula por Ullman es análogo al existente en los países miembros de la Comunidad Económica Europea. Optándose, en definitiva, por la vía europea del impuesto, y rechazándose, en consecuencia, el planteamiento histórico estadounidense de considerar el IVA como un impuesto directo alternativo del Impuesto de Sociedades.