

Innovaciones tributarias y su posible empleo en los países en desarrollo

FEDERICO JULIO HERSCHEL

I. INTRODUCCION

Hace poco Simon Kuznets definió la innovación como la aplicación de una nueva manera de lograr un fin útil; insistió en que las tres características son importantes: debe tratarse de algo nuevo, que tenga un objetivo positivo y que sea la aplicación, diferente, de una idea, teoría o diseño. Aunque en los trabajos teóricos y empíricos se ha prestado especial atención a las innovaciones tecnológicas en los sectores productivos como factor del crecimiento económico, en un sentido amplio se incluyen innovaciones en instituciones económicas y sociales.¹

En este trabajo se estudiarán nuevos tipos de impuestos. Por tanto se cumple con la primera característica; los fines pretenden ser positivos, pues se busca influir en variables económicas fundamentales como, por ejemplo, crecimiento del producto, empleo y balanza de pagos. Si bien no todas las innovaciones tributarias se han aplicado, su propósito es éste, es decir, se trata de propuestas elaboradas y no de meras teorías o ideas. En cada caso se intentará no sólo exponer el nuevo instrumental tributario sino también comentar el problema que se pretende resolver. Así, este trabajo no se limita estrechamente a lo fiscal o, de manera más específica, a lo tributario, sino que excursiona en tópicos que han preocupado a los economistas, fundamentalmente en los países en desarrollo. Se ha dado mayor extensión a las primeras dos clases de instrumentos que se pensaron o emplearon en o para países en desarrollo, tratándose más brevemente las demás, introducidas o planteadas en países desarrollados.

1. Véase Simon Kuznets, *Population Capital and Growth. Selected Essays*, Heineman Educational Books, Londres, 1974, p. 185.

II. IMPUESTO AL EXODO DE CEREBROS

1. El problema: la fuga de cerebros

Frente a las teorías que concedieron un papel fundamental a la formación de capital como determinante del desarrollo económico y que prevalecieron durante un tiempo considerable, últimamente la atención se ha concentrado en el cambio tecnológico. A esta preocupación creciente, surgida inicialmente en los países desarrollados, por aplicar el conocimiento a la esfera productiva, se le ha dado importancia extraordinaria. En efecto, se señaló que los incrementos en el producto bruto a largo plazo no podían explicarse con base en un aumento de los insumos del capital y de la mano de obra, sino que la evidencia acumulada en distintos países y para diferentes períodos mostraba que el mayor insumo de capital y trabajo de calidad invariable difícilmente podía explicar más de la mitad del crecimiento estimado del producto.² Para dar un sólo ejemplo concreto puede mencionarse un estudio de R.M. Solow conforme al cual 90% del crecimiento del producto *per capita* en el sector privado no agrícola de Estados Unidos entre 1909 y 1949 debió atribuirse al factor residual que se llamó cambio tecnológico.³

Es evidente que dentro de los factores vinculados con el cambio tecnológico, la disponibilidad de científicos y de ingenieros es de una importancia fundamental. Recuérdese que ya a comienzos del siglo se sostuvo que la preeminencia

2. Véase F.J. Herschel y J. Nogués, "El cambio tecnológico y la aplicación de un método concreto para su análisis en una industria", en *Revista de Economía Latinoamericana*, núm. 34, Caracas, 1972, p. 4.

3. Véase R.M. Solow, "Technical Change and the Aggregate Production Function", en *Review of Economics and Statistics*, Cambridge, agosto de 1957.

científica alemana y norteamericana llevó a Estados Unidos y Alemania a su predominio tecnológico e industrial; por su parte, se explicó la declinación de Inglaterra por el fracaso de su sistema educativo en proveer una oferta adecuada de científicos, debido a la falta de comprensión de la importancia de la ciencia por parte de los empresarios ingleses.⁴

En los últimos años se ha dado creciente atención al papel de la mano de obra capacitada, incluyendo en este rubro a profesionales, técnicos y a otras ocupaciones similares, como factor clave del desarrollo económico. A la vez que se iba reconociendo cada vez más la importancia de este grupo, se observó paralelamente una cuantiosa migración de profesionales y técnicos de los países en proceso de desarrollo a los países desarrollados. En una publicación de la UNCTAD se destacó que en años recientes la salida de personas capacitadas de los países en desarrollo hacia los desarrollados adquirió proporciones masivas. Científicos, ingenieros, médicos y cirujanos y otras personas calificadas de Asia, Africa y América Latina dejaron sus países de origen para radicarse en Estados Unidos, Canadá y Europa. Para los países en desarrollo esto es una pérdida significativa de recursos humanos y una pérdida sustancial de su capacidad tecnológica. Para los países receptores, por otra parte, esta corriente ha contribuido a aumentar el número de personas calificadas. Sólo durante la década de 1961 a 1970, la entrada total en Estados Unidos se elevó a más de 53 000 personas (véase el cuadro 1). Durante 1965-1970, 20% del aumento neto del empleo de científicos e ingenieros provino del exterior y en los primeros años del decenio estos inmigrantes provinieron en un número cada vez mayor de los países en desarrollo (69% en 1970).⁵

CUADRO 1

Estados Unidos: entrada de científicos, ingenieros y médicos provenientes de los países en desarrollo, 1961-1970

| | Total | Científicos e ingenieros | Médicos y cirujanos |
|-------|--------|--------------------------|---------------------|
| Total | 53 616 | 39 071 | 14 545 |
| 1961 | 1 810 | 1 175 | 635 |
| 1962 | 2 385 | 1 378 | 1 007 |
| 1963 | 3 247 | 2 305 | 1 042 |
| 1964 | 3 264 | 2 088 | 1 176 |
| 1965 | 2 627 | 1 575 | 1 052 |
| 1966 | 4 475 | 3 010 | 1 465 |
| 1967 | 8 246 | 6 253 | 1 993 |
| 1968 | 7 942 | 5 901 | 2 041 |
| 1969 | 8 284 | 6 361 | 1 923 |
| 1970 | 11 236 | 9 025 | 2 211 |

Fuente: UNCTAD, "Scientists, Engineers and Physicians from Abroad: Trends through Fiscal Year 1970", en *The Reverse of Technology*, p. 1.

Por su parte, otro estudio de la UNCTAD indicó que desde comienzos de los años sesenta hasta 1972, el éxodo total

4. Dean Morse y Aaron W. Warner, "Science and the Process of Innovation", en *Technological Innovation and Society*, primera parte.

5. UNCTAD, "Economic Effects of the Outflow of Trained Personnel from Developing Countries", en *The Reverse Transfer of Technology* (E75. II.D1), estudio de la Secretaría de la UNCTAD, Naciones Unidas, Nueva York, 1975, p. 1.

de científicos, ingenieros, médicos y cirujanos de países en desarrollo hacia países desarrollados ascendió a unas 300 000 personas. Del total mencionado 230 000 emigraron a tres países desarrollados: Estados Unidos, el Reino Unido y Canadá. La proporción de personas capacitadas de países en desarrollo en el total de la inmigración especializada en estos tres países aumentó en el mismo lapso de 28 a 37 por ciento. El origen principal de emigrantes capacitados de los países en desarrollo (aproximadamente 50% del total) es Asia, en particular la India y las Filipinas.⁶

Aunque los guarismos comentados pueden considerarse representativos del orden de magnitud del éxodo de personal capacitado, es necesario precisar algunas deficiencias de las estadísticas disponibles. En general, los datos existentes —fundamentalmente en los países desarrollados— sólo se refieren a la inmigración, pero no registran el retorno de estos profesionales. Dicho de otro modo, se cuenta con las cifras brutas, pero no con las netas. En algunos países, tal es el caso de Estados Unidos, la inmigración de los parientes de profesionales se incluye en la categoría de parientes o refugiados, aunque se trate de personas con nivel o título profesional. También, como es obvio, falta, en general, la información sobre la migración ilegal que últimamente también incluye a profesionales y técnicos. Otro defecto en las cifras disponibles es la falta de información acerca del nivel educativo y también del país de origen. En lo que respecta a este último punto, se registra el país de salida pero no el de origen. De esta manera, el latinoamericano que emigra de Canadá a Estados Unidos será considerado como de origen canadiense. Finalmente, no se cuenta tampoco con una clasificación universalmente aceptada para la mano de obra calificada. Entre los distintos defectos de la información disponible, el primero es probablemente el más grave, ya que algunos autores han estimado que la emigración de retorno puede representar una cifra equivalente a la cuarta parte de la inmigración total.⁷

Se considera esta fuga de cerebros como una transferencia de tecnología al revés, ya que mediante dicho proceso los países pobres ceden anualmente una parte considerable de sus activos tecnológicos a los países más ricos, que tienen una capacidad tecnológica incomparablemente mayor.⁸

A pesar de las deficiencias de la estadística disponible, se pueden extraer algunas observaciones generales. Entre éstas cabe mencionar la circunstancia de que las menores restricciones a la inmigración en los países desarrollados han constituido un factor que tendió a elevar la emigración de profesionales hasta hace pocos años. A ello se agrega que los países desarrollados han tratado de dar preferencia a la inmigración de personal altamente calificado. En general, como puede esperarse, el motivo fundamental que impulsa a

6. Véase "La transferencia inversa de tecnología: dimensiones, efectos económicos y cuestiones de política", estudio de la Secretaría de la UNCTAD (TD/B/C.6/7), párrafos 6 y 7, citado en *Exodo de personal capacitado de los países en desarrollo a los desarrollados*, Naciones Unidas, Consejo Económico y Social, Informe del Secretario General (E/CN.5/545), 9 de octubre de 1976, p. 4.

7. Véase Jagdish N. Bhagwati, "The International Brain Drain and Taxation: A Survey of the Issues", en Jagdish N. Bhagwati (comp.) *The Brain Drain and Taxation. II— Theory and Empirical Analysis*, North Holland Publishing Co., Amsterdam, 1976.

8. Véase *The Reverse Transfer of Technology*, op. cit.

los profesionales y técnicos a emigrar ha sido el económico, ya que se da una elevada diferencia en el ingreso, particularmente en algunos casos.

La fuga de cerebros estaba asociada, en buena medida, a las altas tasas de crecimiento que se observaron durante la década de los sesenta y en los primeros años del decenio siguiente. Posteriormente, como consecuencia de la recesión económica de los años 1974 y 1975, la demanda de mano de obra muy calificada disminuyó drásticamente. Al mismo tiempo se observó una tendencia hacia políticas inmigratorias restrictivas en el Reino Unido, Canadá y Australia.

Por otro lado, surgieron nuevas áreas que demandaron profesionales: los países petroleros. Como resulta probable que el egreso de profesionales crezca en la medida en que se presente un proceso de recuperación más acentuado, parece válido afirmar que no hay razón para pensar que ha desaparecido el problema de la fuga de cerebros.⁹

2. La evaluación de los efectos de la salida de personal capacitado

Parece a toda luces obvio que el éxodo de personas capaces de desempeñar papeles clave en un posible desarrollo tecnológico y científico representa una pérdida evidente para los países afectados. A pesar de ello, hay economistas representantes de un liberalismo a ultranza que llegan a conclusiones distintas, basadas en un aparente internacionalismo. Así, Harry G. Johnson sostuvo que la circulación internacional de capital humano es un proceso beneficioso, ya que refleja la libre elección del individuo que decide migrar, y que cualquier argumento contrario debe ser examinado a fondo y estar bien documentado para ser aceptado.¹⁰ De entrada menciona el caso de un sistema educativo que produzca una oferta de personal calificado superior a la capacidad de absorción del sistema económico. En estos casos —según Johnson— la emigración constituye una válvula de seguridad, y no una fuga de cerebros. Con base en el supuesto criterio cosmopolita, Johnson llega a la conclusión de que estas migraciones —como todo movimiento internacional de factores de la producción— probablemente elevarán el producto mundial total. Si los emigrantes potenciales están motivados por meras consideraciones económicas (caso de la emigración en respuesta a diferencias en el ingreso privado disponible), sólo puede producirse una pérdida —siempre de acuerdo con Johnson— si la relación entre el ingreso privado en los países de emigración y el del país de inmigración es inversa con respecto a las contribuciones alternativas del producto nacional en los dos lugares. Examina luego las posibilidades de que se dé en la práctica esta situación de excepción; menciona la posibilidad de que se produzcan economías externas mayores en el país de origen que en el de inmigración, tales como la capacidad de liderazgo, la originalidad de pensar, la capacidad inventiva; pero, como cabía esperar, el

autor citado hace notar que muchas de esas economías externas se internalizan a través del mercado. Por supuesto, concluye minimizando los efectos posibles de las economías externas y señalando que la posible ganancia para el mundo tiende a ser mayor en el caso de la emigración de profesionales de los países en desarrollo, ya que la disparidad de ingreso suele ser mayor. Sólo conviene agregar que para Johnson la preferencia que muchos emigrantes tienen para su país de origen representa una barrera artificial para una asignación eficiente de los talentos.¹¹

Puede afirmarse que la mayoría de los economistas que se ha ocupado del tema del éxodo de cerebros no comparte los criterios de Johnson. Así, Don Patinkin puso en claro que la mera preocupación por la fuga de cerebros significa un rechazo de la actitud internacionalista y destacó que las influencias nacionalistas que los países en desarrollo tratan de ejercer sobre la oferta representan, en muy buena medida, un contrapeso frente a las fuerzas nacionalistas de Estados Unidos generadas por el lado de la demanda, como consecuencia de los programas de defensa y espaciales.¹²

A diferencia del mundo idealizado “a la Johnson”, un enfoque realista debe tener en cuenta los aspectos cuantitativos y cualitativos no sólo de la demanda y la oferta efectiva sino de la demanda potencial de personas capacitadas. En este orden de ideas merece destacarse el análisis de Oscar Ozlak y Dante Caputo referido al caso de los médicos, pero que puede aplicarse también a otras profesiones.¹³ Conforme al modelo elaborado por estos autores, existe por un lado el conjunto de los demandantes de servicios de salud pública, que corresponden al conjunto de los miembros del sistema social, dentro del cual figura el subconjunto de los que efectivamente demandan tales servicios; idealmente serían las personas que tengan mayor necesidad de servicios de salud. Por otro lado, están los oferentes potenciales (los graduados de las escuelas de medicina y los estudiantes) y los efectivos (los que ejercen la medicina). En medio está el Estado que idealmente debería coordinar la oferta y la demanda mediante sus inversiones en infraestructura, planeando el sistema de salud de modo tal que produjese el número adecuado de personas debidamente preparadas. Idealmente debería tratarse de un sistema cerrado, cuyos límites coincidirían con las fronteras de un Estado y los que participan en él deberían buscar el máximo bienestar de la colectividad. Como desgraciadamente estas premisas no se cumplen, se produce una brecha entre la demanda efectiva y las necesidades. Por otro lado, siempre conforme a las explicaciones de Ozlak y Caputo, hay un mercado privilegiado hacia el cual gravitan los médicos interesados en su propio *status*, ingreso y bienestar y, además, se da un mercado “marginal” (rural, de bajo ingreso y enfermedades poco interesantes) que ellos tratan de evitar; los autores destacan la relación de dependencia de los oferentes con el mundo científico y tecnológi-

11. Véase *The Brain Drain and Taxation*, op. cit., pp. 75-86.

12. Véase “A Nationalist Model”, en *The Brain Drain and Taxation*, op. cit., pp. 92-108.

13. Ozlak y Caputo, “The Migration of Medical Personnel from Latin America to the United States: Toward an Alternative Interpretation. Papers for the Pan-American Conference on Health Manpower Planning” (Ottawa, 1973), cit. en *The Outflow of Trained Personnel* op. cit.

9. Martin Godfrey, “The Outflow of Trained Personnel from Developing Countries”, en *Brain Drain. The disengagement Alternative* (E/CN.S/L.421), UN, Economic and Social Council, 12 de noviembre de 1976.

10. Véase Harry G. Johnson, “An ‘Internationalist’ Model”, en Walter Adams (comp.), *The Brain Drain*, The MacMillan Co., Nueva York, 1968, p. 70.

co de los países dominantes, que tiende a promover una estructura ocupacional distinta de las necesidades de los países subdesarrollados. Se produce, en consecuencia, un exceso de oferta resultante no de fuerzas aisladas sino de las estructuras existentes.

3. *La propuesta de establecer un gravamen especial para impedir la salida de profesionales y técnicos*

El economista J. Bhagwati fue el primero en sugerir la imposición del ingreso de profesionales y técnicos, provenientes de los países en desarrollo y radicados en los países desarrollados, como una forma de influir de algún modo en la salida de profesionales. En un artículo aparecido en 1972 recomendó que "Estados Unidos podría ayudar al país pobre que perdiera su mano de obra capacitada para que éste gane algunos de los ingresos privados que devienen a favor del inmigrante como resultado de su migración y de las enormes diferencias en los salarios entre Estados Unidos y su país de origen. La forma más simple sería que el Internal Revenue Service cobrara un impuesto por cuenta del país de origen, posiblemente de 15% del ingreso gravable, transferible automáticamente al país de origen. Esto en alguna medida compensaría al país a la vez que desalentaría, aunque marginalmente, a los emigrantes que cambian de residencia sólo para mejorar sus ingresos".¹⁴

Posteriormente se han realizado varias conferencias internacionales sobre el propuesto impuesto al ingreso de profesionales y técnicos en el exterior. En las revistas de especialización se han multiplicado los artículos sobre el tema.¹⁵

La propuesta llegó incluso a tener un principio de aplicación práctica; Paquistán introdujo en enero de 1976 un impuesto a la fuga de cerebros con una tasa de 20% sobre el ingreso ganado en el exterior por ciudadanos de dicho país; sin embargo, el gravamen fue suspendido poco tiempo después, fundamentalmente por las dificultades de aplicación práctica que se preveían.¹⁶ Conforme a Bhagwati, pueden distinguirse dos sujetos a los que puede aplicarse el gravamen: a) fundamentalmente los inmigrantes, y b) al país desarrollado como tal.

Para gravar fundamentalmente a los inmigrantes puede pensarse en cuatro formas de imposición:

a) Impuesto de salida como el que existe en la Unión Soviética.

b) Un impuesto adicional al ingreso de los inmigrantes

después de haberse producido la inmigración a un país desarrollado.

A estas dos clases de impuestos, en todo el sentido de la palabra, se agregan dos medidas a las que se ha atribuido el carácter de "casi-impuestos":

c) Una garantía de acuerdo con la cual el hecho de emigrar implica el pago de una suma de dinero; generalmente esta multa sólo se aplicaría en el caso de nacionales cuya educación fuera pagada por sus gobiernos y que deberían, por tanto, rembolsar total o parcialmente los gastos si deciden emigrar. Si la garantía debe concretarse en el depósito de una suma de dinero o un valor equivalente, la persona que ha otorgado dicha garantía pierde de todos modos los intereses que devenga el importe depositado entre el momento de salida del país y el de retorno sin haber emigrado efectivamente. Esta medida se aplicaría a personas que estudien afuera para prevenir su emigración definitiva.

d) Podrían establecerse deducciones especiales del impuesto para contribuciones a favor de los países en desarrollo, que serían realizadas voluntariamente.

Dentro de la imposición que afecte en forma más general a los países desarrollados, pueden distinguirse las siguientes modalidades: a) un impuesto ordinario, es decir, que grave a los contribuyentes de un modo similar a un impuesto a la renta, pero afectado específicamente para propósitos relacionados con el éxodo de cerebros; b) parte del ingreso fiscal para rentas generales podría utilizarse para idénticos propósitos y, finalmente, podrían mencionarse de nuevo las deducciones del impuesto que ha de pagarse, a cargo de rentas generales, destinadas a los objetivos indicados.¹⁷

Se han atribuido al proyecto de Bhagwati diversos objetivos:

1) Al reducir el salario neto que recibirían los profesionales, técnicos y similares en los países desarrollados, el impuesto permitiría a los países en desarrollo acercarse más fácilmente a los salarios netos predominantes en el exterior, que fuesen menos excesivos. Se evitaría así, parcialmente, la tendencia hacia una desigualdad creciente.

2) El ingreso fiscal resultante compensaría, aunque parcialmente, a los países en desarrollo por las cargas que les impone la emigración de la mano de obra capacitada.

3) El impuesto permitiría a los países en desarrollo participar, en alguna medida, en el mayor ingreso de sus emigrantes.

4) Al reducir el ingreso resultante de la emigración, el impuesto podría desalentar la pérdida de personal calificado.¹⁸

14. Véase Jagdish Bhagwati, "The United States in the Nixon Era: The End of Innocence", en *Daedalus*, vol. 101, núm. 4, Richmond, otoño de 1972.

15. Como señala el autor de la propuesta, la idea del impuesto al éxodo de cerebros fue discutida en la Conferencia sobre Comercio y Desarrollo en Nairobi (UNCTAD) y en la Conferencia sobre Empleo Mundial realizada por la Oficina Internacional del Trabajo. Finalmente en febrero de 1974 se llevó a cabo una reunión internacional en Bellagio con el objeto de discutir el proyecto de Bhagwati. Véase J.N. Bhagwati, *Taxing the Brain Drain Challenge*, julio-agosto de 1976.

16. Véase, *Taxing the Brain Drain Challenge*, *op. cit.*

17. Jagdish Bhagwati, "The International Brain Drain and Taxation...", *op. cit.*, p. 22 y ss.

18. Véase Oliver Oldman y Richard Pomp, "The Brain Drain: A Tax Analysis of the Bhagwati Proposal", en *World Development*, vol. 3-10, Bargamo Press, Oxford, octubre de 1975, p. 751.

En lo que respecta al fundamento del gravamen propuesto, la posible compensación por la pérdida resultante, ya indicada como objetivo del mismo, ha sido señalada también como uno de sus justificativos. A ello se agrega la posibilidad de ver en el gravamen una extensión del principio de imposición progresiva, de forma tal que la mejora en el bienestar económico del emigrante se grava para beneficio de la población que permanece en su país. Estos principios son aplicables en caso de tratarse de un tributo a cargo del profesional emigrado. Si el impuesto afecta al país desarrollado (rentas generales, afectadas o no para fines relacionados con el éxodo de cerebros) se han mencionado los siguientes motivos que justifican el gravamen: a] en la medida en que las pérdidas perjudiquen al país en desarrollo que sufre el éxodo de cerebros, el principio moral puede ser empleado, ya que si los ricos llegaran a lesionar a los pobres, deberían compensarlos y b] si los países ricos se benefician gracias a los países pobres, deberían destinarles parte —por lo menos— de estas ganancias. En el primer caso, el impuesto estaría relacionado con las pérdidas que hayan experimentado los países en desarrollo; en cambio, en el último caso debería estar referido a las ganancias que hayan afluído a los países desarrollados.¹⁹

La idea del impuesto al éxodo de profesionales ha hecho surgir una serie de cuestiones. Es evidente que el impuesto merece serias críticas morales si la emigración es el resultado de razones políticas y religiosas. Aun dejando fuera de la discusión esta circunstancia especial, es válido suponer que en general los países desarrollados tomarán el partido de los emigrados, mientras que los países en desarrollo tratarán de basarse en primer lugar en las necesidades de la comunidad en su conjunto. Como resultado de estas posiciones contrapuestas se ha tratado de minimizar las diferencias que pudiesen aflorar. Se ha propuesto, en consonancia con lo señalado, que el impuesto sea lo suficientemente bajo como para no afectar en la práctica la decisión de emigrar. Se ha recomendado también que las Naciones Unidas se encarguen de recaudar este tributo.

Otra posibilidad de evitar o reducir dificultades entre países desarrollados y en desarrollo consistiría en acercarse más a las formas de imposición existentes gravando el ingreso ganado en el exterior por todos los ciudadanos, en lugar de alcanzar sólo a los profesionales y técnicos. Mientras el emigrado posea la ciudadanía del país de emigración automáticamente estará gravado. En este sentido cabe destacar que en algunas legislaciones se grava el ingreso universal de los ciudadanos del país. Tal es el caso de Estados Unidos, México y las Filipinas. Sin embargo, no se trata realmente de un impuesto especial sino simplemente se pagaría la tasa, probablemente superior, que recayera sobre los mayores ingresos. Surge ahora el problema de considerar los impuestos que han de pagarse en los países desarrollados que, por su parte, generalmente reconocen un crédito por los impuestos pagados en el exterior. Si se aplica el mismo criterio en los países en desarrollo el efecto del gravamen sólo se sentiría en la medida en que el impuesto del país de origen superara al del país de destino.

19. Véase *The Brain Drain and Taxation*, op. cit.

4. Problemas de la aplicación del impuesto al éxodo de cerebros

Para lograr el efectivo cumplimiento de un impuesto a la salida de cerebros establecido por un país en desarrollo, éste debería evitar cuestiones relativas a la jurisdicción, consecuencia posible de la introducción del gravamen. En general, en la práctica del impuesto a la renta se ha mantenido la jurisdicción dentro de ciertos límites precisamente para evitar conflictos entre países. Se han creado así ciertas normas consuetudinarias resultantes de la práctica, ya que no hay disposición del derecho internacional que defina los límites de la jurisdicción de un país.²⁰

Para que se aplique efectivamente la jurisdicción de los efectos del impuesto a la renta debe establecerse un nexo con el contribuyente o con el ingreso que se ha de gravar. Según la característica de este vínculo es relevante la clasificación de los sistemas impositivos en cedulares y globales o unitarios. En el primer caso la jurisdicción se determina con base en la fuente del ingreso, gravando solamente el ingreso de fuente nacional. En consecuencia, los países de este grupo sólo ejercen la jurisdicción tributaria en una forma muy limitada.

En los países en los cuales se aplica el sistema global del impuesto a la renta se requiere un vínculo adicional dado por la obligación que se establece con el contribuyente. Se requieren en este caso dos elementos para establecer el vínculo jurisdiccional: la fuente del ingreso y la situación jurídica del contribuyente. Este vínculo personal es, en la mayoría de los países, la residencia del contribuyente. En algunos, sin embargo, tales como Estados Unidos, México y las Filipinas, el vínculo jurisdiccional se establece con base en la ciudadanía, aunque en caso de no tratarse de ciudadanos, la obligación tributaria se basa en la residencia, es decir, en estos países la ciudadanía o la residencia es suficiente para fijar la jurisdicción tributaria, de manera tal que se grava todo el ingreso de ciudadanos y residentes, sea cual fuere su fuente, nacional o extranjera.

La mayoría de los países usan una combinación de sistemas cedulares y globales; así, frecuentemente se grava en forma distinta el ingreso de fuente extranjera, dándole un tratamiento cédular, también llamado de "fuente".²¹ En

20. Véase Martin Norr, "Jurisdiction to Tax and International Income", en *Tax Law Review*, vol. 17, 1962, p. 431; Martin Norr and Stanford Ross, "United States Taxation of Aliens and foreign corporations: The Foreign Investors Tax Act of 1966 and related developments", en *Tax Law Review*, vol. 22, 1967, p. 363, citado en *World Development*, art. cit.

21. Véase Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional Lima, Buenos Aires, 1958, p. 203. "En realidad hoy todos los países acreedores (es decir, exportadores de capitales) se han colocado en esta posición (intermedia), que consiste en establecer una obligación —que la doctrina alemana denomina obligación tributaria ilimitada— para todos aquellos contribuyentes que tienen su domicilio en el país, porque pagan por la totalidad de sus réditos (rentas), de cualquier fuente que ellos provengan, y otra obligación de alcance limitado, para todos los contribuyentes no domiciliados en el país, quienes están sujetos al impuesto sólo por los réditos de fuente nacional. Es decir, se aplica el principio de la fuente únicamente para los no domiciliados, y el del domicilio para los domiciliados en el país." Véase también, acerca de los puntos aquí tratados, Oliver Oldman y Richard Pomp, art. cit.

general los países desarrollados utilizan más frecuentemente el sistema global, y los países en desarrollo el cédular; sin embargo, aun en los países en desarrollo se observa una tendencia hacia la adopción del sistema global.

Para que un país en desarrollo aplique en forma definitiva un impuesto que grave los ingresos de profesionales y técnicos es fundamental precisar el concepto de residencia. Desde el punto de vista estrictamente fiscal al país en desarrollo le convendría dar un alcance muy amplio al concepto de residencia, llegando a definirla con base en los vínculos que existieron antes de la emigración, aunque dichos vínculos dejaran de existir después de producirse la salida. Sin embargo, si acepta una definición muy amplia de residencia, el país en desarrollo podría colocarse fuera de las prácticas habituales en el derecho internacional. Esta situación podría acarrear dificultades: el país desarrollado podría desconocer el derecho del país en desarrollo y no cooperar en una posible imposición de los emigrados; de igual modo, los mismos emigrados podrían no cumplir sus obligaciones con un país al que ya no se sientan vinculados. Sería diferente la situación de los países en los cuales la obligación tributaria se origina con base en la ciudadanía. En tal caso no sería conveniente crear un impuesto solamente aplicable a profesionales y técnicos. Por el contrario, si alcanza a todos los ciudadanos no residentes —sean profesionales y técnicos o no— se amplía la base de imposición, lo que hace posible bajar la tasa. Esta menor tasa significa que la salida de profesionales y técnicos resulta menos afectada por el impuesto y con ello se reduce el conflicto posible con lo que frecuentemente se consideran derechos humanos.

En el caso de legislaciones que imponen los gravámenes con base en la ciudadanía, puede darse la situación de que los emigrantes renunciaran a ella, determinando así una imposibilidad práctica para los países en desarrollo de aplicar el impuesto, sobre todo si el emigrado adquiere la ciudadanía del país desarrollado donde reside.

En caso de que el país en desarrollo grave el ingreso de sus ciudadanos no residentes puede darse el caso de doble imposición. En efecto, es lógico que sus rentas obtenidas en el país desarrollado estén gravadas por el impuesto a la renta del mismo; si, además, el país en desarrollo también incluye dichas rentas dentro de su jurisdicción tributaria se produce el hecho de la doble imposición. Si suponemos que un profesional ha percibido rentas por 20 000 dólares, que el país desarrollado aplica a este ingreso una tasa media de 25% y el país en desarrollo una de 45%, le correspondería pagar 5 000 y 9 000, o sea 14 000 dólares en total. Para evitar que la carga resultante de la doble imposición resulte demasiado pesada, muchos países conceden un crédito por el impuesto ya pagado en otro país. Así, en el ejemplo numérico indicado, si el país en desarrollo concede un crédito por el impuesto ya pagado en el exterior, sólo cobraría 4 000 dólares como resultado de lo cual el profesional sólo pagaría 9 000. Sólo cabe agregar que es lógico suponer que el país desarrollado no concede un crédito por el impuesto ya abonado en el exterior, ya que no se trata de un ingreso de fuente extranjera sino de fuente nacional.

Por supuesto, desde el punto de vista inmediato de la

recaudación convendría al país en desarrollo no conceder el crédito por el impuesto pagado en el país desarrollado; sin embargo, en este caso el país desarrollado puede crear mayores resistencias a la aplicación de impuesto que afluye al país en desarrollo.

Como es natural, resulta difícil a un país en desarrollo aplicar efectivamente un impuesto sobre no residentes por el ingreso devengado o percibido en el exterior.

Aplicar un impuesto a un no residente suele crear problemas aun para una administración avanzada como la de Estados Unidos. Como muchos países en desarrollo no han podido recaudar los impuestos —especialmente los del tipo del impuesto a la renta— resulta probable que las dificultades para lograr el cumplimiento efectivo de la ley serán aún mayores en caso de personas no residentes. A ello se agrega la circunstancia de que los países en desarrollo, en general, carecen de experiencia en la aplicación de las leyes tributarias fuera de sus fronteras. Para ello resulta más conveniente tratar de obtener la colaboración de las autoridades tributarias del país desarrollado. Aun si se hubiera determinado la obligación impositiva del emigrado, todavía quedaría por resolver el problema de la recaudación. Lograr el cobro del impuesto a cargo de los residentes en el exterior sólo resultaría fácil si los mismos tuvieran bienes en el país de origen. En caso contrario, la vía más expedita sería lograr la colaboración de las autoridades del país desarrollado, pero en general resultará difícil obtener tal cooperación, ya que hasta los países desarrollados tratarán de no emplear sus recursos para recaudar tributos a favor de un país extranjero.

Un asunto difícil sería también la fijación de tasas, además de otros puntos ya señalados. A mayor tasa podría ser mayor la resistencia de los contribuyentes y por tanto tal política podría resultar contraproducente. Como una solución posible se ha sugerido que el país en desarrollo aplique una sobretasa sobre lo que el emigrado debe pagar en el país desarrollado; en esta forma el impuesto debería considerarse justo, porque estaría dentro de lo que se considera así en este último país.

En lo que respecta a un impuesto especial para ser aplicado por un país desarrollado, en el caso de Estados Unidos se ha sostenido que un tributo como el indicado probablemente sería declarado inconstitucional en virtud de la discriminación que introduciría en contra de los profesionales, técnicos y similares provenientes del extranjero. Se ha sugerido, pues, como una solución que evitaría esta clase de dificultades, introducir en las leyes tributarias estadounidenses deducciones especiales para contribuciones hechas a favor de los países en desarrollo.

Otra modalidad recomendada para obviar las complicaciones de un impuesto estadounidense, fue la de que el impuesto debiera ser aplicado por las Naciones Unidas, pudiendo las autoridades tributarias de los países desarrollados servir como recaudadoras del gravamen. Las Naciones Unidas deberían afectar los ingresos percibidos a favor de los países en desarrollo. Por supuesto, las dificultades administrativas a que se ha hecho referencia se presentarían también en este caso.

5. *Las recaudaciones potenciales de un impuesto a los profesionales, técnicos y similares en el exterior*

A pesar de todos los tropiezos con que se encontraría en la práctica un impuesto como el sugerido por Bhagwati, se trató de estimar el resultado que podría obtenerse mediante tal gravamen. En el caso de Estados Unidos se calculó —con base en una tasa de 10%— un ingreso fiscal de 62 millones de dólares;²² en el Reino Unido, con igual supuesto en cuanto a tasa del gravamen y materia imponible, la suma estimada (para 1972) se elevó a 8.8 millones de libras esterlinas²³ y en Canadá, con iguales supuestos y el mismo año, a 37 millones de dólares canadienses.²⁴

6. *Evaluación del impuesto a la fuga de cerebros*

No cabe duda que la salida de cerebros constituye un problema real, aunque en la actualidad sean menores las cifras de salida de profesionales, técnicos y similares. Se cree sin embargo que las medidas tributarias difícilmente pueden tener el efecto suficiente para modificar a fondo la situación, salvo que tengan un carácter fuertemente punitivo (tasas elevadas de un impuesto a la salida) que puede ser resistido y criticado desde un punto de vista ético.

Al parecer, lo fundamental es lograr una mayor identificación de la mano de obra especializada con las necesidades reales de los países en desarrollo. Para ello será necesario, sobre todo, un planeamiento de los recursos humanos y crear además condiciones de estabilidad e incentivos (por supuesto ni exclusiva ni primordialmente pecuniarios) suficientes para que los profesionales y técnicos trabajen en un medio que los aliente y estimule.

En cuanto al proyecto Bhagwati, no sólo tendría posiblemente un efecto reducido para siquiera aminorar la emigración, sino que es de muy difícil aplicación práctica como surge, evidentemente, de todas las dificultades que se han comentado.

III. IMPUESTOS PARA PROMOVER EL CRECIMIENTO ECONOMICO Y EL USO EFICIENTE DE LOS RECURSOS EXISTENTES

1. *Objetivos: aumentar el producto bruto y evitar la subutilización del capital*

Es bien sabido que el logro de una mayor tasa de crecimiento del producto constituye uno de los objetivos fundamentales de la política económica a largo plazo. Esta afirmación es válida tanto para los países desarrollados como para los subdesarrollados, si bien en estos últimos es preferible hablar de desarrollo económico como finalidad, concepto en el cual se incluyen, además del crecimiento del producto, otras

metas tales como la transformación de la estructura económica y la eliminación de los estrangulamientos que impiden el avance económico.²⁵

Habida cuenta del objetivo “incremento del producto”, surgieron modificaciones en las leyes tributarias que trataron de promoverlo mediante incentivos a favor de la inversión. Recuérdese aquí lo dicho antes acerca del papel clave que durante mucho tiempo se dio a la acumulación de capital como determinante del crecimiento o del desarrollo económico.

La eficacia de todas las distintas clases de incentivos se ha puesto en tela de juicio. Se afirmó con frecuencia que los incentivos —sobre todo a través de desgravaciones en el impuesto a la renta— no afectaron decisivamente la inversión del sector privado que, muy por el contrario, estaba influida fuertemente por otros factores tales como la estabilidad política y social, la existencia de una suficiente demanda o su crecimiento (teoría del acelerador). Los trabajos sobre este tópico son numerosos y no se tratarán aquí.²⁶

Partiendo de la necesidad de lograr un mayor crecimiento del producto, últimamente se han presentado propuestas que tienden a lograr de manera directa este objetivo en lugar de buscarlo mediante instrumentos indirectos que pretenden alcanzarlo a través de los incentivos de distinto tipo a la formación de capital. Más aún, se han aprobado leyes que trataron de llevar a la práctica esta clase de ideas. En este orden se comentarán una reforma del impuesto a la renta en Canadá, que luego quedó sin efecto, y una ley costarricense aprobada recientemente.

La significación decisiva que durante mucho tiempo se dio a la acumulación de capital —fenómeno al que se hizo referencia— se basaba implícitamente, no sólo en la negligencia de otros factores importantes para el desarrollo económico, sino también en el supuesto de plena utilización del factor escaso en la función de producción, el capital.

Tanto estudios conceptuales como investigaciones empíricas realizadas en los últimos diez años pusieron en evidencia, como se señala en un informe de las Naciones Unidas, que “en muchos países en desarrollo y sobre todo en aquéllos que ya han superado las primeras fases de la industrialización, la existencia de mucha capacidad industrial no empleada constituye un grave problema”.²⁷

La situación de los países en desarrollo se ha caracterizado como “casi keynesiana” al ser una de las notas distintivas la coexistencia de mano de obra y capital desocupados o subocupados. A diferencia de la desocupación típicamente

25. Véase al respecto Federico J. Herschel, *Política económica*, Siglo XXI Editores, México, 1976, p. 68 y ss.

26. Véase Federico J. Herschel, *Ensayos sobre política fiscal*, EDESA, Madrid, 1975, pp. 495, 498-500, 520-525, 534-536, 542-549; George E. Lent, “Tax Incentives for Investment in Developing Countries”, *Staff Papers*, vol. XIV, núm. 2, FMI, Washington, julio de 1967; Mario Brodersohn, “Incentivos fiscales y estímulos a la inversión”, en *Problemas de política tributaria*, OEA, Washington, 1973.

27. Naciones Unidas, ONUDI, *Utilización del exceso de capacidad para la exportación*, Informe de la Reunión del Grupo de Expertos en Excedente de Capacidad, Río de Janeiro, 3-12 de marzo de 1969, Nueva York, 1969, p. 7.

22. Este cálculo se efectuó en 1973; J. Bhagwati y W. Dellalpar “The Brain Drain and Income Taxation”, en *World Development*, vol. 1, núm. 1, febrero de 1973.

23. Véase Peter Balacs y Anne Gordon, “Brain Drain and Income Taxation: A United Kingdom Case Study”, en *World Development* vol. 3, núm. 10, 1975, p. 694.

24. Don Devoretz y Dennis Maki, “The Brain Drain and Income Taxation: Canadian Estimates”, en *World Development*, vol. 3, núm. 10, p. 715.

keynesiana, que es de corto plazo, en el caso de los países subdesarrollados se trata, sin embargo, de un estado de cosas casi permanente; otra diferencia radica en la restricción en la disponibilidad de divisas que suele afectar a estas economías. Por ello, si bien se requiere una demanda adicional, una política expansiva puede chocar con un problema serio de la balanza de pagos, en virtud de los requisitos de importación generados.²⁸

Como esquema de análisis puede partirse del modelo de Harrod-Domar, conforme al cual la tasa de crecimiento del producto es igual a σS , donde σ es la relación marginal producto-capital y S la propensión marginal a ahorrar. Cuando no todo el acervo de capital se usa o cuando todo este acervo se utiliza sólo parte del tiempo, el capital total que debe instalarse para producir una unidad de producto debe ser mayor. Si el capital se emplea sólo la mitad del tiempo, se requerirá el doble del capital para lograr un nivel dado de producto. Generalizando, si el capital se utiliza una parte h del tiempo siendo $\sigma > h > 1$, la tasa de crecimiento (g) será:

$$g = h \sigma S$$

En suma, toda subutilización de capital tendrá como consecuencia una reducción en la tasa de crecimiento, a menos que se logre una disminución del consumo o un aumento de la productividad del capital.

Cabe destacar que donde se presenta una subutilización, un aumento en el valor de h —es decir, un incremento en el empleo de capital— produce más que un aumento del producto por una sola vez. En efecto, el nivel del producto potencial (Y_t) en un período A es igual a:

$$Y_t = \sigma K_t$$

siendo K_t el acervo de capital existente. Si éste no se usa plenamente se tendrá

$$Y_t^* = h \sigma K_t = h Y_t$$

Resulta claro que todo incremento sostenido del grado de utilización de la capacidad, por ejemplo de h a h' , determinará un aumento del producto. Si antes de utilizaba la capacidad en 50% y se la lleva a 75%, es evidente que crecerá proporcionalmente el producto. Pero cuando el acervo de capital crece, debido a la interdependencia del producto corriente, el ahorro y la inversión con el acervo futuro de capital y del producto dada por $g = h \sigma S$, se produce, además, un cambio en la tasa de crecimiento que ahora será igual a $g' = h' \sigma S$ (y siendo $h' > h$, evidentemente $g' > g$).²⁹

28. Véase Daniel M. Schydrowsky, *Capital Utilization, Growth, Employment and Bop and Price Stabilization*, trabajo presentado en la Conferencia sobre planificación y política macroeconómica en el corto plazo en América Latina, organizada por el Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social (ILPES), el Ministerio de Planificación y Desarrollo Económico de Panamá, y el National Bureau of Economic Research, Isla Contadora, Panamá, del 31 de octubre al 2 de noviembre de 1975.

29. Se ha seguido en este desarrollo la explicación dada por Gordon C. Winston en "Capital Utilization in Economic Development", en *Economic Journal*, vol. 81, núm. 321, Cambridge University Press, Londres, marzo de 1971.

Si conceptualmente resulta así fácil apreciar la significación potencial de un incremento de la utilización del capital, su relevancia práctica depende del grado de subempleo del capital que se da en un país determinado y de la difusión de esta situación en el mundo subdesarrollado. En la realidad, como puede apreciarse en el cuadro 2, el fenómeno tiene magnitudes significativas y se manifiesta en una serie de países en desarrollo.

CUADRO 2

Grado de utilización de la capacidad industrial

| | Año | Utilización de la capacidad (%) |
|----------------------|-----------|---------------------------------|
| Argentina | 1961-1967 | 43.0-88.0 |
| | 1963 | 56.3 |
| | 1964 | 64.5 |
| | 1965 | 70.0 |
| Chile | 1957 | 45.7-64.8 |
| Costa Rica | 1962 | 72.0 |
| Ecuador | 1959 | 41.0 |
| El Salvador | 1962 | 73.0 |
| Guatemala | 1962 | 74.0 |
| Honduras | 1962 | 63.0 |
| India | 1955-1964 | 88.0 |
| | a | 61.9 |
| Israel | 1966 | 60.0 |
| Nicaragua | 1962 | 82.0 |
| Paquistán | 1965 | 73.8 |
| Paquistán occidental | 1965-1966 | 33.0 |
| Venezuela | b | 50.0-75.0 |

a. Promedio de los siguientes años: 1951, 1955, 1960, 1965 y 1967.

b. No se indica la fecha en el estudio de base.

Fuente: Derek T. Healey, "Development Policy: New Thinking About an Interpretation", en *Journal of Economic Literature*, vol. X, núm. 3, septiembre de 1972.

Una de las formas en que se manifiesta frecuentemente la subutilización del equipo consiste en el uso del mismo durante un número reducido de horas. Al respecto, el trabajo durante un solo turno puede servir de indicador. En el cuadro 3 se ha indicado el número de turnos que trabajan las empresas en varios países seleccionados. Como puede observarse, es significativa la proporción de empresas que trabajan un solo turno, especialmente en algunos países, tales como Brasil.

Existen varias razones que permiten explicar la subutilización del capital. Entre las más simples cabe mencionar la preferencia a favor del trabajo diurno que sienten muchas personas, y que tiene como consecuencia que generalmente se pague un sueldo mayor por el turno nocturno. Sin embargo, cuando los salarios son suficientemente bajos, en

realidad debería convenir la utilización de las plantas durante las 24 horas del día.³⁰

CUADRO 3

Porcentaje de empresas según el número de turnos que trabajan en los países latinoamericanos seleccionados

| | Número de turnos | | |
|------------|------------------|-------|-------|
| | 1 | 2 | 3 |
| Brasil | 35.60 | 25.00 | 39.40 |
| Colombia | 58.50 | 19.90 | 21.60 |
| Costa Rica | 66.56 | 11.00 | 22.44 |
| Perú | 63.70 | 16.50 | 19.80 |
| Venezuela | 80.28 | 12.58 | 7.14 |

Fuente: Daniel Schydlosky, *op. cit.*, cap. I-3a.

Una determinante importante del exceso de capacidad consiste en la imposibilidad de dividir una instalación industrial, lo que lleva a la construcción de industrias que se

Sin pretender aquí agotar la consideración de las causas posibles del exceso de capacidad, desde nuestra óptica cabe destacar que frecuentemente la misma política tributaria ha determinado una modificación de los precios relativos a favor del capital. Así, ha sido frecuente que los derechos arancelarios desgravaran la importación de bienes de capital, acción que tenía como objetivo básico permitir la formación de industrias. Si bien este propósito es perfectamente justificable mientras dentro del país no se producen los bienes de capital, al tratarse de medidas sin la debida discriminación se facilitaba la entrada de todo tipo de bienes de capital, aunque desalojaran mano de obra en forma indebida.³⁴

2. Estimación del potencial de crecimiento resultante de un aumento de la capacidad utilizada

D. Schydlosky se basa en un modelo de proyección del producto interno bruto en el supuesto de que el sector industrial llegue a trabajar dos o tres turnos para considerar el efecto multiplicador en la oferta interna. Los aumentos estimados en porcentajes para dos y tres turnos fueron los que se indican en el cuadro 4.³⁵

CUADRO 4

| Turnos | Brasil | | Chile | | Colombia | | Costa Rica | | Perú | | Venezuela | |
|--|--------|------|-------|------|----------|-------|------------|-------|------|------|-----------|-------|
| | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 3 |
| Aumento porcentual del producto industrial | 25 | 86.5 | 18.6 | 77.8 | 45.9 | 102.1 | 50.3 | 125.5 | 20.5 | 75.0 | 57.5 | 145.5 |
| Aumento porcentual del producto bruto | 10.6 | 37.1 | 5.8 | 24.4 | 19.8 | 44.0 | 13.4 | 33.3 | 5.3 | 19.3 | 17.8 | 45.5 |
| Duración del turno medio trabajado | | 1.6 | | 0.69 | | 1.38 | | 1.55 | | 1.68 | | 1.27 |
| Año base | | 1972 | | 1970 | | 1969 | | 1972 | | 1971 | | 1971 |

anticipen a la demanda. Por supuesto, en este caso el exceso de capacidad sería sólo temporal.³¹

Otra causa de la subutilización del capital se encuentra en las indivisibilidades de la tecnología moderna. Los mercados poco extendidos generalmente sólo pueden sostener un número reducido de empresas. "En estas condiciones hay una fuerte tendencia a que se desarrollen estructuras de mercado casi monopolísticas u oligopolísticas. Con frecuencia, la competencia entre un número limitado de empresas que se reparten el mercado de un país en desarrollo las lleva a ampliar su capacidad de producción mucho más allá de la demanda del mercado real y, por consiguiente, a una mayor o menor subutilización de su capacidad".³²

La indivisibilidad como limitante de una adecuada utilización del capital no sólo se produce en los equipos sino también en la dirección y administración de las empresas.³³

30. Véase G.C. Winston, art. cit., pp. 39-40.

31. Véase ONUDI, *op. cit.*, p. 10.

32. *Ibid.*, pp. 10 y 11.

33. G.C. Winston, art. cit., p. 41.

Lógicamente se produciría también un incremento de la ocupación que, en el caso de tres turnos, alcanzaría a 36% de la ocupación registrada en Perú, y 41.5% en Venezuela.³⁶

Aunque las estimaciones concretas puedan estar sujetas a modificaciones, considerando a mero título de ejemplo el tiempo que pasó desde que se hicieron, dan una idea de la magnitud de los cambios que podrían producirse si fuera posible reducir sensiblemente la capacidad excedente del capital.

3. Las primeras propuestas de tipo tributario

A diferencia de los problemas conceptuales hasta aquí planteados, los primeros antecedentes que se ocuparon de la

34. Por supuesto, hay que tener presente aquí que la influencia de los precios relativos tiene limitaciones, sobre todo dadas por las opciones tecnológicas disponibles.

35. Véase Daniel Schydlosky, *op. cit.*, p. IV-2.

36. *Ibid.*, p. V-4.

posibilidad de emplear el sistema impositivo para aumentar la producción tuvieron en mente sobre todo corregir imperfecciones en el mercado, en particular las causadas por la existencia de monopolios.³⁷

Uno de los primeros proyectos en este sentido fue expuesto por Hugh Dalton,³⁸ quien planteó la posibilidad de un impuesto cuya cuantía total disminuyera a medida que la producción total del monopolista aumentase. Tal impuesto, si fuese practicable, en algunos casos determinaría³⁹ al monopolista a aumentar su producción y a rebajar sus precios. Un ejemplo sería el de un impuesto cuya cuantía total guardase proporción con el precio por unidad de mercancía o que fuese una suma global con una reducción proporcionada a la producción total. En casos favorables, la incidencia de este impuesto recaería enteramente sobre el monopolista, quien se vería compelido a transferir al comprador de sus productos parte de sus ganancias de monopolio al reducir los precios.

En términos generales esta propuesta parece difícil de aplicar, pues es característica esencial de un impuesto a las rentas (en la que, se supone, se basaba la propuesta de Dalton) que no se modifica ni la cantidad vendida ni el precio, en el supuesto de la teoría tradicional.⁴⁰

Otras propuestas con idéntico propósito simplemente recomendaron gravar con impuestos la producción de bienes en los que el uso de recursos tendía a ser excesivo para pagar subsidios en el caso opuesto.⁴¹ Más concretamente, Joan Robinson expuso la posibilidad de pagar como subsidio al monopolista la diferencia entre el costo medio y el marginal (correspondiente este último al precio de libre competencia). "No sería necesario que el dinero pasase materialmente del gobierno al monopolista, pues podría imponerle un impuesto global pero le otorgaría por cada unidad producida una rebaja igual al valor unitario del subsidio".

Esta clase de ideas se discutieron particularmente para el caso de industrias de costo decreciente, ya que esta característica lleva normalmente a la formación de monopolios.⁴² Sin embargo, los mismos autores que presentaron dichas proposiciones indicaron que su aplicación sería difícil. Dalton mencionó la dificultad de controlar la calidad de los productos para evitar ventas a precio reducido (como resulta-

do del subsidio) de bienes de inferior calidad y J. Robinson indicó la necesidad de que las funciones de oferta y demanda permaneciesen invariables durante un tiempo suficiente y fuesen conocidas, agregando expresamente que "no es probable, por no cumplir esta condición, que [el sistema] sea muy utilizable en casos reales".⁴³ Cabe señalar que esta clase de esquemas se podría aplicar tanto en el caso de que la curva de demanda cortase la de costos medios a la izquierda o a la derecha de su punto mínimo.⁴⁴ En el primer caso se trata precisamente de las industrias de costo decreciente, lo que implica también que la capacidad de producción existente no se ha utilizado a plenitud.

4. El plan de W. Baumol

A diferencia de los planteamientos anteriores, de carácter evidentemente teórico, con el propósito de alcanzar metas de producción que correspondan al equilibrio de competencia perfecta, el proyecto que se comentará a continuación tiene una finalidad no sólo económica sino también política (teniendo presente la competencia de los sistemas sociopolíticos): lograr un crecimiento más rápido del producto.

La propuesta básica en este orden de ideas fue presentada por William J. Baumol, teniendo en cuenta particularmente la economía de Estados Unidos. El fundamento principal consiste en conceder ventajas pecuniarias a las empresas que más contribuyen al crecimiento económico. En el supuesto de que el impuesto que serviría para este plan fuera el de valor agregado, se propuso conceder una rebaja que estaría en relación con la tasa de crecimiento porcentual del valor agregado correspondiente a los productos que se venderían en un año, en relación con las ventas del año anterior. Expresado en términos más generales, se trataría de un incentivo que en lugar de basarse en el nivel de la contribución al objetivo buscado consideraría la tasa de crecimiento, o sea, se tendría un incentivo de tipo acelerado que representaría un estímulo más poderoso.⁴⁵ Se señaló al respecto que muchos de los avances así logrados cabrían dentro del concepto que el profesor Leibenstein llamó eficiencia "X", ya que se refiere a casos en que el empresario, en lugar de moverse en la curva de producción, se encuentra distante de la misma, razón por la cual se puede mejorar la productividad, no por una transformación de la función de producción óptima sino por una mayor difusión de las prácticas más eficientes, ya sea en el orden productivo o de la administración, situación que es bastante común en países subdesarrollados.⁴⁶

Concretamente, si la tasa de crecimiento conceptuada como meta fuese de 5% y se cobrara una tasa adicional de 1% sobre el valor agregado de cada empresa, las rebajas

37. Los distintos esquemas que precedieron al impuesto a la capacidad (ociosa) fueron enunciados por Sijbren Cnossen en "Capacity Taxation: The Pakistan Experiment", en *Staff Papers*, vol. XXI, núm. 1, marzo de 1974, pp. 127-130.

38. Véase *Principios de finanzas públicas*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1948, pp. 71 y ss.

39. Especialmente en aquéllos en los cuales, a medida que su producción total aumenta, sus pagos por concepto de impuesto disminuyen más rápidamente que sus ganancias de monopolio, aparte del impuesto. El fin perseguido podría conseguirse por medio de un impuesto convenientemente graduado en relación con la tasa de ganancias del monopolio.

40. Véase Richard A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill, Nueva York, 1959, p. 277.

41. Véase A.C. Pigov, *A Study in Public Finance*, MacMillan & Co., Ltd., Londres, 1929, pp. 123-124.

42. Véase Joan Robinson, *La economía de la competencia imperfecta*, Aguilar, Madrid, 1946, p. 193 y ss.

43. *Ibid.*, p. 197.

44. Véase Benjamín Higgins, "Fiscal Control of Monopoly", en *Readings in the Economics of Taxation* (seleccionado por Richard A. Musgrave y Carl S. Shoup), Irwin, Inc., Homewood, Ill. p. 315.

45. Véase William J. Baumol, "Acceleration Incentives and X-Efficiency", en *Econometrics and Economic Theory, Essays in Honour of Jan Tinbergen*, Willy Sellekaerts International Arts & Sciences Press, Inc., White Plains, Nueva York, 1974.

46. Véase Harvey Leibenstein, "Allocative Efficiency and X-Efficiency", en *American Economic Review*, LIII, Menasha, Wisconsin, junio de 1966.

impositivas deberían estructurarse de tal manera que la empresa que haya alcanzado precisamente la tasa de crecimiento estipulada no pagaría ningún impuesto adicional ni recibiría ninguna ventaja adicional. Una empresa con una tasa superior a la fijada recibiría una deducción mayor; si, en cambio, fuera menor que la fijada recibiría una rebaja inferior a la tasa adicional. De esta manera se estimularía el crecimiento y se castigaría no lograrlo.⁴⁷ En el cuadro 5 se indican cifras a título de ejemplo.

CUADRO 5

Ejemplo numérico para la aplicación de la propuesta de Baumol

| <i>Aumento porcentual de crecimiento del valor agregado</i> | <i>Impuesto adicional en % de valor agregado</i> | <i>Rebaja impositiva como % de valor agregado</i> | <i>Impuesto (-) o devolución (+) como porcentaje resultante del valor agregado</i> |
|---|--|---|--|
| 0 | 1.0 | 0.0 | - 1.0 |
| 1 | 1.0 | 0.2 | - 0.8 |
| 2 | 1.0 | 0.4 | - 0.6 |
| 3 | 1.0 | 0.6 | - 0.4 |
| 4 | 1.0 | 0.8 | - 0.2 |
| 5 | 1.0 | 1.0 | 0.0 |
| 6 | 1.0 | 1.2 | + 0.2 |
| 7 | 1.0 | 1.4 | + 0.4 |
| 20 | 1.0 | 4.0 | + 3.0 |

Fuente: William Baumol, "Proposals. . . *op. cit.*"

Según explica Baumol, se requiere una medición del crecimiento en términos monetarios por las siguientes razones:

- 1) En las empresas que producen más de un bien, que constituyen la mayoría, no es posible la medición en términos físicos.
- 2) Una medición monetaria se exige para fomentar la movilidad industrial.

Una de las dificultades más serias para la aplicación del plan está representada por la necesidad de expresar los valores en cifras de un año base.⁴⁸ En realidad el registro de operaciones en términos de los precios de un período dado no ofrece tantos inconvenientes como se temió, ya que la contabilización en términos constantes se ha convertido en una práctica bastante normal en países con altas tasas de inflación. Por supuesto, no puede negarse la existencia del problema de la elección del año base, tema considerado con amplitud en la teoría de los números índices.⁴⁹ La cobertura

47. Véase William J. Baumol, "Proposals for increasing the growth of national output", en Klaus Knorr y William J. Baumol (compil.), *What Price Economic Growth?* Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, Nueva York, 1961.

48. Véase W. J. Baumol, "Acceleration Incentives. . .", *op. cit.*, p. 36.

49. Véase lo relacionado con los índices Laspeyres y Paasche, por ejemplo en Frederick C. Mills, *Statistical Methods*, Henry Holt & Co., Nueva York, 1955, p. 448 y ss.

del nuevo gravamen debería ser extensiva, aunque por razones administrativas podría justificarse la exclusión de empresas muy pequeñas. Se señaló en uno de los estudios en que se elaboraba el proyecto que se consideró preferible estimular el crecimiento del valor agregado y no el de las inversiones, porque el aumento de estas últimas no era necesariamente un estímulo al crecimiento, ya que se podría invertir sin que aumentara la capacidad productiva. También se destacó el hecho de que la propuesta se basaba en un incremento relativo y no absoluto del valor agregado para no estimular más al crecimiento de las grandes empresas.

Se ha mencionado también la posibilidad de que la comparación del crecimiento se efectuara con relación al valor agregado de un promedio de años para no favorecer desproporcionalmente a las empresas con un producto fluctuante. Este último modo de determinar la base imponible o gravable puede servir también para evitar que en un año base se declare un valor agregado artificialmente bajo para tener una rebaja mayor posteriormente. Para las empresas nuevas se sugirió que se aplicara sobre todos los incrementos del valor agregado por encima de un monto indicado (por ejemplo, un millón de dólares) para que no hubiera efectos discriminatorios en contra de empresas nuevas.⁵⁰ Esta última explicación no resulta muy clara, ya que aun con la propuesta básica (relación de rebajas y tasas adicionales con incremento relativo del valor agregado) las empresas nuevas se beneficiarían, a menos que se supusiera que su crecimiento fuera más lento inicialmente.

Se examinó también la posibilidad de considerar el valor agregado neto o bruto como materia gravable. Se recomendó el último concepto para que el valor agregado incluyera el costo total del capital. Traducido en términos prácticos, se insistió en la conveniencia de estimular al crecimiento que pudiera resultar del remplazo de equipo, lo que se lograría si se utilizase el concepto de valor agregado bruto.

Otro punto que se puso de relieve fue la consideración en el proyecto de una sola tasa de incremento del producto para todas las industrias, lo que se justificaba por la intención de estimular el crecimiento global de la economía y no el de determinadas ramas exclusivamente. De todos modos se reconoció que el efecto iba a ser diferente según las industrias de que se tratara. Como, por otra parte, en esos años se presentaban fuertes variaciones cíclicas en la economía estadounidense, se insistió en la conveniencia de basarse en un promedio, por ejemplo, de tres años.⁵¹

En cuanto a los efectos de la propuesta sobre el nivel de empleo, se hizo hincapié en que expresamente se había sugerido el fomento de la tasa de crecimiento y no de la capacidad para no alentar inversiones adicionales que pudieran desalojar mano de obra; al contrario, como principio general se pensó que el plan serviría para mantener elevada la ocupación. Como de todos modos sería difícil fijar una tasa adecuada para evitar todo efecto expansivo y recesivo indesea-

50. Véase, William D. Carmichael, "The Fiscal Structure of the Proposal", en *What Price Economic Growth?*, *op. cit.*

51. Véase Richard E. Quandt, "Measurement of the Effectiveness of the Tax-Subsidy Plan", en *What Price Economic Growth?*, *op. cit.*

dos, se pensó también en la posibilidad de que la tasa fuese variable según las necesidades del momento coyuntural.⁵²

5. *Aplicación práctica del incentivo para el crecimiento: el caso de Canadá*

El crédito de impuestos para estimular la producción, llamado también, más generalmente, incentivo a las ventas, fue introducido en Canadá mediante la Ley del Impuesto a la Renta (Sección 40A) el 29 de noviembre de 1962 y quedó sin efecto el 13 de julio de 1963.⁵³ La corta vigencia de este gravamen dificulta, por supuesto, cualquier análisis; sin embargo, resulta de todos modos de interés exponer sus características principales ya que representa en cierto modo una tentativa de aplicación práctica de las propuestas generales formuladas por W. Baumol y sus colaboradores.

Existe, no obstante, una diferencia importante entre las propuestas y la aplicación concreta: las proposiciones preveían la posibilidad de utilizar un incentivo especial en un impuesto al valor agregado, mientras que la ley canadiense lo introdujo dentro del impuesto a la renta.

El incentivo a las ventas consistió en un crédito del impuesto que se debió tomar como rebaja del ingreso gravable devengado por sociedades de capital en sectores especificados. Dichos sectores fueron el manufacturero y el de transformación, excluyéndose la explotación petrolera, los aserraderos, las empresas de construcción, las empresas mineras y las de construcción de barcos. Aparentemente, la distinción entre las empresas que tenían derecho a optar por el crédito de los impuestos y las que no lo tenían dio origen a alguna incertidumbre en algunas compañías integradas en las industrias extractivas.⁵⁴

El sistema introducido en Canadá excluyó a todas las empresas organizadas en forma distinta a las sociedades anónimas. Se dieron dos razones para dicha exclusión: 1) que pocas de las empresas no alcanzadas se encontraban en el sector manufacturero y de transformación y 2) que otorgar un beneficio similar a todas las sociedades fuera de las anónimas sería inequitativo y demasiado complicado.⁵⁵ Al respecto cabe anotar que las empresas que no fueran sociedades anónimas representaban en 1959 cerca de 52% de todos los establecimientos en el sector manufacturero, pero sólo representaban 7.4% de la ocupación en dicho sector y una parte proporcionalmente pequeña del valor de venta a la salida de fábrica.

De esta manera, la primera razón indicada es, en términos generales, válida, es decir, que la proporción del valor de la producción representada por empresas no anónimas no era significativa. Por el contrario, puede haber serias dudas acerca de la segunda razón mencionada. En efecto, no se

entiende por qué no sería equitativo extender un beneficio impositivo a empresas no anónimas. Lo que sí puede ser aceptable es el argumento de la simplificación administrativa, pero de esta manera se dejarían de tener en cuenta otros fundamentos de un sistema tributario como, precisamente, la equidad.

El crédito del impuesto aplicable consistió en una deducción del impuesto total, equivalente a 50% del impuesto devengado sobre los primeros 50 000 dólares canadienses de ingreso gravable proveniente de las mayores ventas, medidas estas últimas comparando las ventas del año fiscal respectivo con respecto al año base. Además de esta deducción se estableció un crédito de 25% del impuesto sobre el ingreso gravable que excediera de 50 000 dólares canadienses proveniente también de las mayores ventas.

Uno de los elementos importantes para fijar el monto de la deducción fue el año que se consideraba como base. Como regla general, se debía haber tomado el promedio de las ventas netas de los tres años inmediatamente precedentes. Sin embargo, para el impuesto correspondiente a 1962 se consideraron como base las ventas del año anterior y para 1963 se fijaron como base los dos años precedentes. En todos los casos se estableció que una empresa debió haber realizado operaciones por un período no inferior a un año para tener derecho a alguna deducción.

Una vez fijada la proporción de las mayores ventas con respecto a las del año base se aplicó esta misma proporción al ingreso imponible. Dicho de otro modo, se estableció la siguiente fórmula para determinar el ingreso sujeto a crédito:

$$\frac{VC - VB}{VB} \cdot R$$

donde R = a renta imponible del año en curso; VC = a ventas del año en curso; VB = a ventas del año base.⁵⁶ Una vez determinado el monto al que se aplicaba la deducción, el crédito del impuesto se estimó con base en la tasa marginal (véase el cuadro 6).

En general, la aplicación práctica del incentivo por mayores ventas se realizó en forma muy restrictiva para evitar abusos; de este modo se creó un conjunto de medidas para evitar la elusión de impuestos que disminuyeron en buena medida el posible efecto del sistema implantado. Se ha señalado que una de las manipulaciones que se pudieron hacer fue tratar de distribuir las ventas en el tiempo según la conveniencia del empresario. En efecto, una empresa con ventas grandes y pequeñas, es decir, con fuertes fluctuaciones de año a año, podría obtener mayores beneficios que empresas con ventas que crecían regularmente a través de los años. En general, se llegó a la conclusión de que el efecto del incentivo por mayores ventas ha sido reducido sobre todo porque el ahorro de impuestos también ha sido reducido como se aprecia en el ejemplo del cuadro 6. Se calculó que la reducción en la tasa para sociedades anónimas equivalió a 0.25% de la tasa que habría que abonar. Se estimó también que, a lo sumo, estos incentivos podrían haber determinado

52. Véase William G. Bowen, "Implications of Growth Incentives for the Problems of Inflation and Unemployment", en *What Price Economic Growth?*, op. cit.

53. Richard M. Bird, "A tax incentive for sales: the canadian experience", en *National Tax Journal*, vol. XVIII, núm. 3, Columbus, Ohio, septiembre de 1965, pp. 277.

54. *Ibid.*, p. 278.

55. Véase "Budget Speech delivered by Honourable Donald M. Fleming", 10 de abril de 1962 (Ottawa, 1962), citado en Richard M. Bird, op. cit., p. 278.

56. Véase Marion H. Bryden, "The Budget Production Incentive", en *Canadian Tax Journal*, vol. 10, mayo-junio de 1962.

un incremento de los gastos para la formación de capital físico en el sector manufacturero de 3 a 4 por ciento. Evidentemente, este incremento tiene alguna significación, pero cabe tener en cuenta que la estimación se considera más bien optimista.⁵⁷

CUADRO 6

Ejemplo de la aplicación del crédito de impuesto por mayores ventas establecido en Canadá

| | Dólares canadienses |
|---|---------------------|
| A. Ventas netas del año fiscal | 10 000 000 |
| Ventas netas de los años base: | |
| 1961 | 9 000 000 |
| 1962 | 9 000 000 |
| Total | 18 000 000 |
| B. Ventas consideradas base (ventas netas promedio de los años base) | 9 000 000 |
| C. Aumento de las ventas netas | 1 000 000 |
| D. Ingreso gravable del año fiscal | 600 000 |
| E. Ingreso gravable correspondiente a las mayores ventas | |
| $\frac{C}{A} \times D = \frac{1\,000\,000}{10\,000\,000} \times 600\,000$ | 60 000 |
| F. Saldo del ingreso gravable | 540 000 |
| G. Impuesto devengado sobre ingreso gravable (D) | 235 850 |
| H. Impuesto devengado si el ingreso gravable fuera = F | 211 250 |
| I. Diferencia del impuesto que debe pagarse | 24 600 |
| J. El crédito de impuesto es la suma de: | |
| Impuesto que debe pagarse si el ingreso gravable fuera el importe indicado en "F" + \$ 50 000 | 231 750 |
| Importe indicado en "H" | 211 250 |
| Diferencia | 20 500 |
| K. 50% de esta diferencia | 10 250 |
| Importe indicado en "G" | 235 850 |
| Menos importe indicado en "J" | 231 750 |
| Diferencia | 4 100 |
| L. 25% de esta diferencia | 1 025 |
| M. El crédito de impuesto es la suma de "K" + "L" | 11 275 |

Fuente: Bird, *National Tax Journal*, op. cit.

En general los empresarios opinaron que el efecto del incentivo no fue importante, sobre todo en vista del pequeño ahorro de impuestos que se podía lograr.

Es interesante señalar que el incentivo por mayores ventas se concebía no sólo para el caso de aumentos reales en el volumen de ventas, sino también para el de un aumento de volumen de ventas debido a mayores precios. Esto es, por supuesto, inequitativo y aun en el esquema meramente ilustrativo de Baumol, se consideró especialmente la necesidad de ajustar los valores monetarios a fin de beneficiar sólo los incrementos reales de ventas.

57. Richard M. Bird, *op. cit.*, p. 283.

Se señaló también que al calcularse la rebaja con base en la relación ventas del año/ventas del año base, hubiera correspondido aplicarla aunque no hubiera aumentado la renta o aun si ésta hubiera descendido.⁵⁸

6. *El impuesto a la producción según la capacidad existente: la experiencia de Paquistán*

La subutilización de la capacidad industrial en Paquistán parecía tan seria a mediados de los sesenta como en otros países en desarrollo; conforme a una encuesta realizada por la Oficina Central de Estadística, los porcentajes de utilización eran de 54% en las industrias productoras de bienes de capital, de 80% en las productoras de bienes intermedios y de 72% en las de bienes de consumo. Según el censo manufacturero de Paquistán Occidental, los promedios simples calculados con base en un ajuste en relación a dos y medio turnos fueron los siguientes: industrias productoras de bienes de capital, 22%; de bienes intermedios, 41%, y de bienes de consumo 32%.⁵⁹ En vista de la situación descrita, no debe extrañar que el gobierno se haya preocupado y —lo que es más notorio— haya tratado de aplicar medidas en el orden tributario para estimular el crecimiento de la producción; al mismo tiempo se creyó también que el impuesto a la producción con base en la capacidad existente reduciría la evasión tributaria y la connivencia con los funcionarios impositivos, ya que antes de introducir el nuevo gravamen los impuestos específicos al consumo requerían la presencia de inspectores en las plantas para verificar la producción efectiva, lo cual ya no era necesario con el nuevo sistema.⁶⁰ Aunque ya en el mensaje del presupuesto 1961-1962 se mencionó la posibilidad de dar incentivos a la industria, gravándola sobre la base de la capacidad instalada,⁶¹ dicha medida se adoptó apenas en marzo de 1966, si bien anteriormente se habían hecho algunos ensayos para aplicar el sistema de fijar la base imponible con base en la capacidad existente, pero sólo en el caso de empresas pequeñas. Inicialmente el impuesto se aplicó a tres industrias (cemento, azúcar y carbonato de sodio), a partir del año fiscal 1966-1967. A comienzos de 1968 se amplió el campo de aplicación del gravamen, incluyendo las fábricas de textiles y de hilados y productos vegetales. Hubo problemas judiciales y administrativos como, por ejemplo, la definición de la capacidad existente. En consecuencia, el impuesto fue derogado en Bangladesh, y en Paquistán las fábricas de cemento y una de las productoras de carbonato de sodio se transfirieron al sector público. Además se dio la posibilidad a las empresas textiles de no regirse por el impuesto basado en la capacidad si la maquinaria se había instalado antes de 1956. A partir del 1 de julio de 1971 se dejó sin efecto. A pesar de todo ello, el interés en el impuesto parece haber resurgido desde 1972 en adelante, incorporando toda la industria azucarera. De este modo el gravamen comprendió las siguientes cuatro industrias: textiles de algodón (97 empresas),

58. M. H. Bryden, *op. cit.*, p. 185.

59. Véase Gobierno de Paquistán, Ministerio Provincial de Industrias, Paquistán Occidental, *Census of Manufacturing Industries 1959-1960* y Gobierno de Paquistán, Oficina Central de Estadística, *Capacity Survey 1965*, citado en Sijbren Cnossen, *op. cit.*

60. Sijbren Cnossen, *op. cit.*, p. 130.

61. *Ibid.*

azúcar (19 empresas), cemento (9 fábricas) y carbonato de sodio (2 establecimientos).⁶²

Una de las dificultades para la aplicación del gravamen consiste en la definición y medición de la capacidad existente o, más precisamente, potencial. Se considera en general que el producto potencial de una economía es el que se obtendría si la fuerza de trabajo estuviera plenamente ocupada y tanto la mano de obra como el capital se hubieran usado a la intensidad normal. Aunque cada uno de los conceptos contenidos en la definición pueden ser a su vez objeto de discusión en cuanto a su significado preciso, para los efectos prácticos es más relevante indicar los distintos métodos de medición que existen para el sector industrial. Los tres procedimientos principales son los siguientes: a) una encuesta de empresas; b) el ajuste de la tendencia de los puntos de producto máximo alcanzados a través de un período, y c) la estimación de funciones de producción.⁶³

Para la fijación de la base gravable se utilizaron en Paquistán los tres procedimientos siguientes: 1) estimaciones hechas por los propios fabricantes; 2) estimaciones de ingeniería para la capacidad de cada tipo de maquinaria, y 3) datos de la producción anterior.

Como resulta obvio, la fijación de la producción a partir de la capacidad potencial es el criterio más objetivo. El Gobierno de Paquistán realizó esfuerzos considerables, sobre todo en el caso de las empresas textiles, para determinar la capacidad potencial investigando elementos tales como el número normal de turnos, la producción media de cada clase de telar o huso, considerando el tiempo requerido para mantenimiento, reparación y amortización técnica. Se consideraron dos casos de excepción de las bases normales de imposición: 1) casos de reducción de la producción que afecta a toda la industria debido a razones de fuerza mayor (desastres naturales o huelgas), y 2) situaciones de fuerza mayor que afecten a una empresa en particular.⁶⁴

Una evaluación global del gravamen muestra los siguientes resultados: aunque el impuesto se aplicó a industrias que no dependían de materias primas importadas, lo que hubiera sido una dificultad muy seria para el empleo efectivo del gravamen, como las industrias comprendidas ya estaban operando cerca de los grados más altos de utilización de la capacidad, resultó difícil apreciar el efecto de incentivación del tributo. Aunque se eliminó el embarazoso problema de la producción efectiva que regía antes, la adecuada conceptualización y medición de la capacidad potencial acarreo nuevos problemas, a la vez que creó una sensación de incertidumbre entre los fabricantes.⁶⁵

7. Los incentivos tributarios contenidos en el Plan de Fomento Bananero de Costa Rica

A diferencia del sector industrial, en la agricultura (comprendiendo la ganadería) han sido numerosas las propuestas

teóricas como también las tentativas jurídicas para estimular un incremento de la producción y existe una extensa bibliografía al respecto.⁶⁶ En general, las experiencias recogidas en América Latina no son muy favorables; una de las razones fundamentales es la dificultad de lograr un ingreso fiscal de alguna significación, cuyo peso para el contribuyente sea, a su vez, suficientemente gravoso como para servir de incentivo. Lo que conviene destacar aquí es que las concesiones tributarias eran indirectas, sin tener en cuenta la evolución real de la producción de determinado bien. Precisamente —como se verá— es éste el objeto del sistema introducido en Costa Rica.

Entre los justificativos se señala explícitamente que “conforme a las previsiones. . . dentro de dos o tres años el país podría afrontar serios problemas de balanza de pagos. . .”, provocados en alto grado por la baja esperada en los precios del café. El efecto de una situación de este tipo se aliviaría si se alcanzaran mayores volúmenes de producción (de los restantes productos de exportación).⁶⁷

Aun cuando el Plan prevé líneas de crédito especiales para los productores bananeros y el fortalecimiento de la Asociación Bananera Nacional (Asbana) como entidad ejecutora del plan, aquí se tratarán solamente las disposiciones relacionadas con un incremento de la producción. Esencialmente los programas que se comentarán consisten en devoluciones de impuestos, habiéndose estimado su costo en alrededor de 100 millones de colones provenientes del impuesto a la exportación de bananos, establecido anteriormente.

El primer programa, llamado de “incremento de productividad y rehabilitación de fincas”, beneficiará a los productores que incrementen su rendimiento promedio por hectárea de cajas exportadas de 1 500 a 2 100 en dos años.

Conforme al Plan, se transferirá a los productores sujetos de dicho programa un determinado porcentaje sobre los 3 331 colones (39 centavos de dólar, que es el impuesto específico que actualmente se debe tributar) sobre los incrementos anuales en los niveles de rendimiento promedio alcanzado por las fincas. Se entenderá por incremento anual en el nivel de rendimiento promedio el número adicional de cajas de banano exportadas por hectárea cultivada en un año, con relación al año 1976-1977. El porcentaje aplicable estará determinado por el nuevo nivel de rendimiento promedio que anualmente alcance cada finca, según se indica en el cuadro 7.

66. Véase, por ejemplo, Haskell P. Wald, “Reformas de la tributación agrícola para fomentar el desarrollo económico en América Latina”, y Wade Gregory, “La tributación de la agricultura como instrumento del desarrollo”, ambos trabajos en *Reforma tributaria para América Latina, II. Problemas de Política Fiscal*, OEA-BID, Washington, 1969; Dino Jarach, “El impuesto a la renta normal potencial de la tierra”, en *Cuadernos de Finanzas Públicas*, núm. 5, Programa Conjunto de Tributación, OEA, Washington, junio de 1966; F.J. Herschel, “Taxation of Agriculture and Hard to Tax Groups”, en R.A. Musgrave y Malcolm Gillis (comps.), *Fiscal Reform for Colombia: Final Report-Staff Papers of the Colombian Commission on Tax Reform*, parte II, Cambridge, Mass., Harvard Law School, 1971; también en *Ensayos sobre política fiscal*, op. cit., pp. 384-410.

67. Véase Grupo de trabajo del Ministerio de la Presidencia, el Ministerio de Hacienda, el Banco Central de Costa Rica y la Asbana, *Plan de Fomento Bananero, 1977-1982*, San José, Costa Rica, agosto de 1977.

62. *Ibid.*, pp. 134-138.

63. Jacques R. Artus, “Measures of Potential Output in Manufacturing for Eight Industrial Countries, 1955-1978”, en *Staff Papers*, 1977.

64. Sijbren Cnossen, op. cit., pp. 134-138.

65. *Ibid.*, pp. 168-169.

CUADRO 7

| Nivel de rendimiento anual alcanzado (cajas por hectárea) | Proporción de colones (3 331) transferible al productor (porcentaje) | Monto transferible al productor por caja adicional de rendimiento (colones) |
|---|--|---|
| Menos de 1 500 | 0 | 0 |
| entre 1 501 y 1 700 | 30 | 0.999 |
| entre 1 701 y 1 900 | 40 | 1.332 |
| entre 1 901 y 2 000 | 50 | 1.665 |

El segundo programa de estímulo económico al productor eficiente se estableció para los productores que tengan rendimientos superiores a 2 000 cajas por hectárea. El porcentaje aplicable estará determinado por el nuevo nivel de rendimiento promedio que anualmente alcance cada finca, según el cuadro 8.⁶⁸

CUADRO 8

| Nivel de rendimiento anual alcanzado (cajas por hectárea) | Proporción de colones (3 331) transferible al productor (porcentaje) | Monto transferible al productor por caja adicional de rendimiento (colones) |
|---|--|---|
| Entre 2 001 y 2 100 | 50 | 1 665 |
| entre 2 101 y 2 300 | 60 | 1 998 |
| entre 2 301 y 2 500 | 70 | 2 331 |
| 2 500 y más | 80 | 2 664 |

El tercer programa consiste, como su nombre lo indica, en la ampliación del área cultivada, estableciéndose que de los ingresos generados por el impuesto de exportación se dará a los productores 2 562 colones por cada caja exportada que se produzca en las nuevas áreas, siempre que en los plazos previstos las fincas alcancen los niveles de productividad establecidos por la Asbana.

Los períodos de vigencia de los dos primeros programas son de tres años y el del último de cuatro años.

Se estableció expresamente que los beneficiarios del Plan sólo serían las fincas propiedad de productores nacionales y de empresas cuyo capital se de constarricenses en 51% como mínimo.

El Plan estipula finalmente que los rendimientos alcanzados por cada finca se determinarán tomando como base las pólizas de embarque y las liquidaciones de los permisos de exportación del Banco Central, así como los planos de las áreas efectivamente cultivadas, levantadas por un agrimensur.⁶⁹

68. *Ibid.*, pp. 38-39.

69. *Ibid.*

8. Conclusiones acerca de este grupo de impuestos

La ventaja de esta clase de instrumentos consiste en estimular directamente el crecimiento o, por lo menos, el pleno uso del capital en lugar de estimular variables que sólo indirectamente pretenden lograr dichos objetivos. El instrumental utilizado durante breve tiempo en Canadá es evidentemente ineficaz para su aplicación, no sólo por haber adoptado el crecimiento en términos corrientes como punto de partida para los incentivos fiscales, sino también porque parece difícil pensar que todo tipo de sectores debe ser alentado para que aumente su producción: no parece lógico, como mero ejemplo, tratar de inducir a las industrias productoras de bienes suntuarios, de bebidas alcohólicas o de tabaco a que aumenten su producción. Por otra parte, hay que tener presente que el crecimiento del producto no sólo depende de una oferta, sino también de una demanda suficiente.

Por todo ello parece más posible y de más fácil aplicación restringir esta forma especial de imposición a algunos sectores o productos debidamente elegidos, como sucede en Paquistán y con mayor razón en Costa Rica. Así, será de particular interés para todos los países observar la experiencia concreta que tendrá este último país con el plan aprobado.

IV. EL IMPUESTO SELECTIVO AL EMPLEO DEL REINO UNIDO

En el segundo semestre de 1966 la Gran Bretaña debió adoptar una política monetaria restrictiva con el objeto de alcanzar una mejoría de su balanza de pagos. A pesar de un desempleo significativo, la oferta de mano de obra en el sector industrial que tenía importancia clave para las exportaciones británicas no creció suficientemente; por otra parte se consideró que el sector de servicios se había expandido en forma excesiva.⁷⁰

Para mejorar la situación mediante un cambio de los precios relativos de la mano de obra, se estableció, en consecuencia, un impuesto por cada persona agrupada, con las siguientes características: en los sectores básicos (agricultura, minería y transporte) el impuesto se devolvía trimestralmente a los contribuyentes; en los sectores de servicio (comercio, bancos y seguros) el gravamen no se devolvía y, finalmente, en el sector manufacturero no sólo se devolvía lo abonado, sino que, además, se pagaba un subsidio a los industriales. Concretamente, los pagos (–) y los subsidios (+) eran los que se indican en el cuadro 9.

En un estudio semioficial acerca de los efectos del nuevo gravamen se señalaron los aspectos que se transcriben:

70. Véase L. Stolery, *Economic Equilibrium and Growth*, vol. I, "Equilibrium", North Holland Publishing Co., Amsterdam, 1975, pp. 125-128. Una publicación oficial indicó que el impuesto selectivo al empleo iba a tener los siguientes objetivos principales:

a) Mejorar la estructura del sistema tributario, rectificando el equilibrio entre los servicios y la industria.

b) A largo plazo, lograr economías en el uso de la mano de obra en los servicios y de esta manera determinar una mayor disponibilidad de mano de obra en la industria manufacturera. *Selective Employment Tax*, Cmnd. 2986 (H.M.S.O. 1966), p. 3, cit. en Martin Partington, *The Brain Drain and Taxation II – Theory and Empirical Analysis*, op. cit., p. 726.

CUADRO 9

| Chelines por semana | | | Muchachos | Muchachas |
|---|---------|---------|--------------------|--------------------|
| | Hombres | Mujeres | menores de 18 años | menores de 18 años |
| Nivel del impuesto | - 25 | - 12/6 | - 12/6 | - 8 |
| Efecto neto considerando las devoluciones y subsidios | | | | |
| Sectores básicos | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Servicios | - 25 | - 12/6 | - 12/6 | - 8 |
| Manufactura | + 7/6 | + 3/9 | + 3/9 | + 2/6 |

Fuente: *Economic Equilibrium and Growth*, op. cit., p. 125.

"No hemos tenido duda alguna respecto a que la impopularidad del impuesto selectivo a la ocupación se debe en gran medida a la impresión muy difundida de que se le introdujo en 1966 fundamentalmente como un instrumento para transferir gente de los servicios hacia la industria, manteniendo fuera de la atención el efecto sobre la recaudación. Sin embargo, en realidad, la influencia sobre la distribución de la mano de obra ha sido muy reducida, dejando el efecto de elevar la recaudación como el resultado más importante."⁷¹

Conceptualmente, al gravar el empleo con base en el número de personas ocupadas, el mayor efecto se produjo en la movilidad de las personas de menor remuneración.

Un resumen acerca de los efectos alcanzados por el impuesto determinó que el gravamen no tenía el resultado que se pretendió al transferir obreros desde los sectores terciarios hacia la industria, si bien disminuyó la absorción de mano de obra por los servicios, lo que contribuyó a un mayor desempleo. Por otra parte, se logró un efecto deflacionista por el mayor ingreso fiscal (estimado en 240 millones de libras en el período 1967-1968) y de esta manera se tendió a anular el efecto positivo que el impuesto hubiera podido tener en la industria.⁷²

V. UNA PROPUESTA ALEMANA: EL IMPUESTO AL CIUDADANO

El plan del epígrafe fue formulado en 1973 por W. Engels, J. Mitschke y B. Starkloff.⁷³ Los autores consideran su proyecto como un sistema completo de la imposición personal y del subsidio, que remplazaría la tributación a la renta. La idea básica del propuesto impuesto al ciudadano (*Staatsbürgersteuer*) consiste en la imposición del ingreso vitalicio del contribuyente. El ingreso obtenido durante la vida de una persona se divide en dos componentes: el consumo y el ahorro. El consumo, por su parte, se grava periódicamente a medida que se obtiene; en cambio, el ahorro acumulado por lo común apenas se convierte en materia imponible al fallecer la persona.

71. H.M. Treasure, *Effects of the Selective Employment Tax*, 1st. Report, *The Distributive Trades* (London, H.M.S.O. 1970), p. 5, cit. en Martin Partington, op. cit., p. 726.

72. L. Stoleru, op. cit., pp. 126-128.

73. Karl Bräuer, *Staatsbürgersteuer*, Institut des Bundes der Steuerzahler, cuaderno 26, 1973, citado en Gernold Frank y Franz Klanberg, "Verteilungspolitische Auswirkungen des Besteuerungsvorschlags 'Staatsbürgersteuer'", *Finanzarchiv*, cuaderno 2, vol. 34, Tübinga, 1976.

El concepto de ingreso utilizado en la propuesta mencionada es más amplio que el que orienta normalmente la imposición a la renta: comprende no sólo el ingreso habitual sino todas las entradas provenientes de terceros (herencias y donaciones), pagos de prestaciones por el seguro social, así como incrementos de valor de los bienes patrimoniales. La noción empleada se acerca, pues, la utilizada por H.C. Simons,⁷⁴ y más recientemente en el estudio preparado por la Comisión Real en Canadá (informe Carter).⁷⁵

El consumo corriente y el incremento patrimonial neto se grava según la siguiente fórmula:

$$T = m Y - B$$

siendo T a la vez el impuesto y el pago de transferencia que ha de recibirse según resulte T mayor o menor que cero; m es la tasa marginal (hasta 40%), Y es la base gravable que en cada período considera el consumo y , al fallecer las personas, el incremento patrimonial neto; finalmente, se incorpora en la fórmula otra magnitud: B , que es el llamado "dinero" o aporte para el ciudadano. Conforme a la propuesta originalmente formulada se eleva a las siguientes sumas: para niños menores de 14 años, 1 200 marcos anuales; para toda persona perteneciente a la fuerza de trabajo (mayores de 14 años, excluyendo amas de casa), 3 600 marcos anuales; amas de casa, 3 000 marcos anuales. Las cifras indicadas se refieren al período base 1970. Se previó un ajuste en relación con la evolución del ingreso nacional *per capita* en términos nominales.⁷⁶

Sintéticamente, el proyecto consta en realidad de los siguientes elementos:

a) Un impuesto personal al gasto.

b) Un impuesto a la herencia que grava el acervo global. Se distingue pues de los tributos que se aplican normalmente en América Latina. En ésta se paga el impuesto sobre la hijuela, es decir, la parte que recibe cada heredero, mientras que en el proyecto alemán se consideraría el acervo total del causante.

c) Un pago de transferencias.

El impuesto al gasto constituye una concepción que, si bien tiene un origen relativamente antiguo,⁷⁷ se actualizó particularmente a partir de la aparición del libro de Nicholas Kaldor⁷⁸ y sus aplicaciones prácticas durante breve plazo en la India y Sri Lanka. A diferencia de los tradicionales impuestos indirectos al consumo, que no consideran ni la capacidad contributiva de la persona, ni el monto total de lo gastado, el impuesto personal al gasto incluye precisamente

74. *Personal Income Taxation*, University of Chicago Press, 1938.

75. Véase *Report of the Royal Commission on Taxation*, Queen's Printer, Ottawa, 1966.

76. K. Bräuer, op. cit., pp. 11-15.

77. Fue propuesto en el *Leviatán* del filósofo Thomas Hobbes en 1651; para otros antecedentes véase F.J. Herschel, *Ensayos*, op. cit., p. 348.

78. *Expenditure Tax*, Allen un Unwin, Londres, 1958. Trad. al español: *El impuesto al gasto*, Fondo de Cultura Económica, México, 1959.

estas circunstancias. En esencia excluye el ahorro del concepto habitual del ingreso.⁷⁹

Se han pensado varios casos para ilustrar el efecto posible de la propuesta, según la magnitud de las variables incluidas en la fórmula.

Si se considera el caso de un individuo que en un año dado no hubiera consumido nada —el ejemplo, por supuesto, no es realista, pero ilustra el funcionamiento del proyecto en una situación extrema— no debería abonarse impuesto alguno; en cambio se recibiría un pago del Estado. Por supuesto, al fallecer la persona, debería abonarse el tributo sobre los ingresos acumulados, pero no se incluirían como materia imponible los pagos recibidos.

Si se consume parte del ingreso y dicho consumo supera el pago recibido por el Estado, se ha de abonar el tributo sobre la diferencia. Si el consumo se elevara a 5 000, correspondería aplicar el gravamen sobre la diferencia indicada (es decir, 1 400 marcos, suponiendo que se trata de un mayor que no fuera ama de casa). Cabe destacar que los que examinaron el contenido de la propuesta estimaron que el impuesto pagadero sobre los ingresos acumulados debería alcanzar también lo ya tributado sobre el consumo.

En caso de que el consumo fuera igual al ingreso se han distinguido a su vez tres situaciones: $T < 0$, o sea, que el contribuyente se hubiera convertido en beneficiario; $T = 0$, o sea, el impuesto abonado equivale al dinero recibido, y $T > 0$, en que se produce una obligación impositiva.

En el primer supuesto la persona puede aumentar su consumo hasta el monto del beneficio que ha de recibir: si gasta 2 000, puede incrementar tales erogaciones hasta la suma de 3 000 sin abonar impuesto; alcanzándose dicho importe no se modificará el consumo como consecuencia del impuesto. En el tercer supuesto, en cambio, por ejemplo gastos para consumo que equivalen a 10 000 marcos, habrá una tendencia a disminuirlo considerando que debe abonar el tributo: $T = m (10\ 000 - 3\ 000)$.

La aplicación práctica de una propuesta como la sintetizada parece difícil. En este sentido cabe recordar las dificultades con que chocó el intento de introducir el impuesto al gasto en la India y Ceilán y los argumentos que se emplearon conceptualmente en contra del impuesto en los países desarrollados y que determinaron que hasta ahora no se haya aplicado en ninguno de ellos; a mero título de ejemplo puede mencionarse la discusión acerca de cuál es el mejor índice para medir la capacidad contributiva, el ingreso o el gasto, existiendo por ahora una clara preferencia de los autores a favor del ingreso. Por otro lado, merecen destacarse las objeciones que ha suscitado la exclusión del ahorro —aunque en este caso no sería definitiva— de la materia que tiende a facilitar la concentración del ingreso.

A todo ello se agregan los obstáculos con que ha tropezado en todos los países la aplicación del impuesto a la

herencia, por lo que será difícil que éste sirva, aunque sea en parte, para sustituir el impuesto a la renta.

VI. CONCLUSIONES FINALES

A través del tiempo se observa una considerable inmovilidad en la estructura básica de los sistemas fiscales en la mayoría de los países del mundo. Esta situación sólo hubiera podido o podría modificarse mediante un cambio significativo que afectara su composición decisivamente, tal como la introducción de un impuesto al gasto o del impuesto al ciudadano como elemento importante. A pesar de tal estado de cosas, es notoria la diversidad de propuestas, proyectos y planes —algunos convertidos en leyes efectivas—, así como el ingenio que se ha evidenciado en su elaboración y, en algunos casos, los detalles que se han previsto. Es digno de mencionar también el deseo de utilizar la política tributaria como un instrumento para influir en una serie impresionante de variables macroeconómicas.

Habiendo señalado estos elementos positivos, puede formularse una serie de críticas que, en general, son susceptibles de sintetizarse así: frecuentemente se ha pretendido que la imposición dé más de lo que puede dar; un ejemplo sería el impuesto selectivo a la ocupación del Reino Unido. En otros casos, si bien se trató de tener en cuenta un problema fundamental, las propuestas estaban muy alejadas de la posibilidad de utilización práctica. Esta última característica, en opinión del autor, es aplicable a la propuesta de un impuesto a la salida de cerebros. En dicho caso concreto todavía se añade que los efectos positivos probablemente sólo podrían ser marginales.

La categoría más interesante, desde la óptica de los países en desarrollo, es la de las ideas elaboradas para influir en el crecimiento o en el uso pleno de la capacidad. El experimento canadiense, aplicado en los países subdesarrollados, sería descabellado. Las medidas incorporadas al sistema vigente en Paquistán y Costa Rica parecen mucho más interesantes y será conveniente seguir atentamente sus resultados prácticos, muy especialmente el plan costarricense. Sin embargo, se requiere un conocimiento detallado de cada uno de los sectores y, además, debe estar asegurada la colocación de los productos.

El ya abolido impuesto selectivo a la ocupación es tal vez más interesante por la voluntad de modificar sustancialmente la asignación dada por el mercado, que por sus resultados prácticos. En este sentido sería conveniente examinar cómo una lógica parecida podría aplicarse al uso del capital —particularmente el importado— para estimular un uso socialmente productivo, pero evitando una profundización de la dotación de capital cuando en lo fundamental determina una menor ocupación de la mano de obra.

El proyecto alemán es de difícil aplicación práctica. Tal vez su mérito mayor consiste en haber puesto nuevamente sobre el tapete la idea del impuesto al gasto.

Aunque se han presentado algunas ideas o leyes de interés, en síntesis parecería conveniente dar mayor peso al efecto redistributivo de la tributación —por supuesto en conjunción con el gasto— frente a las necesidades tan reales en nuestros países de América Latina. □

79. No se entra aquí en un examen más detallado del impuesto al gasto porque existe una bibliografía amplia al respecto. Véase, por ejemplo, F.J. Herschel, *Ensayos, op. cit.*, pp. 342-384.