

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Por PAUL GERSMANN

El Ministro de Finanzas de Dinamarca presentó al parlamento danés una propuesta para introducir el impuesto sobre el valor agregado. Al anunciar la iniciativa de ley el Ministro dijo:

“En lo personal soy de la opinión que el sistema de valor agregado tiene tan importantes ventajas en comparación con las otras formas generales de imposición indirecta vigentes hoy en día, que deberíamos, tan pronto como sea posible, cambiar el impuesto general a las ventas por un impuesto de valor agregado. Tomando en cuenta la urgencia de que Dinamarca mejore su posición competitiva, sería muy provechoso que actuáramos como pioneros en este campo en lugar de esperar a que otros países acumulen experiencia en los años futuros”.

Reproducimos a continuación el artículo publicado en *The OECD Observer* (No. 19, diciembre de 1965), de señor Paul Gersmann, Jefe del Departamento correspondiente en el Ministerio de Hacienda danés, que explica el contenido de la nueva iniciativa y los efectos que se espera habrá de producir la reforma.

SEGUN la iniciativa de ley de impuesto al valor agregado, el gravamen recae sobre todos los bienes, sin excepción, y sobre algunos servicios. El impuesto afecta todas las transacciones que se realizan con bienes y con los servicios correspondientes y se causa en etapas sucesivas de la producción y distribución y no únicamente en una etapa como es el caso del vigente impuesto general a las ventas. La iniciativa de ley propone que el impuesto se extienda a la etapa de distribución al menudeo.

A pesar de que el impuesto, a la tasa propuesta de 10%, puede gravar varias veces el mismo producto —lo cual depende del número de etapas pasadas antes de llegar al consumidor— no se trata de un caso de imposición múltiple. Las empresas son gravadas en relación al valor total de sus ventas, pero para determinar el monto del crédito fiscal, están autorizadas a deducir las cantidades pagadas, durante el mismo período, por la compra de servicios, materias primas, artículos intermedios y bienes de capital.

El sistema se denomina impuesto al valor agregado porque el impuesto en cada una de las etapas de la producción y la distribución se relaciona con el valor agregado en esa etapa. Es un procedimiento mediante el cual un impuesto de etapas múltiples puede aplicarse a productos de consumo privado evitando los efectos de la múltiple imposición. El impuesto se recauda en pagos sucesivos pero el monto total es el mismo que si se hubiera recaudado en un

solo pago sobre el valor final del producto al precio que paga el consumidor.

En la práctica, las empresas que tienen intervención en las diversas etapas de producción, acabado y distribución calcularán el monto total del impuesto sobre el precio de venta de los artículos. Para conseguir que se grave únicamente el valor agregado en cada etapa, las empresas sumarán el impuesto correspondiente a sus ventas al fin de cada trimestre, que es el período gravable, en una cuenta por separado en sus libros (“impuesto a cargo”) y deducirán las cantidades que por concepto de impuestos hayan pagado a sus proveedores (“impuestos a favor”) durante el mismo período. Estas cantidades tal como aparecen en las facturas de los proveedores deberán registrarse también en una cuenta por separado en los libros de las empresas.

El impuesto deducible (“impuesto a favor”) durante un período, se calculará sobre la base de las compras hechas durante el mismo período, aun cuando las mercancías correspondientes no hayan sido vendidas al final del período o bien hayan sido usadas para la producción o revendidas. Es decir, el impuesto a favor y el impuesto a cargo durante el período gravable no necesitan recaer sobre los mismos bienes.

Si durante el período gravable, la empresa causante ha tenido ventas totales de 100,000 pesos, por ejemplo, el impuesto a cargo —las cantidades exigidas a los compradores—

será de 10,000 pesos, con una tarifa de 10%, como se propone. Si la compañía durante el mismo período ha hecho compras de materias primas tales como combustible, artículos intermedios, o de bienes de capital y artículos terminados y servicios por un monto de 60,000 pesos, el impuesto a favor será 6,000. Resulta, entonces, que el monto del impuesto que debe enterarse al fisco es de 4,000 pesos. Empero, si la compañía ha invertido durante el período impositivo una cantidad tal que resulte en un impuesto a favor mayor que el impuesto a cargo, la diferencia será reintegrada a la empresa por el fisco. La devolución puede también ser necesaria en el caso de exportaciones, porque el crédito fiscal se reduce automáticamente. Si de una venta total de 100,000 pesos, 40,000 son destinados al exterior, el impuesto a cargo es de 6,000 (10% de 60,000 vendidos en el mercado interno). Como el impuesto a favor en el caso de estas cifras es también de 6,000, el crédito fiscal es cero. Si todas las ventas son para exportación, la compañía entonces tendrá derecho a que se le devuelva la totalidad del impuesto a favor, es decir, 6,000 pesos (10% de 60,000).

En comparación con otros impuestos indirectos se considera que el impuesto al valor agregado es neutral en varios aspectos importantes.

Es neutral respecto a la organización de las empresas, porque el monto definitivo del impuesto es independiente del número de transacciones a que hayan estado sometidas las mercancías; esto significa que no hay diferencia en el monto del impuesto si las formas de organización de las empresas son diversas, por ejemplo, si la empresa está integrada verticalmente o si está especializada.

Expresado como porcentaje del precio de un producto el impuesto es el mismo, no importa donde haga el comprador su adquisición. La Comisión de la Comunidad Económica Europea ha recomendado la adopción del sistema de impuesto al valor agregado en todos los países del mercado común. Para 1970, con el propósito de eliminar el estímulo a la integración de las empresas que proporciona el actual impuesto "en cascada" (impuesto de etapas múltiples) a los países miembros.

El impuesto al valor agregado es neutral también en lo que concierne a la inversión, porque no genera diferencia alguna en costos, entre empresas que son intensivas de capital en sus métodos de producción, y aquellas que son intensivas de trabajo. A diferencia de la ley alemana, la iniciativa de ley danesa establece que las compras hechas por un período de tres meses, incluyendo bienes de capital, serán deducibles inmediatamente y no de acuerdo con el principio de depreciación.

Lo más importante de todo, es que el impuesto al valor agregado es neutral por lo que hace al comercio exterior; ésta es probablemente la razón principal por la que los países del Mercado Común han decidido armonizar sus disposiciones reglamentarias y administrativas en materia de impuestos generales a las ventas, cambiándolas por un sistema de impuesto al valor agregado. Este sistema es neutral por lo que toca al comercio internacional porque el impuesto sobre las importaciones es el mismo que en artículos semejantes producidos internamente y porque las devoluciones por concepto de exportación son iguales al impuesto que corresponde a los bienes exportados, bien que la exportación sea directa o que sea indirecta. De esta manera, se evita en lo absoluto la distorsión en el comercio generada por muchos impuestos a las ventas, que se evidencia en subsidios a las exportaciones y aranceles proteccionistas.

El proyecto de ley danesa establece que todos los bienes sin excepción, nuevos y usados, están sujetos al impuesto. Aún más, algunos servicios son también gravables. Estos son: todos los servicios sobre los bienes (producción, preparación, acabado, alteración, reparación, mantenimiento, revisión, análisis y limpieza); alquiler de bienes; servicios a inmuebles, edificios (construcción, reconstrucción, mantenimiento y limpieza); trabajo de planeación sobre edificios y otros inmuebles; transportación y almacenamiento de mercancías y transporte de pasajeros; servicios telegráficos, telefónicos y otras telecomunicaciones; publicidad; servicios de mecanografía; servicios de procesamiento de tarjetas y otros servicios de computación electrónica; tratamientos de belleza y servicios de peluquería; alquiler de cuartos de hotel y servicio en restaurantes, etc.; diversiones, teatro, cine, conciertos, etc.; emisiones de radio y televisión.

La ventaja para las empresas de un sistema impositivo con este alcance y con una sola tarifa impositiva es muy real, sobre todo si se le compara con un sistema de impuesto

en una sola etapa y con tasas diferentes; esta ventaja consiste, básicamente, en que las empresas darán exactamente el mismo trato a todas sus ventas. Cargarán 10% de impuesto en cada una de sus ventas de mercancías (y de servicios gravados), independientemente del tipo de compra.

Las empresas que sean causantes calcularán el impuesto sobre las ventas y lo registrarán por separado en las facturas que entreguen a sus clientes. El trabajo administrativo adicional que esto significa para las empresas y para las autoridades queda compensado, hasta cierto punto, por el hecho de que no hay dudas sobre el monto del crédito fiscal tanto por lo que toca a las distintas mercancías y servicios gravables como a la tarifa correspondiente.

La circunstancia de que los pagos parciales del impuesto abarquen las diversas etapas de producción y distribución, incluyendo la etapa de ventas al menudeo —característica del sistema al valor agregado que se propone para Dinamarca— significa una ventaja para el sector comercial que será el único responsable por la retención de los impuestos, en representación del gobierno. Los montos parciales que las empresas pagarán al fisco son más pequeños que los correspondientes al impuesto en una sola etapa.

Asimismo, estos pagos fraccionales tienen el efecto de reducir los riesgos a cargo del fisco. "Ninguna empresa es responsable del impuesto sobre el valor total de sus transacciones, sino sólo sobre la diferencia entre el impuesto sobre sus ventas y el impuesto sobre sus compras. La escala en la que un causante defraudador puede operar está limitada".¹

Como regla general, la factura debe mostrar el precio de la mercancía o del servicio y el monto del impuesto. Muchas ventas de los detallistas al consumidor no van acompañadas por facturas; significaría un enorme trabajo para ambos exigir facturas. En la legislación danesa las ventas al menudeo pueden realizarse sin necesidad de facturas. Cuando una empresa (de tipo artesanal, por ejemplo) compre a un vendedor al menudeo, queda a cargo del comprador exigir las facturas correspondientes con objeto de poder hacer la deducción a que tiene derecho.

En principio, las ventas gravables durante un período abarcan todas las mercancías entregadas y los servicios proporcionados durante ese período (un trimestre). En la práctica, sin embargo, es a menudo difícil determinar la fecha exacta de entrega. Una regla práctica para el comercio sería considerar la fecha de la factura como fecha de entrega, en casos en que existan facturas. A éste se le denomina, desde luego, el método de facturas.

La otra posibilidad (el método del pago) requiere que las empresas calculen sus ventas sobre la base de los pagos que han recibido durante el período, por concepto de mercancías entregadas y servicios prestados, independientemente de la fecha de entrega o ejecución.

Por lo que toca a las ventas al contado, no tiene mayor importancia cuál de estos dos métodos usa la empresa para determinar el monto de sus ventas gravables, puesto que el pago y la entrega o ejecución, en este caso, ocurren simultáneamente. La diferencia surge cuando los bienes se venden a crédito (incluyendo el sistema de pago a plazos).

El proyecto de ley danesa permite a la empresa elegir el método que le convenga más. Pero habiendo escogido uno de ellos para determinar el impuesto a cargo. La mayor parte de las empresas pequeñas escogerán el método de pago, porque el registro contable es más fácil, en tanto que las empresas grandes preferirán el método de facturas a menos que consideren que el método de pago les proporciona mejores condiciones para el financiamiento de sus impuestos.

Cualquier persona o empresa que comercialmente produzca o venda bienes gravables o preste servicios gravables, debe registrarse con las autoridades fiscales. Las ventas gravables de las empresas registradas deben incluir todos los bienes entregados y todos los servicios gravables proporcionados por la empresa o por su dueño.

Las ventas gravables no incluyen los bienes exportados o los servicios proporcionados a otros países ni el transporte de mercancías en el territorio de Dinamarca cuando su destino final es el extranjero.

¹ Informe del Comité Británico sobre los impuestos a las transacciones mercantiles.