

# Informe mensual de la integración latinoamericana

## El objetivo lejano del impuesto al valor agregado

Como se indicaba en el "Informe Mensual" de junio de 1970, el tema del impuesto al valor agregado, que está siendo objeto de estudio en la ALALC, representa por ahora un objetivo que se califica de lejano. Las reuniones y los documentos de la ALALC al respecto tienen, más que nada, un sentido previsor, puesto que se adelantan a una situación que se considera tardará bastante en madurar. Sin embargo, en el curso de estas deliberaciones se profundizan diversos aspectos técnicos, lo que puede ser de utilidad inmediata no tanto en la perspectiva de la integración regional como en el tratamiento de problemas que afrontan los países separadamente.

En estas páginas se va a dar cuenta de lo resuelto en la Primera Reunión de Expertos en Impuestos Tipo Valor Agregado que ha tenido lugar en Montevideo del 8 al 12 de marzo último, y cuyo antecedente se encuentra en la reunión que del 6 al 9 de mayo de 1970 celebraron, también en la capital uruguaya, los directores de tributación interna. En esta oportunidad, se ha tratado de analizar los problemas técnicos que plantearía la implantación de impuestos al valor agregado.

En un discurso que pronunció en la sesión inaugural de la reunión, el director del Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, Gerson Augusto Da Silva, puso de relieve que el enfoque que se iba a dar a tales problemas comprobaba la posibilidad de compatibilizar la tributación de bienes y servicios con el proceso de integración, "sin necesidad de armonizar las políticas tributarias propiamente dichas". Es decir, son posibles avances a nivel técnico sin que haya que adoptar decisiones políticas, "no deseables por el momento", o cuya adopción es escasamente factible.

A juicio de Gerson A. Da Silva, no hay que olvidar que la experiencia de la Comunidad Económica Europea en la materia, da por resultado "un sistema de difícil implantación en muchos de los países latinoamericanos", y que en nuestra zona seguramente se podría operar con un procedimiento más sencillo. El grado en que podría ser factible esta simplificación es uno de los temas a cargo de los expertos.

Como se verá más adelante, la conclusión final de los expertos en esta oportunidad ha sido solicitar que se redacte "un anteproyecto de modelo de impuesto tipo valor agregado". Los delegados participantes dejaron expresa constancia de que tal modelo se pedirá "con el exclusivo propósito de proporcionar un elemento de análisis que, a la vez que sirva de base de comparación para detectar diferencias entre los criterios aplicados o que se proyecte aplicar en la Zona, proporcione pautas en lo que se refiere a las opciones técnicas a considerar en la instrumentación de un impuesto de tipo valor agregado".

Seguidamente, se reproducen *in extenso* materiales de indudable riqueza técnica, que proceden del Informe Final de la Primera Reunión de Expertos en Impuestos Tipo Valor Agregado.

### *Informe final de la Primera Reunión de Expertos en Impuestos Tipo valor Agregado\**

#### *V. Desarrollo de los debates y conclusiones*

A solicitud de una de las delegaciones participantes se procedió, previo a la consideración del punto primero de la agenda, a realizar una reseña de la situación relativa a los impuestos generales a las ventas vigentes o en estudio en los distintos países de la ALALC. El intercambio de información permitió a los expertos tomar conocimiento actualizado de la situación

imperante en esa materia en los países de la Zona. Posteriormente se entró a considerar el primer punto de la agenda.

*Punto 1 de la agenda. Requisitos mínimos que debe reunir un impuesto tipo valor agregado para contemplar las exigencias que plantea el desenvolvimiento del comercio intrazonal.*

Para la consideración de este punto de la agenda se distribuyó el papel de trabajo IVA/1/2, que sirvió de base para el desarrollo del tema. En dicho documento se presentó un esquema para el análisis de las técnicas de tributación al valor agregado y de aquellas otras características estructurales tendientes a facilitar la definición de los requisitos mínimos que debe reunir un impuesto tipo valor agregado para el normal desenvolvimiento del comercio intrazonal. De acuerdo con el papel de trabajo presentado se debatieron los siguientes aspectos:

#### *1. Técnica de la tributación al valor agregado*

Se examinó la aplicación de la técnica de tributación al valor agregado con relación a su compatibilidad con el principio de imposición exclusiva en el país de destino, como mecanismo capaz de asegurar la necesaria neutralidad de la carga fiscal en las condiciones de competencia inherentes al comercio intrazonal.

##### *a) Técnica aplicable a la tributación del valor agregado*

Hubo consenso en que la técnica de tributación al valor agregado confiere al sistema la necesaria racionalidad instrumental que hace posible el conocimiento de la carga tributaria, correspondiente al gravamen en que se aplica, en el momento de la exportación.

Se señaló asimismo al método de deducción financiera de "impuesto contra impuesto", como el más conveniente, en razón de que el mismo constituye una opción que permite el aprovechamiento integral de la característica de racionalidad instrumental.

##### *b) Determinación del débito fiscal*

En cuanto a la determinación del débito fiscal, se consideró que correspondería que el cálculo del impuesto se realice "por fuera" discriminándolo en la factura, para el caso de operaciones entre contribuyentes ya que, siendo el comprador titular de un derecho de crédito, esa solución se encontraría respaldada en razones de orden técnico y psicológico, más aún por corresponder a este tipo las operaciones de exportación en que se hace necesario separar el precio de la mercadería del total facturado.

En las ventas finales a consumidores internos, se entendió que pueden existir razones de orden psicológico, técnico y práctico que aconsejarían no adoptar el cálculo del impuesto "por fuera". En dicha etapa, que en general se caracteriza por la velocidad y carácter fragmentario de las operaciones, el impuesto no acuerda al comprador ningún derecho, en tanto que el cálculo por fuera del gravamen en forma simultánea con la emisión de la factura, podría representar un gasto más alto que la propia carga tributaria y obstaculizar la innecesaria fluidez de las transacciones. Sin perjuicio de lo expresado se consideró que podría admitirse por razones históricas particulares el cálculo del impuesto "por dentro" aun en etapas anteriores, en cuanto no representaría una violencia al sistema en el sentido de distorsionarlo gravemente.

##### *c) Crédito fiscal*

Con respecto al crédito fiscal hubo consenso en que razones de orden técnico aconsejan dar al mismo la mayor extensión posible. Particularmente se señaló la necesidad de otorgar el crédito fiscal proveniente de la adquisición de bienes que se incorporan al activo fijo, aceptando la deducción inmediata del impuesto total destacado en las facturas de compra o permitiendo su imputación escalonada; en este último caso, se estimó que

\* Punto V del documento ALALC /IVA/1/Informe, 12 de marzo de 1971.

la deducción podría acompañar el propio ritmo de depreciación de los bienes o, simplemente, desdoblarse en el tiempo.

#### d) *Saldos a favor de los contribuyentes*

En el caso de los saldos acreedores en favor del contribuyente se verificó consenso en el sentido de que el sistema más conveniente es que el mismo se liquide como medida de carácter general, contra los débitos correspondientes a los períodos siguientes. Sin embargo, se señaló que existen situaciones en que el volumen de los débitos no son suficientes para absorber el crédito, lo que ocurriría en el caso de realizarse inversiones en empresas nuevas en las que existe una gran desproporción entre el volumen del crédito fiscal y el débito contra el cual deberá imputarse; así como respecto de los exportadores por estar desgravada la exportación. En estos casos excepcionales, fundamentalmente en el de los exportadores que no registraran débitos por sus operaciones, se concluyó que la administración debería prever una fórmula de devolución que podría ser en dinero o mediante algún certificado de crédito, que el contribuyente pudiera usar por vía de compensación con otros débitos con la Hacienda Pública, siendo importante cuidar que el medio que se instrumente no distorsione las estadísticas.

## 2. *Materia imponible*

La reunión analizó cuál sería el criterio más aconsejable para determinar la materia imponible. En tal sentido existió consenso en el reconocimiento de la conveniencia de aplicar un criterio lo más universal posible desde el punto de vista técnico, a fin de salvaguardar la armonía del sistema, reconociéndose que podrían existir diferencias de país a país que determinarían un distinto grado de extensión de la materia imponible.

#### a) *Mercaderías*

Con relación a las mercaderías, se acordó que el método a adoptar sería el de la inclusión general, para luego por vía de exención y con carácter restrictivo eliminar aquellas que fuera necesario por motivaciones de índole social o por razones de orden político.

Siendo imposible absorber en el impuesto al valor agregado la totalidad de los gravámenes sobre bienes y servicios en virtud de que razones históricas así lo podrían determinar, es inevitable que coexistan estas formas de imposición. En consecuencia, se concluyó que sería técnicamente conveniente crear un impuesto de tipo complementario al impuesto al valor agregado que incida sobre el eslabón final de la producción industrial o en la importación, gravando solamente determinados bienes.

En cuanto al problema referido a la acumulatividad que se podría presentar al tributarse bienes de uso alternativo con impuestos autónomos, se estimó que se podría resolver creando una fórmula de integración de ambos gravámenes.

#### b) *Servicios*

Con respecto a los servicios se manifestó que la imposición genérica determinaría una variedad imprevisible de casos, surgiendo en consecuencia como método aconsejable que sobre el núcleo general se incorporaran aquellos servicios cuya ausencia representaría una distorsión del proceso y que no agravaran en forma significativa los aspectos operacionales del impuesto. De manera que mientras la definición genérica corresponde para las mercaderías, en el caso de los servicios se podría aplicar el procedimiento inverso, gravando aquellos especialmente indicados.

#### c) *Inmuebles*

Del intercambio de opiniones para el caso de los bienes inmuebles se entendió que no existe una razón especial para introducir las transacciones inmobiliarias en el campo de aplicación del impuesto, pero sí las operaciones de construcción cuando el inmueble debe ser incorporado como bien del activo fijo, para evitar que se interrumpa la cadena, sin perjuicio de que se mantenga como principio general la exclusión. Para ello se podría admitir que toda vez que el constructor desee transferir el derecho de crédito —derivado del impuesto incorporado en los insumos de la construcción— a favor de la empresa adquirente, recurra a la administración fiscal inscribiéndose a esos efectos.

## 3. *Operaciones y etapas gravadas*

Al tratar este tema, los participantes entendieron que es indispensable que las etapas intermedias del proceso, la industrialización y el comercio mayorista, estén alcanzadas por el impuesto, so pena de que la técnica del sistema se destruya en su esencia; asimismo se afirmó que los eslabones iniciales (producción primaria) y finales pueden ser obviados sin que con ello se afecte la técnica del impuesto, siendo razones de conveniencia las que determinarían su inclusión o no en el campo de aplicación del tributo. En este sentido, se juzgó innecesario analizar las etapas intermedias.

#### a) *Producción primaria*

Como conclusión, se señaló que la propia experiencia universal indicaría la conveniencia de excluir la etapa inicial de producción primaria con algunas reservas tales como las que cabrían tratándose de productores primarios con un alto índice de organización (por ejemplo, las grandes empresas mineras) o cuando se opere con un bajo valor agregado comparado con el costo de los insumos, puesto que en este caso la exclusión significaría penalizar este tipo de producción.

#### b) *Exportación*

Con referencia a la exportación, existió acuerdo en que desde el punto de vista intrazonal resulta evidente que el principio de tributación aplicable debe ser el de excluir como etapa gravada las exportaciones para otros países de la ALALC, para que en el país de destino se coloque la carga tributaria correspondiente, haciéndose la salvedad de que el tratamiento de las exportaciones para terceros países no podría ser resuelto como un mero problema técnico tributario, siendo ajeno al alcance de esta reunión.

#### c) *Comercio minorista*

En lo concerniente al tratamiento que cabría otorgar a la etapa minorista, se expresó que existirían razones para su inclusión, en primer lugar porque sería muy difícil diferenciar ajustadamente entre comercio mayorista y minorista. Además, cuando hay una cadena de operaciones el control del impuesto en las etapas intermedias se ve relativamente facilitado al transferir el vendedor un crédito para la etapa siguiente, de manera que cuando el comprador es un contribuyente que tiene derecho al crédito existe un "amarre" en el sistema que recién se elimina en la última etapa, concentrándose allí la fase crítica; en consecuencia si se eliminara la etapa minorista se transferiría esa fase crítica a la anterior, en la cual la evasión sería más significativa. Ello sin perjuicio de establecer para los pequeños contribuyentes, cuyo número se vería aumentado al incorporarse la etapa minorista, un régimen especial que podría ser concebido como un sistema de cuota fija con imputación contra la misma del crédito fiscal por los impuestos pagados en sus adquisiciones.

#### d) *Importaciones*

Por último, en el desarrollo del presente tema, se señaló la conveniencia de gravar las importaciones, en general tanto por razones de control como para evitar ciertas discriminaciones de carácter financiero en perjuicio de productores nacionales, las que podrían generarse de la no incorporación de esta etapa.

## 4. *Contribuyentes*

Con relación a este aspecto se entendió que las consideraciones formuladas al tratarse las etapas y operaciones gravadas fueron suficientes como para configurar la determinación de los contribuyentes. Por tal motivo y para no entrar en un debate similar, no se analizó este tema en forma particular, entendiéndose como válidas, en lo que corresponda, las definiciones alcanzadas en aquella materia.

## 5. *Tasas*

En lo que corresponde a la tasa del valor agregado se afirmó que el nivel de la tasa es un problema de política concerniente a cada país. Se entendió que sería perfectamente justificable la

existencia de tasas selectivas por encima de la tasa media general para aquellos productos que se consideran de consumo menos esencial. Sin embargo, se expresó que el impuesto al valor agregado con tasas diferenciales involucra algunas dificultades administrativas sobre todo a nivel del comercio. Se consideró que para este efecto sería conveniente incluir los productos que deberían ser objeto de un impuesto superior a la tasa básica en un eventual gravamen de tipo selectivo a nivel del productor o importador. Asimismo se puntualizó que los inconvenientes que originan las tasas diferenciales también se plantean en materia de exenciones, que a los efectos analizados pueden considerarse como operaciones sujetas a la tasa cero.

*Punto 2 de la agenda. Aspectos técnicos a considerar en la estructuración de un impuesto tipo valor agregado*

Para el tratamiento de este punto de la agenda se distribuyó el papel de trabajo IVA/1/3. Los expertos consideraron diversos aspectos técnicos relacionados con la instrumentación del gravamen, complementando el análisis efectuado al examinar las diversas opciones que pueden aplicarse para definir sus características estructurales. A tal efecto, intercambiaron experiencias y debatieron especialmente los temas referidos a la estructuración del régimen de liquidación y pago del gravamen y a la facturación y registro de las operaciones.

Con relación al primero de estos puntos, los participantes estudiaron las ventajas e inconvenientes de los regímenes de liquidación y pago mensuales y anuales, en este último caso complementado por un sistema de anticipos. La idea predominante que surge de las deliberaciones, apunta a considerar que si bien el régimen mensual parece más adecuado a las características y objetivos de los impuestos de tipo valor agregado, la determinación de la frecuencia de liquidación está condicionada por las circunstancias particulares que se presentan en cada país. En materia de facturación y registros se analizaron los requisitos que deben reglar la emisión en los documentos, como asimismo la conveniencia de disponer la utilización de registros especiales de compras y de ventas, a fin de facilitar la determinación del gravamen y su fiscalización.

Corresponde destacar que se verificó consenso en señalar la necesidad de la discriminación del impuesto en la factura, salvo en las ventas al consumidor final; así también se consideró el remplazo de ese documento cuando se utilicen medios de registro mecánicos en las ventas de la etapa minorista.

*Punto 3 de la agenda. Problemas administrativos que plantea la aplicación de un impuesto tipo valor agregado*

Para la consideración de este punto de la agenda se distribuyó el papel de trabajo IVA/1/4. Al evaluar las opciones técnicas aplicables en la estructuración de los gravámenes de tipo valor agregado, los expertos consideraron las cuestiones de carácter administrativo vinculadas a su aplicación. También se trataron aspectos concernientes al control del gravamen, referidos a las facilidades que a tal efecto acuerda la estructuración según la técnica denominada "impuesto contra impuesto". Especialmente se intercambiaron opiniones acerca de la posibilidad y forma de procesar la información que permita confeccionar una matriz de insumo-producto para todas las actividades gravadas.

*Punto 4 de la agenda. Problemas originados por la transición desde otras formas de imposición general a las ventas a un impuesto tipo valor agregado*

Los problemas de la etapa de transición se analizaron con referencia a los casos susceptibles de producirse en la Zona, teniendo en cuenta el tipo de gravamen que se sustituiría y su remplazo por un impuesto al valor agregado de las características estructurales definidas en la reunión al tratarse el punto primero de la agenda.

- a) *Casos en que se sustituye un impuesto que actúa como gravamen de etapa única, en virtud de la transferencia del débito fiscal que opera en las operaciones entre contribuyentes registrados*

Después de un análisis de las características de los impuestos que podrán ser sustituidos se señaló que tanto la materia

imponible como la masa de contribuyentes y el nivel de tasa —en tanto la reforma no persiga un incremento de los ingresos— no sufrirán alteraciones a raíz del cambio, circunstancia que facilitará una medida en tal sentido.

A raíz de ello se estimó que el único problema que cabría considerar se relaciona con el ajuste del capital circulante que la imposición al valor agregado provocaría en los eslabones intermedios del circuito económico, dependiendo su importancia del nivel de la tasa y de la mayor o menor discrepancia que pueda existir entre el plazo fijado para el cumplimiento de la obligación tributaria y los términos de pago concedidos por los empresarios.

- b) *Casos en que se sustituyen impuestos que gravan las transferencias que se producen en el ciclo de industrialización*

Con relación a este tipo de gravámenes se consideró la posibilidad de reducir la tasa a raíz de la ampliación del campo de aplicación del impuesto, provocado por la incorporación de etapas antes no gravadas, e incluso, por la extensión de la materia imponible en el caso de gravarse la producción primaria no industrializada. Empero, se señaló que la reducción podría no resultar posible si el impuesto sobre el ciclo de industrialización fuera acumulativo.

Por otra parte hubo acuerdo en destacar que en estos casos merecen atención los problemas que la incorporación de contribuyentes puede plantear a la administración tributaria.

- c) *Casos en que se sustituyen impuestos plurifásicos acumulativos*

Los expertos coincidieron en considerar a este caso, como el más complejo que puede presentarse. Durante el debate se puntualizó que la adopción del impuesto tipo valor agregado da lugar a una redistribución de la carga entre los distintos bienes, provocando alteraciones en la estructura de precios relativos, como así también que determina una distribución desigual de aquélla a lo largo del circuito económico, en función de la mayor o menor cuantía del valor agregado en las distintas etapas, que se traduce en el ajuste del capital circulante.

También se consideraron los inconvenientes que dificultan el cálculo de la tasa compensatoria aplicable en el nuevo régimen, originados por la incidencia de los impuestos en cascada sobre el valor global de cada operación. En materia de *stocks*, se indicó que el impuesto acumulativo que afecta su valor sólo perjudicará al contribuyente cuando a la fecha del cambio, aquéllos fueran superiores a los normales; ello por cuanto el carácter de cuenta financiera que la técnica "impuesto contra impuesto" acuerda a la liquidación del gravamen, da lugar a que se anticipe la deducción de los bienes no vendidos en el período de adquisición por o que a igualdad de existencias iniciales y finales, el impuesto en cascada correspondiente a las primeras queda compensado por la deducción anticipada atribuible a las segundas.

La consideración de estos aspectos permitió que se señalara la posibilidad de que se produzca una postergación en la demanda de bienes en virtud del beneficio que supondría la recomposición del *stock* después de la vigencia del nuevo tributo; esta observación originó un cambio de opiniones sobre las medidas tendientes a evitar ese efecto, señalándose que ello podría lograrse acordando un crédito por las adquisiciones que hubieran tenido lugar antes de la fecha en que se produce la transformación del sistema, en tanto se hayan realizado en un cierto período inmediato anterior.

Finalmente los participantes examinaron la solución que, a fin de minimizar los efectos de la transición, podría suponer la adopción progresiva en el tiempo de la técnica de tributación al valor agregado. A tal efecto, en la etapa inicial el crédito sólo representaría un porcentaje relativamente bajo del impuesto correspondiente a las adquisiciones, en tanto que la tasa nominal sería algo más elevada que la sustituida, calculándose, el incremento en función de la influencia de la deducción autorizada. Periódicamente y hasta alcanzar los niveles finales, el porcentaje deducible y la tasa se irían incrementando sobre la base de los datos consignados en las propias declaraciones del gravamen.