

BLOQUE VIII. TEMA 9.

LA IMPOSICIÓN GENERAL SOBRE LAS VENTAS: CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN.

IMPUESTOS PLURIFÁSICOS O MONOFÁSICOS SOBRE LAS VENTAS.

LA IMPOSICIÓN SOBRE EL VALOR AÑADIDO. EFECTOS ECONÓMICOS.

1.- LA IMPOSICIÓN GENERAL SOBRE LAS VENTAS: CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN.

A) CONCEPTO

Los impuestos sobre el consumo son muy antiguos, sus orígenes pueden encontrarse en Bizancio, o en Roma, si bien hasta el siglo XIV la modalidad empleada es la de los impuestos sobre consumos específicos (sobre la sal, tabaco, alcohol...).

Un antecedente claro de los de los modernos Impuestos Generales sobre Ventas se encuentra en la alcabala española, surgida en el siglo XIV (1342). Este impuesto se definía como el derecho que se cobra sobre el valor de todas las cosas muebles e inmuebles y semovientes que se vendan o permuten exigiéndose un tipo del 10%".

Posteriormente, aparecieron del mismo tronco común los impuestos generales sobre ventas, modernamente, después de la I GM, en Europa.

Desde un punto de vista conceptual el objetivo de estos impuestos **es gravar el consumo**, que se considera, junto a la **renta y al patrimonio**, como un índice de capacidad de pago. El mecanismo utilizado es gravar las ventas y trasladar vía precios la carga tributaria al consumidor final.

Si bien es difícil dar una definición conceptual porque la IGV varía de unos países a otros, existen una serie de **características comunes** a este tipo de imposición:

- 1) Son impuestos **indirectos**, pues gravan una manifestación **indirecta** de capacidad económica, el consumo. también son indirectos desde el punto de vista de la **traslación**, el impuesto se exige a los empresarios y estos lo deben repercutir a los consumidores finales vía precios.
- 2) Son impuestos de carácter **general**, ya que recaen sobre la totalidad de los bienes y servicios de la economía (con excepciones, también hay bienes y servicios no gravados). En ello se diferencian de la imposición sobre consumos específicos, que gravan sólo el consumo de determinados bienes.
- 3) Son impuestos de **carácter real**, ya que el hecho imponible puede ser pensado en relación con cualquier persona, ya sea persona física o jurídica.
- 4) Son impuestos de **base contable**, ya que la exigencia del impuesto y el control administrativo de los sp (*empresarios*) se basa en la contabilidad llevada por los empresarios.

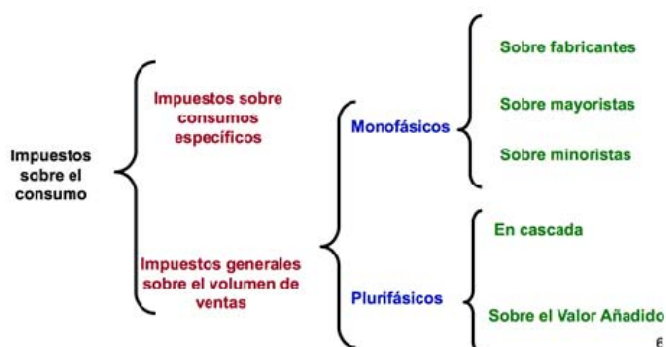
B) CLASIFICACIÓN DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS VENTAS

En un sentido amplio pueden clasificarse en:

- 1) Impuestos generales sobre el consumo, o impuestos generales sobre ventas (IGV).
- 2) Impuestos parciales sobre el consumo, o impuestos **sobre consumos específicos**.
- 3) Algunos autores incluyen los **impuestos sobre importaciones**.

Los IGV, en sentido estricto, se clasifican atendiendo la incidencia de los mismos en las distintas fases del proceso productivo, admitiendo la mayoría de la doctrina siguiente clasificación

- 1) **Monofásica**, que a su vez puede ser sobre los fabricantes, los mayoristas o sobre los minoristas,
- 2) **Plurifásica**, que puede ser:
 - a) En cascada o múltiple, también denominada sobre ventas brutas,
 - b) Impuesto sobre el valor añadido.



2.- IMPUESTOS PLURIFÁSICOS O MONOFÁSICOS SOBRE LAS VENTAS.

Comenzando por los

A) IMPUESTOS MONOFÁSICOS

a) Concepto y Clases

Los impuestos monofásicos suponen la existencia de un ÚNICO GRAVAMEN sobre el bien, siendo su base imponible el valor del bien a la salida de la fase gravada, que puede ser:

- 1) **En el Impuesto Monofásico sobre el fabricante**, la fabricación, gravándose el bien cuando pasa del fabricante al mayorista o minorista.
- 2) **En el Impuesto Monofásico sobre los mayoristas**, la salida del bien de la fase mayorista al minorista.
- 3) **En el Impuesto Monofásico sobre los minoristas**, la salida del bien al consumidor final.

b) Ventajas e Inconvenientes

1) **Ventajas**

1.-Beligerancia ante la integración vertical de las empresas. El impuesto sobre minoristas no produce distorsiones en la integración empresarial, al no gravarse con mayor intensidad procesos productivos largos.

2.-Reducido número de sujetos pasivos. El reducido número de SP, en el caso de fabricante y mayorista, hace que el control sea más fácil. Ello no ocurre, sin embargo, en el I. Monofásico sobre los minoristas debido al elevado número de sujetos pasivos y a su escaso conocimiento contable, lo que dificulta el control de las ventas y la determinación de la BI real.

3.-Tipos impositivos. Los monofásicos en fase mayorista y minorista tienen la ventaja frente a los monofásicos en fase fabricante de que al ser mayor el número de sujetos pasivos y ser la base imponible más amplia se pueden establecer tipos más bajos.

4.-El impuesto monofásico en fase minorista permite gravar los servicios.

2) **Inconvenientes**

1.-Efecto piramidación en los precios. Al ser el impuesto un coste más para mayoristas y minoristas, se tienen en cuenta a la hora de aplicar los márgenes comerciales, provocando un incremento del precio derivado del impuesto superior a lo recaudado por dicho impuesto. Este efecto desaparece en el I. Monofásico sobre los minoristas, en el que es más fácil que se produzca una traslación total del gravamen.

2.-Dificultad de delimitar el sujeto pasivo. Este problema se produce en el I. Monofásico sobre los fabricantes y sobre los mayoristas debido a la dificultad de delimitar el área comprendida en los términos fabricación y mayorista.

Del análisis comparativo de las características de las tres modalidades se deduce que la modalidad de gravar sólo la fase de comercio minorista es la que presenta mayores ventajas comparativas.



B) IMPUESTOS PLURIFÁSICOS

1.- Concepto y clases

Los impuestos plurifásicos gravan todas las transferencias retribuidas que se producen en la producción y distribución de bienes y servicios, con independencia de la fase y sujeto en que se realice (fabricante, mayorista y minorista). No existe, por tanto, un único gravamen.

Existen dos tipos de IGV plurifásicos:

- 1) sobre las **VENTAS BRUTAS**, que recae sobre el volumen total de las ventas de la empresa. Es el denominado "plurifásico en cascada",
- 2) sobre el **VALOR AÑADIDO**, en el que el gravamen recae sólo sobre el valor añadido al bien en cada fase del proceso de producción y distribución (recae sobre el VA por la empresa).

La diferencia entre ambos radica en que en el IVA la carga impositiva no depende del número de transacciones por las que pase el bien, y sólo depende del VALOR DEL BIEN en el momento del consumo, que es la suma de los valores añadidos en cada fase.

Por el contrario, el IGV plurifásico sobre las ventas brutas, hace que la carga impositiva final de un producto dependa del número de transacciones por la que ha pasado el bien y no del VA.

2.- Ventajas e inconvenientes de los plurifásicos

Como ventajas se pueden señalar:

- 1) **al gravar todas las fases del proceso de producción y distribución (todas las transacciones)** no plantea problemas de delimitación de los sujetos **que se incluyen en cada fase**,
- 2) **se puede conseguir la misma recaudación que en los monofásicos** con tipos más bajos, al estar sujetas todas las transacciones, además de la simplicidad de su recaudación.

Como inconvenientes del impuesto plurifásico en cascada se puede señalar

- 1) El **número de contribuyentes es muy elevado**, lo que genera problemas de administración; han de controlarse fabricantes, mayoristas y minoristas.
- 2) El **contribuyente último, el consumidor**, sólo podrá conocer el impuesto que le repercute el minorista sobre el precio del bien que adquiere, pero no conocerá la repercusión que sobre el precio final ha tenido el impuesto satisfecho por el minorista al mayorista, y por éste al fabricante.
- 3) **Su falta de Neutralidad Interior**, no son neutrales en la asignación de recursos, ya que:
 - 1) discrimina a los bienes que exigen largos procesos de producción
 - 2) **Los costes de producción de la empresa incluyen el impuesto, el cual se va amplificando** si se sigue un sistema de precios del tipo "coste + margen". **Altera la oferta productiva**. Si el empresario se comporta racionalmente, maximizando el beneficio, producirá menos para un precio de venta dado, pues su coste ha aumentado con la indivisión del impuesto o, para ofertar la misma cantidad, requerirá un precio mayor para mantener su nivel de beneficio.
 - 3) **fomenta la integración vertical de las empresas**. Como grava el valor de todos los bienes en cada fase, la carga total dependerá del número de fases, por lo que reduciendo éstas se reducirá la carga derivada del impuesto.
- 4) **No es neutral respecto del COMERCIO EXTERIOR**. La dificultad de conocer la verdadera carga impositiva (*depende del número de transacciones*) que lleva incorporado el bien, hace que los ajustes en frontera puedan encubrir subvenciones a la exportación o barreras a la importación.



A pesar de sus características negativas, el impuesto plurifásico acumulativo o en cascada, existió hasta hace relativamente poco en la generalidad de los sistemas fiscales de los países más desarrollados, **hasta su sustitución por el impuesto sobre el Valor Añadido.**

3.- IMPOSICIÓN SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

A) CONCEPTO

- 1) El IVA es un impuesto indirecto y plurifásico, **que recae sobre el consumo y que grava el valor añadido en cada una de las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios.**
- 2) Es por ello por lo que se ha erigido como la **solución técnica** que permite gravar el consumo sin perjuicio de la **equidad, la eficiencia y el desarrollo económico.**
- 3) Sus características hacen que a menudo al referirse a la imposición sobre el valor añadido se hable también de **imposición sobre ventas.**
- 4) El profesor Fuentes Quintana considera la imposición sobre el valor añadido como una **forma híbrida de imposición monofásica y plurifásica**, en el que la **sujeción pasiva** recae sobre el empresario generador del valor añadido.
- 5) Para su administración requiere de una **amplia implantación de los sistemas contables** que garanticen la correcta identificación de los valores añadidos, lo que normalmente circunscribe su aplicación **a países que hayan alcanzado un determinado nivel de desarrollo**, lo que justificaría su carácter de **culminación de la evolución de la imposición general sobre ventas.**
- 6) En cuanto a sus **antecedentes históricos** se remontan al año **1918** con **Carl Friedrich von Siemens cuando propuso su implantación en Alemania.** Sin embargo, su primera aplicación práctica como tal tuvo lugar en **Francia, donde Laure en la década de los 50** lo introdujo como sustituto de los anteriores sistemas de imposición general sobre ventas.
- 7) **Una década más tarde el Informe Neumark** recomendó su aplicación en los diferentes países que componían las comunidades europeas, de tal forma que la Sexta Directiva procedió a señalarlo como la imposición a imponer sobre las ventas tratando de lograr una armonización tanto en la estructura del impuesto como en los tipos.

B) TIPOLOGÍA Y PROBLEMAS

El IVA presenta diversas variantes, clasificables con arreglo a varios criterios, que se señalan a continuación:

- 1) Por el contenido de su base imponible, el IVA puede ser de tres clases:

a) Valor añadido bruto o tipo producto bruto.

No permite deducir en el cálculo del VA el valor de los bienes de equipo adquiridos, ni en el momento de su adquisición ni en el de la amortización. Plantea el problema de la doble imposición de los bienes de equipo.

b) Valor añadido tipo renta

Permite, en el cálculo del VA (BI) deducir la depreciación de los **bienes de equipo**. Con ello se elimina el problema de la doble imposición de los bienes de equipo, siendo gravado sólo en el momento de la adquisición.

Ahora bien, genera un coste financiero para los empresarios ya que el IVA se paga cuando se adquiere el bien de equipo **y el IVA se recupera** a medida que el bien de equipo se



amortiza, y se venden los bienes a los que se ha incorporado como coste la amortización del bien de equipo.

c) Valor añadido tipo consumo

Permite, en el cálculo del VA (BI), deducir el importe total de las adquisiciones de bienes de equipo "en el momento mismo de la compra", eliminándose la posibilidad de deducir la amortización en ejercicios futuros para el cálculo del IVA.

Elimina la doble imposición sobre los bienes de equipo y, además, elimina el coste financiero que produce el IVA tipo renta. Tampoco penaliza los procesos intensivos en capital pues sitúan el capital físico en igualdad de condiciones con el capital humano.

C) CÁLCULO DE LA CUOTA

En la mayoría de los países se utiliza el **método indirecto** denominado **crédito del impuesto**, también denominado "**método de sustracción de impuesto a impuesto**" que no calcula bases sino cuotas.

Este método consiste en calcular la cuota por la diferencia entre IVA repercutido en las ventas y el IVA soportado en todo tipo de compras, incluidas las de bienes de equipo, sin necesidad de definir y calcular el VA.

Este procedimiento simplifica la GESTIÓN y el CONTROL del impuesto.

Debido a su facilidad en el cálculo, la mayor parte de los sistemas fiscales, entre ellos, la UE, han elegido el método de crédito del impuesto como sistema de determinación de la base en el IVA.

4.-EFECTOS ECONÓMICOS.

Dentro de los Efectos Económicos analizaremos la Incidencia (en quién recae realmente) y la Valoración

A) INCIDENCIA

1) ASIGNACIÓN DE RECURSOS (Eficiencia)

El IVA es neutral: (son los 2 efectos de la IGV plurifásica en cascada).

- 1) Respecto de la estructura empresarial, no incide en la decisión de integración vertical de empresas (a diferencia del plurifásico en cascada), así como neutralidad sobre la inversión.
- 2) Respecto al comercio exterior, es el que con mayor exactitud permite conocer la carga de impuestos indirectos que ha soportado un bien. La neutralidad se consigue mediante los ajustes fiscales en frontera.
- 3) Desde el punto de vista del consumidor, garantiza la neutralidad en las decisiones de consumo, no distorsionando las preferencias de los consumidores. Sin embargo, la existencia de exenciones en el impuesto puede motivar el desplazamiento de las preferencias; en este caso, la exención supone una penalización, al no permitirse a la empresa o profesional exentos, la deducción del IVA soportado en la actividad exenta.

El IVA puede **introducir distorsiones tributarias en:**

- 1) la elección trabajo-capital en el proceso productivo. El IVA tipo producto bruto produce la doble imposición de los bienes de capital o equipo, y que el IVA tipo renta genera un coste financiero,
- 2) en cuanto a la elección trabajo-ocio, el IVA de ámbito general puede dar lugar a la disminución de oferta trabajo y aumento consumo de ocio.
- 3) Sin embargo, desde el punto de vista del trabajo, es menos desincentivador que el impuesto sobre la renta, que recae sobre toda ella, tanto la consumida como la ahorrada.

2) ESTABILIZACIÓN

El IVA es un mal estabilizador automático:

- 1) El consumo varía menos que la renta ante las fluctuaciones del acto económico. Si disminuye la renta de un individuo en una fase de recesión ésta disminución el ahorro o bien destina ahorro pasado a consumo presente,
- 2) Genera inflación al encarecer el precio de los productos.

3) REDISTRIBUCIÓN

El IVA **es regresivo**, la propensión marginal al consumo disminuye al aumentar la renta. Las personas de renta alta consumen menos proporción de su renta, y destinan más al ahorro.

Ello hace que **la relación existente entre la renta percibida y el impuesto pagado** sea superior en los individuos de bajo nivel de renta.

Sin embargo, esta afirmación debe ser matizada. La regresividad se trata de corregir mediante tipos reducidos o exenciones para bienes de primera necesidad y tipos más altos para bienes de lujo, en cuyo caso, el impuesto se convierte en progresivo.

4) CRECIMIENTO

El efecto sobre el crecimiento del IVA será neutro en tanto que respete el principio de generalidad en la imposición. Si rompe este principio podría minorar el crecimiento.

B) VALORACIÓN

Para finalizar, expondremos algunas de sus ventajas e inconvenientes:

Se trata de un impuesto que tiene varias VENTAJAS:

- 1) Gran **capacidad recaudatoria**;
- 2) **Facilidad de gestión administrativa**, por dos razones.
- 3) **Aceptación social** debida a la ilusión financiera que supone el pago del impuesto con cada acto de compra y no de una sola vez, por lo que el contribuyente no tiene conciencia de la carga tributaria efectivamente pagada.
- 4) **Generalidad de gravamen**, ya que es prácticamente imposible escapar a este gravamen. En este sentido, tiene más garantías de llegar a todos los ciudadanos que un impuesto directo sobre la renta. Éste efecto justifica la función social de los IGV que frente a la posible regresividad de los mismos se puede oponer los servicios sociales ofertados gracias a su recaudación (equilibrio con el gasto público).

INCONVENIENTES.

Su principal inconveniente es que **Crea inflación**, por una doble vía:

- 1) Encarecimiento del precio de los productos,
- 2) Encarece también el factor trabajo, ya que presiona al alza los salarios.