

ESTADO ACTUAL DE LA LEGISLACION COMPARADA RELATIVA A IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

**Secretaria Ejecutiva del
Centro Interamericano de Administradores Tributarios**

I INTRODUCCION

El objeto del presente trabajo es el de presentar una información sobre la evolución y estado actual del impuesto a las ventas y de la estructura de los sistemas vigentes en los países americanos al 31 de diciembre de 1969. La Secretaría Ejecutiva del CIAT ha comenzado ya esa tarea, al publicar en el Boletín Informativo Mensual resúmenes sobre los sistemas en vigor en los países de área, así como datos de la legislación comparada en general.

Con esa finalidad se proporciona sucesivamente un breve comentario acerca del origen y evolución del impuesto, de sus diferentes tipos y de sus principales aspectos económicos y administrativos. Luego se procede a un rápido relevamiento de la legislación comparada fuera de los países americanos, con especial énfasis en las naciones del Mercado Común Europeo. Finalmente, se realiza un comentario acerca de la estructura de los sistemas vigentes en los países americanos, destacando sus características básicas. Se acompañan varios cuadros que ilustran la exposición respectiva.

A manera de apéndice se agrega una lista bibliográfica relativa al impuesto sobre las ventas. **PR11B,**

II ORIGEN Y EVOLUCION DEL IMPUESTO A LAS VENTAS. CARACTERISTICAS. TIPOS. ASPECTOS ECONOMICOS. ALGUNOS PROBLEMAS DE ADMINISTRACION.

Origen y Evolución del impuesto a las ventas.

El impuesto sobre las ventas ("sales tax" o "turnover tax" en la terminología anglo sajona, "taxe sur la chiffre d'affaires" en la francesa y "scambi" en la italiana) puede ser considerado como una creación tributaria del siglo XX. Algunos autores reconocen, no obstante, la existencia de figuras similares que se remontan a Egipto, 3,300 años A.C., también a Grecia y especialmente a Roma. En esta última se cree encontrar antecedentes en la "Centésima rerum venalium" del emperador Augusto, establecida en el año IX de nuestra era y cuya recaudación se destinaba a cubrir los gastos militares así como durante la época de Nerón (año 64 al 68) y también se citan ejemplos en las épocas de Constantino y de Justiniano en el Imperio Bizantino (años 527 a 565). Posteriormente, impuestos de características similares se desarrollaron en diversas ciudades comerciales europeas. Antecedentes más recientes se advierten en 1292 con un impuesto establecido en Francia por Felipe el Hermoso y luego con el "maltote" que rigió en Francia durante la Edad Media y la "alcabala" establecida por Alfonso XI en Castilla y León y que fue más tarde de aplicación en América a través de la Real Cédula de 1591.

Pero no es sino hasta el Siglo XX en que el impuesto a las ventas adquiere la naturaleza con que hoy se le conoce. Se aplica entonces por primera vez en Alemania en 1916 (el "umsatzsteuer") y luego se establece sucesivamente en Francia y Yugoslavia en 1920, en Bélgica en 1921, en Italia, Austria, Polonia y Grecia en 1923, en Turquía en 1926, en Rusia en 1930, en los Países Bajos en 1934, en Suiza en 1941 y en España en 1964. Inglaterra lo creó en 1922 pero lo aplicó efectivamente mucho tiempo después.

En América, Canadá lo establece en 1920 y los estados de la Unión comienzan a aplicarlo en 1932. Brasil lo implanta en 1934, Argentina en 1935, Uruguay y Ecuador en 1941, México en 1948, Perú, Chile, Bolivia y Nicaragua en la década de 1950 y en la última década, Honduras (1964), Colombia (1965), Costa Rica (1967) y Paraguay (1969). A la fecha y dentro de los países americanos, no existe impuesto a las ventas a nivel nacional o federal, en Barbados, El Salvador, Estados Unidos, Guatemala, Jamaica, República Dominicana, Trinidad y Tobago y Venezuela. En el momento actual se discuten proyectos de reforma en diversos países, tales como, Argentina, Bolivia, Colombia, Costa Rica, Chile, y México.

Características del impuesto a las ventas.

Más que definiciones precisas del impuesto a las ventas, la doctrina reconoce clasificaciones y descripciones del gravamen. Dicho

impuesto constituye, sin embargo, una de las fórmulas típicas y más importantes de la imposición indirecta y real. Algunos autores lo clasifican también dentro de los llamados impuestos a la producción y al consumo. En el plano económico, puede sostenerse que el impuesto a las ventas incide frecuentemente en el consumidor y desde ese punto de vista sería más simple considerarlo como formando parte de los impuestos al consumo junto a otros tributos, tales como los impuestos específicos sobre el consumo, el impuesto de sellos y los impuestos sobre el comercio exterior.

Una primera distinción que puede intentarse entonces, es la de separar técnicamente el impuesto a las ventas de los impuestos específicos sobre el consumo. El impuesto a las ventas grava a giros o actividades, a cifras de negocios o volúmenes globales de ingresos, derivados de la realización de ventas y prestación de servicios. Normalmente se exceptúan del mismo, las ventas de determinados bienes o la prestación de servicios. En cambio, los impuestos específicos al consumo ("excises") gravan el consumo particular de ciertos bienes, por ejemplo, bebidas, cigarrillos, combustibles, etc. La excepción del impuesto a las ventas es la regla en el impuesto a los consumos específicos. Asimismo, el hecho generador del impuesto a las ventas es la realización de las ventas y la prestación de los servicios en su caso, en tanto que el presupuesto de hecho del impuesto al consumo es el acto de consumo. Sin embargo, muchas veces, por razones de comodidad fiscal y en beneficio de una mejor administración, el impuesto sobre el consumo de ciertos bienes se percibe en ocasión de la venta y fabricación de un artículo. En el impuesto a las ventas, al contribuyente de derecho o sujeto pasivo es el vendedor, aún cuando el contribuyente de hecho o el sujeto económicamente incidido, puede ser el consumidor, lo que dependerá de diversas circunstancias. En el impuesto al consumo, el contribuyente de hecho es el consumidor, aún cuando el contribuyente de derecho puede ser, y normalmente lo es, el vendedor o fabricante, por razón de que ha sido seleccionado como responsable del impuesto. En el impuesto al consumo específico la intención del legislador es la de gravar al consumidor y ello no siempre es así en el caso del impuesto a las ventas.

Debe establecerse que en muchos países, independientemente del impuesto a las ventas o junto con él, coexiste un sistema total o parcial de sellos ("bollo" en la terminología italiana) a través del cual se paga un impuesto por la celebración de determinado tipo de actos, contratos o gestiones. Muchos de esos actos documentan o acreditan verdaderos convenios de compraventa o de prestación de servicios, de tal modo que puede afirmarse, que en esos casos el régimen de sellos, mediante el timbre o el papel sellado, constituye una forma de pago

de un impuesto sobre ventas y servicios, y que en dichas circunstancias se acumula o sustituye al tributo ordinario a las ventas y servicios. Al practicar comentarios sobre el impuesto a las ventas y en líneas generales sobre los impuestos indirectos, deberá tenerse presente esta circunstancia, desde el momento que el tributo puede asumir su forma clásica o también estar incorporado en un sistema de timbres y papel sellado, lo que ocurre, por otra parte en varios países americanos.

Tipos de impuestos a las ventas

En la teoría y en la legislación comparada se distinguen normalmente tres fórmulas típicas de impuesto a las ventas. En primer lugar, se identifica el gravamen en una sola etapa, aplicable a nivel de fabricante, importador, mayorista o minorista. Como su nombre lo indica, este impuesto opera de modo que afecta una sola de las etapas de que es objeto la comercialización de un bien. Una modalidad de esta fórmula es el sistema vigente en Honduras, Costa Rica y Paraguay, y que ha surgido básicamente como consecuencia de las recomendaciones del Programa Conjunto de Tributación OEA-BID. En esta modalidad el impuesto se aplica generalmente en la primera etapa de la comercialización, y se deja fuera del gravamen a los contribuyentes que no alcanzan un determinado volumen de venta en el ejercicio fiscal.

Una segunda fórmula es la del impuesto que grava todas las etapas de la circulación de los bienes (denominado "a cascade" en la terminología francesa o "umsatzsteuer" en la alemana) que rigió en Francia hasta 1954 y que, como su nombre lo indica, se aplica de modo acumulativo. Una variedad de esta fórmula es la del impuesto que abarca varias etapas de la negociación sin comprender a todas.

Finalmente, una tercera fórmula, es la del llamado impuesto al valor agregado o añadido -IVA- ("value added tax" entre los anglosajones, "taxe sur la valeur ajoutée" para los franceses, "imposta sul valore aggiunto", según los italianos). Este tipo grava cada etapa de la circulación de la mercadería, pero alcanza solamente la parte incorporada en cada etapa. Este gravamen se reconoce que equivale en definitiva, a un impuesto en una sola etapa pero difundido o dividido a través de todas las etapas de circulación de los bienes. Esta fórmula fue propuesta inicialmente por F. Von Siemens en Alemania en 1919 y dos años más tarde T.S. Adams defendía este tributo como sustitutivo del impuesto a la renta de las sociedades. Luego, la Misión Shoup propuso su implantación en el Japón en 1950, aunque sin éxito. En

E.E.U.U. una fórmula similar al IVA se establece en el Estado de Michigan en 1953. Se reconocen tradicionalmente dos formas de aplicar el IVA o, en otras palabras, de definir y calcular el "valor agregado" o monto imponible del impuesto. Por la primera de esas fórmulas, se define el "valor agregado" bien como la suma de salarios, intereses, gastos y beneficios netos o bien como la diferencia entre ventas y compras. Por la segunda fórmula, se omite la definición del "valor agregado", por cuanto el procedimiento se reduce a computar el impuesto por las ventas realizadas y deducir el impuesto pagado sobre las compras. Esta segunda fórmula es la más simple y además es la más utilizada, aún cuando afecta la precisión del impuesto. Cabe observar, no obstante, que la determinación del "valor agregado" se ve afectada en todos los casos, por la existencia de exoneraciones y de gastos y compras de bienes instrumentales o intermediarios, afectados a la producción y venta de bienes gravados y exentos simultáneamente. El sistema utilizado en Francia y en el Uruguay, por ejemplo, se ajusta a la segunda fórmula. En el Uruguay incluso se permite deducir el impuesto sobre el volumen global de compras de bienes aún cuando esos bienes no hayan sido vendidos en el mismo período.

Aspectos económicos del impuesto a las ventas

Por responder al tipo de los impuestos reales e indirectos, el impuesto a las ventas acusa en líneas generales, las características tradicionales de inequidad y regresividad, propios de dicha clase de gravámenes. Su introducción en los sistemas tributarios, por lo menos hasta la aparición del impuesto al valor agregado, tenía pocos fundamentos de tipo económico. Su productividad, su relativa simplicidad, su encubrimiento en los precios, fueron, básicamente, los motivos que impulsaron su adopción y que lo hicieron atrayente, incluso para no despertar reacciones adversas por parte de los contribuyentes. Adicionalmente, el impuesto admite ciertos refinamientos que, teóricamente al menos, justifican su aplicación como instrumento de una política de precios y de una orientación del consumo. No obstante lo anterior, los diversos tipos de impuestos poseen características especiales desde el punto de vista económico que deben mencionarse.

Así, con referencia al gravamen en una sola etapa al nivel minorista, el impuesto pierde fuerza, en cuanto a la difusión, porque la traslación progresiva teóricamente no existe, de manera que es posible medir con bastante precisión los efectos económicos finales del impuesto. Asimismo, en razón de su base amplia, el impuesto permite ampliar las exoneraciones garantizando un tratamiento más

equitativo. Sin embargo, la naturaleza de los contribuyentes, la mayoría de ellos pequeños y administrativamente mal organizados dificulta la eficiente percepción del impuesto, facilitando la evasión, y afectando en definitiva la equidad del tributo.

Por su parte el gravamen en la etapa mayorista, si bien elimina los inconvenientes administrativos vistos precedentemente, propende a la traslación del impuesto y al desconocimiento de sus efectos finales. Asimismo, esta fórmula favorece la intermediación artificial como medio de evadir lícitamente el tributo. El sistema requiere en tales casos la creación del concepto de "conjunto económico" como forma de impedir, no siempre con éxito, esa maniobra (por ejemplo, en Argentina, Colombia y Costa Rica). También se objeta que la misma conduce a una doble imposición indeseable en el caso de maquinarias y bienes de producción, por cuanto en tales casos dichos bienes son vendidos con impuesto por el mayorista o importador al fabricante y éste incluye la amortización en el costo de sus productos que se gravan en ocasión de su venta. Adicionalmente, esta fórmula plantea la necesidad de una precisa definición del concepto de fabricante, lo que no siempre es fácil. Finalmente, la tasa del impuesto debe ser proporcionalmente más alta que la que pudiera aplicarse en la etapa minorista para obtener la misma recaudación, y ello estimula la evasión.

Con respecto al impuesto de etapas múltiples o "a cascade", es un gravamen que asegura normalmente una buena recaudación a través de tasas relativamente reducidas. Su administración se simplifica en la medida en que existan pocas exoneraciones. Desde el punto de vista económico, sin embargo, el gravamen perjudica los ciclos de comercialización extensos de tal modo que las empresas tienden a centralizarse (proceso de verticalización). El impuesto pierde así su carácter neutral. Asimismo se señala que el gravamen obstaculiza la exportación, al ser difícil el cálculo del efecto del impuesto y por otro lado favorece la importación colocando en situaciones competitivas más favorables a los productos provenientes del exterior. Finalmente, el efecto piramidal del impuesto puede afectar decisivamente el sistema de precios con los consiguientes efectos inflacionarios.

Con respecto al sistema de valor agregado, el gravamen ofrece la virtud intrínseca de su neutralidad, lo que estimula su adopción con vista a las integraciones económicas internacionales. El gravamen facilita su control, de modo indirecto en la medida en que relaciona cifras de comprador y vendedor. Asimismo, el IVA permite la exoneración de los llamados bienes de producción o dicho de otra manera, la exoneración de las inversiones (materias primas y activos fijos

industriales). El gravamen a dicho tipo de bienes ha sido objetado por diversas razones, entre otras, por cuanto se incide en primer lugar sobre el mismo bien al ser producido y luego se vuelve a gravar en ocasión de su reparto en los costos de producción por la amortización. Se señala que con el IVA ni siquiera es necesario distinguir los bienes de producción de los restantes bienes, por cuanto el impuesto se recauda en cada etapa aplicando el mismo sobre las ventas con deducción del impuesto que ha gravado las compras del contribuyente. Este fenómeno resulta particularmente favorable para las empresas en los momentos iniciales de la implantación del IVA, porque para las compras de sus inversiones precedentes, y como éstas fueron realizadas con el impuesto, se consiguen amortizaciones brutas, o sea amortizaciones con el impuesto comprendido. En consecuencia, los bienes de inversión renovados son adquiridos con deducción del impuesto y las empresas emplean así su capacidad de compra de bienes de inversión. Se señala que este afecto económico se dio en Francia, permitiendo un considerable aumento de las inversiones entre 1954 y 1962. Cabe agregar que la deducción de las compras de dichos bienes o del impuesto abonados por ellos, puede hacerse de dos maneras: por el llamado sistema de valor agregado "tipo renta" se deducen las amortizaciones de los bienes (o el impuesto proporcional) en todo el tiempo de vida útil de los mismos; en el sistema "tipo consumo" se deduce el costo (o el impuesto) íntegramente en el año de su adquisición.

A esta altura resulta evidente que aún no se ha consolidado definitivamente la doctrina sobre el IVA, pese a la abundante bibliografía que ya se ha escrito sobre el particular. Aún se señalan inconvenientes desde el punto de vista económico que deben balancearse frente a las ventajas que le reconocen en cuanto a su neutralidad y a su utilización con vista a la integración económica. Entre los inconvenientes más frecuentes que se le anotan, pueden citarse los siguientes: se afirma que las grandes empresas, que pueden renovar y ampliar con mayor frecuencia sus bienes de capital, tienen ventajas sobre aquellas empresas que no poseen esas posibilidades. Cabe señalar por otra parte, y con respecto al citado carácter neutral que generalmente se le atribuye, que se opina que el IVA puede utilizarse como un instrumento competitivo desleal dentro de una comunidad internacional o contra terceros países.

Otro de los efectos económicos tradicionalmente imputado al impuesto sobre las ventas es su incidencia en los precios. Esa circunstancia no obstante ha sido discutida a través de una abundante literatura, pero en conclusión se admite esa posibilidad por lo menos en el impuesto en etapas múltiples. Este aspecto ha sido últimamente

debatido con intensidad en cuanto a la traslación e incidencia del IVA. Las investigaciones realizadas hasta ahora, llegan a comprobar la tesis de que el IVA se traslada a los precios y que la cuantía de la traslación dependerá de los factores clásicos (monto de la tasa, características de la oferta y elasticidad de la demanda, características del costo régimen de regulación de precios, etc.). Al respecto, se señala que en 1968 en Alemania el impuesto influyó un 0.7 por ciento en un aumento total del nivel de precios del 1.3 por ciento pero en las mercaderías de importación la incidencia fue de un 2.5 por ciento. En Inglaterra, se ha expresado que su implantación traería consigo un aumento de precios entre el 1 1/2 y el 2 por ciento (con una tasa básica del 12.5 por ciento).

Frente a los que piensan que el IVA se acumula en los precios, están los que opinan que aún cuando ello sea parcial o totalmente cierto, al tener efecto sobre los costos debería estimular los esfuerzos de los empresarios por nacionalizar y rebajar los mismos.

Quizas el argumento decisivo para justificar la aplicación del IVA por lo menos en los países del Mercado Común Europeo, ha sido precisamente las posibilidades que ofrece para practicar los llamados ajustes de fronteras. Uno de los aspectos vitales de las integraciones económicas internacionales es la necesidad de depurar las cifras de los costos, teniendo en cuenta los impuestos incluidos, a los fines de hacer factible las comparaciones y el trasiego de los bienes y evitar la competencia desleal. Ante todo debe señalarse que no es posible gravar los bienes en todos los países, sino solamente en uno de ellos. Para lograr eso, se manejan clásicamente dos métodos: el primero, consiste en gravarlos en el país de origen o procedencia, de donde los bienes sufren la misma carga fiscal cualquiera que sea el país donde se consuman y por este medio se hacen innecesarios los llamados "ajustes de fronteras"; por el segundo, los bienes se gravan en el país de destino a cuyos efectos es necesario que los productores o exportadores en su caso, sean reembolsados de los impuestos incluidos en los costos, antes de que los bienes salgan de un país. En general, para los impuestos directos el régimen utilizado es el de gravamen en el país de origen, por cuanto los mismos presuntamente no deben incidir en los costos. Por su parte para los impuestos indirectos, el criterio que se sigue es el del gravamen en el país de destino, de donde los consumidores pagan por los bienes los precios (incluyendo los Impuestos) que rigen en su propio país. Bajo este segundo criterio entonces, la aplicación del IVA facilita los "ajustes de fronteras" (devoluciones a la exportación e impuestos compensatorios a la importación), por cuanto es relativamente simple determinar el monto preciso e im-

puesto abonado por el bien en cada etapa de la circulación antes de la exportación. Por supuesto que esta ventaja del IVA puede no ser absoluta en la medida en que los otros tipos de impuesto a las ventas admitan la exoneración de las exportaciones y de los bienes de producción.

En general, la opinión mayoritaria se inclina a preferir el IVA, desde el punto de vista de sus efectos económicos, al impuesto a las ventas "a cascade". Sin embargo, no existe igual consenso en cuanto a preferir el IVA con respecto al impuesto a las ventas en una sola etapa y más aún, desde el punto de vista de la administración fiscal, éstos últimos parecen ofrecer todavía ventajas importantes frente al IVA.

Algunos problemas de administración del impuesto a las ventas.

Se formulará a continuación una breve exposición acerca de algunos problemas de administración que supone la implantación o transformación de un impuesto a las ventas. Esta presentación será muy sumaria, habida cuenta de que el punto será abordado en detalle por los oradores invitados. Los problemas de tipo administrativo no son de igual importancia en todos los tipos de impuestos a las ventas, sino que en algunos de ellos adquieren mayor relevancia. Según se advertirá, el IVA ofrece, por regla general, mayores dificultades de administración que las otras formas de imposición sobre las ventas.

Implantación y divulgación:

Parece oportuno recordar que el establecimiento de un impuesto a las ventas o su reforma, así como el de cualquier otro impuesto, requiere un estudio previo afinado acerca de la realidad económica y administrativa del país. En un estudio publicado en la Revista del FMI y Banco Mundial (No. 1-1968) se analizan los posibles resultados de la implantación del impuesto a las ventas en un país en desarrollo. A tales fines se comenta un trabajo realizado en Colombia, sobre la hipótesis del funcionamiento de un impuesto a las ventas desde 1925 a 1965. Este impuesto hipotético era esencialmente similar al que se estableció efectivamente en Colombia en 1965. Para simular la operación del impuesto se analizan sucesivamente los problemas relativos a: la dimensión de la base (es decir el aumento de la masa imponible a medida que aumenta el ingreso por habitante); la forma en que se distribuye el gravamen (incidencia) sobre la base de que el impuesto se traslada a los consumidores; la posibilidad de que el impuesto se absorbiera dentro de los derechos aduaneros y, final-

mente, la incidencia que en la recaudación pudieran tener los cambios en la industria y en el comercio. En ese plan, cabe traer a colación algunos ejemplos recientes que ilustran métodos interesantes para establecer o reformar un sistema de impuesto a las ventas. En Europa por ejemplo, previo al establecimiento del IVA en Alemania, el proyecto se discutió largamente con más de 80 organizaciones del sector privado y luego se ensayó la aplicación del impuesto en 40 grandes empresas antes del envío del mismo al Parlamento. En Holanda, el Gobierno condujo, una intensa campaña para informar a los comerciantes acerca del IVA, pese a la experiencia que se había adquirido antes con el impuesto "a cascade". A esos fines, se desarrollaron cursos especiales por televisión y se distribuyeron manuales y guías con instrucciones. Todos los comerciantes minoristas fueron visitados por funcionarios fiscales para explicarles diversos detalles del IVA y sin perjuicio del extenso programa de divulgación desarrollado a través de periódicos, publicaciones de organizaciones profesionales, textos, panfletos, etc. En América cabe recordar que en México, todas las agrupaciones empresariales y la Secretaría de Hacienda, acordaron realizar durante 1969 un ensayo general de aplicación del proyectado impuesto al egreso (sustitutivo del actual impuesto a las ventas o ingresos mercantiles), a cuyos efectos una buena cantidad de establecimientos comerciales e industriales ofrecieron espontáneamente sus departamentos de contabilidad para que, con ayuda de contadores de la Secretaría de Hacienda, se practicaran todas las operaciones y se llevaran registros contables como si el impuesto hubiera estado efectivamente vigente. Se informa que esta experiencia ha proporcionado una muy buena cantidad de datos útiles.

Exoneraciones:

Las exoneraciones complican la administración del impuesto a las ventas. Muchas veces las mismas se apoyan en discutibles razones de orden económico y social y más bien son consideraciones de tipo político las que determinan su existencia. Bien que la exoneración recaiga sobre contribuyentes o sobre bienes, la aplicación del impuesto se hace difícil en los casos de personas que realicen operaciones mixtas. También surgen problemas cuando se exoneran bienes y servicios que se integran total o parcialmente con bienes y servicios gravados. En todos estos casos se hace necesaria la existencia de regímenes especiales, arbitrarios en su mayor parte y que van contra la justa aplicación del impuesto. Asimismo, en algunos casos las exoneraciones no operan (por ejemplo en el impuesto en etapas múltiples las exportaciones pueden no quedar exoneradas por cuanto sólo se libera el último impuesto causado). Aún reconociendo los funda-

mentos que pueden esgrimirse para establecer las exoneraciones, debe estimularse una revisión de los mismos, tratando de que ellas sean claras y precisas (vg. ventas de organismos estatales o de empresas con producción especializada o de bienes significativos, como por ejemplo maquinaria industrial).

Tratamiento de los comerciantes minoristas:

Es conveniente que el impuesto a las ventas y en especial el IVA, alcance a todas las etapas de la circulación de los bienes lo que, entre otras cosas, elimina la necesidad de definiciones para determinar el campo de aplicación del gravamen, asegura su neutralidad y posibilita la aplicación de una tasa más baja. Sin embargo, el hecho de gravar el comercio minorista supone enfrentar problemas serios, por cuanto la organización administrativa de ese tipo de negocios es normalmente muy precaria. Por tal razón, muchas veces se prefiere dejar fuera del sistema al comercio minorista. Ello, no obstante trae un primer problema, cual es el de definir el concepto de "minorista", lo que bien puede ser realizado en función del volumen de operaciones (concepto dinámico y relativo) o bien de acuerdo con la naturaleza de las operaciones que se realicen. Otra fórmula, es la de marginar al comercio minorista o detallista del sistema pero gravarlo a través de un régimen especial. Este régimen está vigente en varios países americanos y también en los países del MCE donde a través del sistema de "for-fait" se deja fuera del sistema de IVA a los pequeños comerciantes minoristas los que pagan el impuesto general a través de una tasa fija sobre el total de sus ventas. Si bien se resolvió que en el futuro el IVA deberá alcanzar también a los minoristas, se ha dado la facultad a los gobiernos para no aplicarles el régimen hasta tanto no se supriman totalmente las fronteras fiscales.

Productos Agrícolas:

Es frecuente que los titulares de explotaciones agropecuarias no dispongan de una buena organización administrativa. Eso hace necesario someter a dicho sector, en la mayoría de los casos, a un régimen impositivo especial. Exonerar de impuesto al sector agropecuario puede suponer un perjuicio para el mismo, por ejemplo, en el caso del IVA, por cuanto soportaría íntegramente el impuesto sobre sus adquisiciones. Si se les permitiera la devolución de los impuestos pagados eso significaría, a su turno, un perjuicio para el fisco.

Problemas de "stocks":

Uno de los problemas a tener presente ya sea en el establecimiento de algún tipo de impuesto a las ventas, por ejemplo el IVA o de transformación del sistema, es el tratamiento de los "stocks" de bienes, en poder de los contribuyentes al momento de poner en aplicación el impuesto. Debe evitarse la doble imposición, ya sea exonerando los stocks si correspondiera o permitiendo la deducción del crédito que pudiera existir sobre dichos "stocks". El sistema utilizado en los países del MCE prevee un crédito por los impuestos a las ventas anteriormente pagados. Ese crédito, según los casos, se concede de modo que la totalidad del mismo se tiene luego de un cierto tiempo (18 meses en Bélgica, 48 meses en Holanda, 72 meses en Francia, etc.).

En Alemania se aprobaron dos métodos alternativos para computar el crédito sobre los "stocks" al 31 de diciembre de 1967: por uno de ellos se tomó en cuenta el valor de cada rubro calificado del mismo, en tanto que por el otro se computa el crédito globalmente. En el Uruguay la ley autorizó a los contribuyentes a hacer uso de un crédito del 10 por ciento del costo de las existencias al momento de entrar a regir el impuesto; dicho crédito se imputará al impuesto que corresponda pagar en los dos primeros años de vigencia del nuevo régimen.

La experiencia, entonces, indica que por un cierto tiempo los bienes pueden ser eventualmente gravados por más de un impuesto.

Tasas Múltiples:

Es evidente que la mejor aplicación del impuesto a las ventas, mirada desde el punto de vista administrativo, exige una tasa única de imposición, lo que resulta de mayor validez todavía en el caso del IVA. Por regla general, los especialistas reconocen que más de tres tipos de tasas afectan la calidad del tributo. Como aspecto digno de tenerse en cuenta vale citar el ejemplo de la ley holandesa, que establece la llamada tasa "tipo cero" que básicamente consiste en someter ciertas ventas a una tasa nula pero ello permite las deducciones o créditos de los impuestos pagados (lo que favorece el tratamiento de las exportaciones, por ejemplo).

Lotería Fiscal:

Diversos países americanos, tales como, Brasil, Chile, Ecuador, Bolivia, Honduras y Uruguay, entre otros, han establecido en su legislación el régimen de sorteos de boletas de compraventa. El sistema tiende a estimular la expedición de comprobantes (recibos o facturas)

en todos los casos en que se celebran operaciones gravadas. El régimen varía de país a país y su adopción deberá ajustarse a las características y naturaleza en cada caso y en particular en atención al tipo de contribuyente y al efecto en la propia población consumidora. Recientemente, el Director General de Tributación de Honduras, al referirse a este punto, señalaba que era partidario de la implantación del sistema en su propio país, como medio indirecto de fiscalización y siempre que la misma aplicación del sistema no sea muy onerosa ni compleja y se acompañe de una buena divulgación publicitaria. En términos similares se expresaba el Director del Servicio de Impuestos Internos de Chile.

III EL IMPUESTO A LAS VENTAS EN LA LEGISLACION COMPARADA. EN LOS PAISES DEL MERCADO COMUN EUROPEO. EN OTROS PAISES

El impuesto a las ventas en la legislación comparada

En esta parte se practicará una rápida reseña del estado actual del impuesto a las ventas en la legislación comparada. A tales fines, se tratará sucesivamente la situación en los países del Mercado Común Europeo (MCE) y en otros países no americanos.

El impuesto a las ventas en el Mercado Común Europeo

Al momento de la firma del Tratado de Roma de 1957, en cinco de los seis países signatarios existían impuestos sobre las ventas del tipo acumulativo o "a cascade". Sólo Francia, tenía vigente un impuesto al valor agregado, que se había establecido en 1954 y que no incluía al comercio minorista. Considerando la necesidad de armonizar los sistemas tributarios de los países miembros, en abril de 1960 la Comisión de Comunidades Europeas nombró un Comité Fiscal y Financiero presidido por el Prof. Neumark e integrado por nueve profesores universitarios de alta capacitación en la materia (uno de ellos lo era el Prof. Cosciani). El Comité presentó su informe en 1962, y, entre otras cosas, se expresa en el mismo: *"Los miembros del Comité Fiscal y Financiero, con una sola excepción, están convencidos que conviene en todo caso en el interés de la armonización fiscal, inevitable precisamente en este dominio, que ninguno de los estados miembros de la C.E.E. mantenga el sistema de impuesto sobre el volumen de los negocios en cascada. Este tipo de impuesto presenta, primero, el inconveniente de provocar distorsiones de con-*

currency en el interior de las economías nacionales donde es aplicado, y de favorecer artificialmente la concentración de empresas. Este impuesto, además, falsea los intercambios internacionales, por el hecho de la imposibilidad de calcular exactamente la carga global del tributo para un bien determinado, y por consecuencia en caso de aplicación del principio del país de destino el monto de los derechos compensatorios o de los reintegros correspondientes a esta carga". El Comité y la Comisión consideraron que ciertas diferencias en la carga tributaria total de los seis países miembros eran impositivas de salvar, pero igualmente reconocieron que las mismas no constituían obstáculos serios para el buen funcionamiento del Mercado Común Europeo. Desde un comienzo la Comisión dio primera prioridad al problema de la armonización de los impuestos indirectos y en particular a la de los impuestos sobre las ventas. El primer paso fue entonces el de la eliminación del sistema de impuesto a las ventas "a cascade", sustituyéndolo por un impuesto sobre el valor agregado, al que se agregaría un número limitado de impuestos específicos al consumo. Al respecto, el Consejo de la Comunidad Económica Europea adoptó las dos primeras resoluciones en abril de 1967.

Por la primera de ellas se acordó que el sistema común de valor agregado entraría en vigor no más allá del 1o. de enero de 1970 y por la segunda se fijaron las modalidades de aplicación del sistema común de tasa que cada estado miembro debe recoger en su legislación fiscal. A este respecto se señaló que:

- a.— El impuesto al valor agregado es un tributo general de consumo que se percibirá, en principio, en todas las fases de la economía, de tal forma que, únicamente el aumento en valor del producto en la fase considerada, es decir el valor añadido por la misma, sea objeto de imposición. La técnica de percepción de la tasa consiste en calcular el importe de ésta sobre el volumen de negocios global y en deducir el importe de la tasa correspondiente el de la tasa sobre los productos comprados en la fase precedente. La diferencia va al fisco.
- b.— El impuesto al valor agregado debe gravar los suministros de productos y prestaciones de servicios efectuados en los países, así como las importaciones de productos.
- c.— El impuesto se aplicará, en principio, a todos los suministros de productos, incluida la fase del comercio al por menor. De todos modos, para un período que va hasta el

momento de la supresión de las fronteras fiscales a más tardar, los estados miembros tienen la facultad de ampliar el campo de aplicación del sistema únicamente hasta la fase del comercio al por mayor inclusive.

- d.— En lo que se refiere a las prestaciones de servicios, la imposición sólo será obligatoria cuando éstos influyan sensiblemente, de manera directa o indirecta, en los precios de los bienes. Los servicios en cuestión se enumeran en una lista que menciona concretamente las cesiones de patentes y de marcas, así como el transporte y el almacenaje de artículos. No menciona las operaciones bancarias. La reglamentación fiscal referente al gran grupo de servicios que no figuran en la lista (los de médicos, peluqueros y otros, por ejemplo, que generalmente no suministran servicios sino a personas privadas) se deja a los estados miembros.
- e.— El impuesto debe establecer con precisión el lugar en que una prestación de servicio es objeto de imposición y el lugar en que el servicio prestado es utilizado o explotado. El Consejo puede, de todos modos, a propuesta de la Comisión, aprobar disposiciones especiales derogando este principio.
- f.— El impuesto pagado en las fases anteriores respecto de entregas efectuadas o de servicios prestados sujetos al mismo, así como con motivo de importaciones, es deducible del impuesto que grava el volumen de negocios objeto de la imposición. En principio, la deducción puede hacerse inmediatamente y por la totalidad del impuesto pagado en las fases anteriores. Sin embargo, para atenuar las dificultades debidas a la transición al nuevo sistema, los estados miembros pueden aplicar, durante un determinado período transitorio, las deducciones para los bienes de inversión según fracciones anuales (deducciones “prorata temporis”) o excluir total o parcialmente a los bienes de inversión del régimen de las deducciones.

Además, los estados miembros tienen la facultad de excluir en su totalidad o en parte, por razones coyunturales y previa consulta de la Comunidad, las deducciones para los bienes de inversión.

- g.— Aún cuando los estados miembros dispongan, hasta la eliminación de las fronteras fiscales, de la facultad de deter-

minar en forma autónoma los porcentajes de imposición y las exenciones fiscales, la dirección contiene algunas restricciones a este respecto. Está prohibido en absoluto permitir, a título de exención, la deducción del impuesto pagado en las fases anteriores. Se fija un mínimo imperativo para los porcentajes reducidos. Es posible sin embargo, hasta la eliminación de las fronteras fiscales, derogar estas dos reglas en favor de los consumidores finales y por razones sociales bien definidas. La incidencia global de las citadas derogaciones no debe sin embargo ser superior a la incidencia global de las facilidades concedidas anteriormente en el marco de la política social.

- h.— La directiva prevee un procedimiento particular para situaciones que un estado miembro estime necesario, en determinados casos excepcionales, adoptar medidas particulares con miras a simplificar la percepción del impuesto o a impedir los fraudes.
- i.— Todo estado miembro tiene la facultad de aplicar eventualmente a las pequeñas empresas, para las cuales el sometimiento al régimen normal del IVA tropezaría con dificultades, el régimen particular que mejor se adapte a las exigencias y posibilidades nacionales.

En febrero de 1968 la Comisión Europea elevó al Consejo la propuesta de una tercera directiva que trata de las reglas comunes para la aplicación del IVA a los productos agrícolas, estableciendo que se fijará una tasa común (entre 5 y 6 por ciento) hasta la etapa mayorista y dando libertad de acción a los estados miembros para modificar la tasa aplicable a la etapa minorista.

Por último, hacia fines de 1969, el Consejo resolvió autorizar a Italia y a Bélgica a posponer la introducción del IVA hasta el 1.º de enero de 1972 y estableció además dos importantes recomendaciones: por la primera de ellas se acordó que la completa armonización de los sistemas del IVA entre los estados miembros deberá ser alcanzada antes del 1.º de enero de 1974 y por la segunda se determinó que la inclusión de la etapa minorista en el sistema será obligatoria.

Al momento actual cuatro de los seis países del Mercado Común Europeo tienen vigente un impuesto al valor agregado, en tanto que los dos restantes (Italia y Bélgica) conservan un impuesto a las ventas de tipo acumulativo.

Las características principales de los sistemas vigentes en los países miembros se indicará a continuación:

Francia: El IVA, tal como existe en Francia, es el resultado de una evolución desarrollada a lo largo de 50 años. En 1920 se estableció un impuesto "a cascade" de 1 por ciento. El sistema se degeneró posteriormente con la existencia de tasas especiales sobre determinado número de productos industriales. En 1936 todos los impuestos se sustituyeron por un impuesto único ("taxe a la production") el que tuvo una reforma de importancia en 1948. Se llega así a 1954, en que se sustituye el impuesto general sobre la producción por el impuesto sobre el valor agregado, el que llegaba solamente hasta el nivel mayorista. En 1968 se incorpora al sistema la fase minorista.

El impuesto vigente se acerca a las directrices de la C.E.E. y grava las operaciones relacionadas con el ejercicio de una actividad de naturaleza industrial o mercantil y agropecuaria, así como las operaciones de los profesionales liberales, espectáculos públicos y servicios en general. La importación se grava aún cuando el importador no desarrolle una actividad comercial o industrial. El impuesto tiene numerosas exoneraciones, tales como, las actividades bancarias, financieras y de seguros, operaciones realizadas por corredores y otros intermediarios, operaciones efectuadas por organismos de utilidad general o corporativa y las exportaciones. Las pequeñas empresas quedan fuera del IVA y pagan mediante un régimen especial. Igual cosa ocurre con las operaciones agrícolas. La tasa general vigente es del 19 por ciento existiendo tasas especiales del 7 por ciento, 15 por ciento y 25 por ciento (esas tasas fueron aprobadas en 1968 como una parte de las medidas tomadas por el gobierno para conjurar la crisis monetaria de ese año). Debe señalarse que el propio impuesto debe incluirse como monto imponible, de tal manera que las tasas efectivas son superiores (así, por ejemplo, la tasa general de 19 por ciento resulta ser una tasa efectiva de 23.45 por ciento, la tasa de 7 por ciento de 7.53 por ciento, la de 15 por ciento de 17.65 por ciento y la de 25 por ciento de 33.33 por ciento).

Rep. Federal de Alemania: El VIA ("Mehrvststeuer") se estableció en Alemania por ley del 29 de mayo de 1967 y sustituyó a partir del 1.º de enero de 1968 al antiguo impuesto "a cascade" así como a otro impuesto existente sobre los servicios de transporte. El gravamen es muy amplio y alcanza a bienes y servicios (incluidas las profesiones liberales, así como la agricultura). Están exonerados entre otras, las operaciones bancarias y de seguros, los servicios estatales de correos, telecomunicaciones y radiodifusión, los servicios de ciertos profesio-

nales como médicos y dentistas, el arrendamiento de bienes inmuebles y las exportaciones. Las exoneraciones son en general más reducidas que las existentes en los otros países miembros. La tasa normal es del 11 por ciento y existe una tasa especial de 5.5 por ciento para ciertas operaciones (algunos artículos de primera necesidad, profesiones liberales, servicios de transporte público, ciertos espectáculos públicos, etc.). Al igual que en Francia, existe un régimen especial para las pequeñas empresas (aquellas cuyas ventas totales no excedan de 60.000 marcos en el año), las que pagan un impuesto sustitutivo del 4 por ciento sobre el volumen total de sus operaciones. No obstante, la ley concede a estos contribuyentes la opción para poder acogerse a las disposiciones del IVA. Como una consecuencia de la crisis monetaria francesa de 1968, se establecieron reducciones transitorias del impuesto en cierto tipo de importaciones y un impuesto especial sobre determinadas exportaciones. Existe un régimen especial para las explotaciones agropecuarias pero los empresarios tienen la opción de solicitar que se les aplique el régimen general del IVA. Debe señalarse que en Alemania las estadísticas señalan que el 1 por ciento de los contribuyentes aporta el 36 por ciento del producido del impuesto y que el 20 por ciento ingresa el 80 por ciento de la recaudación total del gravamen.

Países Bajos: El impuesto se estableció en Holanda por ley de 28 de junio de 1968, entrando a regir el 1.º de enero de 1969. El gravamen se aplica a todas las etapas de comercialización y alcanza a numerosos servicios, incluso a las actividades de profesionales por cuenta propia. También al igual que en Francia se grava las importaciones cualquiera sea la persona o entidad que realice las mismas. Existen numerosas exoneraciones, tales como, las operaciones de organizaciones sin ánimo de lucro, los servicios de médicos, psicólogos, enfermeras, dentistas, de agencias de pompas fúnebres, de enseñanza, los juegos de azar, la entrega y el arrendamiento de bienes inmuebles, las ventas de acciones, obligaciones y de valores en general, las operaciones bancarias y de seguros, etc. La ley holandesa no exonera expresamente a las exportaciones, pero les aplica un impuesto "tipo cero", de tal manera que se concede la devolución de todo el impuesto soportado anteriormente por el bien o servicio exportado. La tasa general es del 12 por ciento, existiendo además una tasa inferior del 4 por ciento y la llamada "tipo cero". A partir del 1/1/71 la tasa general será aumentada al 13 por ciento y la tasa inferior al 4.3 por ciento.

Luxemburgo: Introdujo el IVA a partir de enero de 1970, y grava ventas y servicios a todos los niveles, así como las importaciones en todos los casos. El propio impuesto no se incluye en el monto impo-

nible. Existe un tratamiento especial para las pequeñas empresas, así como para las empresas agrícolas. La tasa general es de 8 por ciento, existiendo además una tasa especial del 4 por ciento para ciertos tipos de operaciones. El sistema de Luxemburgo se acerca más al sistema alemán que al modelo francés y las exoneraciones son similares a las existentes en el impuesto alemán.

Italia: Mantiene todavía el IGE (“Imposta generale sull’entrata”) el que se aplica en forma acumulativa sobre bienes y servicios, quedando exonerados los salarios y las operaciones detallistas. La tasa general es del 4 por ciento, pero hay una gran cantidad de tasas mayores para bienes y servicios de lujo. El proyecto de IVA del gobierno italiano no comprende la etapa minorista y se acerca al modelo vigente en Suecia y Dinamarca. La tasa general proyectada es del 10 por ciento, pero se establece un sistema especial (“forfait”) para las pequeñas empresas y para las actividades agrícolas.

Bélgica: Conserva todavía un impuesto “a cascade” con una tasa general del 7 por ciento y otra inferior del 1.2 por ciento sobre la cifra de negocios, complementado con varios impuestos sobre bienes y servicios de lujo, transportes, etc. En octubre de 1968 se proyectó la introducción del IVA, que incluye la etapa minorista, así como las actividades agropecuarias, aun cuando estas dos últimas quedarían sometidas a un régimen especial. La tasa

general proyectada es del 20 por ciento, con tipos especiales del 5 por ciento, 15 por ciento y 25 por ciento para ciertos tipos de bienes y servicios.

PROPORCION (%) DE CADA CATEGORIA DE IMPUESTOS EN EL TOTAL DE LOS INGRESOS FISCALES DE LOS PAISES MIEMBROS DEL MERCADO COMUN EUROPEO (EXCLUIDA LA SEGURIDAD SOCIAL)- 1965.

Impuesto sobre	Rep. Fed. de Alemania	Fran- cia.	Ita- lia	Países Bajos	Bél- gica	Luxem- burgo
Ingresos	47	32	27	56	41	50
Gastos	45	64	65	39	53	41
Capital	8	3	8	5	6	9

DATOS DE LOS PAISES MIEMBROS DEL MERCADO COMUN
EUROPEO-1965

	Rep. Fed. de Ale- mania.	Fran- cia.	Ita- lia.	Paf- ses Bajos	Bél- gica	Luxem- burgo.
Parte (%) de impuestos en el P. B. N. (excluida social)	24	24	20	23	21	22
Carga fiscal (US\$) per cápita.	450	468	219	358	373	423
Aumento de la carga fiscal sobre la base 100 en 1958, a precios corrientes	203	215	211	202	189	140
Idem a precios constantes.	181	171	176	171	169	125
Importancia (%) de los impuestos locales en el conjunto de los ingresos totales.	12	17	13	2	6	10

FUENTE: Dossiers Pedagogiques - Paris University - 1969

PORCENTAJE DE IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS
EN EL TOTAL DE INGRESOS NACIONALES (EXCLUIDA
LA SEGURIDAD SOCIAL)

	Impuesto de Consumo		Impuesto sobre Capital y Patrimonio	
	1964	1965	1964	1965
Suiza	38.2	38.4	61.0	60.8
Inglaterra	41.3	41.3	45.2	45.1
Suecia	36.9	36.6	61.5	61.8
Japón	33.8	33.4	57.0	57.0

FUENTE: Editorial de Derecho Financiero- XVIII Semana de Estudio de Derecho Financiero- Madrid, 1969.

El impuesto a las ventas en otros países de Europa

Inglaterra posee el llamado impuesto a las compras ("tax purchase"), aplicado en la etapa mayorista y que en algunos aspectos ofrece las características de un gravamen al valor agregado. El tributo se implantó durante la Segunda Guerra Mundial existiendo tasas variables según el tipo del artículo. En 1963 el denominado Comité Richardson rechazó la posible implantación del IVA. Recientemente se ha vuelto a hablar del tema con motivo del informe preparado por la Oficina de Desarrollo Económico Nacional del Reino Unido, la que no hizo recomendaciones específicas acerca de la implantación del IVA, pero implícitamente no rechazó esa posibilidad. En gran medida, el curso futuro del asunto dependerá de la eventual incorporación de Gran Bretaña al Mercado Común Europeo.

La Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA), al contrario de lo establecido por la CEE, no ha exigido a los países miembros incorporar el IVA en su legislación tributaria. Sin embargo, los países escandinavos integrantes de dicha asociación han ido orientándose en el sentido de adoptar dicho sistema. **Dinamarca** introdujo el IVA en 1967, en lugar del impuesto en una sola etapa que regía con anterioridad. La tasa general es del 12.5 por ciento con una tasa de 9 por ciento para ciertas importaciones. **Suecia** introdujo el 1.º de enero de 1969 un impuesto al valor agregado, con tasa general del 11.11 por

ciento y con una tasa especial más baja aplicable sobre salarios. Junto a ese impuesto se conserva un tributo sobre la energía, así como diversos impuestos específicos al consumo. Recientemente se anunció el aumento de la tasa general a partir del 1o. de enero de 1971. Noruega aprobó el IVA, que entró a regir el 1o. de enero de 1970, con una tasa general de 20 por ciento y dejando al margen del mismo a los pequeños detallistas. Se señala que su introducción generará un aumento en el nivel de precios del orden del 6 por ciento.

Grecia, Turquía y Finlandia, tienen establecido actualmente un limitado sistema de impuesto a las ventas sobre el valor agregado. En Grecia se proyecta instalar el IVA en forma total probablemente a partir del 1o. de enero de 1971, pero el sector industrial ha manifestado una fuerte oposición a esa iniciativa gubernamental.

Rusia mantiene desde 1930 el llamado "impuesto de circulación". Dentro de las especiales características de una economía socialista, el impuesto toma la forma de un gravamen general a las ventas y servicios, de etapa única y con tasas variables según los artículos gravados. La tasa promedio puede estimarse en el 37 por ciento. El impuesto ha venido perdiendo importancia dentro del total de ingresos presupuestales, pero para 1965 absorbía alrededor del 40 por ciento del total de aquéllos.

Austria y España mantienen todavía impuestos a las ventas de tipo acumulativo. En Austria la tasa general es del 6 por ciento pero existen otras tasas que llegan hasta el 13 por ciento. Se prevee el establecimiento del IVA a partir del 1o. de enero de 1972. En España el impuesto al "tráfico de las empresas" fue creado en ocasión de aprobarse la ley de reforma tributaria No. 41 de 11 de junio de 1964. El impuesto grava las ventas y servicios, incluso las operaciones bancarias en general. Entre las exoneraciones se cuentan, entre otras, los servicios de restaurantes económicos, y los prestados por las personas naturales cuyos ingresos son gravados por el impuesto a la renta, los arrendamientos de inmuebles, las exportaciones, las operaciones de transformación realizadas por los minoristas y las ventas de inmuebles y de artículos de primera necesidad. La tasa general del impuesto es del 1.5 por ciento existiendo tasas especiales del 1 y del 2 por ciento, así como una tarifa especial para las operaciones bancarias en general.

Portugal, Suiza e Irlanda, conservan el impuesto a las ventas en una sola etapa, al nivel mayorista.

El impuesto a las ventas en algunos países fuera de América y Europa.

Japón mantiene un impuesto selectivo en la fase de la producción. En 1950 la Comisión Shoup propuso la introducción del IVA, pero dicha iniciativa no prosperó.

Australia, Nueva Zelandia, Pakistán y Filipinas tienen establecido un impuesto a las ventas en etapa única. En todos esos países la tasa básica promedio oscila en el 15 por ciento.

En Rodesia se publicó en 1967 un informe de un comité especial el que se mostró partidario de la implantación del IVA.

Ceylán aplica un impuesto acumulativo del 1 por ciento, que llega al 10 por ciento en el caso de empresas industriales.

Indonesia tiene vigente un impuesto de etapa única con tasas variables entre el 5 por ciento y el 50 por ciento.

EL IMPUESTO A LAS VENTAS EN LOS PAISES AMERICANOS

Seguidamente realizaremos un breve comentario acerca de las estructuras vigentes del impuesto a las ventas en los países americanos. Al practicar el mismo, nos hemos de referir básicamente a los aspectos específicos del impuesto, tales, como, estructura, sujetos pasivos, exoneraciones, materia imponible, tasas y forma de recaudación y pago. Los aspectos de derecho tributario procesal y penal no serán considerados, por cuanto los mismos se vinculan a puntos generales del sistema tributario y su tratamiento desbordaría los alcances precisos del trabajo. En el caso de México se agrega asimismo un comentario sobre el proyecto de ley actualmente en estudio de las autoridades de ese país.

Antes de iniciar los respectivos comentarios cabe exponer algunas consideraciones sobre las disposiciones que en materia de impuesto a las ventas en particular, pudieran existir en los acuerdos de integración regional actualmente en marcha en América. Con respecto al Tratado General de Integración Económica Centroamericano, fuera de las disposiciones comunes en materia impositiva, el aspecto más importante que vale citar es el llamado "Protocolo de San José", aprobado en junio de 1968 y que prevee un impuesto de carácter general sobre las mercaderías procedentes de terceros países (impues-

to de estabilización económica) aplicado transitoriamente durante cinco años y que se fija eventualmente en el 30 por ciento del importe de liquidación de los derechos aduaneros correspondientes. Asimismo, se establece que cierto tipo de mercadería podrá ser gravada por impuestos internos al consumo por parte de los estados miembros con tasas de hasta el 10 por ciento y el 20 por ciento según los casos y con la advertencia de que el gravamen solamente se cobrará en una de las etapas de comercialización de los productos y afectará a los artículos importados de los países miembros y en igual medida a los de producción nacional. Hasta ahora no se han establecido normas definitivas en cuanto a la armonización del impuesto a las ventas pese a que la Secretaría Permanente de la Organización (SIECA) viene realizando desde hace tiempo trabajos en la materia. En relación a la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), el paso más significativo realizado hasta ahora se concreta en la resolución No. 100, adoptada en la Conferencia de las partes contratantes celebrada en octubre de 1964, en Bogotá. Esa resolución, de carácter programático, exhorta a las partes, entre otras cosas, a poner en vigor normas destinadas a asegurar condiciones equitativas, de competencia, señalando además en el artículo 21, que las partes deberán comenzar a estudiar los "asuntos fiscales", con el propósito de determinar sus efectos en el programa de coordinación de política económica previsto en dicha resolución. Tampoco se han dictado normas específicas en materia de impuesto a las ventas, pero se han dado pasos significativos para comenzar a estudiar los sistemas tributarios vigentes en los países miembros. Finalmente, la Asociación de Libre Comercio de los países del Caribe (CARIFTA), de reciente creación, aún no ha expedido normas específicas relativas al impuesto a las ventas.

El impuesto a las ventas en Argentina

Estructura: El impuesto está vigente desde 1935 y su texto ha sido ordenado por la ley No. 12143 de 1966. Grava generalmente la venta de bienes (mercadería, frutos y productos) en una sola etapa de la negociación (fabricación o importación). No obstante, en algunos casos el impuesto toma la forma de un gravamen sobre el valor agregado (se permite deducir del total su uso propio. Los terceros serán siempre responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de quienes actúen por su nombre; y c.- **exportadores**, los que remiten al exterior mercaderías, por cuenta propia o de terceros, vendidas al firme o enviadas en consignación o a fijar precio.

Exoneraciones: Las exoneraciones son de dos tipos:

- a.— **por clase de contribuyentes:** entidades de beneficencia pública que no persigan fines de lucro, ventas de pequeños productores o artesanos (considerándose tales o quienes vendan menos de diez mil pesos-\$10,000-anales-tipo de cambio US\$1 igual 3.50 argentinos), y
- b.— **por tipo de bienes:** gran cantidad de artículos de primera necesidad, maquinaria agrícola, exportaciones en general, libros, diarios y revistas, importaciones del Estado realizadas bajo régimen general de franquicias, acciones, títulos, billetes de lotería, etc. El Poder Ejecutivo podrá dejar en suspenso en forma parcial o total el impuesto o acordar transitoriamente exenciones totales o parciales cuando ello sea conveniente para facilitar la exportación de bienes, contener aumentos de precios o fomentar la actividad económica. También podrá el Poder Ejecutivo aumentar las tasas a los fines de promover u orientar la actividad económica.

Materia Imponible: El impuesto se aplica sobre el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente. Se entiende por precio neto de venta el que resulte una vez deducidas las bonificaciones y descuentos, las devoluciones, ciertos impuestos internos, los créditos incobrables, los gastos directos de ventas gravados que incidan sobre las ventas que los industriales realicen al menudeo y directamente al público consumidor, etc. Cuando en un período, la suma de deducciones es mayor que el volumen de ventas, la diferencia se computará en el liquidación del período siguiente. En el caso de importaciones para uso o consumo propio, el gravamen se aplicará sobre el valor CIF más derechos de puerto, impuestos de importación y gastos de despacho. El monto imponible está constituido por el volumen neto de ventas gravadas anuales.

La tasa básica es del 10 por ciento. No obstante, existen tasas del 3 por ciento (ciertos artículos de primera necesidad y materias primas en general), 15 por ciento (aspiradoras, automotores en general, excepto camiones y omnibus, heladeras, lavadoras, relojes en general, etc.) y 20 por ciento (aparatos de radio y televisión y de aire acondicionado, máquinas fotográficas y filmadoras y sus películas proyectores de cine, yates, etc.).

Administración del impuesto: El impuesto es administrado por la Dirección General Impositiva (DGI) y se liquida mediante una decla-

ración jurada anual que debe presentarse antes del 28 de febrero por las operaciones del año calendario anterior. No obstante, los responsables están obligados a realizar anticipos sobre la base de las operaciones efectuadas en el ejercicio anterior. El impuesto se paga a través de los bancos oficiales y privados autorizados especialmente para recibir el mismo. Existen sistemas especiales de liquidación y pago (por ejemplo, exportaciones). Todos los responsables quedan obligados, entre otras cosas, a conservar por diez años los libros y elementos comprobatorios de sus operaciones, a llevar en forma sus libros y a inscribirse en el Registro que llevará la DGI. En la actualidad existen aproximadamente 65,000 contribuyentes inscritos y menos del 2 por ciento de ellos aporta el 80 por ciento del producido total del impuesto. El monto recaudado representa alrededor del 30 por ciento de la recaudación impositiva federal.

Además de las facultades naturales de administración establecidas en el texto general de la ley 11683, la DGI puede:

- a.— Estimar de oficio el impuesto cuando las facturas o documentos no expresen el valor normal de plaza y,
- b.— exigir el pago de terceras personas cuando el responsable del impuesto efectúe sus ventas a, o por intermedio de aquellas y en tanto éstas puedan considerarse económicamente vinculadas con el responsable.

El impuesto a las ventas en Bolivia

Estructura: El impuesto se estableció formalmente por el Decreto Supremo No. 4592 del 23 de febrero de 1957 y ha sufrido diversas modificaciones desde entonces. Su implantación trajo consigo la derogación consiguiente absorción de numerosos impuestos específicos al consumo. El impuesto se aplica sobre ventas y servicios recayendo, en general, en todas las etapas de la circulación.

Sujetos Pasivos: Son tales los productores, fabricantes, importadores y comerciantes mayoristas en general. Los comerciantes minoristas pagan con carácter substitutivo un impuesto del 2 por ciento sobre sus ventas brutas.

Exoneraciones: Están exoneradas, entre otras, las ventas de productos minerales, agrícolas y forestales, ganado en pie, artículos de primera necesidad, estampillas de correo, servicios y operaciones bancarias y del crédito, ventas de monedas, acciones y valores, diarios

nacionales, textos escolares, las ventas de las industrias de alcoholes y bebidas, tabaco servicio de espectáculos públicos y transporte, las ventas de inmuebles y las exportaciones.

Materia Imponible: El impuesto se aplicará sobre el volumen total de ventas. Con el fin de evitar la doble imposición, los productores y fabricantes podrán deducir del impuesto sobre sus ventas el impuesto que sus proveedores les hubieren cargado en la materia prima adquirida. La ley establece que los contribuyentes incluirán en las facturas el impuesto correspondiente.

Tasas: La tasa general es del 2 por ciento. No obstante, existen tasas del 3,5 y 10 por ciento, según el tipo de bienes y tasas especiales para determinada clase de operaciones.

Administración del impuesto: El impuesto es administrado por la Dirección de Renta Interna. Existe un régimen especial de liquidación y pago para los importadores quienes pagan el impuesto en la aduana.

El Impuesto a los Productos Industriales (IPI) en Brasil

Estructura: El impuesto sobre Productos Industrializados (IPI) así llamado por el decreto ley No. 34, de 18 de noviembre de 1966, es un tributo de origen muy lejano. Bajo la denominación de "impuesto de consumo" y luego como "ventas y consignaciones" surgió con la ley de Presupuesto No. 25, de 30 de diciembre de 1891 y habiendo comenzado por gravar solamente el tabaco, hoy se extiende a casi todos los productos industrializados librados al consumo, alcanzando su producido al 50 por ciento del total de ingresos federales. Estructurado originariamente como un impuesto "en cascade", luego de aprobada la Enmienda Constitucional No. 18 de 1965, que prohibía su efecto acumulativo, se estructuró bajo la forma de "valor agregado" por el decreto No. 34 antes citado. La citada enmienda, estableció que compete a los Estados el Impuesto de Circulación de Mercaderías (ICM) relativo a las operaciones de comerciantes, industriales y productores, debiendo el impuesto estructurarse en cada caso sobre el régimen de "valor agregado" y exonerándose a los artículos de primera necesidad. Por ley de 2 de diciembre de 1969 se aumentaron considerablemente las exoneraciones para el impuesto estatal (ICM). Los impuestos sobre servicios de transporte y comunicaciones se recaudan a nivel de la Unión y los impuestos sobre servicios diversos son de competencia municipal (y las tasas oscilan entre el 17 y el 18 por ciento).

Sujetos Pasivos: Todos quienes efectúen importaciones de productos industrializados o realicen total o parcialmente operaciones de industrialización.

Exoneraciones: Entre otras, se cuentan las exportaciones, las ventas de ciertos artículos textiles, el papel para diario y libros, los productos de origen mineral, ciertos medicamentos y artículos alimenticios de primera necesidad, las materias primas para la industria petroquímica, etc.

Materia Imponible: En teoría, la sistemática del impuesto es bastante simple. Incide sobre los productos industrializados, nacionales o extranjeros, discriminados en una minuciosa tabla construida sobre la base de la Nomenclatura Aduanera de Bruselas. El hecho generador del impuesto es la salida de los productos de los establecimientos industriales considerados tales por la ley, o de las reparticiones aduaneras en su caso. Se calcula multiplicando la alícuota porcentual correspondiente a cada producto y que consta en la misma tabla, por el monto imponible determinado, denominado nota-fiscal, donde, además de la descripción cualitativa y cuantitativa de los productos, se indican los respectivos precios, parciales y totales, así como la respectiva clasificación fiscal por posición e inciso, de conformidad con el Código de la referida tabla. Del impuesto liquidado se permite deducir, bajo condición de estar debidamente escriturado, el impuesto abonado en el mismo mes y relativo a la adquisición de materias primas, productos intermedios y envases, destinados a la industrialización. Se establece el concepto de "establecimientos independientes" para definir a empresas vinculadas económicamente y con operaciones entre ellas, de modo que en tales casos, el impuesto se fija sobre un precio no inferior al vigente en el mercado. En la práctica, esta simplicidad es obstaculizada por la existencia de un sinnúmero de situaciones singulares, derivadas de la creciente complejidad y especialización de los negocios industriales, lo que hace necesario informar minuciosamente a los contribuyentes sobre el mecanismo de la recaudación, así como dictar medidas fiscales para evitar o frustrar la evasión del impuesto.

Tasas: Son variables según el tipo de producto. Se cuentan diversas tasas que van desde el 3 por ciento hasta el 365.63 por ciento (cigarros). Las tasas más comunes oscilan entre el 10 y el 20 por ciento.

Administración del impuesto: El tributo es administrado por la Secretaría de Ingresos Federales. Los contribuyentes están obligados, entre otras cosas, a rotular, marcar y poner sello especial de "industria brasileña" a sus productos industrializados, así como a llevar

libros especiales de fabricación de artículos gravados. En los casos de importación, el impuesto se abona en la aduana. En el caso de productos industrializados en el país, la recaudación se realiza mensualmente a través de formularios especiales, realizándose el pago en la agencia de cualquier banco público o privado. En el formulario de declaración se describe, en forma sucinta, el movimiento mensual. La declaración debe presentarse ante el banco dentro de los 45 días siguientes al último día del mes vencido. Si existiera un saldo a favor del contribuyente, el mismo será transferido al mes siguiente y en este caso o en el caso de que no hubiera impuesto a pagar, el banco solamente pondrá el visto bueno en la declaración. El importe del impuesto es actualizado en función de las variaciones del poder adquisitivo de la moneda, según los coeficientes de corrección monetaria fijados trimestralmente por el órgano competente.

El impuesto a las ventas en Canadá

Estructura: El gravamen fue establecido en 1920, y en su estructura actual consiste en un impuesto que grava la importación y producción de bienes, en la primera etapa de su comercialización. Existe además en nueve de las diez provincias, impuesto a las ventas al nivel minorista, con tasas variables entre el 5 y el 8 por ciento. Los impuestos provinciales no se aplican en los casos de bienes vendidos a otras provincias ni a los artículos alimenticios y medicamentos.

Sujetos Pasivos: Importadores y fabricantes.

Exoneraciones: Entre otras están exoneradas las exportaciones, las ventas de artículos alimenticios, de medicamentos, combustibles, productos agrícolas, forestales y mineros, de energía, las actividades de pesca, así como las materias primas y los equipos industriales.

Tasa: Es del 9 por ciento.

El impuesto a las ventas en Colombia

Estructura: Ante la necesidad de arbitrar nuevos recursos fiscales, la ley 21 de 1963 envistió el Presidente de la República de facultades especiales para establecer un impuesto a las ventas. Dicho impuesto debería hacerse efectivo dentro de los límites y con las características que la misma ley enunció, esto es, sobre ventas de artículos terminados que efectuaran los importadores y fabricantes, con tasas entre el 3 y el 10 por ciento y exonerando, entre otros, a los artículos alimenticios de consumo popular, los medicamentos y las exportaciones. En

uso de esas facultades se expidió el Decreto Extraordinario 3288, de 1963, por el cual se estableció el "Impuesto sobre las Ventas" que comenzó a regir el 1o. de enero de 1965. El impuesto no grava servicios y tiene algunas características de gravamen al valor agregado, según se desprende del régimen de deducciones admitidas que se verá más adelante. En el llamado "Informe Musgrave" se sugieren diversas modificaciones al sistema vigente, y en particular se postula transformar dicho impuesto, en el largo plazo, en un impuesto en la etapa minorista.

Sujetos Pasivos: Son los productores, importadores y las personas económicamente vinculadas. Se considera que existe vinculación económica cuando se dan factores de conexión en el capital, en las ventas o en la relación familiar de las personas intervinientes en las operaciones.

Exoneraciones: Entre otros, se exoneran las ventas de bienes inmuebles, de bienes intangibles, de artículos alimenticios de consumo popular, de textos escolares, de drogas o medicamentos, y las exportaciones. Se consideran artículos alimenticios de consumo popular, aquellos que al ser ingeridos por el organismo humano le suministran nutrición y energía para que pueda desarrollar normalmente sus funciones biológicas.

Materia Imponible: Se gravan las ventas y permutas. En el precio de venta se incluyen los gastos de financiación, empaques, accesorios, acarreos y podrán deducirse las devoluciones de bienes y de sus envases, cuando ello sea pactado en la negociación. Los descuentos efectivos se podrán deducir siempre que aparezca en la factura y no estén sometidos a condición alguna. El propio impuesto se incluye por separado en la factura y no forma parte del monto imponible. Para evitar el efecto acumulativo, la ley permite deducir del impuesto devengado el impuesto a las ventas pagado por todos aquellos elementos que, además de las materias primas, se incorporen como costo de los artículos producidos. A tales fines, el contribuyente debe llevar una cuenta corriente permanente, la que se debita cada vez que se compran artículos sobre los cuales se pagó impuesto y se acredita por las ventas gravadas que se realicen. Debe señalarse que el impuesto pagado sobre artículos que constituye activos fijos no puede debitarse, sino que el valor del impuesto constituyen parte del costo y se podrá tomar en cuenta como deducción por depreciación en el impuesto a la renta.

Tasas: La tasa general es del 3 por ciento. Existen tasas del 8 por cien-

to (bebidas en general, perfumes, etc.) del 10 por ciento y del 15 por ciento (artículos suntuarios en general).

Administración del impuesto: Es administrado por la Dirección de Impuestos Nacionales. Los contribuyentes deben presentar declaraciones por período de dos meses y el pago se realizará conjuntamente con la presentación de la declaración, en cualquiera de los bancos públicos y privados autorizados. Entre otras obligaciones, los contribuyentes deben inscribirse en el "Registro de Vendedores", informar sobre los contratos de participación de utilidades por venta de artículos terminados, que tengan con otras personas, expedir facturas y conservar sus copias, etc.

Impuesto a las ventas en Costa Rica

Estructura: Este impuesto se estableció en Costa Rica por la ley No. 3914 de 17 de julio de 1967 y tuvo algunas modificaciones posteriores. El decreto reglamentario general es el No. 18 de 23 de julio de 1967. La ley de referencia, reestructura todo el régimen de impuestos al consumo, modificando algunos de ellos y convirtiendo otros en impuestos específicos (automóviles, televisores, bicimotos, etc.). El tributo grava las ventas de bienes en general y de ciertos servicios (restaurantes, cantinas, centros nocturnos, sociales y de recreos, taller de reparaciones y pintura de toda clase de vehículos, etc.) así como las importaciones, tanto las destinadas a uso personal, como con finalidad comercial.

Sujetos Pasivos: Lo son las personas físicas y jurídicas cuyas ventas de bienes superen la suma de 300,000 colones en el año o cuyas prestaciones de servicios superen la suma de 180,000 colones en el año. (tipo de cambio US\$1.00-6.65). La oficina fiscal puede fijar otros límites de montos con carácter general dentro de cada actividad económica. Debe señalarse que una vez alcanzados dichos topes, los responsables no pierden más el carácter de tales, aún cuando la Dirección podrá cancelar la inscripción cuando con ello se logre un mejor control del impuesto. Los importadores con fines comerciales son responsables del impuesto aún cuando no alcancen el límite anteriormente citado. Los responsables y las operaciones alcanzadas por el tributo son las siguientes:

- a.— ventas o permutas de bienes gravados realizadas por las personas inscritas a personas no inscritas en el Registro.
- b.— servicios gravados prestados por las personas inscritas a cualquier tipo de usuario.

- c.— Importaciones de importadores no inscritos.
- d.— Mercancía producidas o adquiridas por las personas inscritas, destinadas a su uso personal, o para la construcción o reparación de edificios de su propiedad.
- e.— Las mercancías que personas inscritas utilicen y no incorporen en la producción de bienes o servicios exentos.

Exoneraciones: Entre otras, están exoneradas las ventas de artículos de primera necesidad, tales como alimentos, medicamentos y aquellos que el Poder Ejecutivo indique, y las ventas de: alcoholes, refrescos, gasolina, cemento, boletos o entradas para cinematógrafos, teatros y espectáculos públicos y privados; libros y periódicos, bienes inmuebles, ganado en pié, las exportaciones y las ventas que se efectúen entre personas inscritas en el Registro de Responsables.

Materia Imponible: El impuesto se aplica en forma que incide sólo en una etapa de la negociación y grava el volumen neto de ventas o servicios realizado por los responsables a otras personas no inscritas en el Registro de Responsables. Para determinar el monto imponible, del volumen total de ventas mensuales se deducen: los descuentos habituales, el monto de ventas realizadas a personas inscritas, el de ventas exoneradas y las devoluciones así como el valor de los servicios que se presten con motivo de las ventas gravadas, siempre que tales servicios estén a cargo de terceras personas y se facturen y contabilicen por separado. También se deduce el valor del propio impuesto. En el caso de los servicios gravados se debe incluir en el monto imponible el valor de los bienes gravados o exentos incorporados a los mismos.

Tasas: Existen tres tipos de tasas. La tasa general es del 5 por ciento. Hay una tasa del 10 por ciento (relojes, joyas, cámaras fotográficas, cinematográficas y proyectores, juguetes, etc.) y otra del 25 por ciento (adornos de cristal y vidrio, alfombras, aspiradoras, puertas y ventanas metálicas, refrigeradores, etc.).

Administración del impuesto: El impuesto es administrado por la Dirección General de Tributación Directa. Los responsables deben presentar a la misma dentro de los primeros 15 días de cada mes, una declaración sobre sus actividades mercantiles correspondientes al mes inmediato anterior y en ella liquidan el impuesto que corresponda. El monto del impuesto debe pagarse en el Banco Central de Costa Rica, dentro de los 60 días siguientes al cierre del mes a que se refiera la

respectiva declaración. Además de las obligaciones emergentes de la declaración y pago del impuesto y de las generales, que se derivan de su condición de comerciantes, los contribuyentes deben: inscribirse en el Registro de Responsables cuando hayan superado los topes de operaciones anuales fijados por el Poder Ejecutivo (debe señalarse que las personas que a la fecha de entrar en vigencia la ley no estuvieran obligadas a inscribirse pero sí lo estén en el futuro, tendrán derecho a un crédito que se calculará de acuerdo al valor de los impuestos correspondientes a las mercaderías gravadas existentes a la fecha de la inscripción); comunicar a sus proveedores habituales su condición de inscrito; anotar el monto del impuesto en cada factura que expidan por ventas o servicios prestados a personas no inscritas; consignar, en las facturas por ventas a personas inscritas, el número de inscripción, nombre y domicilio de ellas; comunicar a la Dirección y devolver la constancia de inscripción en el caso de que cese en la realización de operaciones gravadas; conservar los comprobantes de las operaciones que realicen hasta un año después de operada la prescripción del período gravable a que ellas corresponden. La oficina fiscal puede, entre otras cosas: proceder de oficio a liquidar el impuesto en los casos de falta de declaración o cuando ellas sean falsas o incompletas; examinar libros y documentos en todo lo que se relacione con las operaciones sujetas al impuesto; recurrir a cualquier funcionario público para obtener informaciones relativa a ventas. Esta obligación no alcanza a los funcionarios bancarios y de la Dirección General de Estadística y Censos. Igualmente toda persona física o jurídica está obligada a suministrar información a la oficina, salvo los casos de secreto profesional. Debe señalarse que cuando un responsable efectuase operaciones gravadas por intermedio de personas con quienes se le puede considerar económicamente vinculado y ello redundar en un perjuicio fiscal, la oficina podrá liquidar ese impuesto tomando en cuenta el precio que realmente habría correspondido aplicar en esas operaciones, de no existir vinculación comercial.

Impuesto a las compraventas y otras convenciones sobre bienes y servicios en Chile.

Estructura: El impuesto se estableció en Chile por la ley No. 12120 de 30 de octubre de 1956. Grava las ventas de bienes muebles, (incluso las operaciones agrícolas) y las prestaciones de servicios (incluso los intereses, primas y comisiones bancarias), en todas las etapas de la circulación.

Sujeto Pasivo: Son las personas físicas o jurídicas que realicen actividades gravadas, aún cuando no sean comerciantes o industriales.

Exoneraciones: Entre otras, están exoneradas las herencias y donaciones, los aportes a sociedades y las ventas de: artículos de primera necesidad, libros y cuadernos escolares, diarios y revistas, cigarrillos, salitre, así como los bienes comprados por una persona para sí con el fin de ser importados al país, cuando, a la fecha en que se celebre el contrato de compra, los bienes se encuentren en territorio terrestre del país de procedencia, carbón y combustibles, maquinaria agrícola, de cierto tipo de sociedades cooperativas. También se exoneran las operaciones de determinados tipos de espectáculos públicos, de las empresas radiodifusoras y periodísticas y los ingresos de diversos establecimientos estatales, las primas de seguros en general, las exportaciones, etc.

Tasas: Existen cuatro tasas generales: 1.2 por ciento para ciertos artículos de primera necesidad, 8 por ciento para la generalidad de los bienes, 14 por ciento para algunos bienes de tipo semi-suntuario, y 23 por ciento para los suntuarios. Existen además numerosas tasas específicas para cierto tipo de bienes. Los servicios en general se gravan con una tasa de 17 por ciento. Ciertos bienes pagan una tasa especial en su primera enajenación y luego pagan la tasa general en las enajenaciones ulteriores (neumáticos, barajas, aguas minerales, vinos, licores, azúcar, etc.). El Presidente de la República está facultado para rebajar las tasas sí, como resultado de las medidas de control, el rendimiento efectivo de los impuestos lo permite.

Administración del impuesto: El gravamen es administrado por el Servicio de Impuestos Internos (SII) y el cobro se realiza por la Tesorería General de la Nación. Los contribuyentes deberán presentar en la Tesorería Comunal respectiva, una declaración jurada mensual con la liquidación del impuesto del mes anterior, y el pago deberá realizarse en la misma tesorería dentro de los 15 primeros días del mes siguiente. Existe un régimen especial para los agricultores.

Está vigente un régimen de ajuste anual de los impuestos adeudados, de acuerdo con la variación que experimente el índice de precios al consumidor.

Entre otras cosas los contribuyentes deben; emitir facturas o boletas por las operaciones que efectúen. Las boletas se emitirán en duplicado y deberán ser numeradas y timbradas por el SII, indicando en ellas el nombre y dirección del establecimiento, así como la fecha y naturaleza de las operaciones. El SII podrá eximir de esta obligación a determinado grupo de contribuyentes. El Presidente de la República está facultado para modificar las normas sobre el control del impuesto. Existe un sistema de sorteo de boletas de compraventa.

destinado a extender el uso de las facturas por parte de los contribuyentes.

El impuesto a las ventas en Ecuador

Estructura: Creado por el Decreto No. 1239 de 24 de octubre de 1941 ha sido luego sucesivamente modificado en varias oportunidades. En 1964 se consolidaron diversos impuestos sobre ventas e ingresos hasta que por Decreto Supremo 1115 de 25 de mayo de 1965, se codificaron todas las disposiciones vigentes hasta entonces. El impuesto grava las ventas de industriales y fabricantes en general, explotación de bosques y madera, así como los servicios de luz, telégrafo, teléfono, funerales, diversiones en general, etc. El impuesto se aplica de modo que incide una sola vez en cada bien o servicio. Sin embargo, a los fines de evitar las imposiciones acumulativas en los precios industriales, del precio de venta se podrá deducir el valor CIF de la materia prima importada y utilizada. Se considera industria a toda actividad de transformación de materia prima o de productos semi-elaborados a artículos finales o intermedios, cuando no sea clasificada como actividad artesanal.

Sujetos Pasivos: Son tales las personas naturales o jurídicas que administran por sí, o por tercera persona, las industrias o negocios que realicen operaciones gravadas. El Decreto establece que el consumidor es el sujeto directo o contribuyente del impuesto.

Exoneraciones: Entre otras se cuentan las ventas de pequeñas industrias o negocios, y las exportaciones de algunos artículos de primera necesidad, las operaciones de prensa, radio y televisión, etc.

Materia Imponible: Es el valor de las ventas o entradas brutas menos las devoluciones comprobadas contablemente. Además existen rebajas entre 3,000 y 5,000 sucres anuales para las ventas brutas de hasta 50,000 sucres anuales. (tipo de cambio US\$1—22.50 sucres).

Tasa: La tasa básica es del 3.5 por ciento, pero hay tasas especiales del 5 y 10 por ciento para ciertos servicios.

El Impuesto a las ventas en Estados Unidos de América

Según se estableció, no existe en USA un impuesto federal sobre las ventas. Sin embargo, a partir de 1932 su aplicación se ha hecho general en los estados y municipalidades. En 1932 se establece por primera vez en Mississippi y al año siguiente existían ya trece estados

que lo habían adoptado. En 1953 se incorpora en el estado de Michigan un impuesto con muchas de las características del tipo del valor agregado. El gravamen puede concebirse como un impuesto a la producción y su objeto es el de abarcar las mercancías producidas en el Estado para venderse fuera de él. El valor agregado se limita al 50 por ciento del ingreso bruto. Hoy en día 44 de los estados aplican impuestos a las ventas con tasas variables entre el 3 y el 5 por ciento. Las necesidades fiscales son las que básicamente han impulsado el establecimiento de los impuestos a las ventas, los que constituyen hoy en día la mayor parte de los ingresos estatales.

Los impuestos, con algunas excepciones, se aplican al nivel minorista, por cuanto la organización política complica su percepción en etapas anteriores. Los tributos gravan generalmente bienes, inclusive los de producción. No obstante, algunos estados, tales como Ohio, Michigan, Pennsylvania y Virginia del Oeste, los exoneran expresamente. Los impuestos son de base muy amplia, aún cuando algunos estados exoneran específicamente a los artículos alimenticios. Si bien el impuesto en casi todos los casos recae en el consumidor, el comerciante minorista es considerado en general como responsable de su liquidación y pago. Con los impuestos estatales coexisten en muchos estados los impuestos a las ventas municipales, también al nivel minorista, generalmente con tasas más bajas y que se han establecido en su mayor parte luego de la Segunda Guerra Mundial. Debe señalarse, no obstante, que la ciudad de Nueva York posee este impuesto desde 1934 y el mismo rinde más que el impuesto a las ventas de casi todos los estados juntos.

Desde hace un tiempo se habla de la posibilidad de establecer un impuesto federal a las ventas. La tendencia más señalada ha sido la de crear el mismo como sustitutivo del impuesto a las rentas de las sociedades o corporaciones. Se comenta que ello favorecería la balanza de pagos, al permitir mejorar la situación de Estados Unidos en la competencia internacional, principalmente frente al Mercado Común Europeo.

El GATT sólo permite las devoluciones a la exportación y los derechos compensatorios a la importación, en relación con los impuestos indirectos, pero no con los impuestos a las sociedades. Como este último en la práctica repercute en los precios, las exportaciones de los Estados Unidos se ven en definitiva afectadas por dichos impuestos y no son compensadas por los ajustes en las fronteras. A su vez las importaciones de Estados Unidos se favorecen por la devolución en el país de origen de los impuestos indirectos, como el de ventas, y por la imposibilidad de Estados Unidos de aplicar impuestos

compensatorios. Se señala que lo que dificulta la situación de los Estados Unidos en realidad en esta materia, es que prácticamente en ese país no existen impuestos indirectos. Se afirma entonces que el IVA puede establecerse con muchos menos problemas cuando ya existe un sistema de impuesto de ese tipo, por cuanto en definitiva se trate de un perfeccionamiento de la imposición indirecta.

El impuesto a las ventas en Honduras

Estructura: El impuesto grava ventas y ciertos servicios realizados, en una sola de las etapas de la negociación (generalmente la última). También grava el consumo o uso propio, por el importador o productor de las mercaderías que introduce al país o de las mercaderías que elabore. Los servicios gravados son únicamente los de restaurantes, hoteles, cabarets, clubes nocturnos y centros de recreo.

Sujetos Pasivos: Son tales los agricultores, ganaderos, productores, industriales, importadores y comerciantes, que realicen actos gravados por una suma superior a 3,000 lempiras mensuales (tipo de cambio US\$1—2 lempiras). Los mismos son considerados como responsables y en tal carácter autorizados a trasladar el monto del impuesto a los consumidores finales de los bienes y servicios. Por su parte quienes vendan por importes menores de 3,000 lempiras mensuales, pagan el impuesto cuando compran mercaderías para revender, pero no están autorizados a cobrar el impuesto al consumidor.

Exoneraciones: Entre otras, están exoneradas las ventas de: minoristas no registrados (o sea aquellos que tienen ventas inferiores a 3,000 lempiras mensuales), comerciantes por mayor y fabricantes que vendan a minoristas registrados, autobuses para servicio público, numerosos artículos de consumo popular, materias primas, maquinarias y equipos industriales importados por el Estado o importados por empresas privadas con destino a la producción de bienes gravados y las exportaciones.

Materia Imponible: Los responsables determinan el impuesto a pagar totalizando las ventas brutas. A dicho total pueden deducir: ventas exentas, exportaciones, devoluciones recibidas y ventas a personas con “carnet” de inscripción en el Registro de Vendedores. Sobre las ventas netas se aplica mensualmente la tasa del impuesto.

Tasa: La tasa es del 3 por ciento.

Administración del impuesto: El tributo es administrado por la Dirección General de Tributación (DGT). Los contribuyentes deben

presentar antes de el 31 de enero una declaración de las operaciones efectuadas en el año anterior. Dicha declaración se realiza en formularios que la Dirección de Tributación les remite por correo y no existe posibilidad de obtener prórrogas para la presentación de la misma. El pago se realiza mensualmente en el Banco Central de Honduras y sus agencias, por el impuesto devengado en el mes anterior.

Existen regímenes especiales de pago en aduana (para mercaderías importadas) y en ciertos casos en que el impuesto se recauda directamente del productor o fabricante (bebidas gaseosas, cerveza, cigarrillos, etc.). Entre otras obligaciones, los contribuyentes deben: inscribirse en el Registro de Vendedores de la DGT por lo cual ésta les entrega un "carnet" o boleta de inscripción, presentar las declaraciones exigidas, llevar libros de contabilidad así como facturas numeradas por las operaciones que realicen. La ley autoriza a la DGT a promover rifas o sorteos de boletas o facturas de compraventa, con la finalidad de estimular a los consumidores o colaborar en la administración del impuesto. En caso de negativa al pago del impuesto la DGT puede recurrir al régimen de "apremio" que consiste en el embargo, tasación y subasta de bienes, que debe promoverse ante los tribunales comunes de justicia.

El impuesto sobre ingresos mercantiles en México.

Estructura: Vigente desde 1948 ha tenido diversas modificaciones. Grava actualmente las ventas de bienes y prestación de servicios, en general, en todas las etapas de la circulación de los bienes. A los fines de evitar la doble imposición entre la Federación y los estados miembros, se prevé la celebración de convenios de coordinación fiscal entre el Gobierno Fiscal y los estados y la mayoría de los estados se han acogido a estos convenios por los cuales quedan los mismos sujetos a un régimen de participación en el impuesto federal. Debe señalarse que determinadas fuentes de ingreso sólo pueden ser gravadas con la tasa federal (energía eléctrica, producción y consumo de tabaco, cerveza, etc.).

Sujetos Pasivos: Personas físicas y jurídicas que realicen habitualmente las operaciones gravadas.

Exoneraciones: Exportaciones, artículos de primera necesidad y ciertos artículos que están sometidos a impuestos especiales (cemento, alcohol, cigarrillos, etc.).

Materia Imponible: El impuesto se aplica sobre el precio de venta o de prestación del servicio, incluyendo sobrepuestos, intereses y cual-

quier otro cierto tipo de prestación que aumente el mismo. Existen regímenes especiales para cierto tipo de operaciones por ejemplo, diferencia entre precios de venta y de compra en el caso de monedas, ventas de gasolina, de billetes de lotería, cigarrillos en ciertos casos, medicinas, etc.). El impuesto se traslada en el precio de bien o servicio. En el caso de causantes menores, se ha adoptado un sistema especial de pago por cuotas fijas, en función de ingresos y utilidades, que sirven de base para los impuestos de renta y de ingresos mercantiles.

Tasa: La tasa básica es del 3 por ciento (de la cual 1.8 por ciento constituye recursos de la Federación y 1.2 por ciento va para los estados). Hay tasas diferenciales para cierto tipo de bienes y servicios.

Administración del impuesto: El tributo es administrado por la Dirección General de Ingresos Mercantiles de la Administración General de Impuesto al Ingreso.

Seguidamente procederemos a un breve análisis del proyectado impuesto federal sobre egresos, actualmente en estudio y cuya implantación en México es factible para 1971.

Estructura del impuesto: El proyectado impuesto asume la forma de un tributo general al valor agregado de ventas y servicios. Se gravan las ventas, permutas o entregas de bienes y la prestación de servicios.

Sujetos Pasivos: Son contribuyentes, todas las personas, físicas o jurídicas, de derecho público o privado, que reciben los bienes o servicios gravados. A tales fines, los contribuyentes se dividen en empresas mayores y menores. Son empresas mayores, las personas jurídicas, las sucursales o agencias de empresas extranjeras establecidas en México así como las personas físicas que utilicen capital, trabajo o ambos y cuyos ingresos anuales excedan de 500,000 pesos mexicanos (tipo de cambio: US\$1—12.50 pesos mexicanos). Todos los demás sujetos pasivos se consideran empresas menores. Las empresas mayores que realicen ventas o presten servicios gravados, quedarán obligadas a exigir el impuesto de todos aquellos compradores de bienes o receptores de sus servicios y serán solidariamente responsables por el pago del mismo (no se exigirá el impuesto cuando se entreguen bienes o se presten servicios a oficinas del Gobierno Federal).

Exoneraciones: Entre otras operaciones, están exoneradas las exportaciones, las prestaciones de servicios o residentes en el extranjero, los productos de la agricultura, ganadería, silvicultura y pesca, los

artículos de consumo popular, la adquisición de acciones o partes sociales y la distribución del haber social entre los socios, accionistas o asociados, los servicios prestados por instituciones de crédito y de seguro así como las operaciones de los agentes de bolsa, el arrendamiento de bienes inmuebles, las herencias y la obtención de premios en loterías y juegos de azar permitidos.

Materia Imponible: La tasa del impuesto se aplicará sobre el precio establecido en el documento o factura. Tratándose de bienes inmuebles, el monto imponible será el valor más alto entre el que sirva de base para el pago de los impuestos territoriales, el declarado en la operación y el que resulte de avaluo comercial practicado por una institución de crédito o similar.

Las empresas mayores, obligadas a exigir el impuesto a sus compradores o receptores de servicios, podrán deducir de dicho impuesto el que hubieran previamente pagado al recibir bienes muebles o servicios gravados. Si existiera un saldo a favor de la empresa mayor, el mismo podrá ser deducido de los futuros pagos a realizar, sin perjuicio de su devolución en efectivo o compensación en ciertos casos.

Tratándose de bienes o servicios que se consideren como activos fijos, el impuesto pagado por la empresa con motivo de la recepción de los mismos, se deducirá proporcionalmente, en función de los diversos factores que influyen en su utilización, en los términos que determine el reglamento. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar, mediante reglas generales por rama de actividad económica, la deducción acelerada el impuesto pagado con motivo de la recepción de bienes o servicios que constituyan activos fijos.

Tasas: La tasa general proyectada es del 5 por ciento. Existen, no obstante, tasas del 10 por ciento (automóviles con valor superior a \$45,000, artículos de joyería y fotográficos, servicios de centros nocturnos y salones de belleza y en general operaciones con bienes o servicios de naturaleza suntuaria), del 1 por ciento (prestaciones de servicios bajo la dirección y dependencia de quien los recibe) y otras tasas entre el 1 y el 5 por ciento.

Administración del impuesto:

- a) *Las empresas mayores*, en todos los casos en que reciban bienes y servicios de otras empresas mayores, deberán entregarle, junto con el precio, el importe del impuesto. Si reciben bienes o servicios de una empresa menor o persona

física no empresaria, se adherirán y cancelarán estampillas por el valor del impuesto, en la factura que deberán expedir. Si se trata de bienes importados, el impuesto se abonará en la declaración del mes en que se retiran dichos bienes del recinto fiscal. Si se trata de servicios recibidos de empresas residentes en el extranjero, el impuesto se pagará en la declaración del mes en que debe efectuarse el pago de la contraprestación respectiva;

- b) *Las empresas menores*, pagan el impuesto en la misma forma que las empresas mayores, pero en el caso de bienes importados el pago del impuesto es previo al retiro de los mismos del recinto fiscal y tratándose de servicios recibidos de empresas residentes en el extranjero se deberán adherir y cancelar estampillas por el valor del impuesto en el documento o facturas que se expedirán al efecto.

Las empresas mayores deberán abonar el impuesto que les corresponda, a través de declaraciones mensuales, dentro de los 30 días siguientes a la recepción de los bienes o servicios. Como responsable disponen de un plazo de 20 días siguientes al mes en que se causó el impuesto, para ingresarlo al Fisco.

Sin perjuicio de las obligaciones generales como comerciantes, las empresas obligadas por ley a llevar contabilidad deberán registrar separadamente las operaciones gravadas según el tipo de tasa aplicable a cada una de ellas, así como a expedir facturas debidamente numeradas y membretadas y con la constancia del número de inscripción en el Registro Federal de Causantes por todas las operaciones que realicen sujetas a impuesto. Las empresas menores no estarán obligadas a recabar de las personas a quienes entreguen bienes o presten servicios, el impuesto que resulte de la aplicación de la tasa general o de la especial. Sin la comprobación de haberse pagado el impuesto, los notarios o funcionarios que intervengan en contratos o actos cuyos efectos están gravados en la ley, no los autorizarán. Los encargados de los registros públicos federales o locales no harán inscripción alguna de documentos en los que no conste que se ha pagado el impuesto causado.

El impuesto sobre las ventas en Nicaragua

Estructura: Este impuesto se estableció por decreto legislativo No. 295 de 18 de enero de 1958, separando este impuesto de la ley general de timbres. Además del impuesto nacional, existen otros impuestos a las ventas de carácter municipal, creados en la década del

60. Sin embargo, el producido de los mismos tiene una incidencia muy pequeña en el total de ingresos tributarios del país. El impuesto nacional grava todas las etapas de la comercialización.

Sujetos Pasivos: Personas físicas o jurídicas, titulares de establecimientos mercantiles dedicados habitualmente a operaciones comerciales e industriales. También están gravados los representantes, distribuidores y agentes de firmas extranjeras por las importaciones y ventas que efectúen en el país por cuenta de dichas firmas a no ser que se limiten a actuar en dichas transacciones como meros comerciantes y la mercancía venga consignada al propio comprador, en cuyo caso estas operaciones están excluidas del impuesto.

Exoneraciones: Entre otras, están exoneradas las ventas de inmuebles y valores, ventas de productos agropecuarios y las de pequeños establecimientos mercantiles (aquellas cuyas ventas mensuales no llegan a C 1.666 (tipo de cambio US\$ 1 = 7 córdobas).

Tasa: La tasa es del 0.2 por ciento y se aplica sobre los cobros efectivamente percibidos en el ejercicio.

Administración del impuesto: El tributo es recaudado por la Dirección General de Ingresos. Los contribuyentes están obligados entre otras cosas, a declarar mensualmente las operaciones gravadas (ventas de contado y cobros de deudores). El pago debe hacerse conjuntamente con la presentación de la declaración, dentro de los primeros 15 días de cada mes, respecto del impuesto del mes anterior.

Creación de un impuesto a las ventas en el Paraguay

Estructura: Por ley No. 69, de 26 de diciembre de 1968, reglamentada por el Decreto No. 2533 de 17 de enero de 1969, entró en vigencia en el Paraguay un impuesto a las ventas, a partir del 1.º de febrero de 1969. El impuesto grava básicamente las ventas de mercaderías gravadas realizadas por personas inscritas u obligadas a inscribirse, a personas no inscritas, así como el consumo propio de mercaderías gravadas, adquiridas libres de impuesto y la importación de mercaderías gravadas realizadas por personas no inscritas y su estructura es similar a la de los impuestos aplicados en Costa Rica y Honduras.

Sujetos Pasivos: Se consideran tales y por esa razón obligados a inscribirse en el Registro de Vendedores de la Oficina Recaudadora, a las personas directamente obligadas al pago del impuesto, indepen-

dientemente de que trasladen o no el mismo a sus compradores. Ellos son:

- a) las sociedades anónimas que vendan mercaderías gravadas;
- b) los importadores de mercaderías gravadas y los exportadores; y
- c) las demás personas o entidades cuyas ventas totales (gravadas y exentas) durante 1968 o en un ejercicio futuro, hubieran superado la suma de 1,800,000 guaraníes (tipo de cambio oficial: US\$ 1 – 126 guaraníes).

La inscripción en el Registro se mantendrá durante el tiempo que la empresa inscrita realice ventas gravadas, cualquiera sea su

monto. No obstante, se establece que la oficina recaudadora podrá cancelar la inscripción de aquellos responsables que no tuvieran una adecuada organización contable y administrativa o cuando comprobare que, por dos años consecutivos, las ventas totales de la misma, no alcanzaran el monto de 1,800,000 guaraníes anuales. También están obligadas a inscribirse las empresas que vendan exclusivamente mercaderías exentas. La oficina recaudadora extenderá a cada responsable un certificado de inscripción, intransferible, cuyo número será mencionado en toda declaración o pago ante la misma, será citado en las facturas de ventas y será suministrado a todos aquellos proveedores de la empresa.

Los exportadores deberán inscribirse en el Registro de Vendedores a fin de que sus proveedores no les computen el impuesto a las ventas sobre las mercaderías y envases gravados que les fueren vendidas.

Exoneraciones: Se consideran, entre otras, las exportaciones, las ventas de mercaderías gravadas realizadas entre sí por los responsables inscritos, la utilización de materias primas y productos que realicen los responsables inscritos y las ventas de numerosos artículos de primera necesidad, así como tabacos, cigarrillos y bebidas alcohólicas de producción nacional. La reglamentación establece disposiciones para identificar con claridad el país de origen de las mercaderías.

Materia Imponible: El impuesto incide en el precio de las mercaderías en una sola etapa de la comercialización. El gravamen se aplica

sobre el precio neto de venta (precio bruto menos mercaderías y envases devueltos y menos los intereses cargados en las ventas a crédito) o sobre el precio corriente en el mercado interno (en caso de consumo propio o de permutas). Para determinar el impuesto a pagar mensualmente, los responsables deberán presentar ante la Dirección de Impuesto a la Renta, dentro de los 15 días siguientes al mes correspondiente, una declaración jurada de las ventas del mes, acompañando el cheque o giro por el monto del impuesto liquidado. La declaración contendrá básicamente la siguiente información: ventas gravadas y exentas, ventas a otros responsables inscritos, intereses y descuentos concedidos y el impuesto a pagar.

Tasas: Las tasas son del 3 por ciento sobre las ventas de mercaderías de producción nacional y del 5 y 10 por ciento sobre ventas de mercaderías importadas, según su naturaleza..

Administración del impuesto: El impuesto es recaudado por la Dirección de Impuesto a la Renta (DIR). Además de las emergentes de la declaración y pago mensual del impuesto y de las generales que se derivan de su condición de comerciantes, los contribuyentes deben: inscribirse en el Registro de Vendedores cuando alcanzan un volumen total de ventas anuales superior a 1,800,000 guaraníes (las empresas que se instalen en el futuro deberán inscribirse cuando el monto total de sus ventas alcance, en cualquier trimestre, la suma de 450,000 guaraníes. Las firmas que estén obligadas a inscribirse en el futuro, tendrán derecho a un crédito que se calculará de acuerdo con el valor de los impuestos correspondientes a las mercaderías gravadas existentes a la fecha de la inscripción; no obstante, se advierte que este descuento no se otorgará en favor de las empresas que no soliciten su inscripción dentro del plazo legal); comprobar la condición de inscrito de sus compradores y extender facturas con numeración correlativa, fecha de la operación, calidad de la mercadería, etc. por todas las ventas que efectúen (la Dirección podrá dejar sin efecto esta obligación para ventas menores de 500 guaraníes y podrá autorizar otros métodos de documentación). La DIR dispone entre otras, de las siguientes facultades: proceder de oficio a la inscripción de responsables en el Registro de Vendedores, así como a la liquidación del impuesto cuando no se presentase declaración o la presentada fuese considerada inexacta o falsa; verificar la existencia de documentos comprobatorios de la declaración jurada y disponer auditorías, conforme a un plan anual establecido por la propia Dirección y, en caso de negativa o entorpecimiento a la labor de los fiscalizadores, la Dirección podrá recabar del juez competente, una orden de allanamiento de la casa comercial.

El impuesto a las ventas en el Perú

Estructura: Los timbres fiscales constituyen el más antiguo e importante tributo indirecto interno en el Perú. De entre sus diversas modalidades se destaca el timbre sobre transacciones. El método de cobranza del impuesto a través de timbres se sustituyó en 1966 por el régimen de declaración jurada y pago subsiguiente. En su estructura actual el impuesto asume la forma de un gravamen "a cascade" sobre bienes y algunos servicios, con numerosas tasas diferenciales.

Sujetos Pasivos: Son tales quienes realizan operaciones gravadas.

Exoneraciones: Entre otras, están exoneradas las exportaciones y las ventas de medicinas, artículos alimenticios en general, libros y periódicos, así como la transferencia de la propiedad personal siempre que se realice mediante escritura pública.

Tasas: La tasa general es del 5 por ciento. Hay, no obstante, tasas proporcionales, que oscilan entre el 1 y el 9 por ciento, además de bienes y servicios que pagan el impuesto sobre la base de cuotas fijas o "a tantum".

Administración del impuesto: El tributo es administrado por la Dirección General de Contribuciones. A los fines de la liquidación del mismo, los contribuyentes deben presentar una declaración jurada anual.

El impuesto a las ventas y Servicios en el Uruguay

Estructura: El impuesto a las ventas reconoce en el Uruguay antecedentes en 1919 y 1928. La primera ley general fue dictada en 1941 y el régimen en su estructura actual se aplica luego de dictada la ley No. 13637 de 21 de diciembre de 1967. La característica principal del nuevo impuesto, vigente desde el 1.º de enero de 1968, es la de que el mismo se estructura sobre la base de gravar el valor agregado, salvo el nivel minorista que tributa bajo un régimen especial. Si bien el concepto de gravamen al valor agregado estaba ya incorporado bajo la ley No. 13520, del 2 de diciembre de 1965, e incluso se aplicaba en la liquidación de algunos impuestos específicos al consumo, el régimen general comenzó a operar luego de aprobada la referida ley No. 13637.

Cabe señalar asimismo, que conjuntamente con el llamado "impuesto a las ventas y servicios" se mantienen en vigor numerosos impuestos sobre ventas y cifras de negocios, tales como los de entra-

das brutas, sellos, transacciones agropecuarias, único sobre la actividad bancaria y a las comisiones. Dentro del sistema de impuesto a las ventas se destacan básicamente el impuesto a "las ventas y servicios" (en forma de valor agregado, con la tasa del 10 por ciento), el de "entradas brutas" (de tipo acumulativo y con una tasa general del 2 por ciento). Si bien el impuesto de sellos tiene una amplia generalidad, existen, no obstante, bienes y servicios exonerados expresamente del impuesto a las ventas y servicios y del de entradas brutas. Por su parte este último se aplica normalmente sobre los bienes exonerados del gravamen de ventas y servicios. El impuesto a las ventas y servicios absorbe alrededor del 15 por ciento del total de ingresos nacionales, en tanto que el impuesto a las entradas brutas no alcanza al 5 por ciento. Por esa razón el comentario se referirá exclusivamente al impuesto a las ventas y servicios.

Sujetos Pasivos: Comerciantes e industriales, en tanto realicen operaciones totales (ventas de bienes y prestación de servicios) que superen la cifra de 2,000,000 (dos millones) de pesos uruguayos anuales. Este límite se ajusta anualmente por el Poder Ejecutivo de acuerdo con las variaciones del nivel de precios y no rige para las sociedades anónimas y en comandita por acciones y los importadores, que pagan el impuesto cualquiera sea el monto de sus ventas y servicios. (Tipo de cambio oficial: US\$ 1 = 250 pesos uruguayos).

Exoneraciones: Con carácter general quedan exoneradas las ventas de artículos de primera necesidad, medicinas en ciertos casos, exportaciones, productos agropecuarios en su primera etapa, cigarrillos y tabacos, combustibles, bebidas alcohólicas, bienes inmuebles, valores públicos, acciones y obligaciones, diarios, libros y folletos en ciertos casos, material educativo, etc., así como las operaciones cambiarias y de seguro, el transporte de personas y correspondencia, de radio y televisión, etc. El Poder Ejecutivo puede extender las exoneraciones en ciertos casos especiales establecidos en la ley.

Materia Imponible: El impuesto se calcula sobre el monto total de las facturas otorgadas. De dicho monto se pueden deducir las ventas y servicios exonerados, las devoluciones de mercaderías gravadas, el monto del impuesto discriminado en las facturas, los impuestos internos específicos discriminados en las facturas, las ventas y servicios incobrables y los recargos por financiación mayor de 60 días y hasta un máximo de 2.5 por ciento mensual sobre el saldo promedio al pago.

Del importe determinado precedentemente podrá deducirse todavía el impuesto incluido en la compra de bienes gravados, en tanto el mismo se haya discriminado en la documentación. Los contribuyentes que realicen a la vez ventas gravadas y exentas, proporcionarán el impuesto que hayan pagado por compras y gastos no destinados exclusivamente a unas o a otras, al monto de las ventas gravadas y exentas. Cuando se efectúen pagos por cuenta de terceros, originados por prestación de servicios o arrendamiento de bienes, los adelantos o reintegros que se facturen no integrarán el monto imponible. El impuesto se aplica también a las importaciones para uso propio.

Tasa: La tasa única es del 10 por ciento y se aplica sobre el precio neto de venta de la factura de importadores, fabricantes, mayoristas, minoristas y prestadores de servicios; el importe del impuesto se agrega en la factura al monto de la operación gravada.

Administración del impuesto: El impuesto es administrado por la Oficina de Impuesto a la Renta dependiente de la Dirección General Impositiva. El régimen de liquidación y pago general es el siguiente: el contribuyente abona mensualmente una cuota fija a cuenta del impuesto. Dentro del mes siguiente a la terminación de su ejercicio económico, los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada en la que liquidarán el impuesto causado o devengado en el ejercicio y deducirán el monto de las cuotas mensuales que corresponda abonar así como los pagos adicionales que se hubieran realizado. Si existiere saldo a favor del Fisco, el mismo deberá abonarse dentro de los 90 días siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.

Si resultase un saldo a favor del contribuyente, al mismo puede imputarse a cualquier impuesto recaudado por la oficina. La declaración jurada anual antes citada sirve también para fijar la cuota mensual que el contribuyente deberá abonar en el ejercicio siguiente al que se refiere la declaración. Dicha cuota se fija en el duodécimo del impuesto del ejercicio inmediato anterior incrementado en un 50 por ciento. Las empresas que inicien actividades o queden gravadas en lo sucesivo por el impuesto, deberán estimar la cuota mensual a abonar y las que clausuren su actividad deben presentar declaración de ajuste dentro del mes siguiente a la fecha de clausura. A falta de declaración del contribuyente, la Oficina Fiscal puede fijar de oficio la cuota y el impuesto. Por su parte el contribuyente puede, en ciertos casos, solicitar la modificación de la cuota que resulte de la declaración jurada. El pago en tiempo de las cuotas y del ajuste anual, determina un descuento del 10 por ciento en el monto a pagar por el contribuyente. Existen regímenes de facilidades de pagos de

las cuotas y del ajuste anual que puede conceder la Oficina Fiscal a pedido del contribuyente. En caso de facilidades otorgadas se pierde el 10 por ciento de descuento por pago en tiempo y corre además un recargo del 3 por ciento mensual.

Además de los emergentes de la liquidación y pago del impuesto y de las generales que se derivan de su condición de comerciantes los contribuyentes deben: inscribirse en el Registro de Contribuyentes y dar cuenta de toda modificación en su situación jurídica; documentar sus operaciones en facturas o boletas numeradas correlativamente, que deberán contener su nombre, domicilio y el número de inscripción en la oficina, así como el nombre y el domicilio del comprador, detalle de la mercadería y del impuesto calculado. Este régimen puede ser sustituido en ciertos casos (supermercados, por ejemplo); conservar en forma sus libros y documentos durante el término de prescripción del tributo; y, deberán llevar en su contabilidad una cuenta en la que se acreditará el monto del impuesto incluido en cada documento o factura otorgada y se debitará el monto del impuesto que surja de los documentos o facturas recibidas.

No se podrá enajenar, clausurar ni liquidar un negocio sin un certificado de la oficina, en el que conste que el titular no adeuda impuesto o que, mediante garantía suficiente, se le ha otorgado plazo para su pago.

Las facultades de la OIR son muy amplias y están reguladas con carácter general en la ley No. 12804 de 30 de noviembre de 1960 y siguientes entre otras, se destacan las siguientes: exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de libros, documentos y correspondencia comerciales e intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa; incautarse de dichos libros y documentos, hasta por un lapso de seis días hábiles, que sólo podrá prorrogarse mediante resolución judicial cuando sea indispensable para salvaguardar los intereses de la administración; en todos los casos se deberá labrar el acta pertinente; practicar inspecciones de bienes inmuebles y muebles ocupados por los contribuyentes y responsables. Sólo podrán inspeccionarse domicilios particulares con previa orden judicial, que se otorgará cuando se acredite semiplena prueba de la infracción y de la necesidad del procedimiento; requerir información a terceros, practicar inspecciones en los libros y documentos de contabilidad de los bancos, casas bancarias, cajas populares y sociedades financieras.

La Dirección General Impositiva puede solicitar ante el Ministerio de Hacienda la intervención administrativa de las empresas con

deudas superiores a 12 meses de atraso o con atraso superior a 6 cuotas en regímenes de facilidades de pago. La Oficina Fiscal podrá solicitar a los Juzgados de Hacienda el secuestro o embargo preventivo en todos los casos en que exista riesgo para la percepción de los créditos fiscales determinados y pendientes de pago.

Veamos seguidamente un ejemplo acerca de la forma de liquidación y pago:

Planteamiento

Un contribuyente realizó durante su ejercicio económico (enero-diciembre las siguientes operaciones:

-ventas gravadas	100,000,000.00
-ventas exentas	20,000,000.00
-compras gravadas	30,000,000.00
-compras exentas	5,000,000.00
-compras y gastos de bienes gravados y exentos a la vez	1,000,000.00

De acuerdo a su última declaración, debió abonar en dicho ejercicio una cuota mensual de \$500,000.00 y pagó sólo siete cuotas, adeudando las cinco restantes.

Liquidación del impuesto

10 por ciento sobre ventas gravadas	10,000,000.00
A deucir:	
-10 por ciento sobre compras gravadas	3,000,000.00
-10 por ciento sobre compras generales, en proporción a las ventas	83,000.00
Impuesto devengado	3,083,333.00
	6,016,667.00

Ajuste del impuesto

Antes del 31 de enero deberá presentar una declaración jurada donde, entre otras cosas, deberá establecer:

Impuesto devengado	6,916,667.00
-7 cuotas pagadas	3,500,000.00
-5 cuotas adeudadas	2,500,000.00 6,000,000.00
Saldo a pagar	916,667.00

Determinación de la nueva cuota mensual

$$\frac{6,916,667.00}{12} = 576,388.00 \quad 576,388.00 + 50 \text{ o/o} = 864,582.00$$

Pagos a cumplir

- Tiene vencidas y debe pagar cinco cuotas mensuales adeudadas, de 500,000.00 cada una.
- A partir del mes de enero inclusive debe abonar la nueva cuota mensual de 864,582.00.
- Antes del 31 de marzo deberá pagar el saldo adeudado del ejercicio que asciende a 916,667.00. Si a dicha fecha no adeuda ninguna cuota mensual, tendrá derecho a un 10 por ciento de descuento sobre ese saldo.

Conclusiones:

Del examen de la legislación de los países americanos en materia de impuesto a las ventas, surgen diversas conclusiones que pueden examinarse con relación a la estructura, a las exoneraciones, a las tasas, a la importancia de su producido en el cuadro de los ingresos gubernamentales y a la forma de su liquidación y pago.

Estructura: En síntesis y de acuerdo al cuadro preparado por la Secretaría Ejecutiva del CIAT y que se agrega al final del trabajo, hay 14 países que poseen impuesto a las ventas a nivel nacional o federal, bien sea en su forma típica o bien integrando el sistema de sellos (como es el caso de Nicaragua y Perú, por ejemplo). De esos catorce países hay dos (Brasil y Canadá) que tienen vigente un extendido

sistema de imposición a las ventas a nivel de los gobiernos locales. Existen finalmente nueve países que no poseen sistema de imposición a las ventas a nivel de los gobiernos locales. Existen finalmente nueve países que no poseen sistema de imposición a las ventas a nivel nacional o federal (de ellos, sólo E.E. U.U. lo tiene vigente a nivel estatal y municipal). No obstante Trinidad y Tobago aplica desde 1963 el "Purchase Tax" similar al existente en Inglaterra.

De los catorce países con impuesto a las ventas, uno de ellos (Uruguay) tiene vigente un sistema donde coexisten diversos tipos de impuesto a las ventas ("a cascade", "en una sola etapa" y "sobre el valor agregado"). Bajo esta consideración entonces, se concluye en que hay siete países donde se grava una sola etapa de la negociación, existen seis países que aplican impuestos en todas las etapas y finalmente hay dos países (Uruguay y Brasil) que han establecido un sistema de valor agregado, debiendo señalar que, en Brasil el gravamen a nivel federal solo alcanza a los productos industrializados, en tanto que en Uruguay el impuesto no llega al nivel minorista.

Por su parte de entre los países que gravan una sola etapa de la negociación hay cuatro que poseen disposiciones expresas que admiten la deducción del impuesto pagado en etapas anteriores del proceso de industrialización. De esos países, hay cuatro que gravan la primera etapa de la negociación (importadores, fabricante y mayoristas) en tanto los tres restantes gravan una sola etapa sin especificar cual de ellos.

De los catorce países con impuesto a las ventas, nueve de ellos gravan bienes y servicios (aún cuando estos últimos en forma limitada, por regla general), en tanto que los cinco restantes afectan solamente a bienes.

Prácticamente en todos los países el impuesto a las ventas coexiste con los impuestos específicos al consumo. Así mismo en algunos países coexiste con un extendido sistema de sellos que afecta a las transacciones en general (Uruguay, Ecuador, Nicaragua, Chile y Argentina, por ejemplo). En países donde no se aplica el impuesto a las ventas existe en cambio un amplio e importante sistema de sellos (Panamá, El Salvador, Guatemala, República Dominicana, entre otros).

De lo expuesto se desprende que no existe, en general una línea o tendencia uniforme en la legislación sobre impuesto a las ventas en los países americanos. Si acaso pueden distinguirse aspectos comunes

en la terminología utilizada en algunas legislaciones para definir ciertos conceptos esenciales (por ejemplo la definición de "ventas" en las leyes argentinas y uruguayas es muy similar). Quizás lo más importante sea la similar estructura que guarden los impuestos vigentes en Honduras, Costa Rica y Paraguay, lo que puede atribuirse en gran medida, a la intervención que en su elaboración tuvo el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID.

Cabe agregar finalmente, que en la actualidad hay varios países (Argentina, Bolivia, Chile y México, entre otros) que están en vías de introducir en el impuesto a las ventas el sistema del valor agregado. Otros países por su parte también manifiestan inquietudes en el sentido de modificar el impuesto, pero manteniendo la estructura actual (casos de Costa Rica y Paraguay, por ejemplo).

Exoneraciones: Por regla general, las exportaciones y los artículos de primera necesidad (alimentos y medicinas) están exoneradas en todas las legislaciones, aún cuando la extensión del concepto no es igual en los países. También existe un régimen general de exoneraciones para los pequeños comerciantes y artesanos. Sin embargo en varios países (Bolivia, México y Uruguay, por ejemplo) los minoristas más pequeños pagan el impuesto en forma sustitutiva mediante un régimen especial.

En materia de exoneraciones a los llamados bienes de producción (materias primas y equipos industriales) el régimen de desgravación es completo en Canadá y Honduras, y parcial en Paraguay, Costa Rica y Brasil (sólo para los bienes con destino a la industria petroquímica). Sin embargo existen países donde las autoridades administrativas tienen facultad para extender las exoneraciones en ciertos casos (por ejemplo, Argentina y Uruguay).

Tasas: Solamente cinco países han adoptado una tasa única (la que también se aplica en los impuestos locales en E.E. U.U.). Los restantes nueve países aplican tasas múltiples.

Con relación a los diferentes tipos de impuesto, las conclusiones son las siguientes:

- a) En el impuesto de etapa única, las tasas oscilan del 3 al 10 por ciento (Argentina tiene el 10 por ciento de tasa única) pero hay tasas especiales en casi todos los países.
 - b) En el impuesto de etapas múltiples, las tasas generalmente
-

oscilan entre el 2 y el 3 por ciento, pero Perú tiene el 5 por ciento y en Chile existen tasas del 7 por ciento (para bienes) y del 17 por ciento (para servicios). En los países del Mercado Común Europeo (Italia y Bélgica) las tasas básicas son del 4 y 7 por ciento respectivamente.

- c) En los dos países con régimen de "valor agregado", Uruguay ha adoptado un sistema de tasa única del 10 por ciento, en tanto que Brasil posee un extenso sistema de tasas múltiples, cuyo promedio oscila entre el 10 y el 20 por ciento, pero que en algunos casos llega al 365.63 por ciento. (Cabe recordar que en los países del MCE las tasas básicas oscilan entre el 8 y el 19 por ciento).

Producido: Por regla general el producido del impuesto a las ventas representa una parte importante de los ingresos totales de los países que lo han adoptado. Así por ejemplo, en el Brasil, el impuesto alcanza aproximadamente al 50 por ciento de los impuestos federales, en tanto que en Chile su importancia se sitúa en el 40 por ciento. En Canadá y México participan entre el 20 y el 30 por ciento de los ingresos totales, mientras que en los demás países su importancia se ubica normalmente entre el 10 y el 20 por ciento. Solamente en Nicaragua su incidencia es mínima en tanto que en Paraguay y Costa Rica su reciente implantación no da una idea precisa de su importancia, aún cuando ella se manifiesta en forma creciente en relación al total de ingresos.

Entre los países que cuentan con el impuesto a las ventas a nivel nacional, la imposición indirecta representa una parte importante en el total de ingresos, oscilando ella en el 45 por ciento (en Argentina, Brasil, Colombia y México) hasta el 82 por ciento en Bolivia. En cuanto a los países que no poseen impuestos a las ventas, la imposición indirecta oscila entre el 14 por ciento (Venezuela) y 15 por ciento (Estados Unidos) y llega al 76 por ciento (Guatemala); en estos casos, el mayor peso de la imposición indirecta viene dado, fundamentalmente, por la importancia que asumen los impuestos sobre el comercio exterior (véase el cuadro adjunto al final de este trabajo).

Régimen de liquidación y pago: Por regla general, el sistema es el de presentación periódica de declaración jurada y pago consecuente con ella. No obstante existen regímenes especiales en algún país (Uruguay y México, por ejemplo) donde el impuesto se abona en cuotas fijas mensuales de acuerdo con las operaciones del año anterior, existiendo un ajuste anual con presentación de declaración jurada. En la mayoría de los países, el impuesto que grava las importaciones es percibido en las oficinas aduaneras.

También es digno de destaque el régimen de corrección monetaria o ajuste, existente en Brasil y Chile, donde, con la finalidad de que el contribuyente no se beneficia con las consecuencias del proceso inflacionario, se establece un sistema de ajuste automático de acuerdo con la variación del índice de precios, en todos los casos en que el impuesto se abona con posteridad al momento de producirse el hecho generador. En Uruguay y Ecuador existe un régimen de aumento proporcional en el monto de las cuotas fijas que se pagan mensualmente, pero ello no tiene incidencia en el total a pagar, desde el momento que se compensa al momento del ajuste final.

Algunos países han establecido o tienen vigente un sistema de "sorteos de boletas o facturas" con la finalidad de estimular la expedición de dichos comprobantes por parte de los contribuyentes (el caso por ejemplo, de Bolivia, Honduras, Chile, Ecuador, Brasil y Uruguay, y recientemente Perú).

CUADRO RESUMEN ACERCA DE LOS TIPOS DE IMPUESTOS A LAS VENTAS A NIVEL NACIONAL
O FEDERAL VICENTES EN LOS PAISES DE AMERICA (DICIEMBRE 1969)

PAIS	Año de aplicación	Objeto del gravamen y etapas gravadas (1)		Valor agregado	BIENES (B)		Otras tasas (%)
		Todas las etapas	Una o más de una etapa		SERVICIOS (S)	Tasa básica (%)	
Argentina	1935		FA-IMP		B y S	10	3-15-20
Bolivia	1957	X		FA-IMP	B y S	2	5-10
Brasil (IPT) (2)	1934				B	10 al 20	Llega al 365, 63
Canadá	1920		FA		B	9	8-15
Colombia	1965		FA-IMP		B y S	5	10-25
Costa Rica	1967	X			B y S	8 y 17	1.2-14-23
Chile	1956		FA		B y S	3.5	5-10
Ecuador	1965		X		B y S	3	Varios
Honduras	1964	X			B y S	3	
México	1948	X			B	0.2	
Nicaragua	1958	X			B	3	5-10
Paraguay	1969	X	X		B y S	5	Varios
Perú	1952	X			B y S	10	
Uruguay (3)	1941	X		Todas	B y S		

(1) MA: Mayorista, MI: Minorista, FA: Fabricación, IMP: Importación.

(2) Solo sobre bienes industrializados.

(3) El IVA no se aplica al nivel minorista. El impuesto a las entradas brutas grava todas las etapas.

FUENTE: Secretario Ejecutivo CIAT.

COMPOSICION PORCENTUAL DE LOS INGRESOS GUBERNAMENTALES

Con imp. a las ventas a nivel Nat. o Fed.	Año	INGRESOS DEL GOBIERNO CENTRAL				Total	Impuestos a las ventas en el total de ingresos (%)	Presión fiscal S/P. B. I. (%)	Presión fiscal P/Cápita US\$
		Imp. directos		Imp. indirectos	Otros ingresos				
		Imp. directos	Imp. indirectos	Otros ingresos	Otros ingresos				
Argentina	68	16	45	29	100	28	10.7	75	
Bolivia	64	5	82	13	100	14	16.0	25	
Brasil	68	28	58	14	100	52	10.7	27	
Canadá	67	49	34	17	100	23	14.5	441	
Colombia	67	50	45	5	100	12	9.8	23	
Costa Rica	67	26	59	15	100	14	14.7	53	
Chile	66	41	54	4	100	39	21.0	111	
Ecuador	67	14	72	14	100	30	15.1	28	
Honduras	68	27	68	8	100	15	12.9	25	
México	67	45	45	10	100	25	7.9	35	
Nicaragua	66	---	---	---	---	---	8.0	25	
Paraguay	65	19	63	13	100	10	12.3	23	
Perú	68	33	61	6	100	25	22.4	50	
Uruguay	68	13	73	14	100	15	11.0	59	
Sin imp. a las ventas a nivel Nat. o Fed.									
Barbados	66	34	66	--	100		20.0	76	
El Salvador	68	24	67	9	100		12.2	29	
E.E. UU. (nivel federal)	68	83	15	2	100		21.1	860	
E.E. UU. (nivel local)	67	29	21	50	100	17	---	--	
Guatemala	67	14	76	10	100		10.0	26	
Jamaica	66	38	62	--	100		21.4	91	
Panamá	68	36	41	23	100		17.2	77	
Rep. Dominicana	68	27	65	14	100		19.6	43	
Trinidad y Tobago	66	50	50	--	100		28.0	125	
Venezuela	67	82	14	4	100		26.3	195	

FUENTE: Ingresos del Gobierno-Anuario Estadístico- Naciones Unidas 1968- para Barbados, Jamaica y Trinidad-Tobago. (Boletín CEPAL 1969). Datos sobre Uruguay a las Ventas-Secretaría Ejecutiva del CIAT. Datos sobre Perú: Estadística del Censo 1965- Boletín CIAT N° 4 (Rev. 1968).