

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS



Factibilidad del Impuesto al valor agregado sobre las ventas en El Salvador

Trabajo de Graduación presentado por:

GUILLERMO BATRES GALDAMEZ
ANGEL CECILIO CASAMALHUAPA COTO
ANIBAL DE JESUS ZUNIGA

Para optar al grado de:

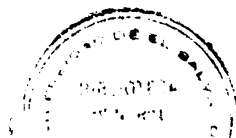
LICENCIADO EN ECONOMIA

Diciembre de 1985.

San Salvador,

El Salvador,

Centro América.



336.29
B334F



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR

DR. MIGUEL ANGEL PARADA

SECRETARIO GENERAL

DRA. ANA GLORIA CASTANEDA DE MONTOYA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

DECANO

LIC. CARLOS HUMBERTO HENRIQUEZ

SECRETARIO

LIC. JOSE FERNANDO FLORES

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE : LIC. DANIEL PALMA BLANCO

PRIMER VOCAL : LIC. RIGOBERTO HERRERA MONTES

SEGUNDO VOCAL : LIC. RAUL ANTONIO GOCHEZ

AGRADECIMIENTOS:

Agradecemos a Dios, sus favores al permitirnos concluir nuestra carrera y este trabajo de graduación.

Dejamos constancia de nuestra imperecedera gratitud a la Universidad de El Salvador y de nuestros respetos a sus autoridades.

Nuestra especial gratitud al Licenciado Daniel Palma Blanco, Asesor de nuestro trabajo de graduación, por su conducción magistral en la investigación científica, que permitió el logro de los objetivos propuestos.

A nuestros familiares, por su apoyo y tolerancia; a los compañeros por su ayuda; y a los profesionales amigos por su acertada colaboración; nuestros agradecimientos y estima

A Doña Morena de Cadenas, por dedicarnos sus esfuerzos profesionales en la preparación de la tesis, nuestros sinceros agradecimientos.

INDICE

PAGINA

INTRODUCCION

CAPITULO I: MARCO TEORICO-CONCEPTUAL DE LOS

IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS O

CONSUMOS.

1

1. Tributación Directa Vrs. Tribu-
tación Indirecta.

1

2. Impuestos Generales a las Ventas

5

3. Etapas o Niveles de Gravación.

9

3.1. Impuestos en la Fase de Fa-
bricación.

9

3.2. Impuestos sobre las Ventas
en la Fase Mayorista.

13

3.3. Impuesto sobre las Ventas en
la Fase Minorista.

16

4. Traslación e Incidencia.

17

5. Impuesto al Valor Agregado.

28

5.1. IVA, Tipo producto total.

32

5.2. IVA, Tipo Ingreso Nacional.

33

5.3. IVA, Tipo Salarios.

33

5.4. IVA, Tipo Consumo

34

6. Impuestos Selectivos y Específicos.

34

- 6.1. Los Impuestos a los Consumos
Suntuarios. 35
- 6.2. Los Impuestos a los Artículos
de Lujo. 37

CAPITULO II: POLITICA TRIBUTARIA SOBRE LAS VENTAS
Y SU RELACION CON OTRAS POLITICAS. 39

- 1. Política Tributaria y Política Fiscal. 39
- 2. Política Tributaria y Política Moneta-
rio-Financiera. 43
- 3. Política Tributaria y Políticas de
Consumo e Inversión Física. 46
 - 3.1. Determinación del Nivel del consumo 47
- 4. Política Tributo y Política Social 52
- 5. Política General del Estado y Capaci-
dad y Autonomía Financiera. 55

CAPITULO III: ANALISIS EVALUATIVO DEL SISTEMA IMPOSI-
TIVO SOBRE LAS VENTAS EN EL SALVADOR
1960 - 1983. 58

- 1. Creación del Gravámen y Principales
Características. 58
 - 1.1. Evolución del Impuesto de Tim-
bres Fiscales en los años de
1960, 1965, 1970, 1975, 1980,
1981, 1982 y 1983. 60
 - 1.2. Carga Tributaria. 63

1.3.	Comportamiento de la Carga Tributaria del Impuesto de Timbres Fiscales 1960-83.	66
1.4.	Rendimiento, Equidad e Incentivos.	68
2.	<u>Beneficio - Costo.</u>	70
3.	<u>Administración y Auditoría Fiscales.</u>	73
3.1.	Administración.	73
3.2.	Aduitoría Fiscal.	78
4.	<u>Registro de Contribuyentes.</u>	82
5.	<u>Impacto en los Precios.</u>	87
6.	<u>Impacto sobre la Asignación de Recursos.</u>	88
7.	<u>Vinculación con el Impuesto Selectivo y Específico al Consumo.</u>	93
8.	<u>Descripción de la Estructura Tributaria de El Salvador.</u>	98
8.1	Impuestos Directos.	99
8.2.	Impuestos Indirectos.	100
9.	<u>Compendio sobre el sistema actual de gravar las ventas en El Salvador.</u>	102
CAPITULO IV: <u>PROPUESTA DE DISEÑO Y ESTRUCTURA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO FACTIBILIDAD DE IMPOSICION SOBRE LAS VENTAS EN EL SALVADOR.</u>		105
A.	<u>ESTRUCTURA Y ADMINISTRACION</u>	108
1.	<u>Descripción del Impuesto.</u>	108

	PAGINA
1.1. Objeto del Impuesto.	108
1.2. Sujeto del Impuesto.	108
1.3. Base.	109
1.4. Tasa.	111
1.5. Exenciones.	112
2. <u>Estructura Propuesta del Impuesto al Valor Agregado.</u>	117
2.1. Propuesta - Modelo del Impuesto al Valor Agregado.	112
3. <u>Carga Tributaria y Estimación del Rendimiento.</u>	133
4. <u>Forma de Operar el Tributo y Aspecto Administrativo.</u>	134
4.1. Procedimiento para el Cálculo del Impuesto del Período.	136
4.2. Aspecto Administrativo.	137
5. <u>Fiscalización y Auditoría.</u>	139
5.1. Fiscalización.	139
5.2. Auditoría	141
6. <u>Rendimiento Financiero, Incentivos y Justicia Tributaria.</u>	143
6.1. Rendimiento Financiero.	143
6.2. Incentivos.	144
6.3. Justicia Tributaria.	146

B. <u>ANALISIS DE LA PROPUESTA DEL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PRESENTADO POR EL MINISTERIO DE HACIENDA A LA ASAMBLEA CONSTITUYENTE DE EL SALVADOR, EL 24 DE NOVIEMBRE DE 1983.</u>	147
1. <u>Análisis de la Propuesta.</u>	150
2. <u>Aspectos Generales de la Propuesta.</u>	156
3. <u>Observaciones.</u>	159
CAPITULO V: <u>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</u>	160
A. <u>Conclusiones</u>	160
B. <u>Recomendaciones.</u>	166
APENDICE INFORMATIVO, ESTADISTICO Y METODOLOGICO.	
BIBLIOGRAFIA.	

INTRODUCCION

Es muy conocido y aceptado ampliamente, que la gravación sobre las ventas en la forma de timbres fiscales es de las más anacrónicas y defectuosas - que posee el sistema tributario de El Salvador, y de la comprensión de estas fallas es que se fortalece la tendencia a eliminarlas y a adoptar otros tipos de gravámenes más apropiados. Baste mencionar los principales defectos de esta forma de imposición: excesiva regresividad, alto costo social debido a la excesiva interferencia en el proceso regular de los negocios, de consumo y heterogeneidad en las materias que grava.

El presente trabajo tiene como principal objetivo determinar un impuesto sobre las ventas que contribuya a la modernización del sistema tributario y la recaudación de los ingresos necesarios para el financiamiento del gasto público, tratando de que su influjo en la estructura de los precios de los bienes y servicios y asignación de recursos sean lo menos distorcionadores posibles, conforme la política general del Estado. Es así como se sustenta el análisis del sistema impositivo sobre las ventas en la modalidad de valor agregado como el más acorde con las exigencias económicas y tecnológicas actuales a efecto de sustituir sin deterioro significativo - de los niveles presentes de recaudación el tributo de timbres que data desde 1915.

En previsión del mejor resultado el desarrollo del trabajo se ordena de - tal manera que se pone al corriente la situación sobre el compendio tributario iniciando con la conceptualización más general que comprende a los impuestos, poniendo énfasis particular en los impuestos indirectos, sus -

peculiares características e interrelaciones. Después de poner en autos sobre los impuestos indirectos en sujeción de la teoría económica, los mismos se citan al ámbito social del país en el que son aceptados y orientados a través de la política tributaria de cuya materia forman parte importante y además se establecen los vínculos de esta política con otras afines a manera de precisar su campo de acción en la integración de un sistema de administración general del Estado. Con el acopio de estas bases se formula un análisis evaluativo del sistema impositivo a las ventas en El Salvador desde 1960 a 1983, período considerado lo suficientemente extenso para proveer las experiencias necesarias a efecto de que su cúmulo permita consistencia a las inferencias y se minimicen los equívocos, de modo que cuando se cuestionen sus ventajas y desventajas queden al descubierto sin sesgos y en su correcta medida los inconvenientes de su perpetuidad en lo económico, social y administrativo del país.

Después de haber señalado a prueba los inconvenientes de mantener vigente este sistema de gravación a las ventas en la forma de timbres fiscales, se presenta la alternativa de relevo y de concurso cualitativo para dicho sistema, por lo que se elabora enseguida el modelo de la propuesta del Impuesto al Valor Agregado, con la estructura y diseño más acorde con la realidad económica y social salvadoreña, con apego a lo técnico y conveniente al país, luego de lo cual se arriba a conclusiones de fondo crítico económico que toca al actual sistema de gravación de las ventas y su necesidad de cambio. Se finaliza el trabajo expositivo con la recomendación de que se adopte el sistema de gravar las ventas en la forma de la modalidad de valor agregado por ser la alternativa más adecuada y que per

mitirá al Estado una mejor posición para captar los suficientes ingresos fiscales con el nuevo modo de gravar las ventas y que a su vez proporcionará mayor aptitud para orientar la acción tributaria en la economía nacional de modo más efectivo, sin distorsiones significativas y relativamente con un elevado grado de justicia tributaria conforme sea el consumo y su estructura.

CAPITULO I

MARCO TEORICO-CONCEPTUAL DE LOS IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS O CONSUMOS

1. Tributación Directa Vrs. Tributación Indirecta

En la medida en que los países avanzan en su desarrollo económico, de esa manera se va evidenciando la necesidad de ir mejorando sus estructuras tributarias, con el fin de que estas estructuras incidan de manera más eficiente dentro del quehacer económico, y con la mayor proximidad al logro de los objetivos propuestos dentro de sus planes de desarrollo.

En los países desarrollados, la fuente más importante de ingresos fiscales está constituida por la imposición directa; mas no es el caso - para los países en vías de desarrollo en donde una de las fuentes más importantes de sus ingresos tributarios lo forman también los impuestos indirectos. No obstante de que éstos países disponen de sistemas impositivos directos, dadas sus estructuras económicas, se ven en dificultades para lograr una gestión eficaz a través de dichos sistemas.

Los problemas que afrontan los países en vías de desarrollo en materia económica, se deben entre otros, a deficiencias observadas en el tratamiento de las grandes variables económicas, lo cual incide negativamente en sus estructuras tributarias. Entre los problemas que pueden corregirse con la ayuda del instrumental tributario se mencionan los siguientes:

- a) La reasignación de los recursos hacia un empleo óptimo.
- b) Incremento en la tasa del ahorro y la inversión.
- c) Incremento en la tasa del empleo y el consumo.

La realidad demuestra que es frecuente que los países en vías de desarrollo, al utilizar el instrumental tributario lo hacen con el único fin, casi exclusivo, de recaudar fondos suficientes para poder hacerle frente a los crecientes gastos públicos que no siempre corresponden a una estrategia de desarrollo ni a propósitos concretos para la solución de los múltiples problemas que padecen.

Los impuestos indirectos revisten gran importancia para todos los países, particularmente para los países en vías de desarrollo, ya que por su medio obtienen una proporción importante de ingresos tributarios. Entre los impuestos indirectos comunmente empleados se pueden mencionar:

- a) Impuestos a las importaciones
- b) Impuestos a las exportaciones
- c) Impuestos a los consumos específicos o selectivos
- d) Impuestos a las ventas de mercaderías y prestación de servicios.

De los impuestos directos, se dice de ellos que son más equitativos que los impuestos indirectos. Entre los impuestos directos más importantes tenemos: a) Impuesto sobre la renta, b) Impuesto al Patrimonio, c) Impuesto a la transferencia de propiedades.

Al gravar la renta personal, el consumo o el ahorro de los individuos se disminuye, reduciéndose también la demanda global como efecto de la merma del ingreso personal.

Los impuestos directos también reducen la demanda global al disminuir la disponibilidad de los causantes, y puede decirse que al reducir el ingreso de las personas de alguna manera orientan el consumo hacia otras áreas, es decir, que el consumidor con un ingreso reducido tiene que sustituir unos bienes por otros en la medida de que su ingreso real disponible le permita. Esta situación es irrelevante si se compara con lo que sucede con algunos impuestos, como lo son los impuestos específicos o selectivos a los consumos, cuyo objetivo es disminuir el consumo de ciertos bienes o servicios atendiendo a criterios tanto económicos como morales entre otros. La finalidad implícita del impuesto sobre la renta, está en relación con la capacidad de ingresos de cada contribuyente, o sea que se exige más a quien más tiene y la diferencia de la carga está en relación con el nivel del ingreso obtenido y capital poseído. En su caso las empresas reaccionan de acuerdo a su ubicación y tipo de mercado en el que participan o grado de control del mismo. Según sea su influencia, será la forma como reaccionen las empresas para enfrentar los efectos del tributo directo, la que puede reflejarse en la decisión que adopten con respecto a las utilidades retenidas, dividendos, salarios y precios o por combinaciones variadas en tales elementos, con el propósito de trasladar su carga.

La lógica de la imposición directa, consiste en obtener parte de los ingresos públicos de las personas de altos recursos económicos, con el fin de realizar el gasto en beneficio de las mayorías, corregir - en lo posible la inequidad en la distribución del ingreso. Los impuestos indirectos, particularmente los impuestos a los consumos, son regresivos, propiciando el mayor castigo tributario a los estratos - con ingresos bajos, pues la carga tributaria agregada como costo en el precio del bien, es la misma e independiente del individuo consumidor.

En algunos países, la regresividad de los impuestos a las ventas se ha tratado de atenuar, por medio de los impuestos selectivos al consumo orientando tales fondos a gastos como escuelas, hospitales u - otros centros de beneficencia.

Para una gestión eficaz en aspectos tributarios, es necesario que entre el sistema tributario directo y el indirecto, haya una coordinación de manera que los objetivos planteados en los planes de desarrollo económico se realicen con el soporte de ambos tipos de impuestos. Al haber una coordinación entre imposición directa y la indirecta, - es posible que la regresividad que se les atribuye a los impuestos - indirectos se vea compensada con una imposición directa fuertemente progresiva a niveles de altos ingresos. Si bien es cierto que todos los países incluyen en sus sistemas tributarios la imposición a las rentas y capital, no todos obtienen la misma participación recaudativa, debido a sus particulares estructuras económicas. Manifestado

en primer lugar en las sociedades desarrolladas el impuesto sobre la renta nunca ha dejado de desempeñar una función principal en los regímenes tributarios de las mismas. Los países en vías de desarrollo han mantenido casi siempre por mimetismo fiscal, las instituciones fiscales heredadas de los países colonizadores. Ellos conceden en su mayor parte al menos formalmente, un lugar preferente a la imposición sobre las rentas en sus sistemas fiscales; no obstante las serias dificultades por las que atraviezan para la aplicación de estas formas de imposición, que de por sí son complejas, las mismas de hecho reducen considerablemente el alcance de este tipo de imposición.

Algunos autores así como algunas instituciones internacionales se han pronunciado sugerentes con los países en vías de desarrollo para que efectúen reformas en sus sistemas tributarios, principalmente dentro de los sistemas de imposición indirecta. Se piensa que solamente así dichos países pueden solucionar parte de los serios problemas que afrontan.

2. Impuestos Generales a las Ventas

Los impuestos generales a las ventas ejercen efectos diferenciales en los distintos componentes de la actividad económica dadas sus diversas formas de imposición. Al afectar el ingreso de las personas, en esa relación se genera un costo social que por lo general es inequitativo en la parte que a estos impuestos corresponde, conocida la desigual distribución de los ingresos especialmente en los países en

vías de desarrollo. Este costo social puede ser mayor según el tipo de impuesto que se adopte para gravar las ventas, en razón a los efectos acumulativos y de piramidación del impuesto y sus repercusiones en la producción, distribución y asignación de recursos, (Anexo N° 1).

Los impuestos generales a las ventas son aquellos cuyo gravámen recae sobre las diferentes transacciones de bienes de consumo y servicios.

Los impuestos generales a las ventas de acuerdo a las mercancías que abarcan, se dividen en: impuestos sobre las ventas e impuestos específicos y selectivos al consumo, (Anexo N° 2). Los impuestos sobre las ventas a su vez, se emplean bajo diferentes modalidades, tales como: impuesto sobre el volumen de ventas, que es acumulativo y en cascada; impuesto sobre las ventas en la fase de fabricación; impuesto sobre las ventas en la fase mayorista; impuesto sobre las ventas a los minoristas e impuesto sobre el Valor Agregado, que es en cascada no acumulativo y es así, que dependiendo la modalidad que se emplee, así es la cobertura de bienes sobre los que recaen dichos impuestos.

El impuesto sobre el volumen de ventas, grava la venta o producción de bienes y servicios, recaudándose éste de los vendedores. Mientras el tributo se refleje en mayores precios, los individuos lo soportarán bajo la forma de un impuesto suplementario al precio de los bienes que adquieren, y de esa manera en relación a sus gastos en consumo.

A pesar de sus efectos distorsionantes en la economía y de ser la forma de impuesto más criticada, ofrece ciertas ventajas como es el de maximizar los ingresos con un tipo impositivo determinado, puesto que recae sobre todas las transacciones que están sujetas al gravámen; además, no es necesario delimitar fases determinadas ni identificar vendedores, ya que al ser uniforme recae sobre todas las empresas.

Esta clase de impuesto es la que más castiga al consumidor, recae a lo largo de todas las fases: desde la fase de fabricación recorriendo las fases intermedias, hasta llegar al consumidor final, dando lugar así a la piramidación, creando la ruptura en la estructura y nivel relativo de los precios. Esta clase de impuesto es la más censurable de las formas de imposición sobre las ventas, tanto por sus efectos sobre los precios, como por sus efectos distorsionantes en la economía, particularmente en el proceso productivo, como son en la organización de la producción y distribución.

No obstante, este impuesto presenta tantas desventajas, que su empleo continuo, por lo menos con tipos que signifiquen ingresos sustanciales, resulta intolerable desde el punto de vista de la eficiencia del desarrollo económico óptimo y de la equidad. En la práctica en donde quiera que se ha empleado este impuesto sus efectos se han considerado como no deseables, por lo que se le ha ido sustituyendo por otras formas impositivas más acordes con las necesidades económicas actuales.

Algunas características de este impuesto son:

- a) Los bienes nacionales se ven discriminados en relación a los importados al presentar precios superiores; aunque este efecto es común a las otras formas del impuesto, en este caso se dificulta la implantación de una política paralela que en igual forma grave a los bienes importados, primero porque se desconoce la incidencia del impuesto sobre los bienes finales producidos en el país y segundo, porque esta incidencia repercute en la forma diferenciada sobre los bienes.
- b) Los precios de los bienes importados aumentan y ante la imposibilidad de determinar la incidencia del impuesto sobre el precio del producto, no es posible establecer políticas alternativas de devolución, tal que la implantación del impuesto no afecte a la competitividad de los productos exportables en el mercado internacional.
- c) Se promueve la integración vertical de las empresas como un medio defensivo ante el gravámen de sus actividades económicas, provocando distorsiones en la asignación de recursos y en los procesos productivos y de distribución de los bienes gravados.
- d) La tasa teórica del impuesto generalmente es baja y con una amplia base impositiva, debido a la cobertura que abarca todas las fases, desde la producción, comercialización y consumo final.

3. Etapas o Niveles de Gravación 1/

Las etapas de gravación en la imposición general a las ventas son - criterios de distinción con implicación política y económica. (Anexo N° 3).

Entre los diferentes impuestos sobre las ventas, existen los impuestos de etapa única y son aquellos impuestos cuya incidencia tiene - efecto en una sola fase, y las fases referidas pueden ser: fase de - fabricación, fase de mayoristas y fase de minorista. Estos criterios son aplicables en general para las distintas formas de imposición a los consumos, atendiendo a la amplitud y calidad de la base imponible, a las estructuras de carácter técnico en lo relacionado al sujeto, - objeto y a la carga tributaria del impuesto sin desestimar lo jurisdiccional en lo que toca al comercio exterior. (Anexo N° 4).

3.1. Impuestos en la Fase de Fabricación.

Estos impuestos son los que gravan los productos en dicha fase. Generalmente, los países en vías de desarrollo se han visto en la necesidad de contar con un tributo más general sobre las ventas para obtener los ingresos públicos al notar que sus sistemas de imposición sobre consumos específicos muestran rasgos - de insuficiencia al irse desarrollando la producción interna y

1/FUENTE: Due John F. "La Imposición Indirecta en los países en vías de Desarrollo": Instituto de Estudios Fiscales, Edición de 1970.

además la misma complejidad que el desarrollo de la producción les indica contar con un tributo más general sobre las ventas.

El paso más sencillo después de un impuesto a los consumos específicos es pasar a un impuesto general en la fase de fabricación. Por lo general, al principio su recaudación se obtiene de las importaciones ya que al aplicarlos sobre ellas se establece una adecuada relación entre los bienes nacionales y los importados pero al aplicarlo paulatinamente sobre los fabricantes interiores, evitará los problemas de la dependencia aduanal.

El impuesto sobre la fase de fabricación ha sido usado en muchos países: en Canadá se empleó en 1923, en Argentina en 1935, las Filipinas en 1936 y en Pakistán en 1951; en años más recientes lo implantaron: Colombia en 1965, Uganda en 1958, Tanzania en 1969. Existen además elementos de este tipo de impuesto, en los aplicados en los impuestos sobre las ventas en los Estados de la Unión India; también se usan en Grecia, Vietnam del Sur y en ocasiones ha sido empleado en Francia, Chile, Tailandia, etc.

Este tipo de impuesto recae sobre la venta hecha por los fabricantes de los bienes sujetos al gravamen, así como sobre la importación de bienes (normalmente por personas que no son los comerciantes registrados). Este tipo de impuesto tiene un impacto directo en la economía bajo la forma de suplementos impositivos a los precios de las importaciones o de los bienes vendidos.

dos por los fabricantes sujetos al gravamen. Los precios de estos bienes aumentan en comparación con las rentas de los factores y de los servicios y bienes no sujetos al gravamen.

Los tipos impositivos son mucho más elevados si se comparan con otros muchos impuestos sobre las ventas, si es que se quiere obtener ingresos fiscales de manera significativa.

Por su misma naturaleza, deja exentos a los alimentos en estado natural ya que no caen dentro de su órbita al no tener ningún proceso industrial incorporado. Si se gravan al ser vendidos por los agricultores, o los minoristas, la estructura del impuesto se vería alterada. Todos los impuestos sobre ventas de fabricantes excluyen por diferentes métodos, las materias primas y las piezas que se incorporen físicamente a los bienes producidos. Todos los fabricantes de acuerdo con una buena administración deben registrarse para un mayor control de parte del fisco. Un impuesto sobre los fabricantes, por si mismo, no puede recaer sobre los servicios de acuerdo con la definición formal de fabricante.

La recaudación de este impuesto tiene lugar al momento de declarar en el período de imposición el fabricante. El problema con el impuesto en la fase de fabricación se encuentra en la valoración, es decir, en la determinación de la base imponible. La discriminación en favor de algunos métodos de producción en

comparación con otros, origina una carga diferencial que es di fícil de trasladar. La dificultad del impuesto al fabricante se da por el hecho de que el impacto surge al principio de la corriente producción-distribución. La principal ventaja de es te impuesto es la relativa facilidad de su recaudación, el número de contribuyentes es pequeño si lo comparamos con el núme ro de minoristas; en muchos países en vías de desarrollo solo hay algunos cientos de fabricantes.

Se le señalan varias objeciones a este tipo de impuesto si tomamos en cuenta la distribución de la carga impositiva; quizás la más grave económicamente hablando, es la alteración de la razón entre el impuesto y los gastos de consumo que se produce por las diferencias de márgenes entre el fabricante y el consu midor. La carga impositiva relativa que recaiga sobre el gasto en consumo será elevada para un bien con un margen pequeño, típicamente bienes de empleo diario, y baja para los bienes de lujo. Este problema suele solucionarse con tasas diferenciadas en una manera aproximada. Otra objeción es la tendencia a la pirámide de los precios a medida que se acerca el bien al consumidor final, al aplicar los comerciantes porcentajes de subidas de precios a los de compra que incluyen ya el impuesto. El precio al consumidor aumenta en una cantidad mayor al impuesto recibido por el fisco.

3.2. Impuestos sobre las Ventas en la Fase Mayorista.

Los impuestos sobre las ventas al por mayor, es la alternativa a seguir en lugar del impuesto al fabricante. Este impuesto se hace recaer sobre la última transacción mayorista por la que pasa un bien al ser vendido. El registro de los vendedores al mayoreo sirve de base fundamental para delimitar las ventas al gravamen. Generalmente se obliga a los fabricantes y a los minoristas que venden al por mayor a que se registren como tales.

Este impuesto no se hace recaer sobre las ventas efectuadas por negocios no registrados, por ejemplo: de minoristas a consumidores o sobre ventas hechas por una empresa registrada a otra, es decir fabricante o mayorista, distribuidor mayorista a comerciante mayorista, excepto cuando el comprador adquiera los bienes con un fin sujeto al gravamen, como por ejemplo para uso en la oficina. En tales casos se espera que el comprador indique que está comprando con un fin sujeto al gravamen y el vendedor aplicará el impuesto. Si compra sin pagar impuestos se exige que pague el impuesto él mismo. Análogamente los comerciantes registrados pueden importar libre de impuestos; más tarde cuando el importador mayorista vende tales bienes aplica el impuesto tal como rige.

El impuesto sobre las ventas al mayoreo, contiene las mismas características en cuanto a exenciones se refiere, que los demás impuestos sobre las ventas, se exceptúan de manera universal

las compras de materias primas y de piezas que se incorporen a los bienes finales producidos.

Comunmente se hace uso de tasas diferenciadas, variando de país a país en número de tasas empleadas. En los países en vías de desarrollo, esta forma de impuestos indirectos no ha sido experimentada lo suficiente, no así en los países desarrollados en donde su uso es generalizado. Para la recaudación del impuesto se emplean declaraciones, las que pueden ser: mensuales, trimestrales, o según esté normando en cada país.

Con el impuesto en esta fase, surgen problemas con las pequeñas empresas comparable a lo que sucede con el impuesto en la fase de fabricación; su diferencia con otros impuestos se debe entre otros elementos al relativo número de artesanos y pequeñas empresas mayoristas y a sus canales de distribución. En las pequeñas empresas habría que contemplar algunos grupos que se consideran importantes:

- a) El pequeño fabricante artesano
- b) El comerciante mayorista con pequeño volumen de ventas al por mayor.
- c) El minorista con un volumen pequeño de ventas al por mayor.

En el primer caso, dejarlas exentas o el no recaudar impuestos de ellas, no ocasiona problemas para la gestión del impuesto.

En el segundo caso, son casos esporádicos, se dan poco. En el tercer caso, casi siempre evaden, así es que lo normal es dejar

las exentas. Algunas empresas realizan actividades tanto al por mayor como al por menor; otras son fabricantes y hacen las veces de minoristas. Son éstas a las que suele llamárseles actividades duales y las que complican la gestión del impuesto, por eso lo que normalmente se hace es clasificarlas dentro de la actividad que más realizan y en donde estén registradas. Esto sucede con los minoristas que al integrarse hacia atrás y comprar grandes cantidades, obtienen mayores descuentos, y es aquí donde el fisco sale perdiendo, y los mayoristas se ven así discriminados porque proporcionalmente pagan mayores impuestos.

Las ventajas que el impuesto en la fase de mayorista presenta al compararlo con el impuesto en la fase del fabricante, son bien definidas, porque es más fácil el trato de las importaciones y la uniformidad relacionada con los artículos nacionales. Son menos generales también los problemas de valoración, pues la variación en la localización de las funciones de distribución que se producen con este impuesto, es menor, aunque no se elimina del todo el problema ya que su remanente se advierte en los pequeños comerciantes o minoristas que se integran hacia atrás. Desde el enfoque administrativo, es posible que el impuesto al por mayor sea menos satisfactorio, ya que con las exenciones se tienen más problemas que los que presenta el impuesto al fabricante, por estar menos especializados.

Desde el punto de vista de la equidad y de los efectos económicos, el impuesto a las ventas al por mayor ofrece algunas venta

jas, que se dan principalmente por el hecho de que la imposición está más cercana a la venta final. Aunque los impuestos al fabricante y los que recaen sobre el mayorista pueden operar en las economías en desarrollo, ofrecen diferentes problemas, siendo uno de ellos la discriminación de ciertas formas de organización de la producción y distribución, y entre bienes internos y los importados, con los consiguientes efectos distorsionantes y pérdida de eficiencia en la asignación de los recursos. Estos tipos de impuestos necesitan de altas tasas ya que impactan sobre un sector reducido de la economía, además originan fluctuaciones en los inventarios de los comerciantes al ser anticipados los cambios en los tipos y aumentan la necesidad de capital circulante.

3.3. Impuestos sobre las ventas en la Fase Minorista.

Los impuestos a las ventas en la fase minorista son en términos relativos, nuevos como instrumento para la financiación de las economías en desarrollo. Su perfeccionamiento tuvo lugar en países desarrollados, empleándose luego y de modo casi general en los países con niveles intermedios en términos del desarrollo, y se espera que su empleo aumente a medida avancen en esos niveles tales economías y que las menos desarrolladas obtengan mejores experiencias.

Estructuralmente el impuesto a las ventas en la fase al por menor está diseñado para que recaiga sobre las transacciones al detalle, es decir, sobre las ventas al consumidor final. Este

comprador puede ser un consumidor individual o una empresa de negocios, que compre para su uso propio y no para revenderlo, o un minorista pequeño que no esté obligado a registrarse.

Técnicamente el impuesto recae sobre las ventas al por menor, sean estas hechas por un minorista, un mayorista o un fabricante. Como en los demás impuestos de fase única, el principio del control se origina en el registro de los vendedores, de todas las empresas, incluyendo los establecimientos fabricantes y mayoristas que realicen ventas al por menor, los cuales están obligados a inscribirse. Una observación importante es que en este tipo de fase no hay problemas de valoración.

4. Traslación e Incidencia. 2/

La traslación del impuesto adquiere caracterización relevante por ser una aplicación de la teoría de los precios y de la determinación de la producción en razón del costo adicional que implica para las empresas sobre las que recae. Para que la traslación del impuesto haga sentido apreciable debe considerarse que los impuestos recaen inmediatamente sobre los vendedores; que las empresas actúan en forma racional respecto a su objetivo de lucro, o sea que buscan la maximización de la ganancia; que están adecuadamente dentro del mercado en que parti-

2/ FUENTE: Due John "Análisis Económico de los Impuestos"
Editorial El Ateneo, 3a. Edición, Argentina 1970,
Pág. de 261 a 171.

cipan, por lo que tienen capacidad para soportar inmediatamente la carga tributaria y de restablecer ventajosamente su situación frente al impuesto; y que el empleo y el gasto total no sufren alteraciones a consecuencia del impuesto.

Los vendedores de hecho son los agentes fiscales para la distribución de la carga tributaria a través del proceso de producción, comercialización de bienes corporales hasta el consumidor final. Esta sucesión transitiva del impuesto es de lógica ocurrencia, puesto que de no proceder así, se corre el riesgo de que el importe de la carga impositiva se traslade caprichosamente al margen de los principios de imposición de aceptación general. Sabiendo que los impuestos forman parte de los precios de los productos y de como afecta a los agentes productivos, se deduce fácilmente que su incidencia o repercusión impacta - el proceso de distribución de los recursos productivos o la asignación de los mismos; en el ingreso; en los niveles de producción y de empleo.

La forma que en la práctica se efectúa la traslación del impuesto a los consumos es por medio de los precios que rigen en las transacciones. Si un impuesto cambia el nivel de los precios se asume que el impuesto ha sido trasladado. Cuando los compradores pagan precios más elevados por los bienes y servicios que adquieren y en esos precios está incluida una parte que no corresponde a su costo de producción o de adquisición de forma principal; pero el vendedor incorpora en su precio de venta artificialmente, se está en presencia de una acción en que el impuesto ha sido trasladado hacia adelante. Cuando

los vendedores no pueden incluir el impuesto en la formación de precios mayores para los bienes y servicios que facturan, soportando una parte de la carga fiscal, en tal caso la traslación es para atrás. Cabe aclarar que si los precios se modifican después de darse un impuesto ese solo hecho no constituye prueba de que el impuesto ha sido - trasladado; pero si los precios son diferentes de lo que hubieran sido en ausencia del impuesto, en tal caso la aseveración del traslado tiene acierto.

Es conveniente enmarcar la localización de la incidencia traslativa - del impuesto a través de una relación conceptual sobre el equilibrio de mercado. Se sabe que el equilibrio de mercado solo se da cuando - la demanda es igual a la oferta. El precio de equilibrio se altera - por un cambio en la demanda o en la oferta de ese bien o servicio. Si un vendedor de bienes y servicios está en posición de equilibrio y ante un incremento de impuestos sobre su oferta hace que su curva se - mueva hacia la izquierda o para arriba todo o parte del impuesto es - trasladado al comprador de esos bienes o servicios (Gráfico N°1).

El ingreso del vendedor disminuye a consecuencia de un impuesto que - no puede trasladar en la formación de un precio mayor para los bienes y servicios que vende, ante lo cual reacciona en busca del mecanismo que le permita rezarcirse del gravamen lo más inmediato que le sea posible. Esta reacción y la respuesta de los mecanismos que elija es- tán condicionados a la forma de mercado en el que participa. En un -

mercado de competencia perfecta, la carga de un impuesto no puede ser trasladada a los compradores de manera inmediata.

Por definición, en este tipo de mercado los vendedores no tienen control sobre los precios; no obstante existe una posibilidad para presionar por una subida en los precios con un reajuste de su oferta o será acaparando en bodegas parte de la mercancía. Este reajuste de oferta no siempre es correspondido sobre todo para aquellos bienes y servicios cuyo proceso de producción no es continuo haciendo en esa relación su oferta inelástica; de esa manera también se comportan los productos agrícolas, que por ser perecederos no pueden ser almacenados el tiempo necesario para lograr este propósito.

REACCION EN EL MERCADO ANTE

EL IMPUESTO

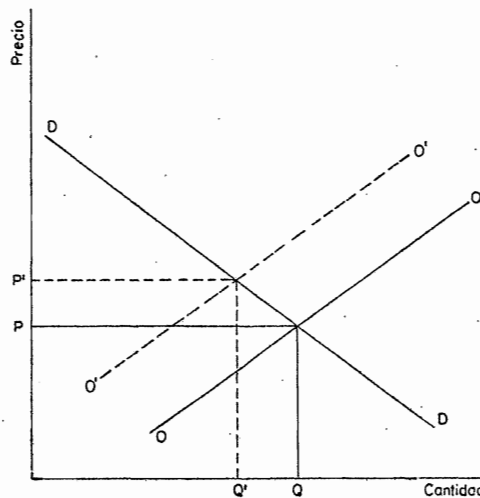


Gráfico N° 1

DD = Demanda total original

OO = Oferta total original

O¹O¹ = Oferta total después del impuesto

PQ = Precio - cantidad original

P¹Q¹ = Precio - cantidad después del impuesto

A medida que transcurre el tiempo la producción es efectivamente disminuida y las empresas restablecen un nuevo equilibrio, en donde el costo marginal tiene incorporado el impuesto. De acuerdo a los postulados de competencia perfecta todos los vendedores reaccionan de la misma forma de modo que ante el incremento del impuesto todos subirán los precios. A corto plazo el incremento del impuesto provoca que la curva de oferta se mueva hacia arriba y el precio sube; la demanda se iguala a la oferta, pero a corto plazo la taslación del impuesto es aún parcial, por la irregularidad de la oferta, en que es compartido por el consumidor con otros productores de factores productivos que aún no han logrado la suficiente movilidad para los mismos tal como puede observarse en posición "pc" del gráfico N° 2; a mayor movilidad de estos factores menor será la carga tributaria que soportan. A largo plazo, se dan las posibilidades de que la traslación del impuesto sea más completa porque efectivamente habrá menos mercadería disponible en el mercado porque la producción es menor en razón de que las empresas que participan en el mercado y que no logran beneficios normales se retirarán de operar en el mismo.

A medida se establezca hasta el equilibrio, así será la traslación, y aunque a largo plazo se asume que el impuesto es incorporado a los productos en forma de precios y es trasladada en totalidad al consumidor, tales posibilidades se realizan si la demanda particular del bien es elástica y sólo en tal caso tiene esa proximidad, porque la producción de las empresas es realizada (Gráfico N° 3), a costos constantes y en ello está implícita la movilidad de los factores independientemente de la demanda.

La traslación del impuesto no es total en el caso en que las empresas producen a precios crecientes porque en los precios no se incorpora la totalidad del impuesto, esto es que aún a largo plazo los precios son menores que en el caso de la producción a precios constantes y porque la movilidad de factores no es total; en tal situación cuanto más inelástica sea la demanda la producción deberá reducirse aún más para lograr el equilibrio y de esta manera sea mayor la absorción de la carga tributaria por parte del consumidor. A costos crecientes una mayor inclinación de la curva de oferta implicará que una proporción también mayor del impuesto incide hacia atrás y la decisión empresarial no puede modificar este efecto. Existen otros tipos de mercado como el monopolio total en cuya situación la reacción traslativa del impuesto por parte de los causantes es la misma; pero la forma de operarla dada la característica del mercado se ubica al otro extremo de las condiciones competitivas.

Como el impuesto participa en la formación de los precios de los bienes, es en esa forma como el consumidor lo absorbe; mas la tolerancia de precio que logre el vendedor de esos bienes, estará en relación a la naturaleza de su tabla de demanda y del comportamiento de su costo marginal particular. En todo esto están en juego las cantidades producidas cuyo aumento o disminución tiene relación con la elasticidad de la demanda. Si una empresa opera con costos marginales decrecientes, la producción será menor y mayor la oportunidad de la traslación del impuesto en razón de que al operar con costos de este comportamiento los precios de venta podrán ser mayores y ante esta situación, quedan sin probabilidad de continuar operando todas aquellas empresas cuyo costo marginal difiere del precio.

Como puede verse en el gráfico N° 3, si las curvas del ingreso medio no cambian su tendencia a desplazarse hacia arriba cuando algunas empresas se retiran de la industria, el precio aumentará en la misma proporción que el impuesto, lo que puede observarse en el gráfico cuya representación está dada por la distancia entre la curva marginal y su desplazada (C.marg.1), cada vendedor sabe que el impuesto aumenta los costos, sabe también que sus competidores serán afectados con la misma similitud por lo que se prevee que la respuesta particular ante el impuesto puede ser a que pequeñas modificaciones en el mismo sentido por el grupo de todos los afectados que aprovecharán para mover los precios hacia una posición ventajosa que les asegure maximizar su utilidad; puede decirse que hasta este tenor el impuesto es -

un acicate para el logro del punto máximo y disminuye el riesgo de que los precios sean dispares y se establezca una mayor competencia, trocándose la distorsión del precio a causa del impuesto en una oportunidad para que los vendedores actuando individualmente y en forma coincidente al total de competidores lucren al mismo tiempo que trasladan el impuesto según se exhibe en p^1 del gráfico N° 3. En general en mercados de competencia imperfecta (oligopolio), la traslación del impuesto se opera directa e inmediata al consumidor aunque en rigor de la práctica se dan situaciones con variantes de esta posibilidad y aunque siempre se podrá incorporar una mayor proporción del impuesto, sin perjuicio como ya fue considerado que la demanda también tiene su efecto de modo que en este caso de producción a costos decrecientes - la traslación es mayor cuanto más elástica sea la demanda, comportamiento que en caso de costos crecientes surte el efecto contrario.

Cuando la empresa opera con costos marginales constantes, la traslación surte los efectos deseados sin mayores contratiempos siempre que la demanda sea lineal. Cabe el comentario de que la situación del mercado tratado no responde precisamente a características de competencia perfecta ni al monopolio puro sino más bien oscila entre una y otra situación, esto es refiriéndose al caso típico del oligopolio.

La complejidad y magnitud de operaciones por el lado de la oferta como la demanda varía de tiempo, de forma y lugar; así su variabilidad es sin patrón definido y a lo que llanamente se conoce como competen

cia imperfecta en donde las empresas ejercen cierto control individual sobre los precios y se enfrentan a un grado variable de competencia y todos a la vez, a múltiples seguimientos sistematizados por políticas sobre las reacciones del precio ante las variaciones en los costos, - ya que se enfrentan a una demanda que regularmente es elástica; y por tal causa la carga tributaria solo podrá trasladarse a los consumidores en una parte, y por cierto pequeña siendo el mayor soporte para - los productores.

TRASLACION EN COMPETENCIA
MONOPOLICA

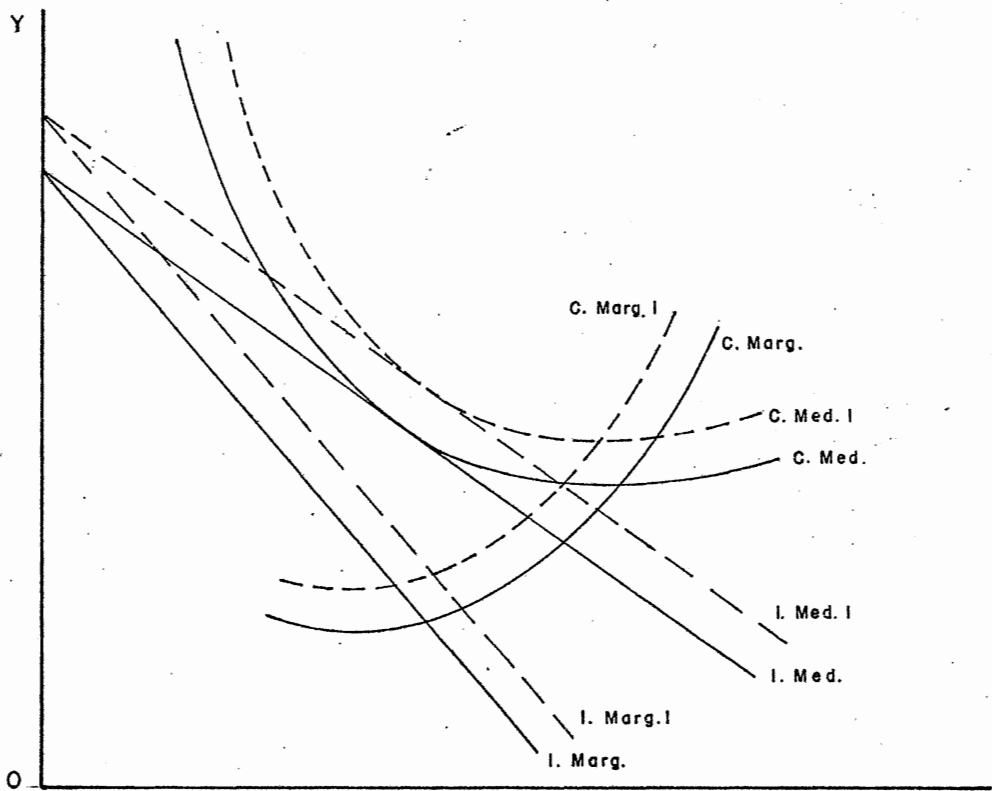


Gráfico N° 3

X

- C. Marg. = Costo Marginal antes del Impuesto
- C. Marg.¹ = Costo Marginal después del Impuesto
- C. Méd. = Costo Medio antes del Impuesto
- C. Méd.¹ = Costo Medio después del Impuesto
- I. Méd. = Ingreso Medio antes del Impuesto
- I. Méd.¹ = Ingreso Medio después del Impuesto
- I. Marg. = Ingreso Marginal antes del Impuesto
- I. Marg.¹ = Ingreso Marginal después del Impuesto

Sin embargo el traslado del impuesto no siempre tiene éxito ya sea por razones implícitas en las características de los mercados en cuestión o por otros factores que intervienen hasta el grado de dificultarlo, como cuando la demanda del producto total es muy elástica, porque si las empresas conjuntamente han alcanzado la máxima utilidad antes de que se diera el impuesto, tendrán sus reservas para decidirse a incrementar los precios después. Otro caso es el que se da particularmente en períodos de depresión económica cuando existe estricta competencia de precios, porque las empresas se afanan por mayores ventas por lo que no se logrará establecer consenso sobre la necesidad de subir los precios y por último cuando el impuesto es de tasa baja, pues los vendedores no se resistirán y hasta harán caso omiso del mismo en los precios, por lo poco gravoso.

A largo plazo las posibilidades de traslación son mayores porque se dan condiciones en que las empresas que continúen operando puedan tener éxito en el manipuleo de los factores intervinientes en la pro

ducción y comercialización de los bienes gravados y como ha quedado considerado, el vendedor multiplicará sus argusias para descargarse del impuesto tan pronto como le sea posible, que logrará concretamente por la vía de mayores precios, los cuales serán superiores al impuesto mismo si logra con éxito aumentar los precios de modo que absorban mayor costo unitario como consecuencia de una reducción de las ventas, situación en la que el consumidor soporta la totalidad del impuesto y adicionalmente costos no necesarios; así mismo cuando la industria trabaja en general a costos decrecientes; también en el caso que la demanda de otros productos difiere y en consecuencia la carga de una mercadería recae en otra. Sin embargo, aún a largo plazo el impuesto no será trasladado en mayores precios, si el producto tuviera beneficios extraordinarios; cuando la industria en su conjunto opera a costos crecientes y el volumen de venta ha disminuido; y cuando el impuesto se logra trasladar a los consumidores de otros artículos.

5. Impuesto al Valor Agregado. 3/

El impuesto al valor agregado históricamente es el último desarrollo en una cadena de gravámenes indirectos sobre las ventas, eliminando los impactos negativos y acumulativos plurifásicos en cascada y monofásicos.

3/ FUENTE: OEA/BID, Secretaría de la Organización de Estados Americanos - Programa Conjunto de Tributación - "Análisis de Política Fiscal", Brasilia 1972.

El impuesto al valor agregado produce efectos considerables en las recaudaciones fiscales, convirtiéndose en un instrumento idóneo para elevar los niveles de ahorros públicos; como este impuesto grava todos los insumos que entran en el proceso de producción una sola vez, se diferencia del impuesto a las ventas en cascada, en que no produce efectos de pirámide de precios, es decir, que el IVA es un impuesto neto de etapas múltiples de producción ya que permite deducir los gravámenes anteriores sobre la base imponible del impuesto.

El impuesto al valor agregado grava el valor que una empresa añade a los bienes y servicios comprados a otras firmas. El valor agregado es el resultado del procesamiento que la empresa lleva a cabo sobre los artículos producidos y sujetos de comercialización, a través del empleo de su propia labor, maquinaria, edificios y otros bienes de capital. La diferencia entre las ventas totales de la empresa y las facturas o compras de insumos, es el valor agregado, y esta es la base del IVA.

Debido a que el impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto, éste puede ser reintegrado a los exportadores, ya que dentro de las reglamentaciones del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT), los impuestos indirectos gozan de este tratamiento especial. Este tipo de tratamientos tiene como fundamento establecer mayor fluidez en el intercambio comercial entre los países, que se le conoce como "ajustes de frontera". Las empresas dentro de sus compras incluyen materias primas, bienes y servicios empleados en la actividad indus-

trial y comercial, tales como: seguros, bancos y propaganda; además, compran maquinaria y equipo y otros bienes de capital con el objeto de expandir su capacidad instalada. El tratamiento impositivo que se da a estas últimas compras dentro del IVA, crea cuatro modalidades: - IVA tipo producto total; IVA tipo ingreso; IVA tipo salarios e IVA tipo consumo.

John F. Due 4/ considera tres posibles clasificaciones:

- "a) Según la cobertura de las fases.
- b) Según el método de cálculo del valor agregado.
- c) Según el tratamiento impositivo de los bienes de capital:
 - i) Tipo consumo
 - ii) Tipo renta
 - iii) Tipo producto"

El método del valor agregado, más que un nuevo tipo de impuesto constituye una nueva técnica de recaudación, que permite evitar las distorsiones introducidas en el proceso de producción y comercialización por impuestos en cascada sobre las ventas. El IVA representa una alternativa al método llamado de suspensión del impuesto, de acuerdo al cual se logra la acumulación de gravámenes sobre las transacciones sucesivas de un determinado producto, a través de un sistema que autoriza la libre circulación de bienes y servicios sin pago de impuesto, dentro del circuito productivo.

4/ Due John F. "Análisis Económico de los Impuestos" Editorial El Ateneo, 3a. Edición, Argentina 1970.

En esta categoría se encuentran los llamados de etapa única, los cuales se cobran de una sola vez al final de todo el proceso que se pretende gravar. La originalidad de la técnica del IVA en contraste con el método utilizado por los impuestos sobre las ventas de etapa única, consiste en mantener un gravámen sobre todas las operaciones de venta efectuadas dentro de las distintas actividades económicas que se pretenden gravar; sin embargo a diferencia de los impuestos que gravitan sobre el importe total de los negocios cada vez que cambian de manos a través del proceso de producción y comercialización, el IVA solo -grava en cada etapa el incremento de valor adquirido por el producto desde su última transacción gravable. Al final de la cadena, el monto total del impuesto pagado sobre una mercancía dada es independiente del número de etapas por las cuales el producto ha pasado, y el total recaudado, en pagos fraccionarios, es igual a un impuesto de igual tasa sobre el valor del producto final recaudado en una sola etapa.

Los componentes del valor agregado son esencialmente los pagos a los factores de producción: sueldos o salarios, alquileres, regalías, intereses, depreciación, dividendos y beneficios.

Las ventajas que ofrece el IVA son: su neutralidad económica, interior y exterior, y llevar incorporado elementos de comprobación automáticos de la obligación tributaria y permite fácilmente excluir del gravamen a los bienes de capital para la producción.

Por su lado, las principales objeciones del IVA son: la complejidad

para su establecimiento; la tecnificación de su administración y con troles formales para los contribuyentes.

Con el impuesto al valor agregado, la mayor parte de la recaudación se efectúa en transacciones anteriores a la venta al por menor, por lo que presenta algunos de los problemas más serios a la administración tributaria en los países en vías de desarrollo. El mecanismo del IVA en la práctica consiste en permitir a las empresas que rebajen del monto del impuesto que deben pagar sobre sus ventas durante un período determinado, el impuesto pagado por sus compras.

En realidad el IVA es un impuesto que favorece a los sistemas tributarios porque permite establecer controles cruzados y en esa medida ejerce un control más aproximado de las ganancias de las empresas, asegurando un mejor rendimiento fiscal.

El IVA ha sido adoptado por numerosos países, entre los cuales están países de la Comunidad Económica Europea, Brasil, Uruguay, Ecuador, México, Honduras, Costa Rica y últimamente Guatemala en Centro América.

A continuación se presenta una breve descripción de las modalidades del IVA cuya relación se toma de la Secretaría General de la OEA 5/, así:

5.1. IVA Tipo producto total.

5/ Secretaría General de la OEA - Reforma Tributaria para América Latina - Tomo IV "La Política Tributaria como Instrumento del Desarrollo", pá. 301, México, D.F. 1972.

En este tipo de modalidad de impuesto al valor agregado, las compras de las empresas que pueden ser deducibles del impuesto, excluyen a los factores provenientes de compras de bienes de capital, por ejemplo: maquinarias, edificios, equipo, vehículos, etc. El rubro de capital, incluye cualquier activo que no podrá ser consumido durante el año fiscal en que se efectuó la compra. Es más, ninguna depreciación del capital puede ser deducida de los impuestos en años futuros.

5.2. IVA, Tipo Ingreso Nacional.

La diferencia entre la modalidad tipo ingreso nacional y la anterior, se funda en que la depreciación del capital puede ser deducida a través del tiempo de la base del impuesto al valor agregado. Como puede verse, existe una similitud con el IVA tipo producto total en cuanto a no permitir la deducción de bienes de capital comprados a otras firmas en el año fiscal en que se procesan las facturas. La modalidad de permitir la deducción de la depreciación de capital sobre la base de este tipo de IVA se parece mucho al tratamiento que se le da al impuesto sobre la renta que también permite este tipo de deducciones.

5.3. IVA, Tipo Salarios.

Existen dos variantes del IVA que otorgan exenciones completas sobre el capital, una de ellas permite deducir los ingresos del factor capital y se denomina IVA tipo salarios, y la otra permite deducir el valor agregado en la producción de bienes de ca-

5.4. IVA, Tipo Consumo.

Es un sistema o variante del IVA que hace exento al capital, permite deducir el valor total de las compras de bienes de capital que hacen las empresas para expandir su capacidad instalada, en lugar de exonerar a los ingresos de capital como la variante anteriormente mencionada.

6. Impuestos Selectivos y Específicos. 6/

El objetivo primordial de la imposición selectiva e incidir sobre la distribución del ingreso, afectar la estructura de la demanda y operar correcciones de la política aduanera (Anexo N°3). Como integrantes de los impuestos a los consumos, los impuestos específicos gravan la venta de determinadas mercancías o grupos de artículos. Mientras el gravamen el traslade a los consumidores de los productos, la carga final se distribuirá en proporción a los gastos en consumo de los artículos gravados. La diferencia entre el impuesto a los consumos específicos y el impuesto sobre las ventas estriba en que los impuestos específicos son más de condición que de especie. Existe un número relativamente pequeño de categorías, con tasas variables y con características que difieren sustancialmente del impuesto a las ventas.

Entre los fundamentos de los impuestos al consumo específico, pueden señalarse básicamente cuatro razones que justifican lo permisible para la importación de determinadas clases de bienes para el consumo -

6/ FUENTE: Due John F. "Análisis Económico de los Impuestos"
Editorial El Ateneo, 3a. Edición. Pág. 312 a 317.
Argentina 1970.

En primer lugar puede considerarse a los gastos de consumo de determinado artículo, como una medida adecuada de la capacidad impositiva a los gastos totales en consumo. Los impuestos destinados a distribuir la carga impositiva en proporción a los gastos en consumo que se consideran como medidas satisfactorias de la capacidad contributiva, se conocen como "Impuestos al lujo". En segundo lugar, los impuestos pueden basarse en el deliberado deseo de restringir el consumo de bienes cuyo empleo conduce a mayores costos para la sociedad que los efectuados en su producción y al mismo tiempo castigar a aquellas personas que continúan consumiendo los artículos a pesar de estar gravados. Tales impuestos se conocen como "impuestos suntuarios"; como ejemplo puede señalarse los impuestos a las bebidas alcohólicas y a los tabacos. En tercer término, los impuestos específicos pueden basarse en el principio de distribuir la carga tributaria con relación a los beneficios recibidos. El impuesto a la gasolina es el impuesto más destacado de un gravámen basado en el criterio del beneficio recibido. En cuarto lugar, los impuestos específicos en períodos de guerra e inflación, pueden emplearse como medios de racionamiento, a fin de restringir el empleo de artículos particularmente escasos, sin necesidad de medidas directas de control. Cabe mencionar que en los países en vías de desarrollo, estos impuestos se emplean además con propósitos de recaudar fondos o ingresos fiscales necesarios del Estado.

6.1. Los impuestos a los consumos suntuarios.

El argumento en favor de las bebidas alcohólicas, el tabaco y otros artículos suntuarios, descansa esencialmente sobre la premisa de que la producción y empleo de los artículos comprendidos alcanzarían niveles que excederían los considerados óptimos, sino fuera por los gravámenes que recaen sobre ellos. En otras palabras, el empleo de tales artículos da lugar a ciertos costos reales para la sociedad a causa de sus efectos consecuentes y que no aparecen como costos de los respectivos productos, y por lo tanto no se reflejan en los precios a que se venden los bienes. La valoración de los impuestos suntuarios, aplicados, requiere considerar esos costos indirectos que pesan en la sociedad. En cuanto a las bebidas alcohólicas, en especial las de alta graduación, existen considerables razones para tal gravación. Los efectos del alcohol sobre las personas adictas y las consecuencias en su trabajo, los crímenes y accidentes automovilísticos atribuibles son tan conocidos por lo nefasto, que no amerita mayor exposición. El cigarrillo está considerado como dañino a la salud y además como un artículo innecesario siendo el costo social de su consumo elevado y más aún en países con economías pobres.

Aún cuando los impuestos pueden tener cierto mérito en frenar el consumo excesivo de éstos bienes y frenar su producción, al mismo tiempo significan una pesada carga sobre la mayor parte de personas que las consumen moderadamente.

En general, la parte de la estructura de los impuestos suntuarios que frena el empleo de artículos cuyos costos sociales exceden sus costos privados pueden justificarse sobre la base de un mejoramiento resultante en la distribución de recursos productivos, así como la base de principios de equidad. No obstante, parte de los impuestos descansan sobre los estratos que hace uso moderado de tales artículos y tales medidas solo pueden justificarse sobre la base de que aún el empleo moderado de estas mercancías se considera socialmente innecesario por lo que se impone una pesada carga tributaria para desestimular su consumo.

6.2. Los Impuestos a los Artículos de Lujo.

La justificación de los impuestos que gravan los artículos de lujo se basa en que tales gravámenes permiten lograr ventajas generales atribuibles a los impuestos basados en el gasto con una distribución de la carga tributaria sobre niveles económicos solventes, cuyo módulo es mucho más aceptable que el resultante de un impuesto a las ventas. Con una buena selección de esta clase de bienes a gravar, se podría eliminar una parte de la pesada carga que soportan las personas de bajos ingresos por la regresividad del impuesto corriente a las ventas, aunque en la práctica es difícil alcanzar tal meta. La justificación de los impuestos comentados se basa además en parte sobre el criterio de que ciertos bienes son más necesarios que otros para un nivel

CAPITULO II

POLITICA TRIBUTARIA SOBRE LAS VENTAS Y SU RELACION CON OTRAS POLITICAS

1. Política Tributaria y Política Fiscal

La Política Fiscal es una rama primaria de la política económica, que a través del proceso ingreso-gasto del Estado, pretende afectar el rumbo y dirección de todo el proceso económico, utilizando una gama variada de mecanismos e instrumentos, entre los cuales tienen importancia los correspondientes a la política tributaria. Como es natural el alcance de la política tributaria, ha variado en el tiempo y en el espacio.

Según los economistas clásicos al Estado se le restringía su campo de acción, insistiendo en que no debía entorpecer el proceso económico y que el sistema impositivo debería ser lo más neutral posible con respecto a la empresa privada, a efecto de maximizar el producto social y el empleo. En la época de los clásicos, el término de política fiscal no se había estructurado, y los análisis se hacían desde el punto de vista microeconómico. Fue a partir de la crisis de los años 30 que se reconoció que el Estado debería regular e intervenir en la actividad económica para corregir los graves problemas cíclicos, y que podía lograrse a través de la política fiscal.

Los análisis comenzaron a hacerse desde el punto de vista macroeconómico, tratando de ver de que manera la política fiscal podría corregir los desequilibrios económicos, reconociendo y aceptando que la política

fiscal era un tipo de política económica instrumental que podía ser - utilizada como estabilizadora de los procesos económicos. A la política fiscal no puede considerársele solo como un instrumento estabilizador de los procesos económicos, sino que puede servir como coadyuvante en el logro de determinados objetivos, que una vez definidos, la política fiscal a través de sus instrumentos y aplicando los más adecuados para tales fines, estará ayudando así a la política económica a que los objetivos se alcancen.

Política fiscal es la rama de la política económica que a través del proceso ingreso-gasto público, interviene en el sistema económico utilizando una serie de instrumentos tales como: el régimen tributario, el endeudamiento interno y externo, las operaciones y situación financieras de las entidades y los organismos autónomos.

La política tributaria es una rama de la política fiscal que trata de la distribución de la carga tributaria y de los efectos económicos de la imposición en el proceso económico, y se encarga de ver de que manera la carga tributaria tiene que distribuirse dentro de los procesos económicos para obtener los efectos también económicos que se desean obtener al afectar a los diferentes agentes económicos y a las macro - variables, además de que por medio de ella el Estado obtiene una suma importante de los ingresos con los cuales tiene que hacer frente a los gastos públicos.

La política tributaria está en íntima relación con la política fiscal, siendo la primera una rama o política secundaria de la segunda. La estructura y división de la política fiscal en función de las diferentes

formas que adoptan los flujos del proceso ingreso-gasto del sector público, tomando también factores de orden institucional y operativos del proceso de política económica, se puede esquematizar según lo señala el estudio de la Secretaría General de la OEA, así:

1.1. "Política Presupuestaria.

- a) Política de Gastos Públicos
 - i) Nivel de los Gastos
 - ii) Estructura de los Gastos
- b) Política de Ingresos o de Financiación de los Gastos
 - i) Nivel de los Ingresos Tributarios
 - ii) Nivel de los demás Ingresos Corrientes
 - iii) Nivel de la Deuda Pública

1.2. Política Tributaria.

- a) Distribución de la Carga Impositiva
- b) Efectos Económicos de los Tributos sobre el Proceso Económico.

1.3. Política de Endeudamiento Externo.

1.4. Política de Endeudamiento Interno.

1.5. Política de Incentivos Fiscales.

1.6. Política de Tarifas y Subsidios.

1.7. Política de Administración Fiscal." 7/

7/ OEA/BID, Secretaría de la Organización de Estados Americanos-Programa Conjunto de Tributación - "Análisis de Política Fiscal." Brasilia 1972.

El nivel de los gastos públicos dentro de la económica en su conjunto para un país determinado, se establece dentro de un marco de factores sociales, históricos y políticos que se ponen fuera del alcance de las políticas económicas de tipo instrumental entre las que está la política fiscal. En consecuencia, determinar el nivel óptimo de los gastos públicos se torna difícil, considerando que la política fiscal no esta provista de una teoría económica coherente y sistemática que le sirva de apoyo, especialmente en materia del gasto público. Debe considerarse que la política fiscal es una política de estabilización expansiva o contraccionista debido a las oscilaciones del nivel de los gastos gubernamentales, o a los ciclos históricos de desempeño del Estado conforme a las fuerzas socio-políticas que lo sustentan y a criterios valorativos. En estrecha conexión con los objetivos de estabilización, y de acuerdo a la subdivisión de la política fiscal, se presenta la política de ingresos, la cual es una subrama de la política presupuestaria que se encarga de la elección de las posibles fuentes de financiamiento de los gastos públicos.

La política tributaria está vinculada estrechamente con la política fiscal, por ejemplo: suponiendo que se desea expandir los gastos públicos por arriba de la tasa de crecimiento vegetativo de los ingresos corrientes, se presentan dos alternativas:

- a) ampliar los ingresos corrientes, particularmente los ingresos tributarios para reducir o suprimir el déficit potencial, y
- b) buscar la forma de financiar el déficit potencial, si se admite de manera parcial o total.

En resumen, los aspectos esenciales de la política fiscal como instrumento de estabilización, vienen a constituirlo: la política de gastos al referirlo a la determinación de su nivel global, y la política de ingresos. Como ya se expresó, la política fiscal puede ser empleada no solo como instrumento anticíclico, sino también, a través de todo su instrumental se pueden alcanzar otros objetivos económicos al afectar de manera eficaz el comportamiento de variables claves más vinculadas al desarrollo económico. En este contexto la política tributaria en su acción se corresponde con la política fiscal. Se reconoce que en los países en desarrollo, el fortalecimiento de un sistema de imposición directa, confluye al logro de ciertos objetivos económicos propuestos. Por ejemplo, un impuesto a las ventas moderno, junto con un sistema de impuestos selectivos y/o específicos al consumo, es recomendable si se desea ejecutar una política tributaria eficiente y eficaz, y si se desea orientar el consumo hacia otras áreas, aumentar la demanda global y estimular la industria nacional, además de obtener una importante suma de ingresos.

2. Política Tributaria y Política Monetario-Financiera

La Política Tributaria es una de las áreas importantes de la política fiscal y de la política económica general, por ser en el fondo la fuente de recursos y medios por los que se altera la distribución de la riqueza y determinación y fortalecimiento de los hábitos y estructura de consumo y ahorro de la población.

La Política Tributaria con la aplicación de sus instrumentos, persigue la obtención de ingresos para tratar de dar cumplimiento a una serie de proyecciones de tipo económico; administrativo y social propuesto por el Estado. Se requiere que la política tributaria mantenga una consistencia histórica que permita saber la posibilidad y grado de agilidad como su capacidad de restauración, sin perjuicio del cumplimiento de su propósito, en el caso necesario en que se de una modificación en sus sistemas tributarios, que a su vez permitan el incremento eficaz de la productividad para el bienestar social y procure condiciones de ahorro e inversión complementando un mecanismo práctico y funcional cambiario. Su armonización logra operar con corrección la distribución de la carga tributaria en forma social, sectorial y espacial, de manera que el proceso económico se vea influenciado positivamente con el comportamiento de los agentes económicos. Todos los impuestos provienen de los fondos privados e impactan la economía privada al reducirle su disponibilidad; por lo mismo, la tributación debe conjugar el rendimiento financiero adecuado, la equidad de la distribución de la carga y de mantenimiento y ajuste dinámico de los incentivos para los agentes económicos.

Los gastos gubernamentales son financiados significativamente con fondos recaudados por medio de los impuestos, que por provenir del sector privado se constituyen en un mecanismo por medio del cual el Estado afecta la economía del sector privado, afectando tanto su ahorro total como su asignación entre las familias y empresas. De acuerdo

con las concepciones sobre el Estado y su quehacer económico, se deduce lo amplio y subjetivo de sus funciones, que deben tomar concreción con base en la solidez de sus finanzas, para lo que además de tomar parte la economía nacional toma cuotas de las rentas privadas restándoles poder, pero fortaleciendo el ente estatal para el cumplimiento de sus funciones de producción de los servicios públicos, desarrollo de actividades de fomento económico social, reorientación del ingreso a través del gasto público, que es creciente a medida lo sea su acción en la dinámica económica y que debe cubrir con alguna capacidad autónoma a través de la recaudación tributaria por medio de sus sistemas impositivos, previendo cambios de la realidad a consecuencia de las reacciones privadas, fuente de los mismos, actuando racionalmente en la obtención de ingresos tributarios, en consideración de que el debilitamiento del ahorro del sector público se refleja en un deficiente ahorro interno, resultado del balance financiero, ingreso - gasto.

Para el financiamiento de sus actividades, además de su natural fuente tributaria depende de otras fuentes como préstamos y recursos reales. La política monetario-financiera, especialmente en su lado crediticio, es complementaria para el financiamiento total requerido por el Estado y que se convierte en el recurso en caso de complemento al financiamiento del déficit público, habilitando la instrumentalización del Banco Central de Reserva para que por su medio sean estructurados los mecanismos monetarios pertinentes, que son varios.

En la medida que sus fuentes básicas de tributación no cubren la parte fundamental de ingresos, en esa medida tiene el Estado que depender del manejo político monetario para la absorción de ingresos, que en general se asemejan en tal característica a los impuestos sobre todo las operaciones de mercado abierto, con la diferencia que en tal caso media la voluntad más que la obligación. En torno de ésto, se reconoce en la literatura moderna los límites que presenta la oferta de recursos prestables del mercado crediticio nacional, las condiciones y rigideces del mercado internacional, lo anacrónico de las "políticas de dinero barato" tradicional y del abuso de la emisión monetaria inorgánica para cubrir los déficit presupuestarios recurrentes y persistentes.

3. Política Tributaria y Políticas de Consumo e Inversión Física

Dentro del marco de la estrategia de desarrollo de cualquier país, la demanda final de bienes y servicios juega un papel determinante.

La expansión del aparato productivo está condicionado por el nivel y composición de la demanda final de bienes y servicios, formada por las exportaciones de bienes y servicios, la inversión física y el consumo.

Para efectos de análisis, la política de consumo puede considerarse como determinada por el comportamiento de dos variables, una representada por el nivel y otra por la estructura del consumo de bienes y servicios ya sean de origen nacional o extranjero. Con el fin de poder identificar la política tributaria que se adecúe al cumplimiento de tales objetivos, se presenta la forma de como se determinan ambas variables.

3.1. Determinación del nivel del consumo.

En un momento dado, el nivel del consumo privado está determinado por: nivel del ingreso personal disponible, propensión media a consumir, y nivel general de precios de los bienes y servicios de consumo.

La política tributaria puede afectar el nivel del consumo al afectar el comportamiento de alguna de las variables anteriores. Dado un nivel de ingreso nacional, la política tributaria afecta el nivel del ingreso personal disponible al actuar por un lado sobre la proporción entre las utilidades distribuidas y retenidas por parte de las empresas, y por otro, transfiriendo al sector público parte del ingreso personal a través de las diversas formas de tributación sobre la renta.

La propensión al consumo se determina por un conjunto de variables que se relacionan directamente con el nivel y distribución del ingreso y los estímulos que existan para el ahorro. Dado que el nivel del consumo está conformado por la parte del ingreso destinado a este fin, así como por las otras variables ya relacionadas.

A determinado nivel del ingreso personal disponible para el consumo, la demanda final en términos reales, depende del nivel de precios. Así, un impuesto que elevara los precios medios, tendería al momento

de su introducción o de un incremento en su tasa, a conseguir que se comprima el consumo real en función de la elasticidad de la demanda de bienes y servicios.

Un efecto de esta manera, es el que corresponde al aplicar un impuesto que eleve los precios a causa de sus efectos piramidales, además de distorsionar el proceso productivo. En consecuencia es necesario implementar un sistema tributario indirecto, cuyo conjunto de impuestos se coordinen junto con el sistema tributario directo, así como entre ellos, para poder ayudar a reforzar estrategias que ayuden al desarrollo económico. Dentro del sistema tributario indirecto, la imposición al consumo no debe ser considerada solo como una alternativa frente a otras formas de imposición, sino concurrentes con ellas. Aceptando la imposición al consumo como una necesidad, este esfuerzo debe encaminarse esencialmente a sistematizar el uso del instrumental tributario para hacerlo concordar con la política de desarrollo que se pretenda impulsar. Como la estructura del consumo viene dada por la estructura de la distribución del ingreso y de los precios relativos de los bienes y servicios demandados, una política de consumo puede complementarse con una política tributaria indirecta a base de impuestos selectivos y específicos. Por lo que deben aplicarse impuestos selectivos lo suficientemente altos sobre los artículos importados y calificados como suntuarios o de lujo que son consumidos por los estratos de altos ingresos, para evitar que los estratos de bajos ingresos se orienten hacia esos consumos, ya que con un gravamen

alto, el ingreso real disponible de estos últimos se vería reducido, y por lo tanto, cabe esperar que sus hábitos de consumo se orienten hacia otras áreas, permitiendo así que la demanda de artículos producidos localmente se expanda paulatinamente, pero ésto tendría que ir acompañado con un plan destinado a este fin, es decir a tratar de formar hábitos de consumo de productos nacionales y contrarrestar así los impactos del efecto-demostración sobre los estratos de ingreso bajo, ya que tal efecto influye en el consumo de dichos estratos.

Los impuestos específicos podrían implementarse tal vez ad-valorem, pues redundaría en una mayor recaudación fiscal y es posible que sus efectos nocivos a la salud que a algunos artículos se le atribuyen como al tabaco y al alcohol, puedan verse reducidos.

De esa manera, una política de Inversión tiene apoyo ya que el inversionista ante las perspectivas de expandir su mercado interno, orientará sus inversiones a las áreas en donde la demanda interna emita señales de expansión. Puesto que la inversión depende del ahorro, la expansión de las inversiones a áreas deseables es necesaria para una expansión del mercado interno y debe ser incentivada por una política tributaria capaz de lograr dicho objetivo (aunque valga la aclaración, su capacidad es limitada, y su intervención es de manera indirecta), pero esto se logrará si las empresas privadas pueden captar los ahorros suficientes que les permitan transferirlos a inversiones en que las perspectivas se visualicen como las más óptimas o que al menos sirvan de base para proyecciones posteriores.

Un sistema tributario indirecto tiene que tender hacia la armonización tributaria a nivel regional, así, las inversiones para la exportación pueden verse incentivadas, ya que con un impuesto plurifásico que no tenga las características de los impuestos en cascada, abaratará los productos de las empresas dedicadas a la exportación, les dará ventajas comparativas, pudiendo competir en cierto grado a nivel de precios y aún mejorar la calidad de los productos finales; y es que un impuesto plurifásico y en cascada impacta en los precios con efectos piramidales, volviendo más caros los artículos no pudiendo competir a nivel regional.

Un impuesto de base amplia, relativamente neutral en el proceso económico, con ventajas recaudatorias importantes, con cualidades que permitan la armonización tributaria en la región además de cumplir con los requisitos que son recomendables que tenga un impuesto sobre las ventas, al Estado le sería beneficioso por cuanto le permitiría obtener más fondos con los cuales llevar a cabo los gastos públicos.

Con un impuesto de tales características, la empresa privada vería -expandido el consumo interno, ya que si el nivel de precios se reduce, la propensión marginal a consumir será mayor y diversificará la demanda, pues el ingreso real disponible de las personas permitirá consumir más que con un impuesto de cascada, que comprime la demanda al reducir el ingreso real disponible a causa de la elevación de los precios.

Se deduce que un impuesto sobre las ventas puede servir de instrumento coadyuvante para el logro eficaz en la implementación de una política de consumo y de inversión física, haciendo énfasis de que debe coordinarse con la tributación directa y los demás impuestos indirectos, con lo cual se lograría una mejor asignación de recursos, una mejor distribución del ingreso y un incremento en la tasa de empleo.

Una política tributaria a base de impuestos altos que depriman el consumo en áreas no deseables contraerá el ahorro privado, a la vez desalentará las inversiones, por consiguiente una política tributaria debe orientarse de tal manera que procure el ahorro privado a fin de contar con recursos suficientes para la inversión.

Una manera de poder hacer que las empresas privadas logaran generar ahorros internos podría resultar si el Estado estableciese una política crediticia con tasas de interés bajo para estimular al inversionista a obtener créditos para inversiones orientadas según las estrategias de desarrollo que el Estado desee adoptar, pero para incentivar aún más al inversionista, tiene que estimulársele a través de una política tributaria de incentivos fiscales, en el sentido de que si el inversionista adquiere los créditos mencionados para destinarlos a las líneas de inversión trazados por el Estado, éste dejaría exentas o parcialmente exentas (tasa impositiva más baja) sus ventas provenientes de tales inversiones.

4. Política Tributaria y Política Social

El Estado al elaborar sus planes de desarrollo económico, los hace de manera tal que dentro de su contenido quede incorporado el conjunto de políticas a desarrollarse con la ejecución de determinado plan. Dentro de la política económica global queda comprendida la política tributaria sobre las ventas que es parte de la política fiscal, la cual se considera un tipo de política económica instrumental comprendida también dentro de la política económica global.

El Estado al implementar una política social, la desarrolla en lo fundamental a través del proceso ingreso-gasto del sector público. La política tributaria es el instrumento del que se sirve el Estado para obtener una parte sustancial de todos sus ingresos con los cuales hace frente a los gastos públicos.

Una política social puede llevarse a cabo al promover el bienestar de la comunidad en general; realizando acciones tales como: mejoramiento del nivel de vida de la comunidad a través de una mejor distribución del ingreso personal; construcción de escuelas; sistema de educación gratuita; administración de justicia; construcción de hospitales; creación de guarderías; promoviendo la construcción masiva de viviendas para favorecer a las mayorías; construcción de centros recreativos públicos; administración de seguridad pública; creación de instituciones de seguridad social, etc., o sea que dentro del programa de sus gastos, el Estado lleva incluido partidas presupuestadas hacia el bienestar social.

Pero el Estado para poder financiar dichos gastos, necesita de ingresos y parte de ellos los obtiene a través de la política tributaria sobre las ventas. La política tributaria a través de los sistemas de impuestos directos e indirectos, además de ser su fuente natural de ingresos, busca a través de ellos la manera de crear un equilibrio de bienestar social dentro de la comunidad.

Con un sistema de tributación directa por ejemplo, se sabe que dentro de la tabla de impuestos sobre el ingreso personal, existe una cantidad de ingreso personal dada a partir de la cual los impuestos recaen en forma progresiva sobre los diferentes ingresos en ascenso. También al ser progresivos los impuestos directos, se pretende que los que más tienen más paguen, y con los impuestos obtenidos de las familias con ingresos altos, prestar ciertos servicios a la comunidad que son necesarios a la mayoría, como ejemplo: la salud, servicio de policía, administración de justicia; orfanatorios; etc.

Pero lo que aquí interesa es ver como la política tributaria sobre las ventas encaja con la política social. El impuesto sobre las ventas, complementando con un impuesto selectivo o específico al consumo, el Estado logra cierto grado de bienestar para la comunidad. Los impuestos sobre las ventas son regresivos, en general, quedando en desventaja con su ingreso personal disponible las personas de bajos ingresos que son la mayoría, pero para compensar esa regresividad, se complementa con el impuesto selectivo o específico al consumo para artículos o bienes que son considerados como dañinos a la salud, con una tasa alta y

progresiva. Con los ingresos obtenidos se puede atenuar la regresividad del impuesto sobre las ventas, orientándolos a financiar obras sociales.

Con un impuesto sobre las ventas de base amplia, tasa baja y uniforme, el Estado puede obtener ingresos considerables con los cuales - bien podría realizar una política social más amplia y efectiva.

En esencia la política tributaria y especialmente en países en vías de desarrollo se estructura con el propósito de imponer tributos que permitan subsistir al Estado y al mismo tiempo disponer de un margen financiero por el cual cumpla funciones para las cuales se debe su organización.

Ciertamente el bienestar social también es uno de los objetivos prioritarios del Estado. Pareciera entonces una antinomia la implantación de mecanismos de castigo impositivo. Sin embargo ante el hecho concreto del Estado, se entiende también necesario su financiamiento y en tal razón es que la política tributaria debe propender a armonizar con la política social hasta el punto en que ambas cumplen propósitos en que se conjuga como última instancia la sociedad misma. Consecuentemente la administración pública debe eficientar una política tributaria que contenga los elementos necesarios a fin de lograr un grado aceptable de equidad a modo de atenuar la regresividad de los impuestos a los consumos, y que afecta sobre todo a los grupos de bajos ingresos, coordinada con la progresividad de la carga impositiva establecida para estratos con altos ingresos.

Por ejemplo, una política tributaria sobre las ventas para lograr cierta equidad y no castigar a los grupos con ingresos bajos, tiene que dejar exentos del pago de impuestos, a los artículos de consumo básico para la alimentación, por lo menos aquellos en estado natural, que no lleven ningún proceso industrial. Aquí se da la existencia de un sacrificio fiscal por parte del Estado, viniendo a ser una especie de subsidio. Así, de una manera indirecta, la política tributaria sobre las ventas contribuye a que la política social del Estado, vaya cumpliendo su cometido.

5. Política General del Estado y Capacidad y Autonomía Financiera

En razón de la continuidad de las formas estructurales tradicionales del Estado, en donde están dadas las relaciones sociales, políticas y económicas, los gobiernos se constituyen en interpretes, ejecutores y conciliadores de lo que demandan las fuerzas socio-políticas y económicas dentro del proceso económico en un momento determinado, estableciendo en sus planes de acción, las estrategias de desarrollo económico que concluyan, dinamicen y satisfagan dichas demandas.

En el caso particular de El Salvador, estos objetivos se encuentran tipificados en la constitución política cuyo tenor en lo atinente reza así: "...es obligación del Estado asegurar a los habitantes de la República, el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social". 8/

8/ C.P. de la República de El Salvador 1983, parte del inciso 2º del Art. 1º.

Consecuente con estos objetivos, el Estado estructura dentro de su política general, políticas particulares concurrentes que le permitan alcanzar de la manera más ajustada, el cumplimiento de tales objetivos; pero dadas las limitaciones a que se concretan estas coadyuvantes políticas con respecto la política general, es el manejo adecuado de ésta última que le permitirá al Estado suplir y complementar la parte no concluyente de dichas políticas particulares. Es de hacer notar la importancia que dentro de la política General del Estado revisten la política tributaria y presupuestaria, por ser ellas parte integrante y principal del proceso ingreso y gasto del sector público.

El Estado se procura así los ingresos necesarios a efecto de cumplir con sus obligaciones inherentes y poder lograr un mejor resultado en su gestión como coordinador y conductor de las manifestaciones económicas, políticas y sociales.

Para el logro de tales objetivos, el Estado requiere de un mínimo de capacidad financiera así como de autonomía, para lo cual recurre a los mecanismos e instrumentos necesarios, que corresponden al accionar de la política fiscal. Esta mínima capacidad y autonomía financiera del Estado se respalda a través de las políticas tributarias que toman concreción a través de los ingresos corrientes obtenidos por medio de los diferentes tributos y contributos.

En los ingresos corrientes merece mención la tributación indirecta,

En los ingresos corrientes merece mención la tributación indirecta, porque al recaer los variados gravámenes sobre las diferentes actividades económicas y especialmente sobre los consumos, el Estado obtiene un considerable monto de ingresos. Es así como dentro de los gravámenes a los consumos se destaca la tributación sobre las ventas de bienes y servicios, porque afecta una base amplia sobre la cual se distribuye la carga tributaria.

Siendo objetivo de la política tributaria en primera instancia el de recaudar los fondos que le son necesarios al Estado para que éste lleve a cabo parte de su política general, la política tributaria, enmarcada dentro de la política fiscal, concurre a la par con las demás políticas particulares y así el Estado logra dos propósitos: recaudar los fondos que le son necesarios, y mediante esos ingresos implementar parte de su política general.

CAPITULO III

ANALISIS EVALUATIVO DEL SISTEMA IMPOSITIVO SOBRE LAS VENTAS EN EL SALVADOR 1960 - 1983

1. Creación del Gravámen y Principales Características

La creación del impuesto sobre las ventas tiene su origen dentro de la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales en vigencia desde el 1º de julio de 1915. Esta ley comprende una serie de gravámenes que recaen sobre diversos conceptos descritos y comprendidos en las dos secciones componentes de la referida Ley; por un lado se separa en Ley de Papel Sellado, y la otra corresponde a la de Timbres Fiscales.

En el universo heterogéneo de gravámenes aplicados sobre variados conceptos, sobresale por su importancia recaudatoria el impuesto de Timbres Fiscales sobre facturas que amparan la venta de bienes y servicios considerados y gravados según el numeral 32 del artículo 13 de la Ley. Es importante señalar, que en el transcurso del tiempo, las leyes de Papel Sellado y Timbres Fiscales concretamente han sufrido reformas en cuanto al porcentaje de su casa; asimismo, este impuesto de timbres por ser muy general dentro de la Ley, en un principio no fue creado como un impuesto sobre las ventas, pero el artículo 13 numeral 32 prácticamente lo tipifica como tal, por constituir la base imponible principal.

A continuación se describen las principales características y algunos aspectos específicos del impuesto de Timbres Fiscales:

- a) Constituye un impuesto sobre las ventas comunmente denominado de etapas múltiples, acumulativo o de cascada, porque a través de todo el circuito económico que recorre un bien, grava a todas las transacciones ocurridas dentro de él, incluso impuesto sobre impuesto.
- b) Es acumulativo o de cascada, ya que cada vez que se aplica toma como base el valor total del bien que se trate en la etapa que se esté aplicando, tomándose como costo el impuesto pagado en la etapa anterior, de forma que cuando llega al consumidor final, el valor total del bien ha sufrido un encarecimiento de acuerdo a las incidencias y traslados del impuesto a través de todas las transacciones realizadas.
- c) La magnitud de la carga tributaria final depende de si el circuito económico recorrido por el bien es corto o largo, lo que da como resultado diferentes clases de tasas, cuyas incidencias principales total o más que proporcional recae en el consumidor.
- d) Es comprensible por lo tanto, el porqué este tipo de impuesto es considerado como inadecuado para efectos de política tributaria.
- e) La carga tributaria recae de transparencia y muchas veces no se puede identificar, por lo que no se considera apto para un proceso integracionista, pues dificulta o hace imposible la armonización tributaria, y consiguientemente no se puede aplicar bajo el principio "país de destino".

- f) Por responder a un criterio que principalmente busca la recaudación, no es impuesto neutro en términos económicos, puesto que altera los precios significativamente y crea problemas de consumo y distorsiones de organización empresarial.
- g) Proporciona considerablemente niveles de ingresos fiscales, y quizás por ello está muy entronizado en nuestro medio y dificulta su modernización o reemplazo, recurriéndose al expediente fácil de incrementar las tasas.

1.1. Evolución del Impuesto de Timbres Fiscales en los años de 1960, 1965, 1970, 1975, 1980, 1981, 1982 y 1983. 9/

En el anexo estadístico N° 5 se muestra el comportamiento de los montos recaudados por concepto del impuesto de timbres fiscales, variaciones de su tasa y su relación con el total de impuestos indirectos recaudados en dichos años; las variaciones de los incrementos por año respecto al anterior y su relación porcentual.

Puede apreciarse que lo recaudado en el año de 1965 supera en 61% lo de 1960, año inicial del presente análisis; para 1970, la tasa del impuesto fue reformada, pensando del uno por millar al uno por ciento, situación que generó un incremento en un 106%

9/ En el anexo N° 5, se actualizan los datos a 1984, por disponer de la información a la fecha de presentación de este trabajo.

respecto a 1965 en cuanto a recaudación se refiere. El incremento en la tasa del impuesto ocasionó un alza considerable en los precios relativos de los bienes y servicios, tomando en cuenta que el incremento en la tasa del impuesto fue del 999%.

En 1975 se observa con claridad el dinamismo que se le imprimió al impuesto, pues respecto de 1970 lo recaudado se incrementó en un 371%; la tasa acumulativa del impuesto en ese quinquenio fue del 24% aproximadamente. En 1980 la tasa del impuesto sufrió una reforma más, pasando del 1% al 2%, o sea incremento del 100%, lo recaudado creció en 80% comparado con 1975. En este año, la tasa de inflación alcanzó la cifra del 19%, lo que es significativo considerando el cambio en la tasa. Asimismo se observó que el índice de precios al consumidor se incrementó en 31.7% respecto al año anterior y el rubro de alimentos que tiene mayor ponderación en la canasta de bienes se incrementó en 19%.

En 1981 lo recaudado superó al año anterior en 74%. La demanda global se contrajo, las transacciones fueron menores, los precios de los bienes y servicios se elevaron, siendo la tasa de inflación para este año del 12% respecto al año anterior que fue del 19%. La crisis político-económica que vive el país explica en parte dicho fenómeno. En 1982, el monto de lo recaudado fue solo del 5% mayor que el año anterior, exhibiendo este fenómeno la agudización de la crisis política-económica del país, habiendo

contracción en todos los sectores de la economía. "En lo que respecta al consumo privado, principal componente de la demanda global, se contrajo en 5.8% 10/, como resultado del deterioro del ingreso real de la población que en términos per-cápita se estima que experimentó una disminución de 9% en 1982, con lo cual durante los tres últimos años dicho deterioro superó el 33%, fenómeno que se deriva del impacto conjunto de los aumentos en el desempleo y el nivel general de precios; en efecto, se estima que la tasa de desocupación alcanzó un nivel superior al 16% que prevalecía en 1980 y el índice de precios al consumidor mostró un incremento general del 11.7%. A mediados del año de 1983, la tasa del impuesto sufrió dos reformas más: del dos por ciento pasó al 4% y al 5%, habiéndose superado el monto recaudado en 1982 en un 69%. El índice general de precios al consumidor (base 1978) creció en 13.13% que es mayor al crecimiento obtenido en 1982 que fue del 11.7%. Este resultado es consecuencia de un mayor crecimiento en los precios en los rubros alimentos y vivienda que en 1983 tuvieron crecimientos de 13.4% y 16% contra 10.7% obtenidos el año anterior respectivamente; este comportamiento se explica por la aceleración en el incremento de precios en los artículos que conforman la canasta de bienes del consumidor a partir del mes de junio de este

10/ FUENTE: Memorias del BCR de El Salvador y Ministerio de Hacienda, informes complementarios constitucionales de los años respectivos.

año, mes en que se comenzó a aplicar la nueva tasa del impuesto de timbres Fiscales a la venta de bienes y servicios.

La relación anterior muestra un panorama general de como el impuesto de Timbres Fiscales aplicado a las ventas de bienes y servicios crea inconvenientes a la economía nacional, quedando confirmado por estudiosos en materia tributaria, en cuanto a los efectos que ocasiona en el nivel y estructura de los precios, en la demanda global, así como otros efectos colaterales.

1.2. Carga Tributaria

a) La carga tributaria es el parámetro que indica la magnitud con que gravita el sistema tributario en general sobre la población. Es decir, es un indicador promedio de la presión tributaria ejercida por los impuestos en la colectividad; así entonces, la carga tributaria total es la relación que se establece entre el total de impuestos recaudados y el Producto Territorial Bruto.

A diferencia de la carga tributaria total, la carga de un impuesto viene definida como la cantidad de dinero que un individuo, institución o grupo debe de pagar en concepto de un impuesto. Es decir, indica en que medida la remuneración obtenida por cada individuo, institución o grupo que participa en la actividad económica se ve reducida en concepto de tributación al fisco.

- b) Carga Tributaria Total 11/. El anexo N° 6 muestra el comportamiento de la carga tributaria a lo largo del período analizado (1960-1983).

Al observar la estructura de la carga tributaria promedio de cada cinco años, se deduce que la participación del ingreso tributario en el producto territorial bruto se ha mantenido constante en términos relativos, evidenciando con esto que al sostenerse la relación porcentual, la elasticidad del sistema tributario mantiene relación proporcional con el crecimiento del PTB. No obstante lo dicho, en el penúltimo quinquenio la carga tributaria acusó un crecimiento apreciable debido a que en 1976 y 1977 los precios del café en el mercado internacional fueron extraordinariamente altos. En los últimos cuatro años, la carga tributaria acusó un descenso promedio del 2.2 puntos respecto al quinquenio anterior.

En el primer quinquenio la carga tributaria se mantuvo constante con un promedio de 10% frente al producto territorial bruto. El segundo quinquenio del período analizado muestra que la participación final dentro del producto territorial bruto mejoró respecto del quinquenio anterior, pues el promedio de la carga tributaria ascendió a 10.4%, haciendo un incre-

11/ En el anexo N°6 se actualizan los datos a 1984, por disponer de la información a la fecha de presentación de este trabajo.

mento de 0.82%, significativo en el sentido de que hubo mayor participación del ingreso fiscal en el PTB, hubo más - dinamismo en las transacciones comerciales e industriales y hubo mejor control administrativo, pues a partir de 1965 se crearon la dirección y administración general, la administración y control de impuestos indirectos; administración y almacenamiento de especies fiscales y el departamento de inspección.

Por su lado, en el tercer quinquenio, el promedio de la carga tributaria fue del 10.8% lo que significa un crecimiento del 0.04% respecto al quinquenio anterior, aunque al examinar lo que sucedió a través de los cinco años, se puede observar que en los primeros tres años se mantuvo sin crecer en términos relativos y no fue sino hasta los años 4 y 5 de dicho quinquenio, que la carga tributaria creció con relación a la media del quinquenio anterior en 0.09% y 0.02% - respectivamente. Si se parte del hecho que desde agosto de 1970 la tasa del impuesto de timbres fiscales pasó del 1% al 1%; esto explica tal crecimiento .

En el cuarto quinquenio (1975-79) la carga tributaria creció en forma acelerada durante los primeros 3 años para luego comenzar a descender. El promedio en ese quinquenio fue del 13.4% habiéndose incrementado la carga en 2.72 puntos - respecto al promedio del quinquenio anterior. Este quinque

no se caracterizó porque los precios del café en el mercado internacional fueron extraordinarios principalmente en 1976 y 1977, reflejando este fenómeno el crecimiento de la carga tributaria de este período.

En el período siguiente que abarca solo 4 años (1980-83), la carga tributaria observa una baja sensible respecto del quinquenio anterior, con un promedio de 11.3% a pesar de que la tasa del impuesto de timbres fiscales se elevó en 1980 del 1 al 2% y a mediados de 1983 se elevó al 4% y 5% ya que estos cambios cuantitativos van a permitir al Estado participar más dentro del PTB, al recaudar más ingresos fiscales.

1.3. Comportamiento de la Carga Tributaria del Impuesto de Timbres Fiscales 1960-83 12/.

La carga tributaria del impuesto de Timbres Fiscales no es significativa en el período de 1960 a 1969 puesto que la tasa del impuesto era del uno por millar. A partir de 1970 en que la tasa del impuesto pasó al 1%, la carga tributaria por este impuesto comenzó a hacerse sentir para el consumidor. En efecto, dicha carga representó el 4.7% del total de la carga tributaria correspondiente a los impuestos indirectos recaudados, los que -

12/ En el anexo N° 7 se actualizan los datos a 1984, por disponer de la información a la fecha de presentación de este trabajo.

frente al PTB representaron el 3.6% y el 6.8% del total de impuestos recaudados respectivamente, y para este año significó el 10.3% frente al PTB, (anexo N° 7).

A partir de ese mismo año, la carga tributaria del Timbre Fiscal fue comportándose de manera creciente, evidenciando este fenómeno, su buen rendimiento y su aceptable elasticidad-ingreso fiscal. No obstante lo anterior; puede apreciarse en que medida el consumidor mayoritario soporta una mayor presión tributaria por concepto del impuesto del timbre a partir de 1974 a 1979 la presión tributaria se comportó de manera constante, incluso para 1980, año en que de nuevo la tasa del impuesto se elevó del 1% al 2%, siendo un cambio muy significativo, volviendo a acusar crecimiento del 70% en 1981 y 1982 respecto al año de 1980 deteriorando aún más los precios y por ende contrayéndose la demanda global, lo cual se refleja en el comportamiento del PTB observando lo recaudado en los dos últimos años. En junio de 1983 la tasa del impuesto experimentó dos reformas más pasando al 4 y 5%, lo que significó un monto recaudado de 251 millones de colones que representó una carga tributaria del 2.6% (anexo N°8) 13/; frente al PTB que ese año ascendió a la suma de

12/ En el anexo N°7, se actualizan los datos a 1984, por disponer de la información a la fecha de presentación de este trabajo.

13/ En el anexo N°8, se actualizan las cifras a 1984, por disponer de la información a la fecha de presentación de este trabajo.

frente al PTB representaron el 3.6% y el 6.8% del total de impuestos recaudados respectivamente, y para este año significó el 10.3% frente al PTB, (anexo N° 7).

A partir de ese mismo año, la carga tributaria del Timbre Fiscal fue comportándose de manera creciente, evidenciando este fenómeno, su buen rendimiento y su aceptable elasticidad-ingreso fiscal. No obstante lo anterior; puede apreciarse en que medida el consumidor mayoritario soporta una mayor presión tributaria por concepto del impuesto del timbre a partir de 1974 a 1979 la presión tributaria se comportó de manera constante, incluso para 1980, año en que de nuevo la tasa del impuesto se elevó del 1% al 2%, siendo un cambio muy significativo, volviendo a acusar crecimiento del 70% en 1981 y 1982 respecto al año de 1980 deteriorando aún más los precios y por ende contrayéndose la demanda global, lo cual se refleja en el comportamiento del PTB observando lo recaudado en los dos últimos años. En junio de 1983 la tasa del impuesto experimentó dos reformas más pasando al 4 y 5%, lo que significó un monto recaudado de 251 millones de colones que representó una carga tributaria del 2.6% (anexo N°8) 13/, frente al PTB que ese año ascendió a la suma de

12/ En el anexo N°7, se actualizan los datos a 1984, por disponer de la información a la fecha de presentación de este trabajo.

13/ En el anexo N°8, se actualizan las cifras a 1984, por disponer de la información a la fecha de presentación de este trabajo.

9.754.1 millones de colones. Puede observarse que en este año lo recaudado por el Impuesto de Timbres Fiscales representó el 32.5% del total de impuestos indirectos y el 23.3% del total de los ingresos tributarios totales, lo que revela la magnitud de la carga tributaria soportada por la población consumidora.

1.4. Rendimiento, Equidad e Incentivos.

Todo sistema tributario, debe de ser concebido de manera que en la práctica cada uno de los tributos que le integran, conjugue tres aspectos fundamentales a saber: suficiencia de rendimiento fiscal; equidad y con una buena capacidad de incentivos.

Fundamentalmente y de manera especial tratándose de países subdesarrollados, todo impuesto para su creación, debe cumplir como requisito primordial, el ser capaz de proveer al Estado ingresos con los cuales pueda financiar el gasto público. El rendimiento que cada tipo de impuesto pueda proporcionar depende - en primer lugar de su naturaleza, del concepto que grave, de la base que abarque, y de la tasa del impuesto, así como de la administración en general. Puede decirse que todos los impuestos al llevarse a la práctica, se espera de acuerdo a lo dicho anteriormente, que proporcionen un aceptable rendimiento fiscal. En los países subdesarrollados, es norma generalizada, y en razón de que sus estructuras económicas no permiten acusar un buen rendimiento fiscal a base del sistema de impuestos directos, - que se hace uso del sistema de imposición indirecta para que el

Estado perciba importantes sumas de ingresos, necesarios para complementar sus presupuestos. Muchos países recurren al empleo de los impuestos sobre el volumen de ventas las cuales debido al efecto piramidal en los precios relativos de los bienes y servicios, proporcionan un volumen mayor en el rendimiento fiscal, con una administración de apariencia fácil, pero cuya flexibilidad de acuerdo con las estrategias de desarrollo que desean adoptarse, no se adecúa y cabe decir que este tipo de impuestos adolece de rigidez en sus características principales.

En El Salvador, es costumbre como en la generalidad de países subdesarrollados aplicar impuestos sobre las ventas de bienes y servicios con fines recaudatorios que financien los gastos públicos. Por lo que vale la pena apreciar la evolución del comportamiento del timbre sobre las transacciones a la luz de los tres aspectos mencionados como deseables.

1.4.1. Rendimiento: el rendimiento financiero del impuesto del timbre observado desde 1960 a 1969 puede considerarse como aceptable aún y cuando la tasa de impuesto era del uno por millar. Ahora bien, con las reformas aplicadas a la tasa del impuesto a partir de 1970 hasta 1983 se observa el buen rendimiento del citado gravamen.

1.4.2. Equidad: en cuanto a equidad se refiere, de acuerdo con los principios de justicia tributaria, puede decirse que con el Impuesto de Timbres, dicho principio se pierde

siendo de nula equidad dada la regresividad de dicho impuesto por cuanto la mayoría de la población de ingresos bajos proporcionalmente es más castigada y se ve su desventaja frente a los estratos con altos ingresos. En algunos países los alimentos en estado natural, libros, revistas y papel periódico están exentos así como los medicamentos para atenuar la regresividad del impuesto en los niveles de población con ingresos bajos.

- 1.4.3. Incentivos: debido a los efectos negativos que causa en la economía se dice que dicho impuesto, decididamente no presenta incentivos positivos de ninguna clase, tanto al inversor como al consumidor, aunque si a la economía en su conjunto al regular el nivel y la estructura del consumo.

2. Beneficio - Costo

Al analizar el comportamiento de los ingresos obtenidos por el fisco durante el período 1960 - 1963, así como el costo en que ha incurrido en la administración, recaudación y control en lo que se refiere al impuesto de timbres fiscales sobre las ventas, se hace difícil establecer dicha relación por cuanto no se cuenta con los datos precisos para tal fin. Para el caso se ha tomado la relación que refleja el cuadro subsiguiente, en donde aparecen los ingresos en concepto de timbres fiscales de manera global, así como los costos incurridos en

en administración, recaudación y control de todos los impuestos, con el objeto de que el lector se forme una idea aproximada de los ingresos que el Estado ha obtenido en impuestos por timbres fiscales en facturas que amparen ventas de bienes y servicios.

CUADRO Nº 1

INGRESOS POR CONCEPTO DE TIMBRES FISCALES Y COSTOS EN LA ADMINISTRACION,
RECAUDACION Y CONTROL DE DICHO IMPUESTO

	INGRESOS (Colones)	COSTO (Colones)	DIFERENCIA (Colones)	COSTO %	DIFERENCIA %
60-69	43,035,307	10,143,880	32,891,427	24	76
70-79	463,809,511	23,357,590	440,451,921	5	95
80-82	372,371,175	9,731,062	362,640,113	3	97
1983	251,367,996	6,935,149	244,432,847	3	97
1984	370,188,600	4,108,808	366.079,792	1	99 <u>14/</u>

FUENTE: Ministerio de Hacienda, Informes complementarios Constitucionales de los períodos mencionados.

En el cuadro precedente puede apreciarse y hacer comparaciones como a través de cada período, los ingresos del fisco se han ido incrementando de acuerdo a las reformas que se han dado, así como los costos en que ha incurrido el gobierno para la administración en general de este tipo de impuesto.

14/ Cifras actualizadas a 1984, por disponer de la información a la fecha de presentación de este trabajo.

Si se comparan los ingresos obtenidos durante la década 1970-79 con los ingresos del período 1960-69 podrá observarse un incremento en las recaudaciones del 97%, hecho que se explica con la reforma habida en el año de 1970 sobre la tasa del impuesto, que pasó del uno por millar al uno por ciento. Observando los incrementos tanto en lo recaudado como en el incremento de la tasa del impuesto, se puede ver que la actividad económica no sufrió cambio significativo, pero sí puede confirmarse la potencialidad que el impuesto del timbre tiene.

El período 1980-82 muestra un incremento respecto al anterior del 168% considerando el promedio anual en solo tres años, hecho que demuestra que la relación entre lo recaudado y el incremento en la tasa del impuesto prácticamente se mantiene. En este periodo la tasa del impuesto se reformó en el año de 1980 pasando del 1% al 2%, o sea que sufrió un incremento del 100%. En 1983 se reformó nuevamente la tasa del impuesto, pasando del 2%, al 4% y 5%, incrementándose la tasa en 200% y 300% respectivamente, explicando el incremento en lo recaudado sólo en ocho meses de vigencia. En términos relativos, los costos de administración en general de dicho impuesto son bajos, aunque en términos absolutos puede observarse que el costo por período se incrementó a todo lo largo de los mismos; los costos no tienen paragón con los montos recaudados, y al decir lo anterior cabe aclarar que los ingresos fiscales no dependen de los costos como pudiera interpretarse, sino de la tasa del impuesto y de la base de imponible comprendida.

3. Administración y Auditoría Fiscales

3.1. Administración.

La Dirección General de Contribuciones Indirectas es la dependencia del Ramo de Hacienda a la que corresponde dirigir y coordinar las actividades Administrativo-Fiscales de los impuestos indirectos, determinando las políticas y el seguimiento de estrategias apropiadas principalmente en el área de fiscalización, control de contribuyentes y comercialización de especies fiscales; y en general atender todos los aspectos que de acuerdo a la Ley le son conferidos.

La estructura básica con la que esta Dependencia operaba hasta el año 1965, a nivel presupuestario y funcional, consistía en tres departamentos: Dirección y Administración General; Administración y Control de Impuestos Indirectos; y Administración y Almacenamiento de Especies Fiscales. En 1966 se agregó el Departamento de Inspección, que se modifica a Departamento de Auditoría Fiscal en 1972, por su parte, durante 1976 la estructura operativa mejora con el nuevo departamento Técnico Jurídico a cuyo cargo queda el aspecto legal. A finales del año 1979, después de un análisis funcional se opera una modificación a efecto de establecer una nueva estructura administrativa de mejor balance operativo para la dependencia, que permitiera el mejor aprovechamiento de los recursos que le asignan. En 1981 se operó a nivel presupuestario y funcional con los nuevos departamentos de Con-

trol de Especies Fiscales; Control de Contribuyentes; Servicios Administrativos; y Control de Impuestos de Tránsito (que anteriormente funcionaba adscrito a la Secretaría de Estado). Se centralizó en el Departamento de Auditoría Fiscal, la labor de fiscalización de contribuyentes, que estaba asignada a dos departamentos; también se centralizó la elaboración de todo tipo de resoluciones en el Departamento Técnico Jurídico. Finalmente la estructura actual se puede resumir que opera así: Tribunal Administrativo; Departamento de Servicios Administrativos; Departamento de Auditoría Fiscal; Departamento de Control de Contribuyentes; Departamento Jurídico; Departamento de Especies Fiscales; y Departamento de Control de Impuestos de Tránsito.

Los impuestos que son administrados por la Dirección General de Contribuciones Indirectas están comprendidos por disposiciones legales bajo su jurisdicción (Anexo N° 9); y son los siguientes:
Impuestos sobre el Comercio Exterior.

- 1) Impuestos sobre la Importación
 - a) Impuesto sobre Productos Alimenticios
 - b) Impuesto sobre Bebidas y Tabacos
 - c) Impuesto sobre Materiales Crudos no Comestibles excepto Comestibles.
 - d) Impuesto sobre Combustibles y Lubricantes, Minerales y Productos Conexos.
 - e) Impuesto sobre Aceites y Mantecas de origen animal y vegetal.

- f) Impuesto sobre Productos Químicos
 - g) Impuesto sobre Productos Manufacturados, Clasificados principalmente según el Material.
 - h) Impuesto sobre Maquinaria y Material de Transporte.
 - i) Impuesto sobre Artículos Manufacturados Diversos.
 - j) Impuesto sobre Animales Vivos N.E.P. Transacciones Especiales, Oro y otros Valores.
- 2) Impuesto sobre La Exportación
- a) Impuesto sobre el Café
 - b) Impuesto sobre el Camarón
 - c) Impuesto sobre el Azúcar
 - d) Impuesto sobre Mercadería N.C.

Impuesto sobre el Consumo de Productos y Servicios

- 3) Impuesto sobre el Consumo de Productos
- a) Impuesto sobre Productos Alcohólicos
 - b) Impuesto sobre Cigarrillos
 - c) Impuesto sobre Azúcar
 - d) Impuesto sobre Bebidas Gaseosas
 - e) Impuesto sobre Harina
 - f) Impuesto sobre Productos Derivados del Petróleo
 - g) Impuesto sobre Fósforos
 - h) Impuesto sobre Productos N.C.
 - i) Impuesto Selectivo al Consumo
- 4) Impuesto sobre el Uso de Servicios

- a) Impuesto sobre Pasajes Marítimos y Aéreos
- b) Impuesto sobre Primas de Seguros
- c) Impuesto sobre Espectáculos Públicos
- d) Impuesto sobre Matrículas de Vehículos

Impuesto y Gravámenes sobre Actividades Productivas y Comerciales, Actos Jurídicos y Transacciones.

- 5) Gravámenes sobre Actividades Productivas y Comerciales
 - a) Patentes para Expende Aguardiente, Alcohol y Licores Extranjeros.
 - b) Matrícula de Comercio sobre Establecimientos Comerciales e Industriales.
 - c) Impuesto sobre Ingresos por Exhibición de Películas
 - d) Licencias de Droguerías, Laboratorios y Farmacias
 - e) Matrícula de Compañías y Agencias de Seguros
 - f) Otros gravámenes sobre Actividades Productivas y Comerciales N.C.
- 6) Impuestos y Gravámenes sobre Actos Jurídicos y Transacciones.
 - a) Impuesto de Timbres
 - b) Impuesto de Papel Sellado
 - c) Impuestos recaudados con otras Especies Fiscales
 - d) Impuesto sobre "Visto Bueno" en Ventas de Ganado

Otros Impuestos y Gravámenes Diversos

- 7) Otros Impuestos
 - a) Impuestos de Migración
 - b) Otros Impuestos N.C.

Como podrá advertirse, los impuestos indirectos gravitan sobre las actividades de comercio exterior; consumo de productos y uso de servicios; gravámenes sobre actividades productivas y comercial jurídicas, principalmente.

En la estructura de los impuestos indirectos, en orden de importancia a los montos de recaudación presente, están los impuestos sobre transacciones de comercio exterior; sobre el consumo de productos y servicios, y gravámenes sobre actividades y comercial jurídicas. En este último renglón se encuentra el impuesto de timbres (Art.13, numeral 32 de la Ley de Papel Sellado y Timbres) que grava las ventas.

En el año de 1960 la tasa de timbres fiscales y de papel sellado eran del uno por millar que estuvo vigente hasta agosto de 1970. En el mes de agosto del año 1970 el Gobierno introdujo una reforma significativa al impuesto de timbres incrementando la tasa al 1%. La Dirección General de Contribuciones Indirectas, a cuyo cuidado está la administración de este impuesto, se vió precisada a la readecuación de un proceso sistemático de mejoras en la administración contributiva. Esta modificación en la tasa de timbre, requería mecanismos más ágiles que los tradicionales, a efecto de evitar a los sujetos del impuesto efectividad a sus deseos de evasión y posibilidades de lograrlo sin nuevos medios de control, por otra parte a esa Dependencia corresponde afrontar el reto de ser la garante del fisco en el

sentido que deben cumplirse los propósitos de tal modificación para el Estado que permita al Gobierno márgenes más amplios de acción a través de la política económica y fiscal, y una estimable modernización de la administración en general para mejorar las posibilidades de una satisfacción mayor a las necesidades públicas.

Los principales Departamentos de esta dependencia involucrados en la administración de este impuesto son: el de Auditoría Fiscal; Control de Contribuyentes; y Jurídico, que operan sus funciones inherentes en forma horizontal: ejecución de la Auditoría Fiscal; registrar, identificar y controlar al contribuyente; sancionar, aprobar o desaprobar los procesos de la Auditoría Fiscal y además aspectos legales relacionados, respectivamente. La depuración y conocimiento de estos dictámenes se da en la instancia del Tribunal Administrativo formado por el Director, Subdirector y Secretario General.

3.2. Auditoría Fiscal.

El Departamento de Auditoría Fiscal forma parte de la estructura administrativa con jurisdicción precisa en el impuesto de timbres, la que es compartida con los Departamentos, Control de Contribuyentes y Jurídico, en armonía al artículo cincuenta y dos del Reglamento de la Ley de Papel Sellado y Timbres en lo relativo a la inspección. Este Departamento de Auditoría -

Fiscal toma forma a finales del año 1970, en que se modifica la tasa del impuesto de timbres, y se consolida operativamente en el año de 1972.

En sus inicios la forma del desarrollo de trabajo de auditoría fue de ejecución integral a las empresas fiscalizadas; pero esta forma de trabajo resultó ser poco práctica para el cometido de atender la mayor cantidad de contribuyentes posibles, además de costoso por el fondo técnico que implica y por el tiempo y recurso humano especializado requerido. A partir de 1980 el departamento implantó una metodología más ágil y eficiente conocida como "seguimiento" que se resume en la labor de registrar e identificar al contribuyente y luego practicarle auditoría de tipo parcial y orientadora en forma periódica y discrecional, quedando como una excepción la auditoría integral. Esta forma es más apropiada y corresponde con la dinámica económica actual.

Este Departamento de Auditoría está organizado con una Jefatura y quince equipos de trabajo de campo, y cada equipo está integrado por un supervisor responsable del equipo y de cinco auditores. La operación es desarrollada a nivel nacional con oficinas únicamente en San Salvador supliendo en el interior del país a través de la Administración de Rentas. Los esfuerzos están afinados principalmente en el área de San Salvador, en donde está concentrada la mayor parte de empresas controladas. La Jefatura mantiene información del desarrollo de los programas de

trabajo y sostiene con sus colaboradores reuniones de trabajo según sea necesario para recibir, interpretar y transmitir información suficiente que permita unificar los criterios de trabajo y acrecentar el acervo de experiencias que mejoren los objetivos propuestos por el Departamento. En la parte técnica se da adiestramiento a los auditores para la preparación de papeles de trabajo, base para respaldar una auditoría tributaria y al mismo tiempo se capacita a los mismos para cubrir las principales etapas del proceso de una auditoría fiscal que son, programación; apertura; planeación; ejecución y cierre de la auditoría.

En el Departamento se procesa la selección, calendarización y coordinación de los trabajos a realizar y de los contribuyentes a fiscalizar, según se trate de primera visita o de contribuyentes ya registrados. En casos de contribuyentes ya registrados la fiscalización se programa de acuerdo al tiempo que separa la anterior visita o de acuerdo a la magnitud de la empresa que para tal efecto se clasifican en pequeñas, medianas y grandes empresas y según el caso así es como se destaca el personal fiscalizador. La clasificación consiste en tipificar al contribuyente según estos grupos: empresas sin deficiencias, empresas con deficiencias y empresas con deficiencias reincidentes.

Por lo que atañe a las técnicas regulares que se emplean, son seleccionadas aquellas que son correspondientes al caso, que

permiten las circunstancias y que demandan las necesidades de trabajo, así:

a) Observación:

es el conocimiento crítico de los aspectos de la empresa - auditada.

b) Análisis:

es la descomposición de una cifra en sus partes, para conocerlas y estudiarlas.

c) Inspección o Examen Físico:

es la revisión de cualquier clase de documento o de un bien material que ampare la actividad de la empresa auditada.

d) Confirmación o Compulsa:

consiste en solicitar información por escrito a personas na turales o jurídicas en relación con la empresa auditada, de cuyo vínculo trate la operación investigada. El propósito - es constatar la existencia de un bien material o documento de cualquier clase, que ampare la actividad de la empresa.

e) Investigación:

este recurso técnico es de mucho empleo y consiste en indagar circunstancias reales correspondientes a una operación, cifra o documento que haya causado sospecha o duda en el - examen. Esta es una información obtenida directamente en -

la otra parte que concurrió en la operación que particularmente se investiga en relación con la empresa auditada.

f) Cálculo

son las operaciones aritméticas efectuadas para verificar las cifras declaradas y reflejadas en los controles de la empresa fiscalizada.

4. Registro de Contribuyentes

El registro de contribuyentes es operado por el Departamento de Control de Contribuyentes, Departamento que es relativamente nuevo por haberse creado a fines del año de 1979. Sus operaciones las inició con tareas de depuración y reorganización del archivo de expedientes de contribuyentes a efecto de unificar los expedientes que anteriormente eran dominio de otras secciones y evitar la dualidad de controles. Pronto se comenzaron a ver los resultados favorables de ese control, como la recuperación de cuentas morosas, en atención a ser estas oficinas en donde se tramitan las solvencias de impuestos indirectos exigidas a las personas naturales y jurídicas para la realización de actos legales y de comercio. Se han establecido además, registros para el seguimiento de la conducta tributaria del contribuyente, para identificar y controlar nuevos contribuyentes.

A esta unidad corresponde el control del uso del sistema de pago de impuesto por acumulación mensual, lo que permite determinar los contribuyentes que no han presentado oportunamente sus declaraciones y

efectuado el pago correspondiente. Igualmente es su responsabilidad el control de patentados para la venta de papel sellado y timbres, para quienes se han elaborado los instructivos pertinentes y además elabora los controles de las cuentas corrientes de los contribuyentes. El proceso del control del contribuyente debe cubrir la actualización en dos etapas: registro del contribuyente y eliminación o cierre del expediente.

El registro consiste en la apertura del expediente del contribuyente consignando todos los elementos de identificación y de localización suficientes según sea la persona natural o jurídica. A partir de su apertura se continuarán asentado todos los movimientos que en lo relacionado a su calidad contributiva sucedan.

La etapa de eliminación o cierre del expediente del contribuyente consiste en sacar de inventario la cuenta, ante la constatación del término de giro del negocio, fusión del negocio, fecha de fallecimiento de la persona natural o disolución en el caso de una persona jurídica, trámite para el que es suficiente la partida de defunción en caso de personas naturales o escritura de disolución según la persona de que se trate, y levantamiento de las demás circunstancias señaladas, según el caso. Actualmente se mueven aproximadamente 9,000 expedientes de contribuyentes en este Departamento.

La incorporación de nuevos contribuyentes al control se logra regularmente después de su localización, que se obtiene a través del trabajo de campo, cabe señalar que dicha labor es realizada como colaboración

por el Departamento de Auditoría Fiscal quién traslada la información básica obtenida ya sea de contacto, en labor de campo o por referencia. Por referencia se entiende que son los indicios obtenidos a través de periódicos, por lista de Asociaciones de Profesionales, denuncias de los agentes de retención, comerciantes o industriales; por listados que a esta dependencia hacen llegar las oficinas públicas que contactan con este tipo de información; también hay registro voluntario del contribuyente como es el caso expreso de la persona que directamente ha sido inducida por la necesidad de obtener solvencia de impuestos indirectos.

Operativamente y sin considerar su correcta ubicación o no en este Departamento, cabe indicar al método de pago por acumulación como una herramienta de gran utilidad para la administración del impuesto del timbre. Hasta el año 1969 del período observado, la prescripción legal estableció como obligación, que el timbre fiscal se adhiriera a toda factura por la venta de mercancías o prestación de servicios. En agosto de 1970, al mismo tiempo que se introdujo la reforma del porcentaje de la tasa del impuesto del timbre al 1%, se introdujo una nueva forma de captar su recaudación; la nueva modalidad recaudativa consiste en que el impuesto del timbre se acumula y paga por períodos. A este método pueden acogerse los contribuyentes comprendidos por la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales en el artículo 13, numerales 32, 55 y 60 bis, o sea la facturación o emisión de cualquier otro documento por venta de mercadería y prestación de servicios; la venta

y prestación de servicios cuyo precio esté regulado por el gobierno, y la venta de medicinas, medicamentos o especialidades farmacéuticas y productos oficinales regidos por la ley reguladora del comercio de medicamentos vendidos y distribuidos por droguerías. Quienes deseen valerse de este método deben solicitarlo por escrito a la Dirección General de Contribuciones Indirectas. La ventaja del sistema de acumulación se eleva para quienes tienen ventas anuales mayores de cincuenta mil colones, a condición de que lleven contabilidad formal como requisito garante para los efectos fiscales. Técnicamente este procedimiento ha superado la forma anterior, según la cual el timbre debía adherirse en cada factura por la venta o prestación de servicios.

De su aplicación se deducen ventajas tanto para el contribuyente como para la institución que lo administra. Los efectos favorables más importantes para el contribuyente por medio de la forma de pago por acumulación, son la agilización de las múltiples operaciones mercantiles, industriales y de servicios que a diario suceden; la minimización de riesgo en la compra de timbres falsificados, reducción de costos por el ahorro de tiempo en la compra y adhesión del timbre a cada factura, a la cual por este medio solo se le imprime o estampa el sello de autorización particular. Para el usuario tanto el riesgo de robo de las especies fiscales, como la destrucción de los archivos timbrados a causa de la separación del timbre adherido, con los mismos propósitos de robo disminuye. Las ventajas principales proveídas por esta mecánica recaudativa para las oficinas encargadas de su administración,

son la reducción en los costos de emisión, manejo, resguardo y distribución de la especie fiscal; desestimula la falsificación y empleo de timbres adulterados; permite mejor control de contribuyentes; facilita la auditoría fiscal, y el flujo disponible provee más eficiencia en la asignación de fondos.

No obstante las ventajas derivadas del método de pago por acumulación, sigue al descubierto el vacío propicio para la evasión, que acusa el actual sistema recaudatorio del timbre por la carencia de estímulo para el comprador, sobre todo el que no tiene controles legalizados, para exigir al vendedor la factura de la compra adecuadamente emitida; conducta que indica la falta de reciprocidad de deberes e intereses entre compradores y vendedores, esto es que al deber y necesidad del vendedor para facturar la venta de mercaderías o prestación de servicios, no corresponde similar deber y necesidad para el comprador y por lo tanto no se establece la capacidad para exigirla. La conciencia tributaria no es habitual en los actos tributarios del contribuyente, porque no se coliga a la coerción legal en esta materia, la funcionalidad del sistema fiscal en el área del timbre.

Hasta la fecha el método de pago del impuesto de timbres mediante la forma acumulada sigue siendo opcional, o sea que su cobertura tiene limitaciones por condición implícita y por no adecuarse su uso a todos los casos; reflexivamente su implementación corresponde a un ensayo que al año de 1983 cuenta con 13 años de vigencia, sin que su flexibilidad permita la incorporación de otros niveles operacionales

sujetos al pago del impuesto de timbres, constituyéndose en un método selectivo de recaudación.

5. Impacto en los Precios

El impuesto de timbres fiscales, por ser y estar catalogado como un impuesto a las ventas plurifásico, acumulativo o de cascada, por el hecho de implicar una superposición del impuesto sobre impuesto y causar así un efecto piramidal en los precios de los bienes y servicios sobre los que recae, impacta en los precios relativos de los bienes y servicios y desalienta a inversores y consumidores a quienes estimula para la evasión de tal impuesto.

Durante la década de los años 60, los efectos dañinos a la economía y el impacto en los precios pasó desapercibido por ser su tasa baja, con un porcentaje del 1% (uno por millar). Fue a partir de 1970, año en que la tasa del impuesto sufrió un incremento del 999% al pasar del uno por millar al uno por ciento, reforma que tuvo concreción en el numeral 32 del artículo 13 de la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales, en que los precios de los bienes y servicios sufrieron un alza importante, rompiéndose sus estructuras y elevándose sus niveles. Como contrapeso a esta alza en los precios, sucedieron incrementos salariales, además en esta década la industria extranjera tomó auge en el país, y como resultado muchas familias obtuvieron mayores ingresos, permitiendo que el alza en los precios se viera atenuada.

Estas razones no desvirtúan los efectos nocivos de este impuesto, si no más bien lo confirman. A partir del año de 1980 la tasa del impuesto se reformó, incrementándose en un 100% su tasa porcentual lo que provocó una alza significativa de los precios tomando en cuenta que el índice de precios al consumidor en 1979 fue del 14.7%, habiéndose incrementado en un 17% en 1980 cuya tasa alcanzó el 31.7%; el rubro alimentos que forman parte de la canasta de bienes que en total se incrementó en 19.7%.

La tasa del impuesto sufrió una reforma más para 1983, pasando del dos por ciento al 4% y 5%, para bienes intermedios y bienes terminados respectivamente, haciendo que el índice general de precios se elevara al 13.3% respecto al índice de 1982 que fue del 11.7% como consecuencia del alza en los precios de los alimentos y la vivienda que crecieron en un 13.4% y 15%, respectivamente 15/. El impacto en los precios a causas del Impuesto de Timbres Fiscales es muy significativo por cuanto permite observar de que manera contribuye al deterioro del ingreso real de la población, causando contracción en la demanda global, creando efectos indeseables en el proceso de producción, comercialización, etc.

6. Impacto sobre la Asignación de Recursos

El enfoque del impacto que causa el impuesto de timbres fiscales sobre la asignación de recursos, se contempla desde dos importantes ángulos: a la luz del inversionista y a la luz del consumidor.

15/ FUENTE: Memoria del BCR de El Salvador, año 1982.

Por su misma naturaleza, el impuesto de timbres fiscales crea en el proceso de producción y comercialización de los bienes y servicios afectados, una serie de inconvenientes que repercuten en la economía de manera general, responsables de que los recursos no se canalicen muchas veces de la manera más adecuada en las áreas necesarias de la economía. Ocurre muchas veces que el inversionista ya sea que desee dedicarse a la industria o al comercio, se siente desestimulado y con pocos incentivos para dedicarse a la actividad que más desearía, por causa del impuesto de timbres fiscales. Se tiene por ejemplo el caso de una persona que desee dedicarse a la producción de un producto "X". En efecto, al llevar a estudio dicho proyecto incluye el estudio de mercado, investigando la demanda de dicho producto, a sus competidores, la demanda potencial de dicho producto, sustitutos si los hubiere, costos probables, calidad que tendría el producto, la que tienen sus competidores, existencia de insumos, etc.; como es lógico, en dicho estudio se relacionan las incidencias de los costos del impuesto de timbres, puesto que al final el producto llevará un precio establecido que tendrá que competir en el mercado. El inversionista a través de los estudios señalados, dependiendo de los costos en que incurra y de los precios de venta a que arribe, habiendo hecho comparaciones con la competencia en cuanto a precios y calidades, pudiera ser que se vea incentivado o no si su producto presenta ventajas o desventajas.

Consecuente con lo anterior, al gravar determinados insumos, en especial bienes de inversión, impide al logro de incentivos para el inver

sor pues su producto final se ve elevado en su costo. El hecho de que los bienes intermedios que sirven de insumos a las empresas estén gravados con el impuesto del timbre, hace que los inversores se orienten a la utilización de mano de obra adicional para hacer mejor uso de las materias primas, en lugar de hacer uso de tecnologías de avanzada pues los gravámenes los desincentivan para su mayor empleo.

Al gravar las compras de equipo, esto tiene dos efectos especialmente importantes: se hacen más costosos los bienes de capital, y así son mayores tanto su depreciación que se incorporaría al valor de la producción durante la vida útil del equipo, como los costos por intereses en razón del mayor capital necesario que debe invertirse. Incluso al gravar las materias primas y otros insumos corrientes, se produce cierto efecto sobre las necesidades de disponibilidad de dinero diario puesto que se hacen mayores las requisiciones del fondo circulante, pero es mucho mayor el efecto al gravar el equipo de capital real que se puede adquirir con una cantidad dada de capital dinerario, con el consiguiente menor nivel de la inversión real, en detrimento del desarrollo económico.

El impuesto de timbres fiscales pese a su rendimiento apreciable al gravar las materias primas y otros insumos, así como repuestos empleados en la reparación de maquinaria en la industria, altera los costos de producción. El impuesto de timbres afecta las materias primas incrementando su costo, este costo es incorporado a los productos finales y en consecuencia su precio de venta se eleva al pasar del produc

tor al mayorista, y como al integrarse al proceso de comercialización dichos productos finales, van sufriendo la incorporación del impuesto como un costo más, el precio final de los productos al llegar al consumidor final es elevado, afectando el ingreso de las personas, la propensión marginal al ahorro se ve reducida, sucediendo que la demanda global se contrae, trayendo como consecuencia el que se capten menos recursos para la inversión en la medida deseable causando efectos negativos para la reasignación de recursos de manera óptima.

Un impuesto plurifásico-acumulativo cuyos efectos trae como consecuencia la elevación de los precios relativos de los bienes y servicios, contrae la demanda global, desalienta la inversión y por ende afecta negativamente la asignación de los recursos, haciendo que no se canalicen adecuadamente tanto por parte del inversor como por el consumidor.

En términos generales, el problema de la asignación de recursos afecta a la industria, porque el impuesto del timbre grava los insumos empleados en la fabricación de bienes terminados, por lo que el industrial se ve con la disyuntiva de que factores productivos le conviene utilizar, pudiéndose dar el caso de que se decida a emplear más mano de obra en lugar de expandir sus instalaciones y adquirir más bienes de capital productivo. Puede también darse el caso de que se decida a convertirse mejor en comerciante mayorista y cerrar su fábrica o venderla por parecerle que es más rentable, aunque no es lo usual, pero en épocas de crisis económica aguda, las pequeñas industrias que

no cuentan con suficientes reservas de capital para resistirlas, se decidan por lo último. Siendo el factor trabajo (mano de obra) más barato, lo más seguro es que por ejemplo una empresa que solo tiene cierto número de personas trabajando en un turno, prefiera crear uno o dos turnos más en vez de expandir su capacidad instalada cuyos costos serían más elevados a causa de los gravámenes que pesan sobre bienes de capital.

Para el consumidor, que en la mayoría de los casos se encuentra supeditado a un nivel de ingreso dado, el problema de como distribuir sus recursos depende de factores tales como: Su nivel de ingresos, el estrato social a que pertenece, sus hábitos de consumo, su grupo familiar, la estructura y nivel de los precios relativos de los bienes. Como el impuesto de timbres fiscales grava las transacciones de bienes y servicios y el precio de los mismos se eleva de acuerdo al recorrido a que se vean sometidos en el proceso de producción y comercialización, el consumidor distribuye su ingreso adquiriendo los bienes que primariamente le son necesarios, orientando el resto de sus ingresos a la obtención de aquellos bienes y servicios que él estuviese en capacidad de adquirir y de los cuales de no ser así, pudiese en alguna medida prescindir.

El sistema de precios en el mercado determina de modo general hacia que áreas orienta la demanda del consumidor y en este sentido puede observarse, que el impuesto de timbres fiscales al incidir sobre los precios de los bienes y servicios, hace que el consumidor oriente su

su demanda a sectores donde el ingreso real disponible le de más poder adquisitivo de acuerdo a los precios prevalecientes en el mercado. Así entonces, de acuerdo con los gustos y preferencias del consumidor, este, después de haber suplido sus necesidades básicas de consumo, puede que se vea frustrado debido a que el nivel de los precios efectivos de los bienes que desearía adquirir se elevaron a causa de las incidencias del impuesto del timbre y no los pueda adquirir debido a que su capacidad adquisitiva se ve disminuida, y en esa medida orientará su consumo en busca del instituto más barato lo que redundará en detrimento de la economía pues se contrae la demanda global y la industria se desalienta y puede suceder que ciertas industrias se dediquen a producir a precios inferiores con los consiguientes efectos negativos en la economía nacional.

7. Vinculación con el Impuesto Selectivo y Específico al Consumo

La contribución de Timbres Fiscales sobre actos, contratos y documentos públicos, auténticos y privados tipificados en el artículo 13 de la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales, incluye en esta misma institución las tarifas de productos selectivos y específicos al consumo y también el impuesto de timbre sobre facturas o cualquier otro documento que ampara la venta de mercaderías, sobre el valor de la venta. Recibos por servicios prestados por establecimientos industriales, comerciales, agrícolas o de servicios en general, por el valor del servicio.

En su aplicación son complementarios en la gravación de la transmisión

del derecho de propiedad de bienes y servicios que se suceden entre personas, y además con su aplicación corresponden a una intención y propósito preciso de tipo económico-social y político-económico.

Previo al comentario sobre la vinculación del impuesto de timbres con los impuestos selectivo y específico al consumo, debe aclararse que el impuesto selectivo al consumo es conceptualmente taxativo en sus objetivos, por lo que procede hacer una relación separada del mismo: el 22 de agosto de 1974 se introdujo en forma temporal el impuesto selectivo al consumo interno de mercancías de carácter prescindible, o menos necesarias y que en su mayoría son consumidas por los estratos de elevados ingresos económicos, y en alguna medida por aquello de los efectos demostración, por un número reducido de los estratos de ingresos bajos. Este impuesto se introdujo con el propósito de reducir la demanda de tales bienes que en su mayor parte provienen del exterior; para sanear en lo posible la Balanza de Pagos del país y mejorar el aprovechamiento de recursos que el país obtiene por la venta de los productos nacionales en el exterior. Entre los bienes de consumo final que este impuesto grava, quedan excluidos la importación y la producción nacional de materias primas o bienes intermedios, además no incide sobre las exportaciones del país.

El impuesto selectivo al consumo se causa en el caso de venta, donación o cualquier otro acto traslativo de dominio de parte de los productores o importadores efectos y se paga una sola vez. Su liquidación tiene lugar en el momento en que el productor nacional pone a

disposición de otra persona o se reserva la mercadería objeto del impuesto; y el caso de las extranjeras, al liquidar la póliza o aceptar se el formulario aduanero. De esta manera es como queda establecida la base de este gravamen sobre los consumos calificados con criterio fiscal como consumos especiales o selectivos, formando un cuerpo impositivo independiente por sí solo, pero estableciéndose como un complemento del impuesto a las ventas. Vale aclarar que después de liquidado este impuesto, las subsiguientes transacciones que en el proceso de distribución suceden de estas mercaderías, quedan sujetas a las disposiciones de la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales de acuerdo al artículo y numeral respectivo.

El efecto correctivo hace sentido formal en la economía nacional y a pesar de que se introdujo a fines del mes de agosto de 1974, en sólo 4 meses prácticamente de ese año se recaudó la cantidad de $\text{Q}3,459.466.00$ y en 1975 los ingresos percibidos por este concepto ascendieron a la cantidad de $\text{Q}9,207.448.00$, notándose una indicativa reacción con la disminución del 11% en este tipo de bienes afectos en comparación a lo recaudado 4 meses antes y posteriores a la fecha de su introducción. En 1976 hubo un incremento de $\text{Q}4,453,296.00$. En el trienio 1977-79 los ingresos fueron de 22.7, 21.8 y 20.7 millones de colones respectivamente. Cabe señalar que en los años antes acotados, los precios del café fueron superiores a los precedentes, aduciéndose en parte las modificaciones en el consumo de estos bienes selectivos. A estas alturas el estado de cosas al interior del país degeneraba con la

acentuación de la crisis de tipo político, económico y social, y de consecuencias imprevisibles, por lo que parte de la población consumidora del tiempo de bienes gravados con el impuesto selectivo al consumo, tiene que emigrar y por otra parte, las autoridades monetarias tomaron medidas restrictivas que previeron la fuga de divisas en general. De 1980 a 1983 los respectivos ingresos fueron de 13.9, 13.04, 13.9 y 15.5 millones de colones, observándose un comportamiento similar con excepción de 1983 en que se incrementó en 1.8 millones, el promedio 16/. Estructuralmente estos impuestos están incorporados a los renglones de impuestos a los consumos de productos y servicios.

La vinculación del impuesto de Timbres sobre las ventas de mercancías y servicios con el impuesto selectivo y específico al consumo (Anexo N° 10) permite hacer un examen retrospectivo desde 1960 observando que en materia de recaudación presenta características notables. Para que se vea mejor el progreso en los incrementos de recaudación sirva de base lo percibido en el año 1960 en que se ingresó en concepto de impuesto de timbres fiscales sobre facturas o documentos que amparan la venta de mercaderías o prestación de servicios la cantidad de - ¢ 2,886,001,05 y en concepto de impuesto específico al consumo, la cantidad de: ¢ 29,749,013.00 lo que significa una diferencia del primero respecto al segundo tipo de impuestos de ¢ 26,863.011.80.

16/ En el Anexo N° 10 se actualizan los datos a 1984, por disponer de la información a la fecha de la presentación de este trabajo.

En agosto del año de 1970 el gobierno modifica la tasa de 1 por millar en que operaba el impuesto de timbres fiscales sobre facturas por ventas, al 1%. Esta nueva tasa permite superar lo recaudado en el año - 1969 que fue de ¢ 5,899,624.00 mientras que en el año de 1970 se obtuvo la cantidad de ¢ 9,584,678.00. En el período de los años 1960 a - 1969 aparte de la base de recaudación baja, los incrementos promedios anuales fueron de: ¢343,000.00, mientras que en el período 1970-79 - fueron de ¢8,194,170.00 por año respecto al anterior. En este período, este impuesto logró la relación del 42% respecto del monto de recaudación promedio del impuesto específico y selectivo del consumo.

En diciembre del año 1980 se introdujo una nueva reforma que sustituyó la tasa del 1% por la tasa del 2% y que operó hasta abril de 1983 registrando en ese mismo período una relación promedio del 65% respecto a lo obtenido por el impuesto específico y selectivo al consumo. - En mayo de 1983 se modifica la tasa al 4% para facturas por ventas de mercaderías clasificadas como materias primas y en 5% para facturas - por ventas de mercaderías de consumo final. Y a pesar de que tales - tasas fueron aplicadas durante 8 meses solamente, el monto obtenido - fue de ¢ 251,367,996.00 y del impuesto específico y selectivo al consumo de ¢ 205,401.036. Con lo que se evidencia que la relación se invierte al superar el impuesto de timbres sobre facturas por ventas de mercaderías y servicios a la cantidad obtenida por el impuesto específico y selectivo al consumo en ¢ 46,000,000.00.

8. Descripción de la Estructura Tributaria de El Salvador

La división clásica de las rentas públicas consiste en separar éstas en dos rubros principales: impuestos y tasas. Los primeros o sean los impuestos, tal como los define Egheberg, "Son prestaciones que hay por lo general en dinero al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestaciones especiales con el fin de satisfacer las necesidades colectivas. Las segundas o sean las tasas, son contribuciones al Estado, pero no son reclamadas obligatoriamente, sino a cambio de un servicio prestado por el mismo Estado. Por otra parte, las tasas por lo general no sirven para cubrir gastos que satisfacen necesidades colectivas o generales, más bien se utilizan para el financiamiento de los gastos relacionados con el funcionamiento de la actividad productora de servicios o bienes"17/.

En la definición de impuestos acotada, se encuentran tres elementos:

- a) Prestaciones en dinero reclamadas por el Estado en forma coactiva;
- b) Su cuantía y forma son determinadas unilateralmente y sin contraprestaciones inmediatas;
- c) Sirven para el financiamiento de servicios públicos que satisfacen necesidades generales o colectivas. Aunque las tasas son una especie de tributo, pero que solo es exigible mediante una contraprestación de un servicio por parte del Estado y además

17/ FUENTE: Citado por Baumol J. William - Chandler V. Lester "Políticas Monetarias y Fiscales", Ediciones Universidad Javeriana, Colombia, 1963.-

representa un porcentaje relativamente bajo, se referirá la descripción a la otra división de ingresos públicos que es muy aceptada de modo general: impuestos directos e impuestos indirectos.

8.1. Impuestos Directos.

Estos impuestos como lo indica su nombre, afectan directamente a la riqueza de las personas y por lo tanto, por lo menos en teoría, no pueden ser trasladados a terceros, o sea que su transferibilidad es remota, en El Salvador, el sistema tributario en lo que respecta a impuestos, éstos representan una parte muy importante de los ingresos del Estado, pero si los comparamos con los de otros países, y particularmente con los países desarrollados, éstos son relativamente bajos en cuanto a niveles y estructuras tributarias se refiere. Ahora bien, dentro de los impuestos directos que es donde comienza a estructurarse el sistema tributario salvadoreño, se localizan los "Impuestos sobre la Renta" en donde se encuentran comprendidos los impuestos a la Renta personal y tal como su nombre lo indica, afecta el ingreso de las personas de manera progresiva; también aquí están comprendidos los impuestos que gravitan sobre las rentas, es decir, impuestos que gravitan sobre otras rentas obtenidas y no comprendidas en los indicados anteriormente.

Le sigue en su orden, el otro apartado de "Impuestos sobre el patrimonio y propiedades" que abarca una serie de impuestos que afectan por un lado al patrimonio de las personas llamados im-

puestos de vialidad serie "A" o al capital que recae sobre la propiedad física, ya sean urbanos o rústicos, y por otro lado también están contenidos los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, es decir a la pavimentación e Impuesto Territorial - Agropecuario. Debajo de esta división se encuentran inmediatamente después los impuestos sobre la transferencia de propiedades en donde están comprendidos los impuestos de Alcabala, que son el pago que una persona hace al fisco de adquirir un bien raíz, siendo estos impuestos a título oneroso; se encuentran también incluidos los impuestos sobre donaciones, que son mayores que los anteriores, siendo objeto de este impuesto la masa de bienes muebles e inmuebles donados, y también los derechos reales constituídos sobre inmuebles; el hecho generador de tales impuestos es la transferencia de los bienes entre vivos y mediante la constitución de fideicomisos. Seguidamente se encuentran los impuestos a otros ingresos tributarios que son impuestos que gravitan sobre aquellos ingresos no especificados dentro de la presente estructura pero que por su naturaleza se gravan directamente.

8.2. Impuestos Indirectos.

El otro gran apartado está compuesto por los Impuestos Indirectos, que por su naturaleza son impuestos que en última instancia son trasladados a terceros. Así tenemos primeramente a los impuestos al comercio exterior que a su vez se dividen en impues-

tos a las importaciones e impuestos a las exportaciones. El gravamen de los impuestos específicos y selectivos, recae sobre diversos artículos y productos terminados y semiterminados, combustibles y lubricantes, bebidas, tabacos, productos químicos, etc., impuestos sobre maquinarias y material de transporte, artículos manufacturados diversos, animales vivos, etc. Le sigue en su orden el impuesto a las exportaciones que cubren el camarón, impuestos sobre mercaderías no clasificadas, el impuesto al café. También dentro de los impuestos indirectos encontramos a los impuestos sobre el consumo de productos y servicios que en total suman doce clases de impuestos específicos, quedando exceptuado el azúcar que desapareció al nacer INAZUCAR. Entre estos impuestos se encuentran los impuestos a las bebidas alcohólicas y cigarrillos, bebidas gaseosas, harinas, fósforos y otros. Entre los impuestos al uso o consumo de servicio están los pasajes aéreos y marítimos, primas de seguros, espectáculos públicos, matrícula de vehículos, etc.

Continúa la estructura tributaria con los Impuestos sobre actividades productivas y comerciales, rubro en donde se encuentran definidos los Impuestos de Timbres Fiscales y de Papel Sellado, motivo del presente trabajo. El impuesto de timbres como ya se ha descrito abarca una serie de actividades en donde algunas de ellas están gravadas con el impuesto de timbres y otras con el de papel sellado y otras veces, con ambos.

9. Compendio sobre el sistema actual de gravar las ventas en El Salvador

El desarrollo de este trabajo y sus planteamientos anteriores permiten los elementos para sustentar los juicios en cuestión al impuesto de timbres fiscales sobre las ventas en El Salvador referidos al período de 1960 a 1983. La inferencia establecida sobre el impuesto de timbres fiscales sobre las ventas referido a lo prescrito por la Ley de Papel Sellado y Timbres en el artículo 13, numeral 32, le alude como impuesto de etapas múltiples porque grava todas las transacciones que se registran en los procesos de producción y comercialización y es acumulativo o en cascada porque cada vez que se aplica toma como base no solo el valor correspondiente a la etapa de que se trate sino que también el impuesto previamente pagado; y al final del recorrido del producto en cuestión presenta una carga tributaria en una cuantía equivalente a la piramidación de las incidencias del gravámen a través de las transacciones realizadas; carga que vista desde su aspecto global en la economía del país representa un promedio del 9.5% de la carga tributaria total del gobierno central en el período observado. Tal efecto resulta en diferentes tasas efectivas del impuesto, distorsión que no permite conocer la magnitud de su impacto en los precios, lo que incide en la estructura organizativa de los negocios, cuyos propietarios en actitud defensiva para continuar operando dentro del mercado o para atenuar la presión que el fisco ejerce en su actividad económica, recurren a la maniobra sobre la asignación de los recursos, alteran el normal curso de los bienes y de esta manera vuelven costo

sos e ineficientes los procesos de producción y de distribución, conducta cuya persistencia acusa el grado de imperfección a que induce en la economía el impuesto de timbres.

Se ha señalado que por ser impuesto en cascada no se adecúa a las necesidades crecientes del hacer económico-social y que además por su modalidad es desechable para efectos integracionistas por no ser correspondiente al principio "país de destino" y en consecuencia también queda excluido de las premisas que apuntalan la coherencia funcional de los planes de desarrollo económico con propensión integracionista. En su aspecto administrativo las experiencias capitalizadas a posteriori han sugerido combinaciones estructurales para su manejo, que aún están discretamente distantes para calificar su práctica como óptimas administrativamente sobre todo en materia de controles para la evasión y no porque las jefaturas que presiden los principales niveles administrativos y demás recurso humano y técnico, empleados carezcan de capacidad, sino por la dificultad sue-generis del tipo de impuesto, que además de no ser el único impuesto indirecto administrado, se advierte una considerable dosis de ablandamiento operativo de la institución en cargada de su manejo, ante la inflexibilidad de las estructuras económicas. Se ha dejado aclarado que en términos de recaudación tanto el impuesto selectivo y sobre todo el específico al consumo, como el impuesto de timbres son renglones importantes; pero la conveniencia de continuidad de los primeros es una limitante para la conveniencia de que continúe el impuesto de timbres en razón de que los impuestos se-

lectivos y específicos al consumo son una gravación ex-ante que se incorpora en la formación de los precios de los bienes que gravan, significando un considerable castigo al consumo de estos bienes, y pudiendo evitarlo no se justifica que en los sucesivos sus transferencias continúen siendo gravadas por el impuesto de timbres, con la consiguiente generación de distorsiones que sobre los precios implica.

Estos señalamientos indican que en su conjunto el Impuesto de Timbres Fiscales sobre las ventas en El Salvador, a pesar de su importancia recaudativa es anacrónico en su estructura y contribuye en general una deficiente asignación de recursos, lo que amerita un especial esfuerzo para sustituirlo por otra modalidad que sin deterioro de los niveles actuales de recaudación le aventaje en equidad y otras características deseables tanto para el fisco, para los contribuyentes y que además corresponda en el aspecto político-económico a la vocación integracionista de El Salvador.-

CAPITULO IV

DISEÑO Y ESTRUCTURA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

COMO FACTIBILIDAD DE IMPOSICION SOBRE LAS VENTAS

EN EL SALVADOR

Un sistema tributario armónico y racional debe tener como soporte, atributos que le conformen como un instrumento viable en el cumplimiento del objetivo que le es consustancial: transferir fondos del sector privado al sector público con tal margen que permita al gobierno, además del financiamiento de sus gastos, satisfacer las necesidades de la colectividad.

El consumo de mercaderías y la utilización de servicios son una fuente importante para efectos tributarios, con la suficiencia para proveer importantes ingresos fiscales. No obstante su incorporación a un sistema tributario, debe regirse por la selección del método que permita además, del aprovechamiento de la capacidad recaudativa, un elevado grado de elasticidad -ingreso fiscal, neutro relativamente ante el proceso económico y condiciones de continuidad si el país de su adopción participa en tratados de integración económica regional, en tanto se pretende obtener un instrumento cuya estructura tenga características financieras, económicas y técnicas que sirvan a tales propósitos.

Entre las distintas formas de impuestos al valor agregado se encuentra la modalidad adecuada bajo el enfoque "tipo Ingreso-nacional" que llena

satisfactoriamente estas características. Las diferentes modalidades de impuestos tipo valor agregado son una forma de impuesto sobre las ventas plurifásicos no acumulativos que gravan el consumo; uso de mercancías y de servicios e inciden sobre cada una de las transferencias de los bienes a través del recorrido de los productos hasta el consumidor final, en la cual tienen su realización total. El impuesto al Valor Agregado difiere sustancialmente del impuesto de timbres en que éste incluye como materia imponible el valor total de la transacción, mientras que el Impuesto al Valor Agregado, sólo afecta el valor que se ha generado sobre el costo de adquisición al momento de realizarse la transacción del bien, más específicamente, el valor que se agrega en la fase donde se realiza la operación de venta del bien o servicio, constituyendo la suma de todos los valores agregados en el proceso de producción, comercialización y distribución, el valor total y último del bien.

Una importante peculiaridad del impuesto al valor agregado es que no distorsiona las condiciones de dependencia del mercado interno, porque no altera la carga tributaria, propiciando de esta manera la estabilidad de las estructuras de producción y distribución, y de esta manera elimina el estímulo que las empresas pudieran tener con otro tipo de impuesto indirecto para integrarse en forma vertical. Las cualidades derivadas del impuesto al valor agregado lo presentan ventajosamente frente al impuesto de timbres fiscales, a pesar de su capacidad recaudativa, como su mejor sustituto. En economías como la de El Salvador, país en vías de desarrollo económico, además de recurrir a la imposición directa al ingreso

y la riqueza, es necesario recurrir a la imposición al consumo de bienes y servicios por constituir una de las fuentes de mayor relevancia en materia impositiva con posibilidades de permitir al Estado mayor capacidad financiera y además porque dadas las estructuras económicas no es posible recurrir a otras formas de imposición. Debe subsanarse además la necesidad técnica existente e incorporar los diferentes instrumentos tributarios directos e indirectos a un sistema acorde a la dinámica económica actual, en donde las distintas formas de imposición se puedan ajustar según el grado de avance del desarrollo económico y social del país, de modo que tanto la imposición directa como la indirecta se combinen en la correcta proporción que tal dinámica reclama, con las adaptaciones acordes a la modernidad financiera.

Administrativamente el impuesto al valor agregado de acuerdo a experiencias que se conocen de los países que lo han introducido, tienen ventaja respecto al control de contribuyentes por la relación automática de oposición de intereses entre vendedores y compradores, siendo éstos los más interesados para exigir a los vendedores la factura adecuadamente emitida, la que constituye para el comerciante el único documento probatorio, de su crédito tributario y que de no disponerlo, asume una mayor obligación fiscal. Para el caso del consumidor último, la factura es necesaria porque además de darle seguridad al contribuyente de que la compra tiene el precio correcto, le habilita para participar en las promociones de incentivos fiscales al consumidor. La fiscalización se eficienta a través del procesamiento masivo de información y por medio de controles

cruzados. El diseño y estructura del impuesto al valor agregado contiene los elementos necesarios para su implementación, pero su funcionalidad estará en relación con las aptitudes particulares del órgano administrativo.

A. ESTRUCTURA Y ADMINISTRACION

1. Descripción del Impuesto

Para la mejor comprensión de la propuesta del impuesto al valor agregado se parte con la ampliación de criterios sobre los elementos principales del impuesto.

1.1. Objeto del Impuesto:

El objeto de éste impuesto, es gravar el valor que se aña de en cada etapa del ciclo económico a la actividad empresarial, consistente en la transferencia de mercaderías, la importación, autoconsumo de las mismas y, la prestación de servicios en la justa sustitución del impuesto de timbres fiscales sobre las ventas en El Salvador.

1.2. Sujeto del Impuesto:

Lo constituyen la entidad estatal en la parte que no actúa en funciones de derecho público, personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras que realicen actos gravados con el impuesto. En relación a los sujetos, debe distinguirse que únicamente el Estado adopta la calidad de sujeto activo por ser de su exclusiva facultad, la exigencia del pago de los tributos en El Salvador;

también adopta la calidad de sujeto pasivo en condiciones similares a las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras, cuando se vincula con actos gravados con el impuesto.

1.3. Base:

Es el valor total de los actos gravados. La base imponible de acuerdo con la alternativa propuesta, está formada por la sumatoria del valor agregado en cada etapa del recorrido de los productos hasta llegar al consumidor final o sea, desde la producción, comercialización y distribución de mercaderías y prestación de servicios gravados.

Para determinar la base hay dos opciones técnicas: el método por adición y el de sustracción. El método seleccionado debe de tener el mayor grado de efectividad práctica y bajo esta perspectiva se descarta la opción del método por adición, que es la obtención de la suma de las remuneraciones a los factores productivos, por no adecuarse en la práctica para el medio en que la propuesta tiene caso, al suponer para su empleo una administración bien organizada lo que no está acorde con la mayoría de los sujetos del impuesto en El Salvador. El método apropiado, es el de sustracción que presenta dos modalidades: sobre base real y sobre base financiera. Para no diluirse,

baste decir que se prescinde de la modalidad sobre base real o efectiva, porque con ésta se persigue obtener el valor realmente agregado en el período, infiriendo como razones por las que se deshecha su uso, la dificultad de tal modalidad en lo que se refiere a los sistemas de inventarios, su comprobación, su valoración y además, otro motivo es el relacionado con los inventarios, pues se priva al sistema del efecto compensatorio con relación al ciclo económico.

La modalidad que se sugiere para estructurar el impuesto es el método de sustracción sobre base financiera que es relativamente de simple aplicación administrativa, y consiste en establecer el Valor Agregado por la diferencia que resulta de restar del monto de las ventas del período a liquidar, el monto de las compras del mismo período. Esta modalidad además de su sencillez, práctica para la administración permite la fácil liquidación del impuesto y el empleo de mecanismos de control por los que fácilmente se evidencia la oposición de intereses entre vendedores y compradores; pueden realizarse, controles cruzados y el procesamiento masivo de información; es la única modalidad que permite un régimen de liquidación y pago mensual de gravamen.

Después de haber establecido la base imponible se hace necesario aclarar que el sistema de base contra base se descarta porque en su empleo las adquisiciones realizadas en el período se deducen de las ventas, lo que incluye las compras de bienes y servicios exentos. Además su uso se torna dificultoso porque al aplicarse tasas diferenciadas la carga tributaria efectiva al final del recorrido del bien en el caso de venta de mercaderías, puede no corresponder a la carga originalmente impuesta, situación que para la integración económica regional del país, no funciona por volver inaplicable el principio, "país de destino". El sistema de impuesto contra impuesto es el sugerible porque no contiene las desaveniencias técnicas, a las que es sensible el empleo del de base contra base, además porque según su empleo el impuesto debe consignarse por separado en las facturas y es más eficaz para capitalizar los efectos de la oposición de intereses entre compradores y vendedores.

1.4. Tasa:

El nuevo sistema debe proveer una recaudación por lo menos equivalente a lo obtenido por el impuesto de timbres fiscales sobre las ventas a sustituir, incluyendo una tasa de crecimiento similar a la esperada en el sistema

anterior. El dilema consiste entonces en el cálculo de la tasa adecuada que cumpla con lo dicho, es decir, que además de tener un aceptable rendimiento financiero no ejerza presión sobre la estructura de los precios, ni en los niveles relativos de los mismos. En general se reconoce que la tasa del impuesto al valor agregado debe ser superior a la del impuesto del timbre en la proporción debida para que el rendimiento financiero sea equivalente. Para el cálculo de la tasa se empleó el método de agrupación por sectores económicos; se incluyó aquellos rubros directamente involucrados, y de mayor consistencia y se operaron las deducciones más elementales habiéndose obtenido la tasa del 13% (anexo 11).

1.5. Exenciones:

Con el criterio de la mejor opción, lo conducente sería, no considerar exenciones del gravamen y sobre todo que por los márgenes de comercialización en El Salvador, la incidencia real del impuesto sería tolerable; pero en la práctica hay factores tanto internos como externos que inhiben la administración y complican su viabilidad en detrimento de los buenos efectos del sistema impositivo mismo, por lo que se necesita depurarlo en función de su mejor operatoria y en beneficio de los niveles afectados.

Al efecto aparecen listados de las exenciones que en la práctica se avistan como necesarias para ser incluidas en el modelo propuesto. El listado de exenciones está en orden a las prioridades socio-económicas. Se consideraran exentas de gravamen de la presente propuesta:

- a) La venta de bienes de consumo básico para la alimentación humana y el vestuario necesario para los grupos de bajos ingresos. Esta exención tiene propiedad en razón de que la estructura de la población está formada en su mayoría por grupos de bajos ingresos económicos.
- b) La venta de productos agrícolas, pecuarios, de caza y pesca que no hayan sido sometidos a proceso que modifique su estado natural. No están exentos los revendedores. La base de esta exención es política; la alimentación básica de la población de bajos recursos proviene de productos agrícolas y no debe encarecerse tal situación con el efecto del impuesto; además estas operaciones no tienen significación con respecto a los márgenes de comercialización, tampoco ejercen significativa importancia en el precio de estos bienes.

- c) Las materias primas y materiales para la agricultura: semillas, fertilizantes, insecticidas, fungicidas, plaguicidas y demás insumos agrícolas empleados para mejorar las plantaciones y cosechas. La base es política; es necesario preveer un precio bajo tanto para la cosecha de granos básicos como para aquellos cultivos cuyo propósito es la exportación.
- d) La venta de productos agropecuarios no procesados industrialmente, expendidos dentro de los locales de mercados públicos autorizados. Medida política que exime tanto el lugar como a los productos. Esta exención lo que procura es enlazar los extremos desde el productor agrícola que cultiva hasta la venta de la cosecha en los lugares (mercados) a donde asiste el grueso de la población consumidora de escasos recursos económicos a retirar dichos productos. Se asume que otro tipo de producto vendido en los mercados si está gravado con el impuesto, además los productos agropecuarios que no sean vendidos en los mercados, también son gravados con el impuesto.
- e) La venta de artesanías elaboradas por el mismo artesano o miembros de su grupo familiar, vendidas por ellos mismos. Esta medida pretende de proteger

cierto tipo de cultura, incentivar la especialización y proteger sus fuentes de ingresos.

- f) La venta de la producción nacional de impresos, además de la importación de papel e insumos para su impresión. Esta medida tiene como fin el promover la especialización en la impresión de libros, folletos, revistas, diarios, periódicos, fórmulas diversas con una calidad similar a las importadas.
- g) Arrendamiento de viviendas baratas: el fin es político, además se estimula la inversión en viviendas de este tipo de proyectos en beneficio de grupos de bajos ingresos con necesidad de usar este tipo de servicios.
- h) La prestación de servicios médicos-profesionales, paramédicos, odontólogos y demás servicios para la salud. La razón es política: la salud es vital y muy importante para el desarrollo del país y por consiguiente se trata de que estos servicios lleguen a la mayoría de la población a precios razonables.
- i) El transporte masivo terrestre urbano e interurbano, así como el interdepartamental. Este servicio es tan necesario para la movilización de los recursos,

humanos en su desplazamiento hacia los lugares de trabajo como a los mercados de todo tipo. La comunicación es un medio importante entre otros para el desarrollo de los pueblos, y el transporte forman parte, de esa comunicación.

j) El petróleo crudo para refinación en el país.

La razón de no gravar el petróleo crudo, básicamente obedece al hecho de no encarecer el proceso de transformación del energético que se incorpora como básico en la movilización de recursos productivos de la industria, comercio y servicios, y además, es regulado expresamente por el Estado.

k) Todos los bienes y servicios sujetos de exportación.

El fundamento de esta exención se base primeramente para cumplir con el propósito del IVA de que llegue a funcionar el principio, "país de destino", y segundo, con esto se incentiva la especialización de la producción nacional exportable, para procurar mejorar calidades.

l) Los bienes cuya internación al país no sea gravada según disposiciones vigentes, incluyendo las disposiciones para importaciones temporales.

- m) Los bienes que los diplomáticos nacionales en funciones, internen al país a su retorno. El propósito es equiparar el caso de los diplomáticos nacionales con los extranjeros, según acuerdos internacionales.
- n) Todos los bienes y servicios que para efectos económicos favorables a la economía nacional así se consideran.

2. Estructura Propuesta del Impuesto al Valor Agregado

La descripción de la propuesta se cataloga por medio de divisiones en orden a la estructuración del modelo y a las cuales se agrega la norma o conjunto de normas que concretan la organización de cada división. A cada norma se incorporan los elementos específicos necesarios y además en las partes que es necesario una mayor ampliación conceptual se proporciona la debida aclaración. Las divisiones esquemáticas se numeran con romanos en forma correlativa del I al XI, y para las normas se emplean los números cardinales del 1 al 26 anteponiendo a cada uno la letra N de norma. Los elementos específicos de las normas se numeran también del 1 en adelante hasta lo requerido según su amplitud.

2.1 Propuesta - Modelo del Impuesto al Valor Agregado:

I. OBJETO

En el objeto quede definida la naturaleza del impuesto y la materia imponible.

N.1. Se establece un impuesto que grava el valor agregado en la venta de mercaderías, la importación y la prestación de servicios.

De esta manera queda establecida la no acumulación de la carga tributaria.

N.2. Para los efectos de esta normación se considera:

1. Venta de Mercaderías. La transferencia de todo bien corporal mueble como objeto de comercialización.

a) La transferencia en forma habitual o masificada de mercaderías.

b) El arrendamiento de mercaderías con opción de compra.

c) La reserva de mercaderías a cuenta del dueño del negocio.

d) Dación en pago de deudas; aportes como capital de una empresa; transferencia de fondos de comercio; fusión, absorción, liquidación y cualquiera otra forma de transformación de empresas.

e) Cualquier otro acto que tenga como fin la transferencia de mercaderías.

Los literales c, d y e, son otras formas de transferencia de mercaderías, de poca monta y sin tanta importancia impositiva pero que al excluirlas del gravamen se estaría incentivando su empleo para eludir el impuesto.

2. Importación: es la internación de mercaderías al territorio nacional.
3. Prestación de Servicios: es la acción que genera un bien incorporeal que se trasmite, en forma de prestación efectuada por una empresa a otra empresa o persona por la que percibe remuneración.

En esta normación ha quedado establecida conceptualmente la materia imponible.

N.3. Se entiende por efectuada la operación:

1. Al emitirse el comprobante que ampara la transferencia o venta, que puede ser factura, envío, pagaré, recibos por pagos parciales al valor convenido y otro comprobante que indique que la mercadería ha sido transferida en propiedad o en arrendamiento con promesa de venta.

2. La reserva de mercaderías a cuenta personal del dueño del negocio ya sean para su consumo, de su familia, amigos, subalternos, o para uso en la misma empresa. Se entiende efectuada la operación cuando se retira la mercadería para tal propósito o en la práctica se determine su faltante.
3. La dación en pago tiene efecto cuando se redime el documento de deuda; como aporte de capital de empresas u otro modo de transformación de empresas, cuando se extiende el comprobante en que consta el tipo de operación realizada.
4. La importancia se estima efectuada en el momento en que la mercadería es internada al territorio nacional ya sea usando las Aduanas o no.
5. El servicio se considera prestado en la fecha en que se emite el recibo de la remuneración correspondiente.

II. EXENCIONES

Son las exoneraciones concedidas en previsión de la aplicación del impuesto y a la conformación de la base imponible.

N.4. Están exentos del impuesto.

1. La venta de bienes de consumo básico y vestuario necesarios a los grupos de bajos ingresos.
2. La venta de productos agrícolas, pecuarios, de caza, pesca, siempre que no hayan sido sometidos a procesos industriales; o se modifique su condición de estado natural. La reventa de estos productos no está exenta.
3. Las materias primas y materiales agrícolas, semillas, fertilizantes, insecticidas, fungicidas, plagicidas y demás insumos empleados para mejorar las plantaciones y sus cosechas.
4. La venta efectuada por los productores directos en los mercados autorizados, de bienes agropecuarios no procesado industrialmente.
5. La venta de artesanías elaboradas por el mismo artesano o su grupo familiar, que las vende.
6. La venta y producción nacional de impresos. También quedan exentas las importaciones de papel y materias primas para su producción.

7. El arrendamiento de viviendas baratas.
8. La prestación de servicios médico-profesionales y paramédicos, odontológicos, prestados en forma directa y personal.
9. El transporte terrestre masivo o público, terrestre urbano e interurbano.
10. Los bienes cuya internación al país no sea gravada con el impuesto de importación. Esta exoneración incluye las importaciones de admisión temporal.
11. El petróleo crudo para refinación en el país, operaciones del Estado, Iglesias y Gobiernos Municipales.
12. Todos los bienes y servicios para la exportación.
13. Los bienes que los diplomáticos nacionales en funciones internen al país a su retorno.
14. Los bienes que los inmigrantes y pasajeros en general internen en las mismas condiciones que gocen de franquicia aduanera, referidos a efectos personales.

15. Todos los bienes y servicios que las leyes vigentes exoneren.

N.5. No están gravados con este impuesto:

- Los servicios financieros prestados por el Sistema Bancario.
- Los servicios de Seguros.
- Las Transacciones de Bienes Inmuebles

III. SUJETOS

N.6. Son sujetos del impuesto las personas, físicas, morales, o unidades económicas que realicen actos gravados con este impuesto.

1. Transacciones en el mercado interno: industriales, comerciantes ya sea que operen por cuenta propia o en representación de otra persona o empresa.
2. En la internación de mercaderías al territorio nacional, por cuenta de quien se realice la importación.
3. En la prestación de servicios las empresas que los suministren.

N.7. Si una empresa tuviese más de un establecimiento, es la oficina central o matriz la responsable del impuesto.

IV. PROCEDIMIENTO DE CALCULO DEL IMPUESTO.

El impuesto recae sobre el valor agregado y el cálculo se opera de acuerdo al método de base financiera en la modalidad de deducción en la forma de impuesto contra impuesto.

N.8. El contribuyente establece su obligación tributaria en cada período fiscal, restando de su débito el Crédito Fiscal correspondiente.

1. Débito Fiscal: resulta de aplicar la tasa del impuesto a todos los valores que forman la base imponible del causante, como el total de operaciones de venta, prestación de servicios o importaciones.
2. Crédito Fiscal: es la suma de los impuestos pagados sobre el valor de las importaciones, compras internas y servicios utilizados con derecho a deducirse del débito fiscal.
3. El derecho de crédito fiscal no se causa por la adquisición, importación de mercaderías

o utilización de servicios si tales operaciones no son gravables con el impuesto, de acuerdo a su reglamentación.

4. En el caso de los exportadores que además realicen operaciones internas de venta o prestación de servicios, podrán utilizar el crédito contra los débitos que se originen de dichas operaciones; pero en caso que sólo exporten podrán valer su crédito fiscal contra cualquier obligación tributaria a su cargo.
5. El impuesto que se paga cuando se adquieren activos fijos, se incorpora al costo de adquisición del activo, de modo que su recuperación estará en relación a la aplicación de la depreciación de tal activo, según el método empleado de acuerdo a las disposiciones que al efecto establece la Dirección General de Contribuciones Directas, y que para efectos de este impuesto se deduce de la base gravable determinada.

V. TASA

La tasa que se ha de aplicar es la obtenida en este trabajo, única o general para preveer su neutralidad en los precios y para que no distorsione la carga tributaria.

N.9. La tasa del impuesto es del trece por ciento.

VI BASE IMPONIBLE.

La base imponible incluye las operaciones de venta y prestación de servicios en el mercado interno y las importaciones.

N.10. En las operaciones de mercado interno la base imponible es el valor de la operación.

N.11. En la prestación de servicios, la base imponible es el valor del servicio prestado.

N.12. En las importaciones es el valor liquidado en la póliza de importación:

1. En el caso de importación de mercaderías para la venta será el valor liquidado en la póliza incluidos los derechos de internación más los gastos que en la misma se liquiden excluyendo el impuesto de estabilización económica.
2. En el caso de importación para uso personal de las mercaderías importadas el impuesto será el 13% sobre el valor de liquidación de la póliza, incluyendo el impuesto de estabilización económica.

VII. VALOR DE LA OPERACION.

El importe total del impuesto es el que pagan los compradores de mercaderías, demandantes de servicios e importadores de mercaderías.

N.13. Por valor de la operación debe entenderse:

1. El importe que ha de pagar el comprador del bien o servicio, más los cargos imputados a las mismas excepto el valor de los envases en el caso de mercaderías envasadas, de los cuales se lleva control con el objeto de su devolución.
2. Cuando se concedan descuentos o sucedan devoluciones de mercaderías, siempre que los márgenes sean probables y razonables, podrán restarse de la operación correspondiente.
3. En las transferencias de mercaderías a título gratuito la operación se valorará tomando como criterio el precio que en plaza tienen tales bienes.

VIII. LIQUIDACION Y PAGO

En esta división se incorporan las normas que establecen el procedimiento para liquidación y pago del impuesto.

N.14. Los contribuyentes presentarán declaración jurada en cualquier día hábil del período siguiente a aquel en que se realizaron las operaciones y que son por enterar. A la declaración jurada deberá acompañarse el pago correspondiente.

N.15. En el caso de importaciones el impuesto se liquidará y pagará con la liquidación y pago de los derechos aduaneros de internación.

N.16. Si la diferencia entre el débito y el crédito resultare a favor del contribuyente, éste podrá hacerla valer en el período siguiente.

IX. REGISTRO DEL CONTRIBUYENTE.

Esta exigencia administrativa es fundamental para todo este sistema impositivo, pues su uso es amplio y por el sustento del registro podrá controlarse al contribuyente, programarse las necesidades de fiscalización e individualizar su record como contribuyente.

N.17. Es obligatorio para todos los contribuyentes del impuesto al Valor Agregado, inscribirse en la oficina encargada de la administración del tributo.

N.18. Los contribuyentes de este impuesto llevarán como controles indefectibles para este efecto, un

registro de compras y un registro de ventas, in dependiente aunque complementario si se ajusta para este propósito, en cuanto a la contabilidad mercantil que establece el Código de Comercio.

N.19. Para la venta de mercaderías y la prestación de servicios es obligación emitir factura como comprobante de la operación, o su equivalente como notas de venta, cintas de máquinas registradoras u otra forma autorizada si la modalidad de comercialización lo requiere.

X. DETERMINACION DE INFRACCIONES Y PROCEDIMIENTOS PARA
SANCIONES.

En propiedad sólo debieran escalonarse las infracciones punibles en este trabajo y no su penología por ser especialización de otro campo; pero en rigor de la forma de la propuesta procede el señalamiento con apoyo a lo investigado.

N.20. Las infracciones y las sanciones son las siguientes:

1. Cuando el contribuyente no se inscriba según lo normado será sancionado de acuerdo a su capacidad económica con una multa que va de cien a mil colones, la cual será fijada por

la oficina responsable de la administración del tributo.

2. Si el contribuyente no presentare la declaración jurada la multa que se le impondrá será un recargo del veinticinco por ciento calculado sobre el monto del impuesto no declarado, debiendo pagar el recargo con el impuesto dejado de enterar.
3. Cuando el contribuyente presentare declaración, pero extemporánea, la multa tendrá relación con el tiempo transcurrido después del último día hábil del período ordinario para el pago, según la tabla siguiente: si la extemporaneidad es hasta 30 días, la multa será del 5%; de más de 30 a 60 días la multa será del 10%; de más de 60 a 90 días será del 15%; de más de 90 días, la multa será un punto arriba del interés bancario más alto, a la fecha de su impugnación.
4. Cuando el contribuyente no extendiere factura o su equivalente tal como lo estipula la norma, la multa será de diez veces el valor.

del impuesto de la operación indocumentada.

5. Si a factura o su equivalente se emitiera; pero con deficiencias respecto a lo normado, la multa será del doble del impuesto de la operación cuyo comprobante se impugna.
6. El contribuyente que no llevará los registros a que está obligado según la norma, o los lleve con atraso de más de tres meses; que no presentare los libros; que obstaculice el examen de los mismos o que la información registrada sea deficiente, la multa se aplicará según la capacidad económica que va de quinientos a cinco mil colones.

N.21. Si la oficina que administra el tributo procediere de oficio y determinara que el impuesto no ha sido pagado completo, la multa será un recargo del diez por ciento de la complementaria a partir de la fecha del incumplimiento, sin perjuicio del pago de la complementaria pericial.

N.22. Los contribuyentes o terceros que realicen o permitan cualquier hecho, omisión, ocultación, alteración de pruebas o emplee cualquier artificio con el propósito de evasión total o parcial del

impuesto., incurren el delito de defraudación fiscal, e independiente de la acción penal, se le impondrá una multa según la capacidad económica que va de cinco mil a veinte mil colones, sin perjuicio del pago de los montos determinados en concepto de impuesto por el auditor fiscalizador.

N.23. Cuando un contribuyente reinsidiere en cualquiera de las infracciones señaladas en la norma 20 y fuera determinado acto irresponsable o intencional, se duplicará la multa que según el caso le correspondiere en orden a la norma.

XI. DISPOSICIONES GENERALES.

N.24. Los contribuyentes procederán a inscribirse en la oficina fiscal correspondiente en el plazo que señale para el efecto la autoridad competente.

Acompañará con su inscripción los listados de inventarios de mercaderías, productos en proceso, materias primas y productos terminados levantados en presencia de un contador académico o certificado quienes darán fe de su corrección.

N.25. El Ministerio de Hacienda por medio de la oficina designada, elaborará el reglamento respectivo y todas aquellas disposiciones transitorias necesarias a fin de proveer que los niveles de recaudación se mantengan, ante el cambio de impuestos.

N.26. Deróganse del Artículo 13, los numerales 32, 41, 41-A, 41-B, 55 y 60 bis, de la Ley de Papel Sellado y Timbres, contemplado en el Decreto Legislativo de junio de mil novecientos quince y sus reformas.

3. Carga Tributaria y Estimación del Rendimiento.

La tasa del impuesto al valor agregado se determinó por el proceso informativo de cifras reales disponibles más recientes y por la combinación metodológica de las variables macroeconómicas concurrentes, con arreglo a los criterios económicos que al efecto permiten mayor consistencia al resultado (Anexo N° 11).

La tasa equivalente estimada es del 13% que al aplicarse daría el mismo rendimiento que actualmente obtiene el Estado, por la aplicación del impuesto de Timbres Fiscales sobre las ventas de bienes y servicios o sea que la carga tributaria global presentaría aparentemente la misma presión tributaria sobre la población en general; sin embargo su distribución es diferente porque la carga impositiva que el IVA representa para el consumidor indivi

dual, es menor que la del impuesto de timbres en razón de que éste al piramidar los precios, ejerce una carga mayor sobre el consumidor final ocasionando como efecto directo la contracción de la demanda global, consecuencia que se evita con el impuesto al valor agregado pues la transparencia que su mismo mecanismo implica, impide que sea incorporado en la formación del precio de los bienes vendidos; además tal impuesto puede consignarse por separado en la factura emitida. Si el recorrido de un bien es largo, la carga tributaria siempre será menor comparada con la del impuesto de timbres fiscales.

En relación al rendimiento atribuible al impuesto al valor agregado puede decirse que presenta mayores ventajas en razón a su forma de operar dentro del proceso de producción y comercialización, lo que es comprobable por el contribuyente a través de su aplicación contable; y que además garantiza un porcentaje menor de evasión, tomando en cuenta la base amplia sobre la que recae. También presenta condiciones para constituirse en un instrumento fiscal con ventajas para su implementación.

4. Forma de Operar el Tributo y Aspectos Administrativos.

El IVA es un impuesto que grava las remuneraciones de los factores de la producción (salarios, beneficios, alquileres, regalías e intereses por parte de las empresas), incorporados en el precio de los productos. El valor agregado de una empresa se obtiene

restando del valor de sus ventas brutas el gasto de los insumos utilizados en el proceso productivo o sea sus compras a otras empresas.

La forma simplificada como opera el IVA consiste en permitir a las empresas que rebajen del monto del impuesto a pagar sobre sus ventas en un período determinado, el monto del impuesto pagado por sus compras. Es de hacer notar que con el IVA la mayor recaudación se obtiene en las transacciones anteriores, por lo que presenta algunos problemas en cuanto a su administración, sobre todo en los países subdesarrollados. pues demanda controles fiables. El IVA presenta en cuanto a la forma de operar ciertas ventajas con relación al impuesto del timbre sobre ventas, tales como permitir asegurar que la proporción del impuesto en el precio final al consumidor sea uniforme porque evita distorsiones en el proceso de producción y de comercialización; también que abarca una base más amplia, por lo que garantiza un mayor rendimiento; la tasa efectiva y real del impuesto es más baja que la de otros impuestos a las ventas; también el control y fraccionamiento de las recaudaciones a través del recorrido por los productos por medio de las transferencias entre las empresas que participan en la elaboración y distribución, contribuye a que disminuya el incentivo al fraude y además minimiza las pérdidas de ingresos. La existencia del elemento de auto-control permite que las empresas se constituyan en los agentes fiscales que

al proteger sus particulares intereses, cuidan indirectamente del cumplimiento a favor del fisco. La técnica que se utiliza para registrar el impuesto por ser de simple aplicación administrativa, es la denominada "sobre base financiera" que consiste en determinar la diferencia entre ventas y compras del período. Como ilustración operativa, véase el Anexo N° 12.

4.1. Procedimiento para el Cálculo del Impuesto del Período.

Los sujetos del impuesto practicarán al final de cada período impositivo la sumatoria de las operaciones gravables con el impuesto. Al total resultante aplicarán el trece por ciento, obteniendo como producto de la operación su débito fiscal correspondiente al período impositivo. Por otra parte los causantes han efectuado compras de materias primas, mercaderías, uso de servicios e importaciones en el período, las que procederán a sumar. A esta suma también aplicarán la tasa del trece por ciento, obteniendo de este modo el total del crédito fiscal del período impositivo.

Al cotejar sus registros el contribuyente apreciará que sus anotaciones de diario lo reportarán al final del período iguales sumas tanto de débitos como de créditos y si arrastrare diferencias que serían mínimas por aproximaciones, procederá a los ajustes respectivos, según se reglamente.

Si se diere el caso que el causante ha determinado los pasos pertinentes para discontinuar sus operaciones de mercado por cierre, fusión, liquidación u otra modalidad que altere su calidad de contribuyente y tuviere un saldo a su favor de este crédito fiscal, se atenderá para su recuperación a lo reglamentado para tal efecto.

4.2. Aspecto Administrativo.

La administración tiene como objetivo principal, la obtención de mayores ingresos tributarios. La administración del impuesto al valor agregado es más tecnificada que la del impuesto de timbres fiscales sobre las ventas, en virtud de su exigencia estructural que requiere mayor esfuerzo tanto del fisco como del contribuyente. Los causantes están obligados a presentar declaración del impuesto sobre las ventas, del valor de sus compras y del impuesto pagado por tales compras, lo que supone controles fiables para efectos fiscales. La necesidad de información más detallada requiere para su actualización, la incorporación de técnicas avanzadas en materia de registros y para el eficiente cómputo del impuesto. El registro de contribuyentes representa una fuerte labor para la administración, ya que debe controlar un mayor número de contribuyentes superior a cualquier otro gravamen sobre las ventas. En la práctica aquellas actividades económicas en que se concentra gran

número de causantes en su mayoría pequeños como en el sector agrícola y al por menor, representan un verdadero problema para la administración, pues interfieren además en el mecanismo del IVA en razón de encontrarse ambos tanto al principio como al final de la actividad económica general. Ahora bien para evitar que no se rompa la cadena continúa de créditos que suceden por el recorrido de los bienes gravados hasta el consumidor final, es preferible dejar por fuera del impuesto al sector agrícola y sector al por menor, en la medida que su control cuesta más que su aporte al fisco. Lo señalado y otros aspectos son de consideración para la administración del IVA: sin embargo en este trabajo no es posible el agotamiento de lo relacionado con la administración, de modo que apenas se hacen señalamientos de los aspectos considerados como relevantes ante la adopción de este sistema de gravar las ventas.

La administración de este impuesto se desarrollaría bajo la responsabilidad de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, la cual tiene en su haber un considerable acervo de experiencias en lo que a manejo de impuestos indirectos concierne, además cuenta con respaldo patrimonial, instalaciones físicas y equipos técnicos, físicos y humanos. Sin embargo previo a la implementación se hace necesaria una evaluación concreta del inventario de recursos con los

que esta dependencia cuenta, a efecto de operar los ajustes adecuados de manera que a la adopción del IVA siga una ininterrumpida operatoria con la necesaria eficiencia para que no sufra merma la recaudación de fondos provenientes de esta nueva forma de gravación sobre las ventas, con respecto al sistema discontinuado.

Esta evaluación incluye un examen al interior de las áreas responsables a efecto de que su estructura administrativa tenga funciones completas y armónicas al conjunto administrativo de la dependencia responsable.

5. Fiscalización y Auditoría

5.1. Fiscalización.

La fiscalización es el control preventivo que ejerce la Dirección General de Contribuciones Indirectas en la relación recaudativa, en este caso aplicable al IVA. Sus actos en esta labor están sometidos a la Corte de Cuentas, que es el organismo estatal que ejecuta la fiscalización general de la Hacienda Pública.

La fiscalización es una herramienta toral en el auxilio de la administración tributaria del IVA. La administración tributaria tiene como objetivo primo, eficientar la recaudación fiscal en la aplicación del IVA y parte de este propósito se materializa por los montos recaudados en este

concepto; pero la eficiencia de lo administrativo va más allá de esta realización enfilando los esfuerzos a la maximización de estos montos y en mantener al menos sostenidos los niveles de recaudación reales, para lo cual parte de la tarea consiste en vigilar que los costos en que incurre para lograrlo no se acrecienten; y además en prevenir la disminución de los niveles de evasión.

En la operación tributaria intervienen siempre dos agentes de los cuales uno es el Estado, que actúa como agente activo o recaudador y el contribuyente como agente pasivo. Los contribuyentes establecen sus obligaciones fiscales por medio de la autoliquidación, operación que es confiable en la medida que el causante lleva asientos correctos en sus registros legales y ello en parte depende del grado de conciencia tributaria. En el medio para el cual la propuesta tiene efecto no se cuenta con parámetros de medición fiables en este sentido; sin embargo con el IVA debe promoverse la educación tributaria de manera sistemática, con una voluntad política firme a efecto de que se cumpla y se logre una estatura de progreso en el cumplimiento voluntario y se minimice la brecha entre la realidad de la transacción gravada y su registro.

En la propuesta se abarca una base amplia; pero es necesario que en la práctica los sucesos acusen este cumplimiento

to, logro que se apoya en la adecuada preparación de mecanismos por los que se contacte a los contribuyentes marginados del sistema tributario.

De lo relacionado, parte se asegura con la imagen que proyecte al contribuyente, el organismo administrativo. El contribuyente debe sentirse vigilado y sólo así podrá afirmarse el progreso de su hábito tributario y para tal consecución debe destacarse una labor fiscalizadora continua, corta y efectiva. Es aquí donde la función fiscalizadora eficiente hace diferencia la cual debe acotarse a un sistema de fiscalización adecuadamente incorporado a un plan administrativo-fiscal en donde se advierte firmeza e idoneidad, que incluya programas de promoción y educación tributaria con apoyo de tareas concretas de función orientadora y operativa, en vínculo con las metas propuestas por la dependencia responsable.

5.2. Auditoría.

La función fiscalizadora de inspección y comprobación del cumplimiento tributario con apego a la Ley, decretos, reglamentos y disposiciones atinentes al IVA corresponde a la auditoría. Por ser parte e instrumento fiscalizador, la auditoría está incorporada en primer orden en el plan fiscal.

La auditoría fiscal del IVA tiene dos aspectos específicos de realización: auditoría externa y auditoría interna. Ambas auditorías son complementarias para el proceso de inspección y comprobación, al igual que aplicables en las distintas ramas de la actividad económica. La auditoría externa, es propiamente la acción de campo o directa en el domicilio del contribuyente y puede practicarse en forma integral o parcial según el tamaño y tipo de empresa, por los períodos no vencidos y según lo demanden las circunstancias. La auditoría interna es la que se realiza internamente en la oficina de la dependencia u órgano administrativo. Esta depuración interna de oficina o de gabinete se aplica al material recibido disponible con el propósito de verificar los datos de las declaraciones del IVA que hacen los contribuyentes, para saber su corrección o necesidad de ajuste. Para el desarrollo de la auditoría de campo se utilizan los sistemas clásicos de fiscalización, y en la auditoría de gabinete el trabajo se apoya en la selección previa de los casos, con empleo de información cruzada, limitada al banco de datos disponibles en la dependencia. La auditoría interna se dedica principalmente a casos de contribuyentes pequeños, lo que no limita que se atiendan casos de contribuyentes considerados grandes.

Para la efectividad y la racional costeabilidad de las au

ditorías es necesario que se disponga de un inventario total de casos a efecto de asignarles el tiempo necesario; sin embargo esto no significa que se escatimen esfuerzos en casos aislados si el resultado lo requiere. Debe de disponerse también de informes circunstanciales para la adecuada valoración del suceso investigado y debe tramitarse el expediente de la forma más ágil para lo cual deben considerarse únicamente y en lo posible, sólo casos de interés fiscal; verificaciones sólo en circunstancias dudosas; en lo relacionado con citatorios al contribuyente, requerirle la información completa de una vez; al detectar errores debe recurrirse de inmediato al responsable para su enmienda; y en general, todo trámite debe ser liberado con agilidad.

6. Rendimiento Financiero, Incentivos y Justicia Tributaria.

6.1. Rendimiento Financiero.

Con la aplicación de la tasa del 13% determinada en el modelo del IVA propuesto se asegura una recaudación fiscal equivalente a la que proporciona actualmente el impuesto de timbres fiscales a sustituir, previniendo así una nivelación de los montos que se incorporan en los presupuestos provenientes del gravámen sobre las ventas, prestación de servicios e importaciones.

El IVA se aplica sobre una base amplia conformada por los grandes rubros económicos o bases parciales siguientes: Importaciones, Mercado Interno de bienes y Mercado de los Servicios.

El tipo de modalidad IVA, propuesto, es Ingreso Nacional, que permite un proceso depurativo de la base imponible al permitir ajustes por evasión, ingresos netos de factores del exterior y la depreciación. Al deducir la depreciación de la base imponible, se está asumiendo un sacrificio fiscal en beneficio de un acrecentamiento en las inversiones de bienes de capital y por la elevación del nivel de ahorro y de empleo. A pesar de estas deducciones la base queda suficiente para responder con la aplicación de la ta sa señalada en el modelo, a la provisión de recaudaciones fiscales equiparadas a los montos obtenidos en tal concepto por la aplicación actual del impuesto de timbres fisca les sobre las ventas, servicios e importaciones; más el agregado de sus bondades económicas.

6.2. Incentivos.

Los incentivos fiscales deberán estar orientados a consoli dar el rendimiento financiero que debe ser al menos equiva lente al producido por el impuesto de timbres fiscales, ac tuales. Estos incentivos deberán orientarse a los compo-

mentos de los sectores donde se pueda mejorar la recaudación, como en los del sector pequeño contribuyente que requieren de motivación para que se incorporen efectivamente al sistema tributario. Al ponerse en marcha el funcionamiento del impuesto al valor agregado se deberá tomar en cuenta la reacción de oposición que surgirá en el universo contribuyente ante la nueva modalidad de impuesto, y los incentivos constituyen una positiva forma para atenuar este tipo de problemas. La forma de promover los incentivos es amplia y creativa según el curso que tomen los hechos; un ejemplo pudiera ser que al consumidor final se le haga saber que debe pedir factura por cada compra que realice para que las reuna y que cuando acumule cierta cantidad de facturas tendrá derecho a que se le restituya un porcentaje del impuesto pagado, o que con un número acumulado de facturas puedan pasar por las oficinas autorizadas por la Dirección General de Contribuciones Indirectas a retirar boletos numerados para concursar paralelamente en los distintos sorteos de la lotería nacional, etc.

Los incentivos tributarios al consumidor, también sirven en parte para ejercer presión sobre los agentes causantes, productores o vendedores y al mismo tiempo para fortalecer en ambos el hábito tributario en beneficio del sistema recaudador principalmente en lo que concierne al IVA.

El hábito tributario se logrará más objetivamente proporcionando además de estímulos tangibles al contribuyente, una revaluación conceptual de su deber ciudadano como manifestación exaltada de los principios en los que se basa la conciencia económica-social. La conciencia tributaria como apéndice de la conciencia social, pierde asidero si ésta se desvaloriza. Debe insistirse sobre el papel de la educación tributaria para el contribuyente en que se destaca su importancia como sosten del eje conductor de la sociedad o entidad estatal, a quién corresponde la gestión económica del país.

6.3. Justicia Tributaria.

La isonomía del IVA en el tipo propuesto, no está exenta de lo regresivo, característica esencial de los impuestos indirectos; pero dentro de estas limitaciones y ante la necesidad que el Estado tiene de recurrir al gravámen de las ventas, el IVA es el impuesto indirecto que más se aproxima a la equiparación con lo que preceptúa "Todas las personas son iguales ante la Ley"^{18/}.

El IVA se aplica a todos los actos que la Ley señala como gravados, de manera que su incurrencia tiene relación con la práctica de tales actos gravados.. Como resultado de

^{18/} C.P. de la República de El Salvador 1983, Art. 3 inciso 1°

los efectos económicos, más paga, quien más consume de los bienes y servicios gravados. Parte de lo regresivo de este sistema consiste en su incapacidad de excluir gravámenes en orden a la procedencia de las rentas; pero a cambio se han previsto en forma compensatoria exenciones elementales por las que se libra la canasta de bienes y servicios vitales del gravámen, en beneficio de los grupos de bajos ingresos. Estos mismos bienes al estar formados por elementos económicos exentos tienen niveles de precios bajos y de no contenerlos, los precios no se ven distorciónados porque la mecánica de aplicación del IVA no permite que el impuesto participe de la estructura de los precios. En general el Estado recibe lo que le corresponde y el contribuyente paga por lo que consume. La carga tributaria vista macroeconómicamente mantiene sus mismas características originales, esto es que no hay distorsión en los procesos de producción y comercialización de los bienes y servicios gravados.

B. ANALISIS DE LA PROPUESTA DEL PROYECTO DE LA "LEY DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS" PRESENTADO POR EL MINISTERIO DE HACIENDA A LA ASAMBLEA CONSTITUYENTE DE EL SALVADOR, EL 24 DE NOVIEMBRE DE 1983.

El análisis de la propuesta del Ministerio de Hacienda el 24 de noviembre de 1983, (Anexo N° 13), en relación a la implantación del im

puesto sobre las ventas de bienes y servicios en sustitución del impuesto de timbres fiscales, sobre las ventas servicios consignado en el Artículo 13 numerales 32, 55, 60-bis, 41, 41-A y 41-B de la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales, se formulará de acuerdo a los proósitos siguientes:

- a) Inferir sobre los alcances económicos del Proyecto en base a su articulado.
- b) Comparar la objetividad de la propuesta del Ministerio de Hacienda en relación con la propuesta del presente trabajo.

Previamente se mencionan algunos acontecimientos que precedieron a la propuesta aludida, por considerar que su influencia balanceó en parte la oportunidad de progreso de dicha propuesta.

En 1983, casi a fines de este año, se conoce por primera vez y en forma pública una propuesta de reforma al sistema impositivo indirecto, mediante la implantación de un impuesto sobre las ventas en sustitución del impuesto de timbres fiscales sobre las ventas con características diferentes. Cabe mencionar que los objetivos que en dicha propuesta se perseguían eran los de asegurar el financiamiento del gasto público con un tributo moderno, que permitiera la armonía tributaria del sistema con las bondades que tal impuesto teóricamente contiene y conseguir un mejor control y fiscalización por parte de las entidades que para tal fin funcionan. Es oportuno señalar que en el mes de mayo de 1983, se reformó transitoriamente la tasa del impues-

to del timbre aumentándola en un 2% y 3%, es decir, que el impuesto quedaba con las tasas de 4% y 5% para bienes intermedios y bienes terminados respectivamente, a causa de las crecientes necesidades financieras del Estado, debido a la situación de crisis socio-política económica por la que hasta la fecha atraviesa el país. La vigencia de la reforma del timbre regía hasta el 31 de diciembre de 1983 y previendo su vencimiento la propuesta del nuevo impuesto se presentaba como alternativa, para que en el caso de su aprobación sustituyera al impuesto ya caducado.

El impacto de la noticia en los periódicos sobre tal propuesta con la tasa del 14% acusó el consiguiente revuelo del sector privado. Llama mucho la atención el hecho de que a la par dicha propuesta, se pedía por parte de las autoridades del Ministerio de Hacienda, que se prorrogara la vigencia del actual impuesto de timbres con sus nuevas reformas como si la confianza en el éxito de la propuesta del IVA se debilitara por razones de firmeza y voluntad política. La situación caótica y dificultad económica de la nación, el enfrascamiento en una campaña política además de los problemas sociales existentes, fueron aprovechados por las partes interesadas en nulificar la propuesta para hacer aparecer por los medios periodísticos como irracional esta propuesta del Ministerio de Hacienda, y de esa manera la presión se daba para que se prorrogara la vigencia del Impuesto de Timbres Fiscales.

Es importante señalar que algunos organismos internacionales como la

OEA, han procesado estudios tributarios bien elaborados con la colaboración de técnicos en materia tributaria de diversos países, formulando recomendaciones para que los países de América Latina efectúen reformas en sus sistemas tributarios, habiendo incluso elaborado modelos de imposición de impuestos indirectos y ponderando especialmente el impuesto al valor agregado, por lo que se presume que los estudios llevados a cabo en el país y la emulación propuesta, se debió en mucho a presiones de esta índole, pero en un momento de poca convicción política para su implantación.

1 - Análisis de la Propuesta

- a) El modelo se encuentra estructurado en un cuerpo de 44 artículos en los cuales se conjugan el contenido de la Ley del impuesto.

En el artículo primero se establece el tributo a implementarse, y aunque menciona que es sobre las ventas, no dice que tipo de impuesto es, en el sentido de decir la modalidad, ya que existe más de un impuesto sobre las ventas.

En el artículo dos y tres se amplía lo preceptuado en el anterior, dejando aclarado cuáles además de las transacciones normales, quedarían gravadas con dicho impuesto; también tipifica los servicios gravados y a las importaciones. El sujeto pasivo del impuesto queda tipificado en el Artículo N° 4, es decir, los contribuyentes obligados al pago del impuesto. En el artículo 5 se determina el momento en

que tiene lugar el pago del impuesto, es decir el momento de emitirse la factura que ampara la venta de bienes y prestación de servicios gravados así como el caso de las importaciones y faltantes en los inventarios de los empresarios. Las exenciones se contemplan en los Artículos seis y siete: se dejan exentos los bienes que constituyen la alimentación básica de la mayoría de ingresos bajos tratando de reducir la regresividad que todo impuesto de este tipo tiene. Se considera que se trató de minimizar las exenciones aunque el literal (L) del Artículo 6 deja abierta la posibilidad de más exenciones. El literal (K) deja exentas a las exportaciones. Esta exención es objetiva porque crea las condiciones para que en caso de integración regional el impuesto funcione bajo el principio "país de destino".

Se considera que los servicios profesionales deberían quedar gravados con el impuesto y dejar exento sólo los de educación y salud. En el Art. 8 se determina el período de imposición, el cual en casos justificados podrán exceder de un mes, pero no de un año. No obstante, cuando el período exceda del tiempo normal, el contribuyente tendrá la obligación de hacer anticipos de pagos del impuesto. Por una parte el Estado subsidia al contribuyente y por otro se asegura parte del ingreso. El Art. 9 determina el mon

to del impuesto con una tasa general del 14% sobre el valor de la operación de venta; seguidamente el Art. 10 explica el significado de lo que se tiene que entender por valor de operación, es decir que aquí se tipifica el impuesto al valor agregado. Además se amplía la cobertura del impuesto. Aquí mismo se castiga con un 30% a los importadores personales con el objeto de incentivar el consumo de bienes producidos en el país.

En el Artículo 11 se determina el método de cálculo de la cuantía del impuesto a pagar por el contribuyente sujeto a la tasa general del 14%, tipificando la modalidad del método de sustracción sobre base financiera del impuesto contra impuesto. Realmente este es el método que se recomienda y funciona para efectos del principio "país de destino" y no causa los problemas que ocasiona la modalidad de "base contra base" con las ventas exentas. En el Art. 12 se dice que las exportaciones debidamente comprobadas, al momento de declarar y pagar sus impuestos tendrán derecho a realizar las deducciones respectivas; así mismo, cuando una empresa no realice comercio internamente, podrá acreditar contra cualquier otro impuesto. Esto es muy importante por cuanto se trata de no entorpecer la mecánica del IVA ni sus efectos; por otro lado se conserva la competitividad de los productos exportados. El Art. 13 tipifica que

"son deducibles los impuestos pagados por las adquisiciones de activos fijos relacionados directamente con la producción de bienes o prestación de servicios gravados y que deberán diferirse y fraccionarse en sucesivos períodos de imposición de acuerdo a la duración y utilización de dichos bienes y de conformidad a lo establecido en el Reglamento. Como se puede notar, aquí se tipifica la modalidad del IVA, el cual es tipo Producto Total según definición en página treinta y dos que no permite la deducción del valor de los bienes de capital ni la deducción de la depreciación de los mismos. Con un IVA como el que se proponía quedaba desincentivada la inversión y por consiguiente el ahorro y esto es muy importante por cuanto se necesita que la inversión se desarrolle en el país.

En el Art. 14 establece una tasa diferenciada del 2% sobre el volumen de ventas para los que tipifica como pequeños contribuyentes cuyas ventas totales anuales sean menores a Q300,000.00 o con un activo en giro menor a Q300,000.00, además la D.G.C.I. podrá ir incorporándolos discrecionalmente al régimen general. Lo recomendable hubiera sido aprovechar lo consignado en el C.C. Art. 452 fortalecer esta disposición y ampliar la base imponible calificando hasta que nivel de esta disposición se considera el tamaño incluido y además se hubiera resuelto la antinomia respec

to al C.C. Art. 192 numeral I, sobre Sociedades Anónimas ya que estas personas jurídicas deben considerarse aptas para la contribución fiscal indirecta. Llama la atención el hecho de que no se especifica la mecánica a seguir por los pequeños comerciantes para la liquidación del impuesto a pagar ante la D.G.C.I. aunque se asume que aparece en la reglamentación, pues de no ser así y al tener una tasa del 2%, o sea 12% menos, eso quiere decir que para recuperar lo pagado en su compra tendría que piramidar el precio del bien que venda para recuperar el 12% que perdería si tuviese que acreditar como los que están regidos por la tasa del 14%. De lo contrario, el Estado tendría que estar lo subsidiando con el 12% que perdería, lo que no es lógico por cuanto lo que persigue el Estado es obtener ingresos fiscales.

Del Art. 15 al 41, son de establecimiento administrativo para ambas partes, es decir, atañen a los contribuyentes y al Estado; en tal sentido, se establece la obligación de registrarse de parte del contribuyente con el fin de llevar un mejor control del contribuyente; la no obligación de presentar declaración en las importaciones de bienes, por liquidarse éstos en la póliza respectiva; seguidamente queda establecida la forma de como las empresas deben llevar sus registros contables para efectos de facilidad

de auditoría; a continuación se obliga a la emisión de fac
tura por las ventas efectuadas, donde debe quedar bien cla
ro la mecánica para la separación del impuesto del valor
de la venta efectuada; seguido se establece la exclusiva
autoridad de la Dirección General de Contribuciones Indi-
rectas para autorizar la sustitución de otros medios mecá-
nicos de registro de ventas en lugar de la factura corrien
te cuando el tipo de negocio lo permite.

También se previene al causante o contribuyente, para que
documenten cualquier traslado de mercaderías a efecto de
que sea fácilmente identificable tal operación, con el pro
pósito de evitar confusión respecto a las ventas.

Así mismo, queda autorizada esta dependencia del Ministerio
de Hacienda para pedir al contribuyente cualquier otro ti-
po de documento que estime necesario para un mejor control;
así también se establece la forma de fiscalización y con-
trol de contribuyentes; quedan también comprendidos los re
ursos de esta Dirección General para prevenir o exigir el
pago de impuestos; las penalidades por las infracciones por
parte del contribuyente y la reglamentación de la aplica-
ción de la Ley del impuesto. El Artículo 41 habilita a
esta dependencia para que a solicitud del contribuyente
explique y razone al solicitante, la interpretación de la

Ley, así mismo le otorga la facultad de recurrir al derecho común cuando en este encuentre mejor claridad para la atención de estos asuntos.

El Artículo 42 comprende la derogación del numeral 32 del Artículo 13 de la Ley de Papel Sellado y Timbres, así como los numerales 55 y 60-bis del mismo y los artículos números 41, 41-A y 41-B. El Artículo 43 deroga cualquier otra Ley o disposición que se oponga a lo regulado a la presente Ley propuesta. Finalmente el Artículo 44 establece la vigencia de la Ley.

Habiendo quedado establecido el contenido de la propuesta presente, se continuará con el análisis cualitativo y cuantitativo de la misma donde se trata de establecer sus ventajas y desventajas económicas y financieras de la misma.

2 - Aspectos Generales de la Propuesta.

Toda norma debe ser clara en su expresión para asegurar su correcta comprensión, en este sentido la propuesta adolece de cierta claridad porque si lo que se quería era crear el gravámen al IVA, debió expresarse sin ambages; pero la propuesta en cuestión al hacer su apertura sólo menciona el establecimiento de un tributo a las ventas y transferencia de bienes y prestación de servicios, pero lo sugerible para mayor claridad hubiera sido consignar expresamente que se trataba del impuesto al valor agrega

do sobre las ventas y prestaciones de servicios e importaciones en atención a quien se dirija la propuesta. No obstante, en el Artículo noveno establece que el gravámen recaerá sobre el valor de la operación de venta, que es prácticamente al valor agregado.

El IVA debe de regir con un mínimo de exenciones para mejorar su base en el sentido de que sea lo más amplia posible y en este sentido la propuesta establece una serie de exenciones que estrechen la base imponible, lo que supone una tasa del impuesto más alta para efecto recaudativos y de rendimiento fiscal. Las exenciones deberían haberse minimizado hasta donde fuere conveniente a los intereses del Estado. Así, se advierte que algunas exenciones comprendidas en la Ley propuesta no deberían de haberse contemplado por considerarse que deben ser componentes de la base gravable.

Por cuestiones de equidad y justicia tributaria es razonable que los alimentos que componen la canasta básica para la mayoría con ingresos bajos deben quedar exentos. Con una base estrecha la tasa del impuesto tenía que resultar alta; por otra parte, un impuesto a las ventas tipo valor agregado en la modalidad producto total como el propuesto por el Ministerio de Hacienda, no incentiva el ahorro de capital y por lo tanto, la inversión tampoco queda incentivada.

Una tasa de la magnitud propuesta si bien es cierto que proveería un buen rendimiento, la verdad es que es una carga tributaría sensible en el consumidor. La tasa se calculó considerando los incrementos del impuesto del timbre que es un incremento transitorio, y tendría que haberse calculado en base a un rendimiento de una tasa del 2% por suponer que se regresaría con el tiempo a esa tasa y por lo visto ya la mencionada tasa del 4 y 5% se daba por asentada su vigencia continua.

Siendo en la gran masa de pequeños contribuyentes, donde se diluyen las ventas al consumidor final, en lugar de que tenga tasa diferencial, estos deben caer dentro de una tasa general para evitar distorsiones y tener que estar administrando dos tasas, lo cual complica el quehacer administrativo.

El rendimiento financiero que este IVA contiene desde luego al ser una tasa equivalente a la del timbre, prácticamente es la experiencia ya asegurada, por lo que cuantitativamente puede decirse que goza de consistencia como dato aunque se estima que la tasa pudo haber sido menor si la base hubiera sido de 1982 pues existe un crecimiento mecánicamente vegetativo en la base, lo que hace suponer que para este año la base fue un poco mayor.

Se supone que en todos los aspectos administrativos las oficinas encargadas de la administración del nuevo impuesto en el momento

de presentación del proyecto, no estaban adecuadamente implemen-
tadas para cursar su advenimiento, aunque en el proyecto se ha-
bla de un reglamento que servirá para el período de transición,
es decir el paso de un impuesto a otro, en caso de que el pro-
yecto se aprobara.

3 - Observaciones.

En resumen de acuerdo al análisis las observaciones que se ha-
cen sobre la propuesta pueden resumirse así:

- a) La tasa del impuesto por la reducción de la base es ele-
vada.
- b) La amplitud de las exenciones limita la base disponible.
- c) Se proponen dos tasas diferenciadas, lo que dificulta la
administración del impuesto y arriesga con propensión a
nulidad las bondades de la propuesta.
- d) Posee un enfoque de recaudación a semejanza del Impuesto
de Timbres, por lo que las dos tasas resultan bastante
elevadas.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A. Conclusiones

1. Independiente del papel que desempeñe el Estado, todos necesitan ingresos que les permitan un grado de autonomía financiera con la suficiencia para cubrir tanto los gastos de administración como para intervenir adecuada y oportunamente en la organización de su economía y del conjunto social del país. En orden a esta prioridad los Estados recurren a los tributos como medio de captación de los recursos financieros cuya carga distribuyen entre su población y agentes económicos.
2. Los países subdesarrollados poseen estructuras económicas y sociales que se caracterizan por ser inflexibles y sus sistemas tributarios adolecen de serias deficiencias de tipo técnico, económico y administrativo. La captación de fondos vía imposición directa sobre la renta y al capital es insuficiente, por lo que tienen que depender considerablemente de la imposición directa gravando por ejemplo el consumo. La realidad tributaria de El Salvador evidencia en su estructura impositiva una gama heterogénea de impuestos tanto directos como indirectos.
3. Entre los impuestos indirectos de El Salvador está el impuesto que grava las ventas. A partir de 1980 este impuesto ocupa una posi-

ción relevante en materia de captación de ingresos fiscales perfilándose como una fuente imprescindible de apoyo a las finanzas del Estado. Jurídicamente su localización se encuentra en la Ley de Papel Sellado y Timbres, Art. 13, Numeral 32.

Esencialmente el impuesto de Timbres es plurifásico y acumulativo; su materialidad convencional es la especie o escudo fiscal de diferentes denominaciones que se adhiere al (os) comprobante (s) de la transacción gravada según el valor de la operación. Administrativamente en la parte formal contiene el aspecto legal y de funcionamiento en cuya base se preveen controles para el registro del contribuyente; fiscalización de su cumplimiento y la punibilidad de infracciones; controles para su calidad de impresión de especies, resguardo y distribución; también son de consideración los instructivos en que interpreta y vierte su criterio la Dirección General de Contribuciones Indirectas como Unidad que lo administra.

4. Ha quedado establecida la consecuencia por la que el consumo es indispensable para los efectos impositivos y que además la misma va tomando aspectos complejos por la dinámica diversificación económica y es aquí en donde ya no encaja este impuesto en la forma de especies fiscales so pena de distorsionar los procesos productivos y de distribución de los bienes y servicios gravados. Dadas las crecientes exigencias y presiones para el Estado por una mayor justicia e igualdad económica-social, es que se considera que el impuesto de timbres fiscales sobre las ventas está fuera de tiempo y sin

posibilidades de modificación substancial que le permita perpetuar se como herramienta en la orientación de la actividad económica, - con la suficiente agilidad para no entorpecer las múltiples operaciones sobre las que incide y con la suficiente claridad de sus - efectos en los precios para no desestimar la racional asignación - de los recursos.

Ciertamente, han habido esfuerzos administrativos que atenúan la - forma convencional de la emisión de especies por medio del pago del timbre por acumulación mensual, que dicho sea de paso es opcional y con requisitos dificultosos por lo que no todos los causantes lo adoptan; ello lo único que obvia es sólo parte de las dificultades administrativas y parte del costo social de su seguimiento; pero - sus características esenciales se mantienen y por ende sus efectos directos y colaterales en la economía.

5. Dadas las estructuras económico-social del país y su grado de flexi- bilidad, el Estado lograría mayores ingresos prácticamente sólo a - costa de elevar la tasa del impuesto y con ello agravaría la secue- la de distorsiones e inconvenientes que en última instancia reper- cuten en el consumidor quién es el que paga un costo social injusto. Baste señalar que a través de su vigencia hasta agosto de 1970, los efectos del impuesto de Timbres sobre las ventas apenas eran percep- tibles no por tener entonces características diferentes a las de - hoy, sino porque su baja tasa del uno por millar era de poca magni- tud en las transacciones y que dependiendo de la importancia de es

tas para el vendedor podría hasta condonar su traslación al comprador. En todo caso, considerando las tres etapas teóricas del recorrido de los bienes hasta el consumidor final, a este correspondía un promedio por ciento de 0.35 a 0.40.

Esta situación cambió exabrupto en agosto de 1970, cuando el gobierno elevó la tasa del Impuesto del Timbre al uno por ciento golpeando en forma desusual a través del impuesto a la economía y desatando una secuela de reacciones y de distorsiones en la producción y comercialización de los bienes gravados, operándose reajustes con detrimento en la asignación de los recursos como lógica respuesta al incremento de diez veces sobre la tasa anterior del impuesto. - Esta modificación para la que no se preparó a ninguno de los sectores afectados fue sentida; pero se logró reajustes en la producción y comercialización satisfactorios y únicamente el consumidor sufrió las consecuencias por el encarecimiento de los bienes afectados y por la falta de correspondencia de sus ingresos, flagelo que tocó sensiblemente a los sectores de bajos recursos económicos en 30 a 40 veces más con respecto a la base anterior de la que se incrementó la nueva tasa en 999 puntos más. No se supo con precisión el impacto en los precios, dada la imperfección del mercado; pero a pesar de esta nébula económica, porque a su vez también la inflación cobraba fuerza, el encarecimiento de la vida fue notorio.

6. Era de esperarse una evaluación total de estas repercusiones a nivel institucional que rigiera mejor los juicios en las subsecuen-

tes requisiciones a esta costa por parte del Gobierno, ya que la fuente de explotación tributaria de moda sin duda seguiría rindiendo buenos resultados fiscales, con la diferencia que se tendrían argumentados reparos para desistir a la simple elevación de la tasa del impuesto de timbres; pero no fue así y tal evaluación no redujo o los que hacen y ayudan a hacer políticas percatados de su transitoriedad no precisaron su proyección ni social ni económica. En diciembre de 1980 se recurriría al mismo expediente al subir la tasa de dicho impuesto al dos por ciento y tres años más tarde o sea en junio de 1983, la tasa se diversificaba gravando con el cuatro por ciento las transacciones de materias primas y con el cinco por ciento las operaciones de transferencias de bienes de consumo final, o sea que de 1970 a 1983, en sólo trece años, la tasa se había modificado en 4.999 veces, respecto a la relación porcentual anterior a agosto de 1970.

7. La administración a pesar de sus esfuerzos y sus rellenos técnicos no ha podido preveer con acierto hasta donde el rendimiento del impuesto de timbres es realmente lo que correspondía ingresar al fisco por la diversidad de las operaciones gravadas.

Estas deficiencias, muchas implícitas en la esencia del impuesto mismo reflejan que no es cosa de buena o mala voluntad la eficiencia administrativa, aunque pudiera darse, sino que o se descontinúan el uso del sistema de gravación a las ventas en la forma de Timbres Fiscales o se monta un aparato de administración y control

que por costoso tampoco llegaría a cubrir ni la proximidad de los extremos en que opera el efecto del impuesto, que pueden ser el principio de una mayor degeneración y entorpecimiento de los procesos económicos provocados por el tipo de impuesto. Agréguese a ésto, que el país necesita poner acorde su sistema tributario a una economía de intercambio y cooperación regional y en este sentido - el actual sistema tributario en la forma de gravar las ventas queda fuera de lugar y de tiempo, por lo que es de imperiosa necesidad que sea sustituido por otra modalidad cuya generosidad técnica elimine el mayor grado posible de estas deficiencias y corresponda a la vocación económica actual del país como necesaria para la superación económica y social, y que al mismo tiempo tenga un rendimiento financiero satisfactorio.

8. A este efecto, el presente trabajo propone un modelo de gravación a las ventas, cuidadosamente elaborado que se adapta de manera adecuada a la realidad económica del país en la modalidad de Impuesto al Valor Agregado, para cuya ponderación basta decir que es la última y más moderna forma de gravar las ventas de bienes corporales e incorporales, de vigencia en muchos países tanto desarrollados - como en vías de desarrollo los cuales por su medio están recibiendo positivas experiencias para sus economías. Claro está su adecuada adopción y ejecución podría permitir la modernización y simplificación graduales de nuestro régimen tributario, y evitar su crecimiento aditivo, irracional y de compleja administración.

B. Recomendaciones

1. Modificar el sistema tributario actual del país en la forma de gravar las ventas por medio de Timbres Fiscales y se sustituya por la modalidad del Impuesto al Valor Agregado en la forma de ingreso nacional tal como está consignado en el modelo que al efecto se presenta en el Capítulo IV de este trabajo, con la tasa del 13% con - la cual se garantiza al fisco los mismos montos recaudados por el Impuesto de Timbres Fiscales, actualmente.
2. Para la implantación del IVA se requerirá que las oficinas encargadas de su administración y fiscalización estén en la capacidad de asimilar de inmediato su adopción para imprimirle agilidad e idoneidad a su vigencia. En parte esto será logrado por la tecnificación de los medios de control del impuesto y del personal relacionado - con su administración. Debe disponerse además de un plan básico - de coordinación en el cual se prevean los recursos para su introducción: propaganda a través de todos los medios masivos; promoción en todos los canales de comunicación directos disponibles: conferencias en corporaciones de Profesionales y cámaras de empresas de distintas actividades económicas con la distribución del material informativo e instructivos; despachos para la evacuación de consultas e información general o especializada.
3. Si bien todo nuevo gravámen genera expectativas y cierta resistencia al cambio, es preciso que se tomen medidas para evitar que el rendimiento del impuesto de gravación a las ventas sea mermado co-

mo consecuencia de las reacciones por la adopción del IVA y serán las Autoridades de Hacienda las que preveerán lo concerniente; sin embargo se recomienda que previo a la vigencia del IVA se haga un estudio para su ejecución hacia el interior de las áreas de responsabilidad de manera que su introducción no sea producto de precipitaciones de ninguna índole, sino el resultado de conscientes y maduras condiciones. Con ello no se pretende propiciar demoras a la vigencia de tan necesario impuesto, sino más bien que sus resultados queden mejor garantizados a un costo menor. Debe quedar adecuadamente calificado el universo y cantidad de sujetos obligados a registrarse; requisitos a cumplir; plazos fijados para la inscripción y facilidades. En este sentido, el Código de Comercio tiene disposiciones que pueden aprovecharse. En cuanto a los obligados a llevar contabilidad no habrán problemas de consideración para este resultado, además estratégicamente debe aprovecharse lo estipulado en el Código de Comercio, Art. 452 con respecto a los comerciantes cuyo activo en giro es menor de diez mil colones; sólo que habrá que definir a que nivel de esta escala serán obligatorios los controles mínimos exigidos en dicho Artículo.

4. En suma, se recomienda adoptar el IVA en El Salvador conforme al modelo y rasgos propuestos en el Capítulo IV, a efecto de modernizar el sistema tributario salvadoreño y alcanzar los objetivos respectivos.

5. Sería deseable también que el IVA absorviera una gama de impuestos pequeños (fósforos, cigarrillos, etc.) sobre ventas, en cuyo caso la tasa general sería un poco mayor, y que se complementara con impuestos selectivos al consumo sin discriminación entre producción nacional; regional y resto del mundo.

EFFECTOS DIFERENCIALES DE LAS DIVERSAS
FORMAS DE IMPOSICION GENERAL A LAS VENTAS

Efecto Ingreso - La forma más productiva que requiere tasa más baja: ingreso acumulativo; cuando mayores sean las fases de acumulación mayor será el producido y menor la tasa requerida.

De los impuestos no acumulativos los que requieren menor tasa son el valor agregado y el impuesto a nivel del comercio minorista; el que requiere mayor tasa es el impuesto a nivel industrial.

Efecto ingreso y costo social (Efectos acumulativos y piramidación) - Los impuestos que provocan mayor elevación de precios son los acumulativos.

Los impuestos al nivel del comercio minorista y al valor agregado no producen efecto piramidación ni acumulación.

Efecto en la estructura de producción y distribución. - Los impuestos al valor agregado y al nivel minoristas son neutros. Los impuestos acumulativos propenden a la integración vertical de las empresas. Los impuestos a nivel industrial propenden a subdivisión de empresas.

Efecto en el uso de los factores de producción. - El impuesto al valor agregado es neutro. Las demás formas discriminan en contra del uso de bienes de capital. (Activo fijo).

Identificación del componente tributario de los precios (aplicación del criterio de imposición exclusiva en el país de destino). - Las formas que permiten determinar fácilmente el monto de impuesto contenido en el precio son el valor agregado y el aplicado a nivel minorista. En determinadas condiciones también puede ser determinado en un impuesto monofásico a nivel industrial y en un impuesto plurifásico no acumulativo aplicando la técnica de la suspensión de impuesto, en este caso con reservas. Los impuestos acumulativos no permiten esa determinación.

Efectos administrativos y jurídicos:

a) Número de Contribuyentes: - El impuesto plurifásico acumulativo (cascada) y el valor agregado son los que implican un mayor número de contribuyentes. No obstante en el impuesto al valor agregado, puede adoptarse soluciones simplificadas que excluyen a los productores primarios y a los pequeños contribuyentes, sin afectar sustancialmente los resultados.

El impuesto a nivel minorista también implica una gran masa de contribuyentes; la exclusión

de los pequeños contribuyentes afecta en mayor medida los resultados y la competencia comercial.

Los impuestos de etapa única a nivel industrial son los que implican un menor número de contribuyentes.

b) Definición del Sujeto.

- Los impuestos de etapa única requieren dificultosa definición de la etapa gravada y del sujeto. Igual dificultad aparejan los impuestos de etapas múltiples en cuanto excluyan alguna etapa de la imposición.

EFFECTOS DE PYRAMIDACION Y DE ACUMULACION

Efecto piramidación.

- Como consecuencia de la aplicación del impuesto el bien se encarece para el consumidor final en una cifra superior al monto recaudado por el impuesto.

Efecto acumulación.

- La carga tributaria final que recibe el bien importa una reiterada imposición sobre el bien o sus insumos.

Resulta una múltiple imposición de la misma base imponible o de parte de ella y una aplicación del impuesto sobre el propio impuesto incorporado

en fases o etapas anteriores del circuito.

Ejemplo del efecto de la
piramidación en impuesto
no acumulativo:

Impuesto monofásico de -
etapa única a nivel indus
trial.

	<u>Antes del Impuesto</u>	<u>Después del Impuesto</u>
Venta del fabricante (contribuyente)	100	100
Impuesto 10%	<u>---</u>	<u>---</u>
Precio incluido impuesto	<u>100</u>	<u>100</u>
Costo del comerciante	100	110
Margen de comercialización 50%	<u>50</u>	<u>55</u>
Precio de venta	<u>150</u>	<u>165</u>
Encarecimiento del bien		15
Impuesto recaudado		10
Efecto piramidación		5

Ejemplo de efecto combinado de
piramidación y acumulación:

El mismo ejemplo anterior pero
gravando ambas operaciones (im
puesto de tapas múltiples, plu
rifásico, acumulativo).

	<u>Antes del Impuesto</u>	<u>Después del Impuesto</u>
Venta del fabricante	100	100
Impuesto 10%	<u>---</u>	<u>10</u>
Precio incluido impuesto	<u>100</u>	<u>110</u>
Costo del comerciante	100	110
Margen de comercialización 50%	<u>50</u>	<u>55</u>
Venta del comerciante	150	165
Impuesto 10%	<u>---</u>	<u>16.50</u>
Precio incluido impuesto	<u>150</u>	<u>181.50</u>

El impuesto que para el comerciante se forma:

10% s/venta antes del impuesto	15
10% s/impuesto incorporado en etapa anterior (10)	1
10% s/efecto piramidación (5) (el margen de 50 para 55)	<u>0.50</u>
	<u>16.50</u>

El efecto combinado de acumulación y piramidación produce el siguiente resultado total:

Formación del impuesto final del bien:

Acumulación de base impuesto
s/ ventas

antes del:		
fabricante	10	
comerciante	<u>15</u>	25
Impuesto sobre impuesto		1
Impuesto s/efecto piramidación		<u>0.50</u>
Total de impuesto del bien en las dos etapas (10 y 16.50)		<u><u>26.50</u></u>
Piramidación:		
El margen del comerciante de 50 pasa a 55		5
Encarecimiento después del impuesto		<u>31.50</u>

OBEJTIVOS DE LA IMPOSICION
AL CONSUMO

Imposición General	}	Comprensión de la demanda global (Nivel del Consumo)	Este no es un objetivo de las eco- nomías en proceso de desarrollo. Podría serlo en las economías de- sarrolladas en épocas coyunturales.
		Recurso financiero.	Objetivo exclusivo o principal.
Imposición Selectiva	}	Distribución del Ingreso.	Atenuar la regresividad el Impuesto general.
		Afectar la estruc- tura de la Demanda	Afectando la estructura relativa de precios presionar la reducción de consumo no deseable para libe- rar recursos que puedan destinar- se a actividades económicamente más convenientes.
		Corrección de la Política Aduanera	Incorporar el componente no adua- nero de la tarifa de importación.

CRITERIOS BASICOS DE DISTRIBUCION DE LAS FORMAS DE
IMPOSICION GENERAL A LAS VENTAS

Según las etapas del circuito de producción y distribución (atiende al sujeto)	Según las transacciones del bien y sus insumos (atiende al objeto)	Según la Carga Tributaria	Procedimiento para evitar la acumulación	Forma del Impuesto
Etapa Unica	Monofásico	No Acumulativo	Etapa Final Producto Final Suspensión de impuesto	Comercio Minorista Fabricante s/Productos final Fabricantes e importadores, no grava ventas entre contribuyentes
	Plurifásico	Acumulativo No Acumulativo	----- Pago fraccionado	Total de ventas del fabricante o importador. Fabricante por valor agregado
Etapas Múltiples	Monofásico	No Acumulativo	Suspensión de impuesto	Quienes tengan volumen de ventas superior a cierto límite. No grava operaciones entre Contribuyentes inscritos.
	Plurifásico	Acumulativo No Acumulativo	----- Pago fraccionado	Grava todas las etapas por las ventas totales (casca <u>da</u>) Valor agregado

DIVERSAS FORMAS DE IMPOSICION GENERAL A LAS VENTAS. TASA 10%

ETAPA	MARGEN	ANTES IMPUESTO	ETAPAS UNICAS				ETAPAS MULTIPLES				Cred. Imp.	Imp. a Pagar
			NIVEL INDUSTRIAL		NIVEL MAYORISTA	NIVEL MINORISTA	ACUMULATIVO CASCADA		NO ACUMULATIVO VALOR AGREGADO			
			Acumulativo	Suspense			Imp.	Imp.		Imp.		
<u>Productor A</u>	50%											
Costo Compra		100		100		100						
Venta		150	150	150		150		150		150		
Impuesto		-	15	-		-		15	15	15		15
Precio Inc. Imp.		150	165	150		150		165		165		
<u>Productor B</u>	50%											
Costo Compra		150	165	150		150		165		150	15	
Venta		225	247.50	225		225		247.50		225		
Impuesto		-	24.75	24.75	22.50	22.50		24.75	24.75	22.50	-15	7.50
Precio Inc. Imp.		225	272.25	247.50		225		272.25		247.50		
<u>Mayorista</u>	20%											
Costo Compra		225	272.25	247.50		225		272.25		225	22.50	
Venta		270	326.70	297.00		270		326.70		270		
Impuesto		-	--	--		27	27	32.67	32.67	27	-22.50	4.50
Precio Inc. Imp.		270	326.70	297.00		297		359.37		297		
<u>Minorista</u>	20%											
Costo Compra		270	326.70	297.		297		259.37		270		
Venta		324	392.04	356.40		356.40		431.24		324		
Impuesto		-	--	--		--		32.40	32.40	32.40	-27	5.40
Precio Inc. Imp.		324	392.04	356.40		356.40		474.36		356.40		
Impuesto Total		-	39.75	22.50		27		32.40		115.54		32.40
Incremento precios		-	68.04	32.40		32.40		32.40		150.36		32.40
Efecto piramidación		-	28.29	9.90		5.40		--		34.82		---

ENTE: OEA/CIET, Documento N° 862, Argentina, Octubre 1979.

DISTINTAS FORMAS DE IMPOSICION A LOS
CONSUMOS

I. Según la base imponible

1) Por la amplitud de la base imponible

Imposición general
Imposición selectiva

2) Por la calidad de la base imponible

Imposición a los bienes
Imposición a los servicios
Imposición a los bienes y servicios

II. Según la estructura técnica

1) Según las etapas del circuito de producción y distribución (atiende al sujeto)

Etapas
Unica

Nivel Industrial
Nivel de Com. Mayorista
Nivel de Co. Minorista

Primera etapa, incorporación del bien al ciclo de comercialización
Etapa intermedia; distribución comercial
Etapa final; distribución al consumo

Etapas
Múltiples

Dos etapas
Todas las etapas

2) Según las Transferencias gravadas del bien o sus insumos. (atiende al objeto)	Monofásicos	Etapa Final	Grava la etapa final, venta al consumo
		Producto final	Grava el bien en su forma final de consumo
		Suspensión de impuesto	No se gravan las transferencias entre contri <u>buyentes</u> .
3) Según la acumulación de la carga tributaria (atiende a la carga tributaria).	Plurifásicos	Más de una transferencia del bien o sus insumos.	
		Etapa final	
	No acumulativo	Producto final	
		Suspensión de impuesto	
		Valor agregado	
	Acumulativo		

III. Criterio jurisdiccional

- 1) Imposición exclusiva en el país de origen ----- Requiere uniformidad de la tributación
- 2) Imposición exclusiva en el país de destino ----- Requiere armonización (compatibilización) y ajustes de frontera.

FUENTE: OEA/CIET, Documento N° 862, Argentina, Octubre de 1979.

CUADRO DEMOSTRATIVO DE LA EVOLUCION DEL IMPUESTO
DE TIMBRES FISCALES EN EL PERIODO DE 1960 A 1983

(miles de colones)

AÑOS	TASA	TOTAL RECAUDADO	INCREMENTOS SOBRE EL AÑO ANTERIOR	%
1960	1 ‰	2,886.0	-	-
1965	1 ‰	4,649.1	1,763.0	61
1970	1 ‰, 1%	9,584.7	4,935.6	106
1975	1 ‰	45,206.3	5,621.6	371
1980	1 ‰	81,405.5	36,199.2	80
1981	2 ‰	141,999.1	60,593.6	74
1982	2 ‰	148,966.5	6,967.4	5
1983	2,4 y 5%	251,367.9	102,401.4	6
1984	4 y 5 ‰	370,188.6	118,820.7	47

FUENTE: Ministerio de Hacienda. Informes complementarios constitucionales de los años referidos.

CARGA TRIBUTARIA DEL GOBIERNO CENTRAL

PERIODO 1960 - 1983

AÑOS	Ingreso Tributario (millones)	P.T.B. (Millones)	Carga Tri- butaria %	Carga Prome- dio por Quinquenio
1960	121.0	1,323.0	9.1	-
1961	141.3	1,444.2	10.0	-
1962	153.3	1,603.1	10.0	-
1963	165.8	1,694.0	10.7	-
1964	199.6	1,867.5	10.6	10.0
1965	222.6	1,993.5	11.1	-
1966	224.5	2,109.6	10.6	-
1967	229.0	2,216.3	10.3	-
1968	232.0	2,292.2	10.1	-
1969	235.8	2,381.8	10.0	10.4
1970	264.6	2,564.5	10.3	-
1971	278.9	2,697.5	10.3	-
1972	304.9	2,890.8	10.5	-
1973	376.1	3,324.3	11.3	-
1974	453.3	3,938.8	11.5	10.8
1975	541.3	4,564.7	11.9	-
1976	767.5	5,454.4	14.1	-
1977	1,131.4	7,167.0	15.8	-
1978	972.1	7,692.1	12.6	-
1979	1,162.3	8,761.6	13.3	13.5
1980	989.2	8,916.6	11.1	-
1981	990.3	8,646.5	11.5	-
1982	952.2	8,966.2	10.6	-
1983	1,079.8	9,754.1	11.1	-
1984	1,350.6	11,116.4	12.2	11.3

FUENTE: Ministerio de Hacienda. Informes Complementarios Constitucionales de los años citados.

CARGA TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

(PERIODO 1960 - 1983)

AÑOS	MONTO RECAUDADO	P.T.B.	% CARGA
1960	131.1	1,323.2	10.0
1961	115.8	1,442.2	8.0
1962	118.8	1,603.1	7.4
1963	128.3	1,694.0	7.6
1964	149.0	1,867.5	8.0
1965	167.4	1,993.5	8.4
1966	159.1	2,109.6	7.5
1967	154.2	2,216.3	6.9
1968	142.5	2,292.2	6.2
1969	155.1	2,382.8	6.5
1970	199.7	2,564.5	7.8
1971	185.8	2,704.5	6.9
1972	230.2	2,882.8	8.0
1973	282.7	3,324.3	8.5
1974	343.9	3,938.8	8.7
1975	387.1	4,564.7	8.5
1976	580.6	5,454.4	10.6
1977	894.0	7,167.0	12.4
1978	686.4	7,692.1	9.0
1979	845.1	8,761.6	9.6
1980	677.3	8,916.6	7.9
1981	693.1	8,646.5	8.2
1982	657.9	8,966.2	7.4
1983	773.7	9,754.1	8.0
1984	1.009.6	11.116.4	9.0

FUENTE: Ministerio de Hacienda. Informes complementarios constitucionales de los años citados.

CARGA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO DE TIMBRES
FISCALES PERIODO DE 1960 - 1983

AÑOS	Recaudado (millones)	P.T.B. (Millones)	Carga (%) Tributaria	Carga Porcentual Media por Quinquenio
1960	2.9	1,323.0	0.22	
1961	2.8	1,444.2	0.22	
1962	3.1	1,603.1	0.22	
1963	3.7	1,694.0	0.22	
1964	4.2	1,867.5	0.22	0.2
1965	4.6	1,993.5	0.23	
1966	4.8	2,109.6	0.23	
1967	5.2	2,216.3	0.24	
1968	5.6	2,292.2	0.24	
1969	5.9	2,381.8	0.25	0.23
1970	9.6	2,564.6	0.37	
1971	19.9	2,697.5	0.74	
1972	23.0	2,890.8	0.79	
1973	27.9	3,324.3	0.84	
1974	39.9	3,938.8	1.0	0.74
1975	45.2	4,564.7	1.0	
1976	57.4	5,454.4	1.05	
1977	72.4	7,167.0	1.01	
1978	80.3	7,692.1	1.04	
1979	87.8	8,761.6	1.0	1.02
1980	81.4	8,916.6	1.0	
1981	141.9	8,646.5	1.7	
1982	148.9	8,966.2	1.7	
1983	251.4	9,754.1	2.6	
1984	370.2	11,116.4	3.3	2.06

FUENTE: Ministerio de Hacienda. Informes complementarios constitucionales de los años citados.

DISPOSICIONES LEGALES DEPENDIENTES DE LA DIRECCION DE CONTRIBUCIONES INDIRECTAS

N°	M A T E R I A	AÑO
01	Ley de Papel Sellado y Timbres (1)	1915
02	Reglamento de la Ley de Papel Sellado	1915
03	Ley de Impuesto sobre Ingresos Brutos por Exhibición y Traspaso de Películas Cinematográficas (2)	1941
04	Ley de Impuesto a los espectáculos públicos	1941
05	Derechos anuales por matrículas de vehículos sin motor y automotores (3)	1947
06	Ley de Impuesto a los pasajes aéreos y marítimos	1949
07	Reglamento de las Leyes de Impuesto a las cervezas y bebidas gaseosas	1955
08	Ley de Impuesto a la cerveza (4)	1959
09	Ley de Impuesto a los fósforos y cerillos	1959
10	Reglamento de la Ley de Impuesto a los fósforos y cerillos	1959
11	Ley de Impuesto a los cigarrillos (5)	1960
12	Ley de Impuesto sobre el azúcar (6)	1961
13	Ley de Impuesto al consumo de petróleo (7)	1964
14	Ley de Impuesto a las bebidas gaseosas	1965
15	Reglamento de la Ley de Impuesto a los cigarrillos	1972

- (1) : Complementada con los instructivos N° 14 de 1958, s/N° de 1958, N° 2-001, 2-003, 2-004 y 2-005 de 1970, s/N° de 1970, N° 1014 de 1972 y N° 1018 de 1972. Modificada por Decreto 537 de 1980, Dec. 219, complementado en instructivo N° 2082 de mayo de 1983, Dec.108 del 15 de agosto de 1985, instructivo s/N°
- (2) : Modificada según Decreto 375 y 467 de 1969.
- (3) : Modificados por Decreto N° 6 de 1948 y complementada por Acuerdo N° 1228 de 1967.
- (4) : Complementada con el instructivo s/N° de 1928.
- (5) : Complementada por Decreto 240 de 1972 y Acuerdos N° 12 de 1972 y N° 13 de 1973
- (6) : Complementada por Decreto 142 de 1964, Decreto s/N° de 1932, Decreto N° 68 de 1983, Dec.139 de 1935, Dec. s/N° de 1936 y Decreto N° 12 de 1934
- (7) : Complementada con el Decreto 427 de 1969 y Acuerdo N° 295 de 1971

CUADRO COMPARATIVO DEL INGRESO DEL IMPUESTO DE TIMBRES SOBRE LAS VENTAS

E IMPUESTOS SELECTIVOS Y ESPECIFICOS AL CONSUMO

(en Colones)

PERIODO 1960 - 1983

PERIODO	IMP. ESP. AL CONSUMO (1)	IMP. SELEC. AL CONSUMO (2)	IMP. SELEC. Y ESP. AL CONSUMO (3) = (1) + (2)	IMP. S/VENTA BS. SERVICIOS (4)	(4) ÷ (3) %
1960/69	460.956.966	-	460.956.966	43.035.307	9
1970/79	1,017.093.337	91,594.679	1,108.688.016	463.809.511	42
1980/82	528.527.174	40.783.174	569.310.229	372.371.175	65
1983	189.904.361	15,496.675	205.401.036	251.367.996	122
1984	204.935.613	19.433.902	204.955.047	370.188.600	180

FUENTE: Ministerio de Hacienda. Informes Complementarios Constitucionales de los años respectivos.
Se actualizan los datos a 1984, por disponer de la información a la fecha de presentación de este trabajo.

ESTIMACION DE LA TASA EQUIVALENTE

Para el cálculo de la tasa del IVA que dé el mismo rendimiento que proporciona el impuesto de timbres fiscales aplicado a las ventas, se empleó la siguiente fórmula:

$$\text{TIVA} = \frac{\text{Rendimiento del timbre}}{\text{Base Calculada}} \times 100$$

Notación:

T = Es la tasa que tendrá el impuesto.

IVA = Significa Impuesto al Valor Agregado.

El dato que se utilizó como base-rendimiento del timbre es el valor recaudado en el año de 1983, según el informe complementario constitucional del Ministerio de Hacienda.

$$\text{TIVA} = \frac{251,1}{2,000.8} \times 100$$

$$\text{TIVA} = 12.5 \%$$

METODOLOGIA PARA LLEGAR A ESTIMAR LA BASE GRAVABLE Y ENCONTRAR LA
TASA EQUIVALENTE QUE TENDRIA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
CIFRAS DEL AÑO 1982
 (millones de colones)

S E C T O R E S	P T B
1) Minería y Canteras	13.6
2) Industria Manufacturera	1,381.8
3) Construcción Pública y Privada	300.6
4) Transporte, Almacenaje y Comunicación	343.7
5) Comercio	2,120.9
6) Servicio Personal	743.7
7) Alquileres Comerc.	26.4
TOTALES	4,930.7

Como el PTB es igual al Valor Agregado Total, entonces se tiene que:

VALOR AGREGADO TOTAL - - - - -	4,930.7
MENOS: YNFx 235.5	
Depreciación 366.9	
Timb.Fiscales 148.9	<u>751.3</u>
	4,179.4
MAS : Importaciones 2,441.5	
Imp. Exentas <u>969.8-</u>	<u>1,471.7</u>
	5,651.1

Viene.....		5,651.1
MENOS : Exentos mercado interno:	1,410.3	
Exentos Servicios	: <u>239.5</u>	<u>1,649.8</u>
		4,001.3
30% posible evasión		
s/4001.3	: 1,200.3	
20% Pq. C.	: <u>800.2</u>	<u>2,000.5</u>
	BASE FINAL ESTIMADA:	2,000.8

Notación: YNEx : Ingresos Netos Provenientes de Fuentes del Exterior
Pq.C. : Pequeños contribuyentes.

FUENTE: MIPLAN, Indicadores Económicos y Sociales
DIGESTYC, Anuario Estadístico.
B.C.R., Revista Mensual.

ESTIMACION DE LA BASE IMPONIBLE DEL MERCADO INTERNO DE BIENES

(millones de colones)

CIFRAS DEL AÑO 1982

S E C T O R E S	VALOR AGREGADO
Minería y Canteras	13.6
Industria Manufacturera	1,381.8
Construcción Pública y Privada	300.6
Comercio	2,120.9
<hr/>	
T O T A L	3,816.9
MENOS:	1,410.3
VALORES AGREGADOS DE:	
i) Fertilizantes, insecticidas, Fungicidas y Herbicidas	6.4
ii) Construcción Pública	174.2
iii) Productos lácteos, rastros y margarinas, grasas y aceites, fábricas de pastas y panaderías, imprentas, medicinas, beneficios de al godón, jabón, petróleo y otros productos agrícolas	667.3
iv) Exportaciones No agrícolas	562.4
BASE ESTIMADA - - - - -	2,406.6

FUENTE: MIPLAN, Indicadores Económicos y Sociales
DIGESTYC, Anuarios Estadísticos.

ESTIMACION DE LA BASE IMPONIBLE DE LOS SERVICIOS
CIFRAS DEL AÑO 1982
 (millones de Colones)

S E C T O R E S	VALOR AGREGADO
Sector Transporte, Almacenaje y Comunicaciones	343.7
Sector Servicios Personales	743.7
Alquileres Comerciales	26.4
T O T A L	1,113.8

MENOS:

VALORES AGREGADOS DE:

i) Transporte Público	124.7	
ii) Comunicaciones	85.8	
iii) Educación Privada	11.4	
iv) Servicios Profesionales	17.6	(1)
TOTAL BASE	239.5	

(1) Comprende servicios médicos, odontológicos y otros servicios de asistencia médica

FUENTE: MIPLAN, Indicadores Económicos y Sociales.
 DIGESTYC, Anuarios Estadísticos
 B.C.R., Revista Mensual

CUADRO DE LA ESTIMACION DE LA BASE IMPONIBLE DE LAS IMPORTACIONES

DE 1982

(millones de colones)

C O N C E P T O S	VALOR CIF	IMPUESTOS ADUANEROS	BASE ESTIMADA
Importaciones	2,362.1	79.4	2,441.5
MENOS:	962.1	7.7	969.8
- Trigo --- 78.2			
- Maíz ---- 14.2			
- Arroz --- 1.0			
- Leche --- 12.5		1.7	
- Frutas F. - 74.9		0.6	
- Verduras -- 17.1		3.3	
- Frijoles -- 75.1			
- Medicinas - 122.0			
- Fertilizantes, Insecticidas, Fungicidas 84.7		2.1	
- Libros y Folletos 3.9			
- Petróleo 335.5			
- Importaciones exentas Privadas 114.9			
- Importaciones exentas Gobierno 28.1			
T O T A L E S	1,400.0	71.7	1,471.7

FUENTE: DIGESTYC, Anuarios Estadísticos.

METODOLOGIA PARA LLEGAR A ESTIMAR LA BASE GRAVABLE Y ENCONTRAR
LA TASA EQUIVALENTE QUE TENDRIA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
 (millones de colones)

Cifras Actualizadas al año 1984

<u>S E C T O R E S</u>	
1) Minería y Canteras	14.7
2) Industria Manufacturera	1.492.3
3) Construcción Pública y Privada	329.6
4) Transporte, Almacenaje y Comunicacio.	371.2
5) Comercio	2,290.5
6) Servicios Personales	803.2
7) Alquileres Comerc.	28.5
<u>T O T A L E S</u>	<u>5,325.</u>

Como el PTB es igual al Valor Agregado Total, entonces se tiene que:

VALOR AGREGADO TOTAL - - - - -	5,325.
MENOS: YNFx	254.3
Depreciación	396.2
Tim.Fiscales	<u>271.2</u>
	<u>921.7</u>
	4,403.3
MAS : Importaciones	2,636.8 -
Imp. Exentas - <u>1,047.</u>	<u>1,589.</u>
Pasa-----	5,993.0

Viene		5,933.1
MENOS : Exentos mercado interno:	1.523.	
Exentos Servicios	: <u>258.6</u>	<u>1,781.6</u>
		4,211.5
30% Posible evasión		
s/4001.3	: 1.263.4	
20% Pq. C.:	<u>842.3</u>	<u>2,105.7</u>
		<u>2,105.8</u>

Notación: YNFx : Ingresos Netos Provenientes de Fuentes del Exterior.

DETERMINACION DE LA TASA EQUIVALENTE CON CIFRAS AJUSTADAS

AL AÑO 1984

$$TIVA = \frac{271.2}{2,105.8} \times 100 = 12.8\% \approx 13\%$$

El rendimiento del impuesto de timbres o valor recaudado en el año 1983, por el gravamen a la venta de bienes y servicios y la base calculada dato de 1982, se ajustan a 1984 por la corrección de la tendencia del PTB de 1982 a 1984, con el propósito de actualizar el cálculo de la tasa en el modelo propuesto, en el trabajo y en razón de que:

- 1 - el rendimiento obtenido con el impuesto sobre las ventas año 1983, último del período de análisis propuesto, es el resultado de la aplicación de ta sa distintas, así:
 - a) de enero al 18 de mayo, la tasa era del 2%
 - b) del 19 de mayo al 31 de diciembre la tasa era del 4% y 5% para mate-
rias primas y productos finales, respectivamente.
- 2 - en el año 1984, las tasas se mantuvieron del 4% y 5%.

Con el objeto de que la estructura de las cifras, mantenga consistencia es-
tructural se aplica la misma variación tendencial a todos los sectores de la
matriz principal del cálculo de la tasa del modelo propuesto, aclarando que
por ese procedimiento las cifras del rendimiento se quedan cortas en millo-
nes, respecto a la recaudación real del año 1984 que fue de ¢ 370.188.600.

A la fecha en que este trabajo se presenta, los cambios operados por nuevas
disposiciones legales modifican aún más la situación planteada, así:

- a) por Decreto Legislativo N° 108 del 15 de agosto de 1985, la tasa del im-

puesto de timbres se uniforma al 5% para la venta tanto de materias primas como de productos terminados.

- b) por Decreto Legislativo N° 109 del 23 de agosto de 1985, la liquidación de los derechos de importación se hará al cambio del dólar en el mercado paralelo vigente en la fecha en que tenga lugar tal liquidación.

EJEMPLO HIPOTETICO PARA ILUSTRAR EL RECORRIDO DE UN BIEN A TRAVES DEL
CIRCUITO ECONOMICO EN TRES ETAPAS CON LA APLICACION DEL I. V. A.

1. Ejemplo Numérico (tasa IVA 10%)

1.1. Manuel Orellana (MO) siembra y produce 10 qq de maíz que vende a
 ¢100.00 a Dina, S.A.

i) El maíz cosechado por el agricultor, tiene un valor agregado el cual se origina por el pago a los factores de producción, y la sumatoria de estas remuneraciones constituyen el precio de venta que es el 100% del valor agregado, y origen del recorrido del producto.

ii) Manuel Orellana vende a Dina S.A.

Venta	¢ 100.00
IVA (10%)	¢ 10.00
TOTAL EN FACTURA	<u>¢ 110.00</u>

iii) Manuel Orellana retiene los ¢100.00 de venta y paga ¢10.00 a la Dirección General de Contribuciones Indirectas.

1.2. Dina S.A., procesa el maíz y lo vende a la Despensa, S.A. facturando los 10 qqs. procesados a ¢ 40.00 c/qq que hacen el total de
 ¢400.00

i) El valor agregado formado por la remuneración a los factores de la producción asciende a ¢ 300.00

VA en el proceso de los 10 qqs. de maíz	¢ 300.00
v/ del maíz comprado (MO)	<u>¢ 100.00</u>
Precio de venta	<u>¢ 400.00</u>

ii) Dina, S.A. factura a la Despensa, S.A. así:

Venta	₡ 400.00
IVA (10%)	<u>₡ 40.00</u>
Total en factura	<u>₡ 440.00</u>

iii) Dina, S.A., retiene los ₡ 400.00 de venta más los 10 del IVA que anticipó a Manuel Orellana y paga los ₡30.00 a la Dirección General de Contribuciones Indirectas.

1.3 Despensa, S.A., vende a Julio López (JL), el equivalente de los 10 qqs. de maíz valorados a ₡90.00 c/qq, que hacen un total de ₡ 900.00.

i) El valor agregado formado por la remuneración a los factores de la producción asciende a ₡ 500.00.

VA del proceso	₡ 500.00
v/de la compra a	
DINA, S.A.	<u>₡ 400.00</u>
Precio de Venta	<u>₡ 900.00</u>

ii) Despensa, S.A. factura a Julio López

Venta	₡ 900.00
IVA (10%)	<u>₡ 90.00</u>
Total en factura	<u>₡ 990.00</u>

iii) Despensa, S.A. retiene ₡ 900.00 de venta más los ₡ 40.00 que anticipó a Dina y paga ₡ 50.00 a la Dirección General de Contribuciones Indirectas.

Hasta donde el ejemplo hipotético llega, el recorrido del producto se inicia con la venta que factura el productor, Señor Manuel Orellana a Dina, S.A., y concluye con la compra que el Señor Julio López hace a la Despensa, S.A.

Proceso contable del ejemplo numérico (lo relativo al Impuesto)

1 - Manuel Orellana

i) Venta a Dina, S.A.

Partida: Caja (total de factura	∅ 110.		
	Venta		∅ 100
	IVA por Pagar		<u>∅ 10</u>
		<u>∅ 110</u>	<u>∅ 110</u>

ii) Pago del Impuesto.

Partida: IVA por Pagar	∅ 10		
	Caja		<u>∅ 10</u>
		<u>∅ 10</u>	<u>∅ 10</u>

2 - DINA, S.A.

i) Compra a Manuel Orellana

Partida: Compras	∅ 100		
	IVA anticipado a M.O.		∅ 10
	Caja		<u>∅ 110</u>
		<u>∅ 110</u>	<u>∅ 110</u>

ii) Venta a la Despensa, S.A.

Partida: Caja (Total en factura)	¢ 440	
Venta		¢ 400
IVA anticipado a M.O.		¢ 10
IVA por Pagar		<u>¢ 30</u>
	<u>¢ 440</u>	<u>¢ 440</u>

iii) Pago del Impuesto

Partida: IVA por Pagar	¢ 30	
Caja		<u>¢ 30</u>
	<u>¢ 30</u>	<u>¢ 30</u>

3 - DESPENSA, S.A.

i) Compra a Dina, S.A.

Partida: Compras	¢ 400	
IVA Anticipado	¢ 40	
Caja		<u>¢ 440</u>
	<u>¢ 440</u>	<u>¢ 440</u>

ii) Venta a Julio López

Partida: Caja (Total en factura)	¢ 990	
Venta		¢ 900
IVA Anticipado		¢ 40
(MO) ¢ 10.00		
DINA S.A. ¢ 30.00		
IVA por Pagar		<u>¢ 50</u>
	<u>¢ 990</u>	<u>¢ 990</u>

PROPUESTA DEL MINISTERIO DE HACIENDA A LA ASAMBLEA
CONSTITUYENTE DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR

(San Salvador, 24 de noviembre de 1983)

DECRETO N°

LA ASAMBLEA CONSTITUYENTE DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR,

CONSIDERANDO:

- I) Que es necesario asegurar el financiamiento del gasto público en tanto que éste es un factor importante en la estabilización de la economía nacional;
- II) Que es conveniente crear condiciones que permitan la armonización de los sistemas tributarios vigentes e implementar nuevos sistemas que cuando menos produzcan niveles de recaudación similares a los actuales, sin aumentar la carga tributaria ya existente ni que incidan negativamente en la formación de los precios de los bienes;
- III) Que como consecuencia, deben modernizarse los sistemas impositivos de tal manera que, además de sustituir a aquellos que producen indeseables efectos acumulativos, permitan un mejor control y fiscalización;

POR TANTO,

en uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del Presiden

ANEXO N° 13

te de la República por medio del Ministerio de Hacienda, previa opinión emitida por los Vice-Presidentes de la República,

DECRETA: la siguiente

LEY DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

Art. 1. Se establece un tributo, cuando se trate de actividades mercantiles, que grava las ventas y las transferencias de bienes corporales muebles a cualquier título, así como la prestación de servicios.

Art. 2. Para los efectos de esta Ley también se consideran incluidos en las transferencias de bienes:

- a) La utilización de bienes de la empresa por su titular y el uso o consumo de los mismos bienes por los representantes, Directores, Gerentes, empleados, sus parientes o tesoreros.
- b) La introducción de bienes al territorio nacional, aún cuando no se trate de actividades mercantiles.

Art. 3. Se entiende por servicio toda prestación que una empresa mercantil realiza a favor de una persona natural o jurídica, a cualquier título.

Art. 4. Están obligados al pago del impuesto:

- a) Los titulares de las empresas mercantiles que efectúen las ventas o transferencias o presten los servicios.
- b) Los que introduzcan bienes al país, aún cuando no sean comer-

ANEXO N° 13

cientes.

- c) Las sucursales de empresas extranjeras.

Art. 5. Se considera efectuada la venta o en su caso la transferencia de bienes:

- a) Al emitirse la factura, los documentos de remisión de los mismos o cualquier otro documento que ampare la operación, así como al hacerse pagos parciales o totales del precio convenido, al hacerse la entrega de los bienes o conceder la disponibilidad sobre ellos al adquirente:
- b) En el caso del literal a) del Art. 2, al retirarse los bienes, así como cuando haya faltante de ellos en los inventarios de la empresa;
- c) Al introducirse los bienes al territorio nacional.

Se tendrá por prestado el servicio, al emitirse la factura, recibo o cualquier otro documento que ampare la operación o al iniciarse su realización.

Art. 6. No causan este impuesto, las operaciones gravables sobre los bienes siguientes:

- a) Libros, folletos, revistas, diarios y periódicos y del papel para imprimirlos.
- b) De consumo básico para la alimentación y vestuario que llene las necesidades fundamentales de los sectores de menores recursos conforme a los principios establecidos en el Reglamento,

ANEXO N° 13

que servirán de base al Ministerio de Hacienda para elaborar el listado correspondiente.

- c) El equipo y herramientas médico-quirúrgicos, odontológicos y material ortopédico.
- d) Medicamentos.
- e) Los necesarios y directamente relacionados con el culto religioso y cuya adquisición se haga directamente por entidades religiosas con personalidad jurídica.
- f) Productos agrícolas, pecuarios, de la caza y de la pesca; cuando se mantengan en su estado natural o reciban sólo el tratamiento necesario para propósitos de conservación y transporte.
- g) Los insumos agrícolas tales como: fertilizantes, insecticidas, fungicidas, herbicidas, plaguicidas y las materias primas necesarias para la elaboración de dichos productos.
- h) Los productos de artesanía nacional.
- i) El petróleo crudo para refinación en el país.
- j) Aquellos cuya internación al país no sea gravada con el impuesto de importación de conformidad con las leyes respectivas y las importaciones temporales.
- k) Aquellos que fueren objeto de exportación.
- l) Todos los bienes que la Ley así los declare expresamente.

Art. 7. No son gravables con este impuesto los servicios siguientes:

ANEXO N° 13

- a) De salud tales como: laboratorios, hospitales, centros de rehabilitación y otros similares.
- b) Profesionales, que se gravarán de conformidad al Artículo 13 N° 62 de la Ley de Papel Sellado y Timbres.
- c) El transporte público terrestre.
- d) Los financieros y de seguros.
- e) El arrendamiento de inmuebles que se gravará de acuerdo a lo dispuesto en la Ley de Papel Sellado y Timbres.
- f) Todos los servicios que la Ley así los declare.

Art. 8. El período de imposición será mensual.

No obstante, la Dirección General de Contribuciones Indirectas, en casos justificados, podrá autorizar a solicitud del contribuyente o de oficio, períodos mayores o menores de un mes sin que éstos puedan exceder de un año calendario.

Cuando se trate de períodos mayores de un mes, el contribuyente deberá anticipar mensualmente pagos a cuenta del impuesto que se determinarán conforme al promedio mensual del impuesto determinado en base a sus actividades económicas realizadas durante el año precedente.

Art. 9. La determinación del monto del impuesto, en cada caso, se hará aplicando una tasa general del 14% sobre el valor de la operación de venta, transferencia de bienes o prestación de servicios.

Art. 10. A los efectos del Artículo anterior, se entiende por valor de la operación:

- a) El importe total que ha de pagar el adquirente de los bienes o usuarios del servicio, inclusive las cantidades cargadas por separado del precio del bien o servicio, excluido el impuesto establecido por esta Ley;
- b) En los casos contemplados en la letra a) del Art. 2, el precio que pagaría el adquirente o el valor que tengan los bienes en plaza, si este último fuere superior;
- c) En la introducción de bienes al territorio nacional, el valor CIF o valúo aduanero, más los impuestos de importación y demás cargos que aparezcan en el documento de internación respectivo.
- d) En el caso de importaciones para uso o consumo del importador, el determinado en el literal "c" anterior agregando un 30%.

Art. 11. La cuantía del impuesto a pagar, para el caso de los contribuyentes sujetos a la tasa general del 14%, en cada período de imposición, se determina restando del impuesto calculado de conformidad a esta Ley, el monto del impuesto a las ventas pagado al adquirir bienes o servicios que se destinan o guarden relación directa con las operaciones del contribuyente, gravadas con este impuesto.

Cuando la suma de los gravámenes deducibles conforme al inciso anterior excediere al monto del impuesto correspondiente en un período de im-

ANEXO N° 13

posición, la diferencia se sumará a las cantidades deducibles de los períodos subsiguientes, hasta su agotamiento.

Art. 12. No obstante que las operaciones de exportación no causan este impuesto, aquellas debidamente comprobadas con la documentación aduana correspondiente, darán derecho a la aplicación de las deducciones establecidas en el Artículo anterior.

Cuando el exportador no realizare operaciones internas gravadas con este impuesto, las deducciones mencionadas en el inciso precedente, las hará efectivas contra cualquier otro impuesto a su cargo.

Art. 13. También son deducibles los impuestos pagados por las adquisiciones de activos fijos relacionados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios gravados; pero deberán diferirse y fraccionarse en sucesivos períodos de imposición de acuerdo a la duración y utilización de dichos bienes y de conformidad a lo establecido en el Reglamento.

Art. 14. La determinación del monto del impuesto y que es la cuantía a pagar en el caso del pequeño contribuyente, se hará aplicando una tasa del 2% sobre el volumen de ventas, transferencia de bienes o prestación de servicios, en cada período impositivo. Sin embargo la Dirección General podrá discrecionalmente, incorporarlos al régimen general.

Se considera pequeño contribuyente para los efectos de esta Ley aquel que tenga un volumen de operaciones inferior a trescientos mil colones al año o un activo en giro no mayor de trescientos mil colones y sea calificado e inscrito como tal por la Dirección General de Contribuciones Indirectas.

Art. 15. Todo contribuyente está obligado a registrarse y a obtener su número de registro correspondiente.

Art. 16. Los contribuyentes están obligados a presentar una declaración jurada de las operaciones gravadas, realizadas en cada período impositivo.

Dicha declaración deberá presentarse dentro de los diez días hábiles siguientes al vencimiento del período impositivo de que se trate.

El pago del impuesto deberá efectuarse dentro del mismo plazo de presentación de la declaración jurada y simultáneamente con ella.

Art. 17. No es necesario presentación de declaración en los casos de internación de bienes, aunque el impuesto se debe liquidar y pagar juntamente con la liquidación y pago de los impuestos aduaneros.

ANEXO N° 13

Art. 18. Los contribuyentes deben registrar en su contabilidad todas sus operaciones con clara separación e importaciones y tasas aplicadas; y de los descuentos, devoluciones o bonificaciones realizadas.

Lo mismo se hará para con las compras habidas, separando de las que se consideran indispensables y directamente relacionadas con las actividades en giro, las que no lo son; y los impuestos pagados por las mismas.

Sin perjuicio de lo anterior, deberán llevar, además, los contribuyentes, cualesquier registro especial o anotación que expresamente les requiera la Dirección General de Contribuciones Indirectas mediante resolución escrita.

Los registros anteriores deberán estar actualizados.

Art. 19. Es obligatorio para todo contribuyente, emitir factura por todo bien que venda o por todo servicio que preste.

En la factura deberá hacerse constar, con toda claridad, los bienes vendidos, transferidos o los servicios prestados, los precios de cada uno de ellos, la totalización de los precios y, por separado, el monto del impuesto que sobre la transferencia o prestación de servicios corresponda, con indicación de la tasa aplicada, pudiendo sumarse todo para hacer una gran total.

ANEXO N° 13

Art. 20. La Dirección General de Contribuciones Indirectas, en atención al tipo de negocio, al volumen de las operaciones, a la garantía que le ofrezcan los sistemas de control de las operaciones que el contribuyente lleve, podrá autorizar la sustitución de las facturas por otro tipo de documentos equivalentes o sistemas de facturación mecánica.

Art. 21. En las remisiones o traslados de bienes que efectúe, el contribuyente debe emitir, para ampararlas, una nota de traslado de las mismas en que se detalle el destinatario, el lugar de destino, los bienes que se traslada, el valor de los mismos y la calidad en que se hace el traslado

Art. 22. La Dirección General de Contribuciones Indirectas, de acuerdo a las circunstancias, podrá establecer, en forma obligatoria para los contribuyentes, cualquier otro tipo de documentos para el adecuado control de sus operaciones.

Art. 23. La administración del impuesto corresponde a la Dirección General de Contribuciones Indirectas, con amplias facultades para la adecuada realización de su cometido; y a la Dirección General de la Renta de Aduanas, en las operaciones de importación.

Para armonizar sus funciones, que son complementarias, podrán conjuntamente dichas Direcciones Generales, dictar resoluciones administrativas

para solucionar situaciones de carácter general o particular, derivadas de las cuestiones administrativas o de interpretación de la Ley.

Art. 24. La Dirección General de Contribuciones Indirectas, deberá emitir instructivos para facilitar la aplicación de esta Ley y su reglamento. Dichas disposiciones deberán ser publicadas para conocimiento de los funcionarios y empleados estatales vinculados con la aplicación de este impuesto y de los particulares.

Estas disposiciones, como las que se dictan en casos concretos, tendrán efecto vinculante para el órgano emisor.

Art. 25. La Dirección General de Contribuciones Indirecta, llevará un registro de contribuyentes a este impuesto, que le permita conocerlos y clasificarlos adecuadamente para cumplir en mejor forma sus funciones de control administrativo sobre los mismos.

Para este propósito todos los contribuyentes están obligados a registrarse. Teniendo, además, dicha Dirección General amplias facultades para recabar información de los contribuyentes, terceros e instituciones del Estado, que le permitan en la mejor forma, complementar, actualizar, desarrollar, etc., dicho registro.

Art. 26. La Dirección General de Contribuciones Indirectas tiene

ANEXO N° 13

amplias facultades de fiscalización e investigación, para llevar a cabo su función de control del cumplimiento por parte de los contribuyentes.

Así podrá exigir a los contribuyentes, sus representantes o dependientes, la exhibición de libros, documentos y correspondencia comerciales; requerir a dichas personas para que proporcionen información; pudiendo, además, intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas para su conservación; incautar dichos libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requiera; pedir informaciones a terceros sobre situaciones vinculadas con este impuesto, en las que hayan tenido participación o hayan debido conocer; pudiendo, también, realizar inspecciones en los locales ocupados.

Art. 27. Para la actividad de fiscalización, la Dirección General de Contribuciones Indirectas contará con un cuerpo especializado de inspectores; no obstante podrá utilizar personal técnico adecuado de cualquiera de sus dependencias para este propósito.

Art. 28. El impuesto se liquidará por el contribuyente mediante una declaración jurada, de acuerdo a las disposiciones de esta Ley.

No obstante, la Dirección General de Contribuciones Indirectas de oficio podrá determinar la cuantía del impuesto a pagar por los contribuyentes, basándose en hechos reales tales como: las declaraciones presentadas, los verificados mediante fiscalización directa de las actividades

ANEXO N° 13

del contribuyente, los comprobados mediante información obtenida en registros públicos, informes o documentos obtenidos de otros contribuyentes y de la documentación e información disponible en los archivos de la misma Dirección General; o en presunciones legales o administrativas que razonablemente lleven a concluir la realización de hechos gravados por parte del contribuyente.

Art. 29. La Dirección General de Contribuciones Indirectas gestionará el pago del impuesto establecido en esta Ley, a efecto de evitar la acumulación de mora.

Art. 30. El contribuyente que no cumpla con la obligación de inscripción a que se refiere el Art. 15 será sancionado con una multa de dos cientos a diez mil colones, que fijará la Dirección General de Contribuciones Indirectas, atendiendo a la capacidad económica del contribuyente, gravedad del caso, reiteración, reincidencia y demás circunstancias del caso.

Art. 31. El contribuyente que no presente la declaración jurada será objeto de una multa equivalente al cuarenta por ciento del monto del impuesto dejado de declarar.

Art. 32. La presentación de la declaración jurada, extemporánea-

mente, será sancionada con las multas siguientes:

- a) Con el cinco por ciento del monto del impuesto que corresponde pagar si se presenta la declaración con retardo no mayor de un mes;
- b) Con el diez por ciento si se presenta con retardo de más de un mes, pero no mayor de dos meses.
- c) Con el quince por ciento, si el retardo es de más de dos meses, pero no mayor de tres meses; y
- d) Con el veinte por ciento, si el retardo es mayor de tres meses.

Las multas a que se refiere el presente Artículo no podrán ser inferiores a cien colones.

Art. 33. El contribuyente que no extienda facturas o cualquier otro documento exigido por esta Ley, será sancionado con una multa equivalente de uno a diez veces el valor del impuesto dejado de percibir por el Fisco, y no menor de cien colones.

En caso que la factura o documento que ampare la operación respectiva fuere extendida sin cumplir con la forma o requisitos prescritos de acuerdo a esta Ley se sancionará al infractor con una multa equivalente al monto del impuesto..

ANEXO N° 13

Art. 34. El contribuyente que estando obligado a llevar registros, no lo hiciere, o que los llevare con atraso que dificulte o haga inútil su examen, o se negare a presentarlos, o no los lleve en forma y con los requisitos prescritos en la Ley cuando a ellos esté obligado, será sancionado por cada infracción, con una multa de doscientos a quince mil colones, según la gravedad del hecho y la capacidad económica del infractor.

Art. 35. Si el pago del impuesto no se verificare dentro de los términos prescritos por esta Ley, o el fijado por la Dirección General de Contribuciones Indirectas, en el caso de estimaciones de oficio queda obligado el contribuyente a pagar juntamente con el impuesto, un recargo, del tres por ciento sobre el impuesto adecuado por cada mes o fracción de retardo; que se calculará desde la fecha en que debió efectuarse el pago.

Art. 36. Incluirán en defraudación fiscal y serán objeto de multa de una a diez veces el monto del impuesto en que se defraude el Fisco o que se haya pretendido defraudarlo, sin perjuicio de la responsabilidad penal correspondiente, los contribuyentes o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra que tenga por objeto producir o facilitar la evasión total o parcial del impuesto. Cuando no se pueda determinar el monto del impuesto se impondrá una sanción de un mil a cien mil colones de acuerdo a la capacidad económica del infractor, que impondrá discrecionalmente la Dirección General de

Contribuciones Indirectas.

Art. 37. En caso de reincidencia en el incumplimiento de las obligaciones establecidas en los Artículos 16, 18 y 19 la Dirección General de Contribuciones Indirectas, podrá a su juicio, duplicar los montos de las multas respectivas, o procederse a la clausura de los establecimientos por un período no menor de siete días ni mayor de tres meses.

Art. 38. Facúltase al Ministerio de Hacienda para emitir las disposiciones que resultaren necesarias para la transición entre los impuestos que se sustituyen por esta Ley y el gravamen por ella establecido.

Art. 39. En todo lo que permita la naturaleza del impuesto a las ventas y no esté en contradicción con la presente Ley, se aplicarán las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Art. 40. El Poder Ejecutivo por medio del Ministerio de Hacienda reglamentará la aplicación de esta Ley.

Art. 41. En la interpretación de las disposiciones de esta Ley y en su respectivo Reglamento, se atenderá de preferencia y con razonabilidad al fin de las mismas, así como a la propia naturaleza y principios de los derechos administrativos y tributarios que la caracterizan. Sólo cuando

ANEXO N° 13

no sea posible delimitar por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho común.

Art. 42. Deróganse los Artículos 13, numerales 32, 55 y 60-bis; 41, 41-A y 41-B, de la Ley de Papel Sellado y Timbres, contenida en Decreto Legislativo sin número de fecha primero de junio de mil novecientos quince y sus reformas.

Art. 43. Derógase cualquier otra Ley o disposición que se oponga a lo regulado en la presente Ley.

Art. 44. La presente Ley entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

BIBLIOGRAFIA

1. Secretaría General de la OEA - Reforma Tributaria para América Latina Tomo IV "La Política Tributaria como Instrumento del Desarrollo". México D.F. 1972.
2. Wallich Henry C. y Adler Jonh H. "Proyecciones Económicas de las Finanzas Públicas: Un Estudio Experimental en El Salvador" Fondo de Cultura Económica, 1a. Edición, México, 1949.
3. Due John F. "La Imposición Indirecta en los Países en Vías de Desarrollo", Instituto de Estudios Fiscales, Edición de 1970.
4. BID/INTAL. El Desarrollo Integrado de Centroamerica en la presente década - Tomo 10 "Armonización Tributaria", Buenos Aires, 1973.
5. López López, Mario César. "La Elasticidad del Sistema Tributario de El Salvador". Tesis presentada para optar al título de Licenciado - en Economía, Abril 1980; Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador.
6. OEA/BID - Secretaría de la Organización de Estados Americanos - Programa Conjunto de Tributación, "Análisis de Política Fiscal", Brasilia 1972.
7. Revista Económica Salvadoreña, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, "La Armonización de las Políticas, Comercial, Fiscal, Financiera en la Integración Económica de Centroamerica" .Enero - Diciembre de 1971
8. Due, John F. "Análisis Económico de los Impuestos" Editorial El Ateneo, 3a. Edición, Argentina 1970.

9. Beltrame Pierre - "Los Sistemas Fiscales"
Oikos - Tay, S.A., España 1977.
10. Documento del FMI, "Política Fiscal, Monetaria y Cambiaria", Instituto del FMI, INST/80-V/53.
11. Documentos del FMI, "Is The Introduction of in Value Added Tax Inflationary". Fiscal Affairs Department, November 3, 1980.
12. Documento de FMI, "The Value - Added Tax in Developing Countries" Fiscal Affairs Department, Dec. 22, 1972.
13. OCDE - "La Adopción del Impuesto al Valor Agregado". Revista del Banco Hipotecario de El Salvador, Vol. VI 1971.
14. Programa Conjunto OEA/BID, "Análisis de la Política Fiscal, Política Tributaria y Desarrollo Tecnológico", revista del Banco Hipotecario de El Salvador Vol. VII, 1972.
15. Ministerio de Hacienda, "Informe Complementario Constitucional Sobre la Hacienda Pública", Varios números. San Salvador.
16. FMI, "Estadísticas Financieras Internacionales", Varios números- Washington.
17. FMI, "Estadísticas Internacionales sobre Finanzas Públicas", Varios números, Washington.

18. BCR, "Revista Mensual" y "Memoria Anual", Varios números. San Salvador.
19. William J. Baumol - Lester V. Chandler, "Políticas Monetarias y Fiscales", Ediciones Universidad Javeriana, Colombia 1963.
20. OEA/CIET, Documento N° 862, Argentina, octubre 1979
21. Recopilación de Leyes Mercantiles de El Salvador, "Código de Comercio y Ley de Papel Sellado y Timbres", San Salvador.
22. C.P. de la República de El Salvador 1983
23. Barrera Fuentes, Elsa, "Aplicación Contable del IVA". Ediciones Contables y Administrativas, S.A., México 1982.
24. Propuesta del Ministerio de Hacienda a la Asamblea Constituyente de la República de El Salvador 1983 - Documento Oficial.
25. Palma Blanco, Daniel, "Apuntes de clase sobre Políticas Económicas y Programación Económica", Facultad de CC.EE., Universidad de El Salvador.
26. Palma Blanco, Daniel, "Naturaleza y Alcance de la Política Económica", Revista de ASOB, abril - junio y julio - septiembre de 1983