

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
Y CIENCIAS SOCIALES.

CONSIDERACIONES GENERALES AL  
IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO

TRABAJO PRESENTADO POR

DANIEL MAURICIO GARCIA SOSA

PREVIO A LA OPCION DEL TITULO  
DE

LICENCIATURA EN CIENCIAS JURIDICAS

1981



T  
343.055  
G216e

JURADOS EXAMINADORES.

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE:

"CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL"

PRESIDENTE: LIC. SALVADOR VALENCIA ROBLES.

1er. VOCAL: DR. MANUEL ADAN MEJIA RODRIGUEZ.

2do. VOCAL: DR. JORGE ALBERTO GOMEZ ARIAS.

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE:

"MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS"

PRESIDENTE: DR. OSCAR DE JESUS ZAMORA.

1er. VOCAL: DR. ROMAN ZUÑIGA VELIS.

2do. VOCAL: DR. DISRAELY OMAR PASTOR.

PROFESOR CALIFICADOR:

DR. JOSE MAURICIO RODRIGUEZ.



Este trabajo monográfico, es la culminación de un ideal, que persigue el propósito de servir de guía a los compañeros estudiantes del Derecho, en el cual únicamente he tratado de recoger lo necesario, para que el estudiante, pueda tener algún conocimiento general sobre el Impuesto Selectivo al Consumo.

En caso de no lograr mi objetivo, me queda la satisfacción de haberlo intentado, dejando la inquietud para que otros con mayores aptitudes puedan desarrollar el tema apropiadamente.

Daniel Mauricio García Sosa.

# I N D I C E

## CONSIDERACIONES GENERALES AL IMPUESTO SELECTIVO

### AL CONSUMO

#### PRINCIPIOS DOCTRINARIOS DE LOS TRIBUTOS.

- 1.- Caracteres del Poder Tributario.
- 2.- Relación Jurídica Tributaria.
- 3.- Por qué se establecen los Tributos.
- 4.- Determinación de la Base Imponible.
- 5.- Clasificación jurídica de los Tributos.

#### IMPUESTO GENERAL AL CONSUMO DE MERCANCIAS.

- 1.- Concepto.
- 2.- Características Financieras.
- 3.- Características Económicas.
- 4.- Características Técnicas.

#### DIFERENTES FORMAS DE IMPOSICION AL CONSUMO.

- 1.- Imposición a las Ventas.
- 2.- Los Impuestos de Etapas Múltiples, Acumulativas o en Cascada.
- 3.- Impuestos de Etapa Unica.
- 4.- Sistema de Impuesto en Suspense.
- 5.- Impuesto de Etapas Múltiples no acumulativas o de valor agregado.

51200

METODOS PARA LA DETERMINACION DEL VALOR AGREGADO.

- 1.- Aspecto Administrativo.
- 2.- Número de Contribuyentes.
- 3.- Descripción del Impuesto al Valor Agregado.

IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO.

- 1.- Características Económicas.
- 2.- Características Financieras.
- 3.- Características Técnicas.
- 4.- Hecho Generador.
- 5.- Sujeto.
- 6.- Exenciones.
- 7.- Los Aspectos Administrativos.

RECOMENDACIONES.

## PRINCIPIOS DOCTRINARIOS DE LOS TRIBUTOS.

Es conveniente iniciar el presente trabajo con ciertos conceptos - generales sobre los tributos que nos permitirán llegar poco a poco a la materia del presente trabajo.

Podemos decir que ya nadie pone en duda el carácter público del - Tributo, concebido como "Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público" (1), o como dice Blumenstein, como "Las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma." (2)

Antes de seguir adelante podemos decir que no siempre imperó el - anterior concepto, pues las teorías privatistas concebían el impuesto como un derecho o carga real, con lo cual lo limitaban a los gravámenes inmobiliarios, por su parte la doctrinal contractual lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los medios pecuniarios para cubrirlos. Las doctrinas publicistas explican el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía, esta es la doctrina aceptada por la moderna doctrina del derecho financiero.

La doctrina moderna, con algunas variantes, admite el concepto e-

laborado por Giannini (3), quien define el Tributo asignándole las siguientes características:

1.- Son prestaciones debidas por mandato de la Ley a un ente público.

2.- Encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado.

3.- Se impone con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas.

En relación a tales características debemos aclarar que la doctrina discute esencialmente la característica que establece Giannini, de que los tributos se imponen con la finalidad de que el Estado se provea de los medios necesarios para satisfacer las necesidades públicas.

Sobre el particular, se ha discutido mucho y se ha llegado a la conclusión de que no es una característica general de todos los tributos, pues esto es sobre todo por el excesivo empleo de los tributos con finalidad extra-fiscal, tomando en cuenta el concepto intervencionista del Estado en las actividades financieras y en la economía de los particulares.

Cabe aclarar que los tributos con finalidad extra-fiscal puede en globarse generalmente en dos grandes rubros. Los primeros tendrían una finalidad inductiva, es decir tratarían de propiciar el desarrollo de actividades o el seguimiento de ciertas conductas a los particulares; y el segundo, tendría una finalidad restrictiva y por ello el impuesto

vendría a suponer una forma de desalentar a que se desarrollaran ciertas actividades o ciertas conductas de los particulares.

Otro punto esencial discutible en doctrina, es sobre si se debe tomar o no como característica de los tributos la referencia o no a ciertas contraprestaciones de parte de la entidad dotada de poder tributario como contrapartida a la prestación que se exige al contribuyente en favor del Estado.

La mayoría de autores modernos establecen que no debe ser característica elemental del tributo, el beneficio que pueda derivarse para el particular como una contraprestación del Estado a la obligación tributaria cumplida por el contribuyente.

Personalmente nos pronunciamos por no hacer referencia a esta contraprestación del Estado que puede o no darse, en relación con la prestación que el contribuyente cumple en favor de la entidad dotada de poder tributario, por el sencillo hecho de que puede o no darse esta prestación del Estado en favor del contribuyente, por consiguiente no sería elemento determinante en el concepto de tributo.

#### 1.- CARACTERES DEL PODER TRIBUTARIO.

Muchos autores, en su acepción más sencilla, estiman que el poder tributario podría resumirse en la facultad de gravar y de eximir, es decir, depende de la conceptualización de tributo que se tenga, se tendrá

una conceptualización de poder tributario y se dirá por ejemplo que:  
"El Poder Tributario es la facultad del ente público de imponer contribuciones para satisfacer sus necesidades y cumplir con sus fines." (4)

Los principales caracteres del Poder Tributario, son cuatro:

1.- Es abstracto, ya que es una facultad inherente y derivada de la soberanía del Estado, la facultad de imponer contribuciones a los particulares. Esta facultad puede ejercitarse o no, sin embargo, es inherente al Estado.

2.- El Poder Tributario es permanente, pues se encuentra ligado a la existencia de este poder a la existencia misma del Estado. Si el Estado existe, existe el Poder Tributario.

3.- Es irrenunciable, es decir si la soberanía es irrenunciable, esa manifestación de la soberanía que es el Poder Tributario, tiene que ser también irrenunciable.

4.- El Poder Tributario es indelegable, pues la Carta Magna, como Ley Superior del Estado, establece a quien corresponde el ejercicio del Poder Tributario, es decir, tiene la facultad de crear normas jurídicas de carácter general y abstracto que impliquen obligaciones tributarias, esta asignación de poder ejercitar el poder tributario que hace la Ley, no se puede delegar.

## 2.- RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.

Giuliani Fonrouge, la define así: "La Relación Jurídica Tributaria está integrada por correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del Poder Tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra."

La relación jurídica tributaria es de derecho público, establece un deber a cargo del contribuyente y un derecho a favor del Estado, o sea que no es privada, pues no crea vínculos entre particulares, no surge de un acuerdo de voluntades sino de la verificación de un hecho, previsto en la Ley.

En la relación tributaria, el sujeto pasivo ha de aceptar inevitablemente la obligación que se le impone. Por esta razón, no existe un acuerdo previo sobre el objeto de la prestación.

De acuerdo con las normas tributarias, el Estado se sitúa dentro de la relación jurídica tributaria en un plano superior al del contribuyente, porque ejerce su poder de imperio, pero si bien es cierto en cuanto a la creación del tributo y en cuanto a la potestad de la entidad estatal de exigir el cumplimiento de la prestación a que obliga la norma tributaria, esta noción de derecho público de la norma tributaria se ha llevado a términos exagerados en cuanto a la recaudación del impuesto y a la exigencia coactiva de la prestación impuesta por la norma, por cuanto no existe la posibilidad de aceptar o rechazar las condiciones de un

acto o de la prestación de un servicio.

### 3.- POR QUE SE ESTABLECEN LOS TRIBUTOS.

Se ha dicho que el Estado presta generalmente los servicios públicos, es decir, los que satisfacen necesidades colectivas.

El Estado pues, tendrá que imponer tributos que le permitan cubrir los servicios públicos indivisibles o sean aquellos que no pueden ser a tribuidos a alguien en especial y que por lo tanto, no puede cuantifi--carse en relación a individualidades por el beneficiado, porque son ser vicios para la colectividad toda.

### 4.- DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE.

Por motivos metodológicos de exposición valga sencillamente hacer las siguientes aclaraciones sobre lo que es Hecho Imponible y Base Impo nible.

El Hecho Imponible es el centro de gravedad del fenómeno fiscal a semejanza del delito en el derecho penal; el Hecho Imponible se refiere a la prestación de dar determinada cantidad de dinero a título de impues to, es capacidad económica de contribuir a la satisfacción de las nece sidades públicas esenciales y como hecho económico con trascendencia ju rídica, es un hecho jurídico.

La Base Imponible es la unidad de medida de la materia imponible, sobre la cual se ha de aplicar la tarifa o tipo impositivo para determinar el valor de la prestación fiscal o cuantía de la obligación tributaria, para que pueda hallarse de base gravable, necesariamente tiene que existir una materia o hecho imponible, sin esto, aquello no existe.

El legislador para determinar el hecho imponible, escoge hechos con trascendencia económica, como sería el tributo al consumo y que algunos tratadistas incluso agregan, que tal hecho económico debe de ser además índice de la capacidad contributiva.

La técnica legislativa a adoptar frente al establecimiento de la base imponible será:

- a) Qué aspecto del hecho económico será tomado como base imponible;
- b) Qué forma se adoptará para cuantificar y valorar el aspecto que se elija.

José Luis Pérez de Ayala, define la Base Imponible así: "Aquella - magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la Ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legales establecidos, a los efectos de la liquidación del impuesto." (5)

De la anterior definición, el tratadista citado, deduce las características de la Base Imponible, estas son:

- a) Magnitud susceptible de expresión cuantitativa.
- b) Definida por la Ley.
- c) Su determinación ha de hacerse mediante procedimientos legales establecidos.
- d) Mide una dimensión económica de hecho imponible.
- e) Es el resultado de una fase del procedimiento de gestión tributaria: técnicamente precisa para liquidar el impuesto.

#### 5.- CLASIFICACION JURIDICA DE LOS TRIBUTOS.

Respecto a su clasificación existen divergencias doctrinales respecto a su clasificación, sin embargo la predominante es la tripartita, que los clasifica en tasa, contribuciones especiales e impuestos, y siguiendo la exposición de Fonrouge, diremos que: "Tasa: es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado."

Las contribuciones especiales, se ubican en situación intermedia entre los impuestos y las tasas, pudiendo definirse como "La prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado."

Los impuestos se conceptúan así: "Son las prestaciones en dinero e -

en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles."

Tradicionalmente los impuestos se dividen en directos e indirectos, pero hasta el presente no hay coincidencia en cuanto al criterio atributivo de esas categorías, sin embargo la concepción más aceptada es aquella que atribuye el carácter de directo o indirecto, según que los impuestos afecten manifestaciones inmediatas o mediatas de capacidad contributiva, así diremos que hay imposición directa: cuando el gravamen afecta el hecho imponible dejando al descubierto su fuente de trabajo, capital o mixta. El impuesto, por lo general, no afecta hechos imponibles aislados, sino determinados hechos homogéneos o complejos en cuanto forman un conjunto sintético.

La imposición indirecta se da cuando el gravamen afecta el gasto de la renta o hecho imponible sin dejar al descubierto de un modo inmediato la fuente de donde procede, de capital, trabajo o mixta.

Los Impuestos al Consumo, son imposiciones indirectas, ya que solo afectan determinados hechos en forma aislada o analítica y mediante una discriminación cuantitativa.

## IMPUESTO GENERAL AL CONSUMO DE MERCANCIAS

### 1.- CONCEPTO.

Es conveniente iniciar el presente título definiendo lo que es el Impuesto al Consumo, así: "El Impuesto General al Consumo de Mercancías, se concibe como un instrumento básico de financiación del gasto público y como tal es deseable que provea un importante ingreso financiero, con un elevado grado de elasticidad ingreso fiscal, que sea relativamente neutral frente al proceso económico y con condiciones aptas para compatibilizarlo dentro de un proceso de armonización tributaria para la integración económica regional." (6)

Consecuente con lo anterior, lo que se pretende es estructurar un instrumento con las mejores características financieras, económicas y técnicas, para obtener el objeto perseguido, y se considera que ellas concurren en mejor forma en el impuesto a las ventas en su forma de valor agregado.

De lo anterior podemos concluir, que la finalidad de dicho impuesto es gravar el consumo de mercancías.

### 2.- CARACTERISTICAS FINANCIERAS.

Como instrumento básico de financiación del gasto público, este impuesto desde el punto de vista financiero, debe proveer una canti

dad importante de ingreso y con un elevado grado de elasticidad.

El ingreso financiero depende de dos factores: "la base de imposición y la tasa y se comporta en función directa de ambos" (7), lo que quiere decir, que a mayor base o a mayor tasa corresponderá un mayor ingreso; pero esto significa al mismo tiempo, que para obtener un monto de ingreso, en cuanto mayor sea la base podrá recurrirse a una tasa menor para obtener el resultado deseado.

Concluiremos más adelante desde el punto de vista económico, - que es conveniente la aplicación de este tributo como una tasa única y lo más baja posible. Por otro lado, este impuesto debe ser capaz - de captar el incremento que experimente el consumo global de mercancías conforme el proceso de desarrollo, por consiguiente se requiere que tenga mucha elasticidad ingreso-fiscal.

Desde el punto de vista financiero podemos decir, que el impuesto general al consumo de mercancías debe ser un impuesto Ad-Valorem, establecido en una base amplia de imposición.

### 3.- CARACTERISTICAS ECONOMICAS.

Los impuestos internos a los bienes y servicios presentan como rasgo común, la característica de afectar la estructura de los costos y precios de los bienes y servicios comercializables. Quienquiera que sea el responsable de derecho como la etapa en que recaiga -

la imposición, dichos gravámenes van siendo transferidos por los siguientes vendedores a lo largo de las distintas etapas de producción y distribución, convirtiéndose en un componente del precio pagado por los consumidores y usuarios finales y, como consecuencia gravando una parte de la renta aplicada por éstos al adquirir bienes y servicios.

Por algunos autores es discutida la traslación de la imposición como regla general, así como también que la misma no ocurre forzosamente, ya que en determinadas circunstancias, las empresas vendedoras pueden verse obligadas a soportar total o parcialmente la carga tributaria. Sin embargo, existen suficientes elementos de juicio para sostener que la transferencia de aquellos impuestos internos es la regla general.

Si se acepta que los impuestos internos a los bienes y servicios se transfieren a los precios finales de venta, surge la necesidad de que los mismos sean estructurados de forma que permitan conocer la influencia que ejercen en los precios de los diversos bienes y servicios, a fin de poner en marcha una determinada política de desarrollo nacional, como también a la necesidad de armonización que plantea el proceso de integración económica regional.

La transferencia a los precios de los impuestos internos al consumo afectan el nivel de la demanda global del sector privado, sin

embargo dicho efecto es posible reducirlo en la medida en que dicho impuesto se aplique con una tasa moderadamente baja, que permita incorporar el impuesto como un factor de costo, de poca importancia - para la determinación del precio final.

Lo anterior sería posible siempre y cuando el tributo se ex-- tienda en una amplia base de imposición.

El Impuesto General al Consumo de Mercancías, diseñado esen-- cialmente como un instrumento financiero, no debe afectar la estruc-- tura de precios. La neutralidad de este impuesto frente a la forma-- ción de los precios se logra aplicándolo con una tasa única, que - como ya dijimos se incorpore como un factor de costo.

También debe buscarse en este tributo su neutralidad frente al proceso de producción o de comercialización de las mercancías, a - fin de que dicho impuesto no deba constituirse en un factor de dis-- torsión de los procesos de producción o comercialización, en térmi-- nos que éste pueda afectar su desarrollo o eficacia. Lo anterior se logrará en la medida que la carga tributaria se mantenga inaltera-- ble cualquiera que sea la forma de producción o comercialización.

Por consiguiente, desde el punto de vista económico "es neces-- rio estructurar este tributo sin exenciones, con tasa única y mode--

radamente baja, neutro ante el proceso de producción o comercialización y con aptitud para determinar la carga impositiva en forma objetiva y precisa en cualquier etapa." (8)

#### 4.- CARACTERISTICAS TECNICAS.

Desde el punto de vista de la técnica tributaria, el impuesto deberá estructurarse en forma tal que responda en la mejor forma posible a las características financieras y económicas ya mencionadas, pero teniendo además en consideración las condiciones relativas a la administración del impuesto.

Es vital destacar la importancia que tiene el aspecto administrativo, ya que sería nulo conformar un tributo, que aunque respondiera a condiciones ideales no fuera posible administrarlo, a lo menos en forma aceptable de eficacia.

Es necesario advertir, que no es posible estructurar un impuesto que responda simultáneamente en forma óptima a todas las características mencionadas individualmente ya consideradas, y que el trabajo consistirá en hacerlo de la manera en que la forma elegida responda al conjunto de dichas características.

#### DIFERENTES FORMAS DE IMPOSICION AL CONSUMO.

Para analizar las diferentes formas de imposición al consumo,

se deben tener en consideración las características que anteriormente se han señalado, es decir, que se trate de un impuesto capaz de producir un elevado monto de ingreso, Ad-Valorem, con base de imposición amplia, sin exenciones, con tasa única y verdaderamente baja, neutro ante el proceso de producción y comercialización y con una aceptable capacidad de administración.

En el impuesto al consumo, a diferencia de otros impuestos, - existe la posibilidad de establecer el gravamen bajo diferentes formas y por ello para decidir la más conveniente para estructurarlo, deben examinarse las diferentes posibilidades conocidas para hacerlo, de acuerdo con las características ya mencionadas. Una primera alternativa consiste, en decidir si la forma más adecuada es un impuesto a la producción o a las ventas.

En el caso de un impuesto de producción, su naturaleza generalmente será la de un impuesto específico y la materia imponible estará constituida por el hecho de la producción de un bien determinado, independientemente de su venta y será necesario en muchos casos determinar la base de imposición de acuerdo con una unidad de medida.

En el caso de un impuesto a las ventas, la materia imponible - estará constituida por la venta o transferencia de mercancías, en donde la base de imposición se determinará por el precio de la operación y la tasa será un porcentaje de dicho valor.

Los inconvenientes de la imposición a la producción, son evidentes cuando se trata de establecer un impuesto general al consumo, por su falta de elasticidad fiscal y la poca posibilidad de extender la base de imposición. Podemos agregar que dentro de un proceso de integración no existiría justificación para gravar la importación de bienes que no se producen en el país, cuando proceden de países del área de integración, razón por la cual nos lleva a excluir la imposición a la producción y la necesidad de adoptar un impuesto a las ventas.

#### 1.- IMPOSICION A LAS VENTAS.

El impuesto sobre la venta de mercancías puede adoptar la forma de etapas múltiples o de etapa única, según si se resuelva aplicarlo en todas o algunas de las etapas de comercialización de un producto o solo en una cualquiera de ellas.

En el caso de los impuestos de etapas múltiples, se conocen a su vez dos formas: las de carácter acumulativo o "en cascada" y las de carácter no acumulativo o de valor agregado.

En el caso de los impuestos de etapa única, la opción podrá ser la de aplicar el tributo en una cualquiera de las etapas de comercialización y que normalmente puede ser en la venta del productor al mayorista, de éste a un minorista o en la venta del minorista al consumidor. Obviamente es posible combinar las modalidades señaladas y aplicar el tributo en más de una de las formas.

que se combinen.

## 2.- LOS IMPUESTOS DE ETAPAS MÚLTIPLES, ACUMULATIVAS O EN CASCADA.

Estos impuestos gravan todas las transacciones que se registran en los procesos de producción y comercialización, considerando como base imponible el valor total de cada operación. Esta modalidad de imposición implica, que la carga tributaria incluida en el precio final de un determinado artículo está formada por la acumulación del gravamen que haya incidido sobre cada una de las transferencias de que hubieran sido objeto las materias primas y demás bienes que concurrieron a su producción, mas la del que correspondió aplicar cada vez que el artículo terminado fue transferido antes de llegar al consumidor final.

Por tales motivos, en este tipo de impuestos, la carga tributaria da dos factores: El nivel de la tasa y el número de incidencias del tributo a lo largo de las etapas de producción y distribución. En tales condiciones, el conocimiento del componente tributario incluido en los precios finales resulta, si no imposible, al menos sumamente complejo, ya que una misma tasa puede suponer cargas totalmente diferentes para cada producto, para cada estructura de producción y para cada estructura de comercialización.

Por esta razón, los impuestos en cascada no responden a principios de racionalidad instrumental, por lo que no son aptos para posibilitar la operación de la tributación indirecta según los re-

querimientos de una política tributaria prefijada. A pesar de la generalidad de su ámbito de aplicación y aún cuando se estructuren con una tasa única, estos impuestos no son neutros respecto de las condiciones de competencia en el mercado interno, ya que aún productos idénticos pueden llegar al consumidor con cargas tributarias totalmente dispares, según las veces que hubiere incidido el impuesto a lo largo de los circuitos económicos que hubieran recorrido - cada uno de ellos.

En apoyo de los gravámenes en cascada, suelen sostenerse razones de simplicidad en su administración, fundadas por una parte en el escaso margen que la definición de las operaciones gravadas y la base imponible brindan al planteo de problemas interpretativos y por otra, en las facilidades de control, ya que sólo resultaría necesaria la verificación de los ingresos. Tales argumentos parecen demasiado simplistas.

### 3.- IMPUESTOS DE ETAPA UNICA.

En estos impuestos de etapa única, el tributo se aplica sólo en una de las etapas del proceso de comercialización de los productos, que puede ser cualquiera de ellas desde la venta del productor a un mayorista, la de éste a un minorista o la del minorista al consumidor. Tratándose de un impuesto que debe proveer un ingreso de consideración, la primera dificultad que se enfrenta en este caso es la reducida base de imposición que forzaría la aplicación del impuesto con una tasa elevada, produciendo una concentración conside-

rable de la carga tributaria con su consiguiente incentivo a la evasión.

Este impuesto aplicado en estas etapas, tampoco tiene el grado de neutralidad en los términos que se han señalado como deseables, desde que la carga tributaria no será uniforme, aún respecto de productos similares porque su determinación estaría influida por los márgenes de comercialización en las etapas gravadas y ello discriminaría respecto de unas y otras empresas en la medida en que puedan alterar los procesos de distribución.

La ventaja que aparentemente se atribuye a un impuesto a las ventas aplicado a nivel de productor o mayorista radica, la simplicidad que se cree advertir en su administración, en razón de alcanzar un número relativamente reducido de contribuyentes y de un grado aceptable de solvencia.

Se considera que el factor más relevante en la complejidad administrativa en el caso de aplicar el impuesto en estas etapas, es el hecho de que la base de imposición puede ser alterada a voluntad por el contribuyente, mediante procedimientos generalmente legales y respecto de los cuales las medidas de corrección que pueden ser efectivas con relación a determinados productos, pierden consistencia en el caso de un impuesto general.

Si se optara por aplicar el impuesto en la última etapa de co-

mercionalización, se obviarían las mayores objeciones que se han formulado en los casos anteriores tanto en cuanto a la tasa, como respecto de las condiciones de neutralidad ante el proceso económico. Sin embargo tales ventajas relativas, se anulan por las dificultades que presenta la administración del impuesto.

#### 4.- SISTEMA DE IMPUESTO EN SUSPENSO.

En el sistema de impuesto en suspenso, se registran los contribuyentes cuya dimensión asegura una adecuada solvencia y una organización administrativa que posibilita el control de sus operaciones; estas condiciones se presumen tomando como parámetro el monto anual de ventas, que debe superar a un mínimo prefijado.

La imposición recae únicamente sobre las ventas efectuadas por contribuyente registrado o no, considerando su valor total. En consecuencia, las transferencias que tengan lugar entre los primeros, no pagan impuesto, en tanto que las operaciones entre no registrados o las ventas que éstos pudieran realizar a contribuyentes registrados no están gravadas.

La modalidad de aplicación descrita origina el sistema que comentamos, se parte para ello de la idea de que un gravamen así concebido, equivale a un impuesto sobre el valor agregado por cada contribuyente registrado que interviene en las etapas de producción y distribución de un determinado producto, con la particularidad de que los débitos fiscales se van transfiriendo hasta que el producto

se venda a un no registrado, momento en que la carga tributaria acumulada a lo largo de todo el circuito, debe hacerse ejecutiva.

Descrito en forma breve el sistema, hay que considerar en primer lugar, si el mismo es compatible con la adopción del principio de imposición en el país de destino y si obedece a principios de racionalidad instrumental. Cuando el conjunto de contribuyentes registrados es lo suficientemente amplio como para dejar fuera de él solo a los pequeños empresarios, el sistema analizado constituye una alternativa que satisface plenamente los requisitos antes señalados, ya que los efectos económicos de la imposición serían fácilmente identificables; el impuesto resultaría en gran medida neutro en el plano de la competencia interna y no discriminaría en contra del equiparamiento de las empresas, ya que las ventas de bienes de inversión, tendrían lugar entre contribuyentes registrados y consecuentemente no estarían sujetas al gravamen.

En su aspecto administrativo y partiendo de un esquema que supone condiciones adaptables a sus características estructurales, puede afirmarse que sus ventajas son evidentes. El órgano administrador tendría bajo su control a un número limitado de contribuyentes, cuya organización administrativa facilitaría las tareas de verificación y cuya solvencia garantizaría la efectividad de la obligación tributaria; de ello se desprende la seguridad de una mayor eficiencia en el contralor y una minimización en las posibilidades de fraude.

De lo expuesto podemos afirmar que sus posibilidades de vigencia resultan de las circunstancias promediantes en cada país, es pues una alternativa valiosa a tal grado que es el criterio que ha inspirado las recomendaciones del Programa de Tributación de la O.E.A.

5.- IMPUESTO DE ETAPAS MÚLTIPLES NO ACUMULATIVAS O DE VALOR AGREGADO.

Los impuestos al valor agregado, al igual que los de etapas múltiples acumulativas, inciden sobre cada una de las transferencias que se registran en el circuito económico que recorren los productos. Su diferencia fundamental estriba en que en lugar de considerar como materia imponible el valor total de la operación, estos gravámenes solo imponen el valor agregado por cada contribuyente, o sea el mayor valor que adquiere el producto en cada fase de su ciclo de producción o distribución. Como la suma de valores agregados equivale al precio final del producto, estos impuestos no acumulan la carga tributaria, ya que el total compuesto por los gravámenes pagados por cada contribuyente que intervino en el circuito económico recorrido por un determinado producto, equivale al impuesto que se obtendría aplicando la misma tasa sobre su precio de venta al consumidor final.

A raíz de la anterior característica estructural, el conocimiento de la carga tributaria incluido en el precio de venta de un producto, cualquiera sea la fase del circuito económico en que se pro--

duzca la transferencia, resulta extremadamente sencilla y estará dada por la aplicación de la tasa del impuesto sobre el valor de la operación considerada.

Lo anterior es suficiente para comprender la perfecta compatibilidad de estos tributos con el principio de imposición en el país de destino, así como su racionalidad instrumental.

Otra de las ventajas que ofrecen los impuestos en su modalidad de valor agregado, relacionada con la disminución de las posibilidades de evasión, resulta de una de las modalidades que puedan adoptarse para estructurarlos, lo que constituye la alternativa más sencilla y la que ha sido utilizada para instrumentar los gravámenes al valor agregado que rigen en la actualidad. Dicha modalidad que supone la deducción de las compras de bienes y servicios gravados a efecto de la determinación del valor agregado, origina una oposición de intereses entre vendedores y compradores y da lugar a un control automático del tributo, ya que los adquirentes son los primeros interesados en exigir la facturación, de la que se deduce la compra y por consiguiente la disminución de su propia obligación fiscal; ello por cuanto la mecánica del sistema implica que la evasión que hubiera tenido lugar en una etapa del circuito anterior a la venta del consumidor final, habría de recuperarse en la fase siguiente. La modalidad reseñada brinda a la administración un amplio campo para su fiscalización del impuesto.

Las principales críticas a los impuestos al valor agregado - se relacionan con los problemas de interpretación y aplicación que su mayor complejidad técnica opone a la labor de la administración tributaria, así como con las dificultades que ofrece frente a contribuyentes que por su naturaleza carecen de organización adminis-  
trativa y contable adecuada.

Se puede comprender que la bondad de un tributo está en la - práctica determinada por las posibilidades de un control adminis-  
trativo eficiente, por lo que expondremos los dos métodos básicos que se han ideado, que responden a ese ideal y determinar cuál es el aplicable al Impuesto al Consumo.

#### MÉTODOS PARA LA DETERMINACION DEL VALOR AGREGADO.

Los metodos son los siguientes:

a) Método del valor agregado por adición, que supone la "deter-  
minación de la materia imponible mediante la suma de las retribuic-  
nes atribuidas por la empresa en un cierto período, a los diversos  
factores de producción." (9) Es de señalar en este método, que se -  
refiere al valor agregado por los factores utilizados en un período  
dado, sin tener en cuenta si los bienes valorizados han sido o no -  
vendidos durante el mismo.

b) Método de sustracción o deducción, en este método la mate-  
ria imponible se determina por la diferencia entre las ventas suje-

tas al impuesto y las adquisiciones gravadas en la etapa anterior, en este método pueden distinguirse dos modalidades según el criterio que se adopte para atribuir las ventas y las compras al período al que corresponde el impuesto que se liquida, éstas son:

i) Método de sustracción sobre base efectiva o real, es decir, que la materia imponible estaría dada por la producción lograda en el período que se liquida, menos las adquisiciones de materia prima, productos y materias auxiliares utilizados para obtener esa producción, la amortización de bienes de activo imputables al período.

De lo expuesto podemos comprender, que el gravamen cargado al responsable al realizar sus adquisiciones, no será deducible hasta que los bienes comprados hayan sido incorporados a la producción y en el caso de empresas que actúan en el ciclo de distribución, fueran revendidos. Este método ofrece dificultades similares al método de determinación del Valor Agregado por adición, particularmente en lo que se refiere a los sistemas de inventarios, su composición y valorización.

ii) Método de sustracción sobre base financiera, en esta modalidad, el valor agregado se determina por diferencia entre las ventas y las adquisiciones efectuadas en el período al que se refiere la liquidación, sin tener en cuenta si los bienes vendidos han sido adquiridos o producidos en ese lapso, ni si las compras han dado lugar a aquellas enajenaciones o se mantienen en "stock".

A este respecto cabe señalar, que es la única modalidad de determinación que evidencia en forma clara y directa la oposición de intereses entre vendedores y compradores, asegurando una acción de estos últimos que implica un control de las ventas efectuadas por los primeros, podemos destacar que sólo en el sistema considerado permite establecer un régimen mensual de liquidación y pago del gravamen, puesto que la obligación tributaria a hechos que han tenido lugar en el período que se liquida y fácilmente identificables.

Por las circunstancias puntualizadas, parecen indicar que este método es el que mejor contempla las características de sencillez y administrabilidad que se pretende conferir a los impuestos de tipo valor agregado.

#### 1.- ASPECTO ADMINISTRATIVO.

Ya se ha dicho que carecería de sentido pretender estructurar un impuesto de características ideales si en la práctica éste no pudiera ser administrado con un aceptable grado de eficiencia.

La administración del impuesto al consumo adquiere aún mayor importancia si consideramos la naturaleza de este tributo, que en definitiva constituye una necesidad de financiamiento para los países en vías de desarrollo y de aquí que el sacrificio colectivo que significa su aplicación debe tener como compensación la recepción efectiva por el Estado del monto en que han sido recargados -

los precios con motivo del impuesto.

La administración y control de un impuesto al valor agregado no ofrece dificultades mayores que la inherentes al control y administración de cualquiera otra forma de impuesto. Con frecuencia se señalan como principales dificultades de administración, el número de contribuyentes, la complejidad de la declaración, los registros y organización que se le deben exigir al contribuyente.. Sin embargo, si se analizan dichas objeciones se comprueba que ellas son más aparentes que reales y frecuentemente el producto de conclusiones un tanto anticipadas a la comprobación de los hechos.

## 2.- NUMERO DE CONTRIBUYENTES.

Es evidente que el impuesto al valor agregado, como todo impuesto de etapas múltiples, reúne un mayor número de contribuyentes que otros impuestos que se apliquen en una sola etapa.

El productor, importador o mayorista no tiene normalmente la calidad exclusiva de tal, sino que es al mismo tiempo minorista, vende directamente al consumidor, de manera que su incorporación al sistema de valor agregado significa sólo una modificación en la forma de declarar y no un aumento real en el número de contribuyentes.

Es necesario pensar en la importancia del número de contribuyentes para la administración tributaria, porque generalmente es-

ta objeción se liga al control de tributo, aspecto en el que su importancia es muy subalterna en términos objetivos.

Si se considera el volumen de contribuyentes como una dificultad para los efectos de fiscalización y control, tampoco debe desestimarse el hecho que ésta es una acción administrativa que depende totalmente de la voluntad de la misma administración y por consiguiente la capacidad de fiscalización de que disponga, sea extensa o limitada, podrá llevarse y aplicarse a las áreas que la administración determine.

La excesiva concentración de los impuestos, generalmente en cabeza de un reducido número de empresas, concentración que se presenta polarizada en las empresas más fuertes y puede obedecer a dos razones: la primera, es que existe una fuerte concentración de poder económico y la segunda, es que puede existir una mayor evasión en los sectores de contribuyentes pequeños.

Se considera que en la realidad concurren ambas, pero aunque se corrigiera la segunda por la vía del control siempre subsistiría la primera como predominante porque obedece a una realidad estructural. Sobre dicha base, sin descartar la posibilidad de actuar sobre la segunda, la fiscalización debe organizarse tendiendo a ejercer un control más eficiente sobre la primera, con lo cual pierde importancia el número de contribuyentes.

Podemos concluir diciendo que el número de contribuyentes no tiene la importancia que se le atribuye.

### 3.- DESCRIPCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El impuesto al valor agregado se considera la forma más apta para establecer un impuesto general al consumo, tomando en cuenta las características ya mencionadas y que resultan deseables en un impuesto general al consumo, ya que dicho impuesto se considera principalmente como un instrumento para financiar el gasto público y por consiguiente, apto para proveer un importante ingreso financiero. Para proporcionar tal ingreso se ha estimado preferible un tributo de base de imposición amplia, sin exenciones o muy limitadas, con tasa única para no interferir en la formación de los precios y además, moderadamente baja para no afectar el nivel de los mismos y neutro ante el proceso de producción y comercialización.

Antes de entrar a considerar el Impuesto Selectivo al Consumo, objeto del presente trabajo, hemos expuesto en forma breve algunas consideraciones sobre los tributos hasta el método más adecuado, aplicable al referido impuesto a fin de obtener del mismo el grado de efectividad deseado, con la finalidad de obtener una mayor comprensión sobre dicho tributo.

## IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO.

### 1.- CARACTERISTICAS ECONOMICAS.

Este tributo constituye un instrumento para actuar y modificar la estructura relativa de precios. La actuación sobre la formación de los precios se determinará, por la aplicación de tasas diferenciales en función del carácter relativo de suntuaridad de los bienes. Este impuesto permite introducir un elemento de progresividad en la imposición al consumo y conjuntamente con el impuesto sobre la renta de las personas puede contrarrestar eficazmente el pequeño grado de regresividad que significa un impuesto general al consumo.

Podemos decir, que al igual de un impuesto general al consumo y por las mismas razones un impuesto selectivo tiene que aplicarse sobre la base del principio del país de destino, que es el que puede ser aplicado respetando la libertad del país consumidor para fijar el nivel de imposición.

La necesidad de dejar en libertad de cada país para fijar las tasas del impuesto tiene aún mayor importancia, porque aún cuando existen rasgos característicos comunes, la determinación de productos suntuarios o prescindibles y el nivel de su imposición es un problema de fisonomía particular para cada país.

## 2.- CARACTERISTICAS FINANCIERAS.

Aunque el ingreso financiero no es una característica determinante de este tributo, no puede desestimarse el hecho que respecto de algunos productos es de gran consideración y ello debe tenerse presente al integrar la lista de productos gravados y al determinar el nivel de las tasas.

También debe tenerse en consideración el grado de elasticidad de este impuesto y por ello, deben establecerse como impuestos Ad-Valorem y no específicos. Esta observación es importante porque con frecuencia esta clase de impuestos existen bajo la forma de impuestos específicos que le restan elasticidad.

## 3.- CARACTERISTICAS TECNICAS.

Este impuesto afecta el consumo de bienes determinados y se considera que debe adoptar la forma de un impuesto sobre la venta para obtener un mejor grado de elasticidad.

En este caso, se estima que la forma más adecuada de establecerlo es como un impuesto a la venta efectuada a nivel de productor.

Los inconvenientes que hemos señalado para aplicar un impuesto general al consumo a nivel de venta de productor, no subsisten en el caso de un impuesto a los consumos selectivos, porque éste

afectará solamente a determinados productos. Se ha dicho, que la venta o transferencia en la etapa de producción admite la posibilidad de alterarla en su monto con facilidad, pero debe tenerse en consideración que al tratarse de productos determinados, es posible, analizar y conocer el proceso de comercialización y el precio de venta al público, de manera de fijar la base de imposición con referencia a hechos reales.

También se ha dicho, que al aplicar tasas elevadas sobre bases de imposición más reducidas, produce una concentración de la carga tributaria que constituye, un fuerte incentivo a la evasión, pero dicho inconveniente no es determinante cuando es posible ejercer un control adecuado sobre pocos contribuyentes, como ocurre en los impuestos selectivos al consumo.

#### 4.- HECHO GENERADOR.

La Ley del Impuesto Selectivo al Consumo fue emitida por medio del Decreto Legislativo N° 65 del 22 de agosto de 1974, publicada en el Diario Oficial N° 155, Tomo 244 del 23 de agosto del mismo año, con efectos temporales hasta el 31 de agosto de 1976, prorrogando su vigencia desde esa fecha hasta la actualidad.

Señálase en la referida Ley, como hecho generador, toda venta, donación o cualquier otro acto traslativo de dominio de parte de los productores o importadores de las mercancías enumeradas

en la mencionada Ley. Tributo que se liquidará en el momento en que el productor nacional ponga a disposición de otra persona la mercancía o se reserve la mercancía objeto del impuesto y en el caso de las extranjeras al liquidarse la póliza. La determinación del hecho generador, es de importancia para precisar el nacimiento de la obligación tributaria; el impuesto selectivo es un impuesto indirecto que afecta la venta de determinados artículos.

#### 5.- SUJETO.

Los sujetos del pago del Impuesto Selectivo al Consumo o mejor dicho, los responsables de dicho pago son, el productor y el importador, cuando fueren de procedencia extranjera.

Como vemos en la determinación del sujeto pasivo del impuesto no existen mayores problemas, ya que en el primer caso, se da cuando el productor pone a disposición de otro la mercancía objeto del impuesto y en el caso de mercancías extranjeras, será el importador al liquidarse la póliza o aceptarse el formulario aduanero.

#### 6.- EXENCIONES.

Nuestra Ley establece en forma taxativa las mercancías que están exentas del Impuesto Selectivo al Consumo y ellas son:

- a) Las mercancías importadas por el Gobierno, las Instituciones y Empresas Oficiales Autónomas y las Municipales.
- b) Las mercancías importadas por diplomáticos y funcionarios

de organismos internacionales y por los funcionarios a que se refiere el Artículo 112 de las Disposiciones Generales de la Ley de Presupuesto General y de Presupuesto Especial de Instituciones Oficiales Autónomas en vigencia.

- c) Las mercancías internadas en el país conforme el régimen de importaciones temporales.
- d) Las mercancías nacionales que sean exportadas, y
- e) Las mercancías nacionales de producción artesanal para cuya calificación se tomará en cuenta, el número de trabajadores, volumen de producción y cualquiera otra condición que considere conveniente el Ministerio de Hacienda.

Las anteriores exenciones fueron emitidas taxativamente a fin de resguardar la base de imposición del tributo. Sin embargo, por razones diversas, forzoso es considerar algunas exenciones que en este caso se ha pretendido racionalizar y de presentar tanto cuanto es posible hacerlo.

En cuanto a la exención aplicable al Gobierno, es lógico suponer que si él es el rector de dicho tributo, no podría gravarse con las importaciones que efectúe, ya que las mismas serían utilizadas para la prestación o utilización de un servicio con beneficio para la colectividad.

En cuanto a la exención aplicable a los diplomáticos, se trata de mantener el tratamiento acordado por convenciones internacionales.

#### 7.- LOS ASPECTOS ADMINISTRATIVOS.

La determinación del Impuesto Selectivo al Consumo, no ofrece dificultades desde que el débito fiscal se determina como cualquier impuesto que afecta la venta de mercancías, por consiguiente, la declaración no ofrecerá tampoco mayor dificultad, -- sin embargo, es conveniente advertir que el diseño del formulario respectivo puede contribuir muy eficazmente a simplificar -- la declaración.

La Dirección General de Contribuciones Indirectas, será la encargada de la administración y control del Impuesto Selectivo al Consumo, dicha Dirección General al fiscalizar las declaraciones podrá tasar el impuesto por medio de resolución.

Corresponderá al Servicio de Aduanas, la liquidación y cobro del impuesto en el caso de mercancías de procedencia extranjera. La administración tributaria es un todo armónico de forma que su mejoramiento debe estar referido a todas las funciones -- que desempeña, pero en este caso, se trata especialmente de la fiscalización porque es el aspecto más característico de la administración y es el campo en donde se debe actuar más rápidamente

te si se desea mejorar la administración.

Suponiendo la existencia de un determinado número de sujetos de impuesto, sobre los que pesa la obligación de poner su existencia en conocimiento de la administración, sólo una parte de ellos lo hara y por consiguiente, la primera tarea de fiscalización será comprobar la existencia de los sujetos de impuesto que no han cumplido con la obligación de registrar de manera de poder ser identificados por la administración.

También podrá darse el caso que no todos los contribuyentes registrados, cumplen con su obligación de declarar el impuesto adeudado y será tarea de fiscalización, comprobar que el contribuyente registrado no ha declarado y adopte las medidas para que lo haga.

Puede también que un contribuyente esté registrado y declare su impuesto, pero esto no significa necesariamente el cumplimiento de su obligación, porque tal declaración puede ser falsa o incompleta.

Como vemos, las situaciones antes planteadas son algunas de las que tiene que resolver la administración, las cuales en unos casos las tendrá que resolver con actuaciones internas y otras con acciones externas de la administración.

### RECOMENDACIONES

La administración tributaria del país revela aún un elevado grado de ineficacia, aún cuando se debe reconocer que existe una inquietud para mejorar su nivel de eficacia y que en los últimos años, se ha realizado esfuerzos para mejorar tanto las organizaciones como la preparación de su personal, por consiguiente tales inquietudes no deben ser desestimadas, que es necesario fomentarlas y procurar la asistencia técnica adecuada para canalizarla hacia objetivos positivos.

Sin embargo, es necesario incorporar los avances tecnológicos en materia de computación con el objeto de dar un efectivo impulso al mejoramiento de la administración de impuestos.

En el aspecto administrativo, podemos afirmar que al lograr se una verdadera agilización en el procedimiento, evitando el burocratismo y la tecnificación de la oficina fiscalizadora se habrán logrado los resultados positivos deseados.

## INDICE DE LLAMADAS

Nº de llamada:	Nº de Página:	Obra citada:
(1)	1	Derecho Financiero: Giuliani Fonrouge, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1978, Pag. 257.
(2)	1	Principios de Ciencias de las Finanzas: Griziotti, traducción español, Depalma, Buenos Aires, 1949, Pag. 3 y siguientes.
(3)	2	Instituciones de Derecho Tributario: Giannini A.D., Torino, Madrid, 1957, Pag. 58.
(4)	5	Derecho Tributario: José Luis Pérez de Ayala, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
(5)	7	Derecho Tributario: José Luis Pérez de Ayala, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
(6)	10	El Desarrollo Integrado de Centro América en la Presente Década: Sieca.
(7)	11	Derecho Financiero: Giuliani Fonrouge, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1978, Pag. 257.
(8)	14	Las Finanzas Públicas y la Integra- ción: Sieca.
(9)	24	El Desarrollo Integrado de Centro América en la Presente Década: Sieca.

## BIBLIOGRAFIA

- 1.- Derecho Tributario: Pérez de Ayala,  
Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
- 2.- Instituciones de Derecho Tributario: Giannini A.D.,  
Madrid, 1957.
- 3.- Introducción al Derecho Tributario Salvadoreño:  
José Luis Ayala García.
- 4.- Derecho Financiero: Giuliani Fonrouge,  
Editorial Depalma, Buenos Aires, 1978.
- 5.- Derecho Tributario Aduanero: Carlos Anabalón Ramírez,  
Editora Cosmos, República Dominicana.
- 6.- El Desarrollo Integrado de Centro América en la  
Presente Decada: Sieca.
- 7.- Las Finanzas Públicas y la Integración: Sieca.
- 8.- Principios de Ciencia de las Finanzas: Griziotti,  
traducción español, Depalma, Buenos Aires, 1949.