



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Consideraciones teóricas y bases para el impuesto al valor agregado en la República Argentina

López, Alberto R.

1975

Cita APA: López, A. (1975). Consideraciones teóricas y bases para el impuesto al valor agregado en la República Argentina.

Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

PREFACIO

En el trabajo se analizan distintos aspectos del impuesto al valor agregado, hasta llegar finalmente a la justificación analítica y evaluación de las distintas alternativas de un modelo para nuestro país.

Debe tenerse en consideración que la conformación de un sistema tributario depende fundamentalmente del ingreso real per cápita, del grado de distribución del ingreso, de la distribución sectorial del ingreso nacional y la organización social dentro de la cual se efectúa el proceso de producción de los distintos sectores.

De allí que se consideró conveniente realizar un análisis previo de la conformación del sistema tributario argentino, demostrándose a través de las recaudaciones de los años 1970 y 1971 de los impuestos sobre los ingresos, sobre el patrimonio, y sobre la producción, consumo y transacciones, que en nuestro país prevalecen los gravámenes de tipo indirecto, característica específica de otras naciones de América Latina.

Para convertir nuestro sistema tributario en uno de rasgos modernos, que descansa en el sujeto más que en el objeto de la relación jurídico tributaria, debería pensarse en incrementar los ingresos del impuesto progresivo a la renta, complementándolo con un ingreso al patrimonio y a las herencias y otro sobre el consumo y sobre el gasto.

Se hace una concepción del impuesto al valor agregado, mencionándose las definiciones que al respecto dan Cosciani, Due, Kaldor y Forte, para concluir considerándolo como un tributo de etapa múltiple aplicado en las distintas fases de producción o comercialización de bienes y servicios, pero

que se caracteriza por gravar únicamente el incremento de riqueza generada con motivo del proceso.

En lo que respecta a las características económicas del impuesto al valor agregado se analiza la neutralidad, traslación y piramidación, perceptibilidad e imperceptibilidad, efecto sobre el ahorro y el consumo, sobre la inversión y el desarrollo económico, sobre la oferta de trabajo, sobre los capitales afectados a la producción, los efectos antiinflacionarios y la integración económica. Con respecto a los efectos sobre el ahorro y el consumo se indica la importancia que ello tiene en los países en desarrollo o subdesarrollados.

Se hace referencia a la integración económica y la necesidad de armonizar una serie de distintos elementos, pues el proceso de formación de precios, y consecuentemente la competencia, está influenciado por factores tales como la política monetaria, las posibilidades de ampliación de capital, salarios, cargas sociales y la tributación.

Se analizan los aspectos estructurales del impuesto al valor agregado, específicamente en lo que se refiere a la definición del hecho imponible; las exenciones y alícuotas diferenciales; los sujetos del gravamen y los problemas inherentes a su aplicación hasta la etapa mayorista, o con exclusión de los pequeños minoristas; y la determinación del valor imponible y liquidación del impuesto.

Más adelante se estudia la aplicación del impuesto al valor agregado en la República Argentina, analizando las características estructurales de los gravámenes al consumo actualmente vigentes, específicamente los im-

puestos a las ventas, impuestos internos e impuestos a las actividades lucra-
tivas.

En nuestra opinión el impuesto al valor agregado debería ser incorpo-
rado al sistema tributario argentino en sustitución de los impuestos a los con-
sumos actualmente en vigencia, pasando de ese modo a integrar la legión de
países que ya lo han aplicado con éxito, especialmente aquellos que integran
el Mercado Común Europeo.

Finalmente se hace una justificación analítica y evaluación de las dis-
tintas alternativas de un modelo de impuesto al valor agregado para la Repú-
blica Argentina, incluyéndose también las conclusiones relacionadas con ca-
da uno de los problemas analizados en el trabajo.

TESIS DOCTORAL

"CONSIDERACIONES TEORICAS Y BASES PARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA REPUBLICA ARGENTINA"

ALUMNO: LOPEZ, Alberto Rubén

Nº de Registro: 16412 - Plan D

Cátedra: TEORIA Y TECNICA IMPOSITIVA II

Profesor Consejero: Dr. Nicolás J. Scotti

1
256

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

TESIS DOCTORAL

"CONSIDERACIONES TEORICAS Y BASES PARA EL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA REPUBLICA ARGENTINA"

TESIS
N. 2334
L4

ALUMNO: LOPEZ, Alberto Rubén

Nº de Registro: 16412 - Plan D

Cátedra: TEORIA Y TECNICA IMPOSITIVA II

Profesor Consejero: Dr. Nicolás J. Scotti

PREFACIO

En el trabajo se analizan distintos aspectos del impuesto al valor agregado, hasta llegar finalmente a la justificación analítica y evaluación de las distintas alternativas de un modelo para nuestro país.

Debe tenerse en consideración que la conformación de un sistema tributario depende fundamentalmente del ingreso real per cápita, del grado de distribución del ingreso, de la distribución sectorial del ingreso nacional y la organización social dentro de la cual se efectúa el proceso de producción de los distintos sectores.

De allí que se consideró conveniente realizar un análisis previo de la conformación del sistema tributario argentino, demostrándose a través de las recaudaciones de los años 1970 y 1971 de los impuestos sobre los ingresos, sobre el patrimonio, y sobre la producción, consumo y transacciones, que en nuestro país prevalecen los gravámenes de tipo indirecto, característica específica de otras naciones de América Latina.

Para convertir nuestro sistema tributario en uno de rasgos modernos, que descansa en el sujeto más que en el objeto de la relación jurídico tributaria, debería pensarse en incrementar los ingresos del impuesto progresivo a la renta, complementándolo con un ingreso al patrimonio y a las herencias y otro sobre el consumo y sobre el gasto.

Se hace una conceptualización del impuesto al valor agregado, mencionándose las definiciones que al respecto dan Cosciani, Due, Kaldor y Forte, para concluir considerándolo como un tributo de etapa múltiple aplicado en las distintas fases de producción o comercialización de bienes y servicios, pero

que se caracteriza por gravar únicamente el incremento de riqueza genera da con motivo del proceso.

En lo que respecta a las características económicas del impuesto al valor agregado se analiza la neutralidad, traslación y piramidación, percep tibilidad e imperceptibilidad, efecto sobre el ahorro y el consumo, sobre la inversión y el desarrollo económico, sobre la oferta de trabajo, sobre los capitales afectados a la producción, los efectos antiinflacionarios y la inte gración económica. Con respecto a los efectos sobre el ahorro y el consu mo se indica la importancia que ello tiene en los países en desarrollo o sub desarrollados.

Se hace referencia a la integración económica y la necesidad de armo nizar una serie de distintos elementos, pues el proceso de formación de pre cios, y consecuentemente la competencia, está influenciado por factores ta- les como la política monetaria, las posibilidades de ampliación de capital, salarios, cargas sociales y la tributación.

Se analizan los aspectos estructurales del impuesto al valor agregado, específicamente en lo que se refiere a la definición del hecho imponible; las exenciones y alícuotas diferenciales; los sujetos del gravamen y los proble- mas inherentes a su aplicación hasta la etapa mayorista, o con exclusión de los pequeños minoristas; y la determinación del valor imponible y liquidación del impuesto.

Más adelante se estudia la aplicación del impuesto al valor agregado en la República Argentina, analizando las características estructurales de los gravámenes al consumo actualmente vigentes, específicamente los im-

puestos a las ventas, impuestos internos e impuestos a las actividades lucrativas.

En nuestra opinión el impuesto al valor agregado debería ser incorporado al sistema tributario argentino en sustitución de los impuestos a los consumos actualmente en vigencia, pasando de ese modo a integrar la legión de países que ya lo han aplicado con éxito, especialmente aquellos que integran el Mercado Común Europeo.

Finalmente se hace una justificación analítica y evaluación de las distintas alternativas de un modelo de impuesto al valor agregado para la República Argentina, incluyéndose también las conclusiones relacionadas con cada uno de los problemas analizados en el trabajo.

INDICEPágina

PREFACIO

CAPITULO I. INTRODUCCION

1.	Clasificación de los impuestos. Ubicación del impuesto al valor agregado	5
2.	Sistemas tributarios. Concepto	9
3.	Sistemática y antisistemática tributaria	12
4.	Estructura del sistema tributario	14
5.	Conformación del sistema tributario argentino	19

CAPITULO II. IMPOSICION A LAS VENTAS E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1.	El impuesto a las ventas: síntesis de su desarrollo en el tiempo y en el espacio	24
2.	Formas de impuesto a las ventas: de etapa única o múltiple	28
3.	Impuestos de etapa múltiple	29
4.	Impuesto de etapa única	30
	i) Imposición en la etapa del productor o industrial	30
	ii) Imposición en la etapa mayorista	32
	iii) Imposición en la etapa minorista	34
5.	Formas híbridas	35

CAPITULO III. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. CONCEPTO, CARACTERISTICAS, FORMAS TIPICAS Y JUSTIFICACION DEL GRAVAMEN

1.	Concepto general y características	36
2.	Razones de su rápida difusión	38
3.	Distintas modalidades técnicas de aplicación	40
4.	Justificación teórica	45

ii)

INDICE

Página

CAPITULO IV. CARACTERISTICAS ADMINISTRATIVAS

1.	Sistema general de recaudación	52
2.	Número de contribuyentes y responsables	55
3.	Problemas definicionales	58
4.	Facilidad de control	59

CAPITULO V. CARACTERISTICAS ECONOMICAS

1.	Neutralidad	60
2.	Traslación y piramidación	65
3.	Perceptibilidad e imperceptibilidad	69
4.	Efectos sobre el ahorro y el consumo	71
5.	Efectos sobre la inversión y el desarrollo económico	74
6.	Efectos sobre la oferta de trabajo	77
7.	Capitales afectados a la producción	80
8.	Efectos antiinflacionarios	82
9.	Integración económica	83

CAPITULO VI. ASPECTOS ESTRUCTURALES

1.	El hecho imponible. Su definición y ámbito	87
1.	Territorialidad	90
2.	Tratamiento de los bienes de producción	90
3.	El problema de los servicios	93
4.	Tratamiento de la actividad agropecuaria	95
2.	Exenciones y alícuotas diferenciales	98

INDICE

	<u>Página</u>
3. Sujetos del gravamen	108
1. Aplicación hasta la etapa mayorista	109
2. Aplicación hasta la etapa minorista	112
3. Vinculación económica	113
4. El valor imponible y la liquidación	113
1. Comercio internacional. Importaciones y exportaciones	116
2. Inmuebles	120
3. Determinación. Regla "du Butoir"	121
4. Ventas a no inscriptos	126

CAPITULO VII. APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO EN LA REPUBLICA ARGENTINA

1. Características estructurales de los impuestos al <u>con</u> <u>sumo</u>	130
1. Impuesto a las ventas	130
2. Impuestos a los consumos específicos (impuestos internos)	137
3. Impuesto a las actividades lucrativas	139
2. Críticas al impuesto a las ventas en su estructura actual	143
3. Evolución deseable	151
4. Consecuencia a corto plazo en el caso de su introducción al sistema tributario. Efectos sobre los precios. <u>Pro</u> <u>blemas administrativos</u>	158
5. Problemas técnicos de transición	161
6. Justificación analítica y evaluación de las distintas alter- nativas de un proyecto de impuesto al valor agregado pa- ra la República Argentina	163
1. Objeto y sujeto	164
2. Hecho generador	168
3. Exenciones	170

CAPITULO I
INTRODUCCION

Para llevar a cabo las funciones que la teoría moderna entiende que corresponden al Estado, éste debe hacerse de los recursos necesarios. La manera clásica de allegar dichos ingresos han sido los impuestos, aunque también debemos mencionar al crédito público, la renta de bienes y servicios o la emisión de papel moneda.

No nos ocuparemos de estos tres últimos aspectos pues escapan al objeto de nuestro trabajo y nos circunscribiremos a la financiación del gasto público a través de la imposición.

Giannini (1) define al impuesto como una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originada o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso.

Conforme a esta definición un elemento muy importante del tributo es la coerción por parte del Estado, que surge del poder de imperio que le es característico y que distingue al impuesto de los ingresos de tipo patrimonial.

Normalmente las prestaciones son en dinero, pues son mucho más fáciles de administrar y no crean tantos problemas a los sujetos de la relación

(1) Giannini, A.D. Instituciones de Derecho Tributario. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 46

jurídico tributaria.

Griziotti (2) clasifica los recursos públicos en cuatro grupos fundamentales: donaciones; actos de equivalencia o conmutación; instrumentos de las finanzas para los fines de la política económica y social y finalmente recaudaciones arbitrarias o extorsiones.

En la categoría de actos de equivalencia o conmutación incluye a las tasas, contribuciones especiales para caminos u obras públicas, impuestos para cubrir gastos generales y las emisiones de empréstitos públicos y de papel moneda.

Las formas de obtener los recursos por parte del Estado han cambiado constantemente en el transcurso de la historia, manifestándose en los distintos tipos de contribuciones utilizadas, las vicisitudes por las que atraviesa la actividad estatal.

Esta aseveración la vemos perfectamente probada en nuestro país con los impuestos de emergencia, que -sancionados con la excusa que serían por una única vez- se mantienen durante quinquenios a fin de aumentar los recursos del sector público.

Cuando aparecen los impuestos? A esta pregunta podríamos contestar con W. Gerloff que, las "contribuciones, entendidas éstas en su sentido etimológico de colaboración económica, son tan antiguas como la sociedad humana". (3)

(2) Griziotti, Benvenuto. Principios de Ciencia de las Finanzas. Buenos Aires, Depalma, 1959. p. 31

(3) Schmolders, Günter. Teoría General del Impuesto. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1962. p. 3

Sin embargo las noticias que nos han llegado de la antigüedad con respecto a la imposición son difusas. Se cree que el Tesoro de las monarquías de Babilonia y Egipto se formaba con una gran variedad de tributos cuya administración fue encomendada a la organización religiosa.

De los griegos se conocen diversos proyectos de reordenamiento de sus finanzas públicas tendientes a lograr una mayor equidad entre sus súbditos, llamando la atención las contribuciones voluntarias, en la época del apogeo cultural de esta civilización.

Groves (4) indica que el impuesto a las ventas fue común en la antigüedad, y especialmente una importante fuente de recursos para los griegos, que lo aplicaban sobre todas las compras y las ventas. En Atenas, al cobrarse por la venta de esclavos, y ser esta ciudad el mayor mercado durante los siglos 4 y 5 A.C., produjo ingentes ingresos.

En lo que se refiere al derecho romano, muchos sostienen que éste no alcanzó el desarrollo que conocemos del derecho privado y que surgió con normas simples y rudimentarias emanadas de los primeros reyes, pasó por un período de grandeza con la política instaurada por Augusto para decaer luego, paralelo a la decadencia de Roma. Debemos recordar como originario de esta época al impuesto a la herencia.

La Edad Media no constituye un período armónico en cuanto a las formas de imposición. El feudalismo de la Alta Edad Media se caracteriza

(4) Groves, Harold. Financing Government. New York, Henry Holt and Company, Inc., 1946. p. 13

por el predominio de la economía natural, luego sigue con una economía de tipo monetario y termina el período con el fortalecimiento de los príncipes territoriales.

Los reyes, duques, barones, obispos, etc. recibían sus ingresos en parte de las posesiones de que eran dueños y en parte de los derechos feudales abonados por sus subordinados, pero al decaer el poder imperial consiguen atraer a su propia esfera numerosas fuentes de ingresos pertenecientes al Imperio, en particular los de aduanas.

En Francfort los ingresos por impuestos al consumo y sobre el comercio y el tráfico alcanzan entre 1401 y 1406 al 62% de la recaudación total mientras que el impuesto territorial sólo obtiene el 21% (5).

Con la desaparición del feudalismo y la aparición de los nuevos estados no cambian fundamentalmente los principios de la imposición. Los cameralistas en especial trataron sobre todo de aumentar el patrimonio del príncipe o del Estado sobre la base de las teorías. "Toma el dinero en donde lo encuentres" y "el dinero está mejor en las manos del príncipe que en las de los súbditos".

Afortunadamente estos principios cambiaron con el advenimiento de la Revolución Francesa, ya que en la Constitución del 14 de septiembre de 1791 se establece que "la imposición debe ser repartida por igual entre todos los ciudadanos de acuerdo con sus facultades".

La Revolución Industrial generó asimismo un cambio en los impues-

(5) Schmölders, Günter, Op. Cit. p. 15

tos a aplicar por parte del Estado, pues la propiedad continuó dividiéndose entre mayor número de personas, por lo que los gravámenes de tipo territorial, fáciles de recaudar y de individualizar en la era agropecuaria pasaron a un plano inferior.

Por otra parte el perfeccionamiento de principios más racionales que sirvieran de guía a la repartición de la carga impositiva, hicieron que entre iguales, los impuestos deban ser iguales y se desarrollaran sistemas tendientes al logro del bienestar económico general.

Creemos que ello aún no se ha logrado y lamentablemente nos asalta la duda de si el hombre, como el sujeto más inteligente de la Creación, llegará a concretarlo alguna vez.

Lo expresado ha sido un simple esbozo en el tiempo de los criterios y modos más importantes para obtener recursos de que se vale el Estado para poder alcanzar los objetivos que se ha fijado.

Nos hemos referido ya al concepto y fines del Estado, a las necesidades financieras del mismo y a la forma de obtener recursos para hacer frente a esos gastos o inversiones.

Simplemente, a efectos de completar algunos aspectos teóricos del problema de la imposición, nos interesa incursionar en la distinta clasificación de los impuestos, de modo de encasillar el que es específico de nuestro tema o sea el impuesto al valor agregado.

1. Clasificación de los impuestos. Ubicación del impuesto al valor agregado

La clasificación más común de los impuestos es la que los divide en

ordinarios y extraordinarios; directos e indirectos; único y múltiples; reales y personales y de cuota y de contingente, cupo o reparto.

Los impuestos de tipo ordinario son aquellos que se repiten año tras año como consecuencia de su naturaleza, gravando normalmente la renta. Los extraordinarios o también de emergencia, son aplicados durante un período limitado como consecuencia de situaciones anormales por las que puede atravesar el Estado, alcanzando en algunas oportunidades el capital del contribuyente.

La clasificación entre directos e indirectos es la que tiene mayor importancia. Históricamente los impuestos directos fueron los primeros en aparecer, aplicándose sobre tierras o ganados y eventualmente sobre las personas. La aparición de la riqueza mobiliaria hace que se manifieste la preponderancia de los de tipo indirecto.

Hicks (6) manifiesta que la clasificación directos-indirectos, originalmente fue, y hasta la fecha es, esencialmente una distinción administrativa. El administrador está equipado con un grupo definido de contribuyentes potenciales en mente, por ejemplo fumadores o receptores de ingresos de cierta categoría. Necesita una distinción que aclare si se llega a ella directa y personalmente, o a través de una tercera persona.

Esto nos indica que es importante determinar cuál es el método para diferenciar entre unos y otros.

(6) Hicks, Ursula K. La Terminología del Análisis Impositivo en Ensayos sobre Economía Impositiva, México, Fondo de Cultura Económica, 1964, p. 239

Algunos autores, siguiendo a Wagner, los diferencian atendiendo a sus características técnico-fiscales. En opinión de Von Soden (1811) citado por Schmölders (7) "son impuestos directos aquellos que gravan situaciones estables y previsibles -persona, colectividad, patrimonio, renta, propiedad- y que, por consiguiente, pueden recaudarse de ordinario, cuando no siempre, por el procedimiento de catastro. Son en cambio indirectos aquellos que gravan y se liquidan por actuaciones aisladas, transitorias, más o menos casuales y, por tanto, imprevisibles, es decir, como consecuencia de fenómenos, acontecimientos, actuaciones, sometiendo a la correspondiente tarifa cada uno de los hechos imponibles".

Por su parte autores tales como Stuart Mill, H. Rau, Adolfo Wagner y Leroy-Beaulieu, tratan de hacer la distinción basándose en la posibilidad o imposibilidad de traslación. Si hay coincidencia entre el sujeto jurídico y el económico el impuesto es directo, e indirecto si es trasladable. Esta forma de distinguirlos en la actualidad es criticable, dado que las complejidades de la economía moderna hacen difícil aseverar si el impuesto en última instancia fue trasladado o no.

Otra manera de hacer la distinción entre impuestos directos e indirectos es la indicada por la doctrina financiera italiana (Flora, Graziani, Nitti), basada en hechos considerados como expresión objetiva o permanente de la capacidad contributiva en contraposición a expresiones momentáneas. Las primeras dan lugar a la aplicación de impuestos directos y las segundas

(7) Schmölders, Günter. Op. Cit. p. 15.

a los indirectos .

Esta distinción es muy importante en nuestro país desde el punto de vista constitucional, dado que nuestro ordenamiento jurídico establece que las contribuciones directas son privativas de las provincias y que la Nación puede establecer los impuestos que le han sido delegados de una manera exclusiva, como los aduaneros e impuestos indirectos, respecto de los cuales existen facultades concurrentes, es decir que pueden ser aplicados por la Nación y las provincias simultáneamente .

A manera de comentario risueño sobre esta clasificación mencionaremos la expresión de William Gladstone: "los impuestos directos e indirectos son dos hermanas, una rubia y otra morena y un hábil ministro de finanzas debe saber cortejar a las dos al mismo tiempo". (8)

Por lo que se refiere a la distinción entre impuesto único e impuestos múltiples, creemos que solamente tiene importancia desde el punto de vista de la conveniencia de su aplicación.

Fueron los fisiócratas, basándose en que la tierra era el único factor creador de riqueza, los que idearon un impuesto que gravaba el producto neto de la misma. Existen otros autores que insistieron sobre lo mismo, tales como John Stuart Mill, Spencer y Henry George .

George propone un "single tax" sobre la tierra libre de mejoras, en reemplazo de la multiplicidad de gabelas que, según él, entorpecen los cambios y la circulación.

(8) Gerloff y Neumark. Tratado de Finanzas. Buenos Aires. El Ateneo, 1961, Tº II. p. 283

No hay ninguna duda que dentro de los sistemas impositivos modernos no se admite la existencia de un único gravamen, sino que éstos deben ser múltiples, de modo de correlacionarse y complementarse. No pueden gravarse aisladamente las rentas, las personas o los bienes. Deben tenerse en cuenta una multitud de otras circunstancias.

Los impuestos reales, como su mismo nombre lo indica ya que viene de "res" y ello significa cosa, gravan los bienes o cosas con prescindencia de las personas que las poseen. Los impuestos personales, en cambio, tienen en cuenta al individuo y su capacidad contributiva por lo que se adecúan más al concepto de justicia tributaria.

La diferenciación entre impuestos de cuota y de contingente tienen en cuenta el aspecto recaudación.

En el sistema de cuota el Estado no conoce apriorísticamente el monto de impuesto a recaudar, sino que establece una alícuota que ha de aplicarse a la base imponible del respectivo gravamen. En el caso del contingente, cupo o reparto el Estado determina de antemano la suma total a recaudar y luego hace la distribución dentro de los entes gubernativos de menor jerarquía, llegándose hasta el contribuyente. Tiene la ventaja que se conoce con certeza el monto a recaudar.

Después de esta rápida incursión por las distintas clasificaciones de impuestos diremos que el impuesto al valor agregado, que definiremos más adelante, es de naturaleza indirecta y generalmente de carácter real.

2. Sistemas tributarios. Concepto

Nos parece importante también referirnos al problema de los siste-

mas tributarios como antecedente o introito a nuestro problema de fondo, pues conociendo su importancia y las dificultades que pueden presentarse, se ubicará mejor al impuesto analizado y se comprenderán las ventajas y desventajas que surgirán como consecuencia de su utilización.

Schmölders (9) manifiesta que el concepto de sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición. Dicha coordinación puede ser obra de la acción deliberada del legislador o resultante de la evolución histórica: en el primer caso el sistema tributario es racional, político o teórico y en el segundo histórico.

La continua evolución de la economía, tanto del sector público como del privado, hace que no podamos hablar de un sistema tributario que sirva para un país en todos los tiempos. Tampoco podemos pensar en un modelo ideal aplicable a cualquier Estado pues las circunstancias varían en cada uno de ellos y, si bien existirán normas básicas comunes, siempre será necesario aplicar variantes tendientes a contemplar aspectos específicos del problema, o a coordinar los distintos impuestos con el sistema económico.

En nuestra opinión, sea que el sistema tributario se lo catalogue como racional, histórico, o político, debe contemplar aspectos importantes, tales como equidad, neutralidad y fácil administración.

El sistema será equitativo si la distribución de la carga impositiva en-

(9) Schmölders Günter. Op. cit. p. 221

tre los distintos sujetos pasivos armoniza con los juicios de valor existentes en esa comunidad, en cuanto a la distribución del esfuerzo a realizar en tre sus distintos miembros.

Estos conceptos no son inmutables sino que se adaptan a las circunstancias por las que atraviesa el país. Así el sacrificio a realizar por una nación en guerra será distinto al que debe realizar otra en lo mejor de su desarrollo económico. El problema de la equidad tiene también otros aspectos importantes que deben contemplarse, tales como el tratamiento que debe darse a personas que se encuentran en igualdad de circunstancias o en situaciones distintas.

La neutralidad significa que el sistema tributario no debería interponerse al logro de los mejores niveles de vida, ni interferir en las pre dilecciones de las personas. Sabemos que esto es muy difícil de obtener y que en muchas oportunidades el legislador debe hacer uso extra fiscal de la im posición para normalizar ciertos consumos, incentivar la producción, etc.

En lo que se refiere a la administración consideramos que el sistema debe estar esquematizado de modo que a los contribuyentes les resulte ac césible el procedimiento de liquidación de los distintos gravámenes y que éstos no se superpongan sobre un mismo hecho económico provocando des con cierto en el que debe abonarlos, haciéndolos proclives a la evasión.

La simplicidad administrativa no es solamente recomendable desde el punto de vista de quien debe pagar los tributos sino también, como es notorio, del ente recaudador. Quizá desde este punto de vista el impuesto único a que hemos hecho referencia en el acápite anterior sería el que mejor

soluciona el problema, pero está probado que en los tiempos modernos es imposible su utilización, pues debería aplicarse con tasas fuera de toda lógica.

Recordemos, enfatizando lo dicho, que en esta época los ingresos fiscales oscilan entre el 20 y el 25% del producto bruto nacional, fluctuando en función de los planes de defensa nacional, de seguridad social, etc.

3. Sistemática y antisistemática tributaria

En cualquier sociedad capitalista actual existen tres objetivos económicos generalmente aceptados. Estos son: la máxima libertad individual de elección, niveles óptimos de vida y distribución del ingreso conforme a patrones de equidad consentidos.

Como venimos expresando desde el principio de este trabajo, el Estado tiene una ingerencia cada vez mayor para la consecución de esos objetivos, razón por la cual debe afinar en el mayor grado posible sus distintas políticas, entre ellas la fiscal, manifestada en el sistema tributario. Debemos tener presente que un gravamen, cualquiera sea el momento que percute sobre el producto social, sea éste la obtención de réditos, prestación de servicios, producción industrial, etc. tiene efectos sobre los costos y los precios de los bienes y servicios.

Consecuentemente es recomendable que todos los elementos que constituyen el sistema estén suficientemente entrelazados, coordinados, complementados o integrados, de modo que sus efectos no se anulen o por lo menos no se perjudiquen.

Schmölders (10) indica que las relaciones entre los diversos gravámenes de un sistema impositivo pueden referirse a: impuestos compuestos, impuestos complementarios, impuestos consecuentes e impuestos de control.

Los impuestos "compuestos" son aquellos que se descomponen en varios, simplemente por razones técnicas o de otro tipo.

Los "complementarios" se aplican para lograr un mayor perfeccionamiento del sistema, responden a hechos económicos que pueden ser consecuencia uno del otro y llegan a ser mutuamente deducibles. En nuestro país podríamos dar como ejemplo típico el impuesto a los réditos y el sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

Los impuestos "consecuentes" tratan de cubrir la elusión que podría producirse, en el supuesto que determinados hechos, por sus características o grado de periodicidad no quedaran alcanzados por ningún otro gravamen. Ejemplificaríamos diciendo que el impuesto a las ganancias eventuales alcanza a todos aquellos beneficios no cubiertos por el impuesto a los réditos.

Finalmente los impuestos de "control" son aquellos que dan los indicios suficientes como para comprobar el cumplimiento de otros. El impuesto a la herencia, aparte de los fines extrafiscales que pueda involucrar, suministra información para verificar el cumplimiento de impuestos territoriales, al patrimonio o a los réditos.

(10) Schmolders, Günter. Op. Cit., p. 236

En contraposición a todo lo anteriormente expuesto está la antisistemática tributaria, o sea gravámenes que se perjudican mutuamente, que se anulan en sus efectos o que producen el ahucamiento de la base de otros. La antisistemática también se manifiesta a través de la acumulación de gravámenes sobre un mismo hecho económico.

La fabricación y venta de un producto puede dar lugar a la aplicación de impuestos a las ventas, a las actividades lucrativas, impuestos internos y tasas municipales de salubridad e higiene (que, si bien bajo la denominación de tasas o derechos, tienen características de verdaderos impuestos).

Esto, además de los efectos nocivos que puede tener en el mercado interno, podría descolocar al país en la venta de sus productos en el mercado internacional si no existieran otras medidas correctoras, pues al trasladarse estos gravámenes al precio de venta, haría que se produjese una acumulación, variable según el número de transacciones que experimentó el producto.

La antisistemática tributaria también puede darse en el orden internacional, generándose lo que conocemos como doble imposición.

4. Estructura del sistema tributario

Kaldor (11) entiende que el potencial tributario de un país es lógico que dependa en gran parte de: a) el ingreso real per cápita; b) el grado de desigualdad en la distribución del ingreso; c) la distribución sectorial del ingreso nacional y la organización social e institucional dentro de la cual

(11) Kaldor, Nicholas. "El Papel de la Tributación en el Desarrollo Económico". Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal. OEA/BID/CEPAL, Santiago de Chile, 1962. p. 105

se efectuó el proceso de producción de los distintos sectores y d) la eficiencia administrativa de los organismos estatales encargados de la recolección.

Conocidos los elementos de juicio indicados anteriormente, en nuestra opinión se podría estructurar un sistema que llamaríamos racional de imposición, para lo cual también debería operarse en forma paulatina, empezando por crear la infraestructura necesaria.

Pero si bien esto es cierto tomado así en forma abstracta, no debemos olvidar que no estamos trabajando con una ciencia exacta sino social, por lo que es necesario admitir la interferencia de factores históricos, culturales y hasta de clases sociales. Estos elementos modificarán la estructura técnicamente próxima a la perfección del sistema y le agregarán desviaciones que paulatinamente deberían corregirse para no caer en la antisistémica a que hicimos referencia.

La composición relativa del sistema dependerá forzosamente del tipo de economía con que nos encontremos y también de los objetivos fijados.

Hinrichs (12) mencionando a Martin y Lewis, presenta un modelo de estructura impositiva para países menos desarrollados que deseen movilizar el 20% del producto bruto nacional para el gobierno. Es el siguiente:

a)	Impuesto a los réditos	8.0	%
b)	Impuestos territoriales	1.5	%
c)	Impuesto a la herencia	0.5	%
d)	Derechos de exportación	1.0	%
e)	Derechos de importación, internos, ventas	7.0	%
f)	Honorarios, intereses, etc.	2.0	%
		<u>20.0</u>	<u>%</u>

(12) Hinrichs, Harley H. A General Theory of Tax Structure Change During Economic Development, Cambridge, Law School of Harvard University, 1966 p. 33

Esta división preparada por Martin y Lewis se basa en uno de los canones de las finanzas de Gladstone, que dice que los ingresos del Estado deben provenir de los impuestos directos e indirectos, por partes iguales.

A pesar de lo expresado se observa en los últimos tiempos, con el aumento de la presión tributaria en diversos países del mundo, una tendencia al mayor uso de impuestos indirectos, tradición ésta más acentuada en los países latinos por razones históricas o por su naturaleza esencialmente individualista.

Creemos que el uso de uno u otro tipo de gravamen depende también de la madurez económica y política de la colectividad, pues en ese caso se pueden aplicar impuestos sin recurrir a eufemismos tendientes a disimular la presión tributaria. No se necesita insistir en el hecho que los impuestos llamados indirectos y fácilmente trasladables, se diluyen dentro del precio de los bienes y servicios, provocando menor resistencia o aún ninguna, por parte del consumidor. Sabe la generalidad de los fumadores el porcentaje del precio que está pagando en concepto de impuestos internos?

Algunos autores defienden fuertemente la prevalencia de los impuestos indirectos en el proceso de desarrollo económico de América Latina.

Harberger (13) sostiene que una estructura progresiva de impuestos al consumo es sumamente recomendable como un método para allegar parte del aumento necesario previsible de ingresos públicos y que, al mismo tiempo disminuye la importancia relativa de injusticias debidas a la evasión.

(13) Harberger, Arnold. Aspectos de una Reforma Tributaria en A-
mérica Latina. Conferencia sobre Problemas de Política Fis-
cal. OEA/BID/CEPAL, Santiago de Chile, 1962.

Kaldor, siguiendo ideas ya planteadas originalmente por Fischer en 1942 y más atrás aún en la concepción del filósofo Hobbes, sostiene que la equidad requiere que se grave a las personas sobre la base de lo que toman del producto total de la economía y no de lo que agregan a él.

El argumento basado en la equidad para la aplicación de tributos indirectos es el aporte más trascendental a la teoría.

Contrariamente a lo expuesto, Schmolders (14) sostiene que en lugar de la accisa, obtienen cada día mejor acogida los impuestos reales y personales de tipo directo, pues se piensa que estos permiten repartir la carga tributaria con mayor justicia, es decir en proporción a la capacidad contributiva.

Goode (15) asevera por su parte que no hay ningún grupo de impuestos indirectos que pueda aplicarse eficazmente para obtener los mismos resultados que con un programa progresivo de tributación sobre el ingreso, el patrimonio o el gasto total.

Compartimos la opinión de Goode anteriormente expuesta, pues consideramos que únicamente los impuestos directos permiten hacer una evaluación de la capacidad contributiva llegando en cierto modo a una personalización del sistema, que hará factible diferenciaciones según sea el tipo de ingreso o el monto de los mismos, posibilitando asimismo el uso de tasas progresivas. Lamentablemente, como ya hemos dicho en otra parte

(14) Schmolders, Günter. Op. Cit., p. 31

(15) Goode, Richard. La Imposición sobre el Ahorro y el Consumo en los Países Subdesarrollados. Conferencia OEA/BID/CEPAL. Chile, 1962, p. 100

de este trabajo, no resulta fácil para los gobiernos de países latinos la aplicación de impuestos directos a tasas elevadas.

Ahora bien, además de evaluar la composición relativa del sistema fiscal, también debemos analizar las interrelaciones entre los distintos impuestos, para juzgar la progresividad o regresividad del conjunto. Ninguna reforma tributaria llegaría a ser orgánica si analizara individualmente cada gravamen.

El sistema tiene características de progresivo cuando está estructurado sobre la base de una suficiente cantidad de impuestos complementarios, los que, por su parte, contemplan la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Por su parte el sistema se convierte en regresivo si, aún estando estructurado sobre la base de impuestos complementarios, dejan de lado las manifestaciones directas de capacidad contributiva para basarse fundamentalmente en gravámenes de tipo indirecto sobre base real, sustrayendo en proporción mayor cantidad de riqueza a aquéllos que tienen poco que a los más poderosos en la medida que no se prevean exenciones o alícuotas diferenciales adecuadas.

Sin embargo esta evaluación de la regresividad debería estrictamente considerar además una evaluación del gasto público, pues podría ocurrir que una proporción elevada del mismo se destine a obras que aportan a ese sector de la comunidad afectado por la regresividad del impuesto en mayor proporción que la riqueza detraída a través del mismo.

Debemos asimismo tener en cuenta que en los países en proceso de

desarrollo que atraviesan períodos de inflación prolongados y galopantes, puede ser más recomendable el aumento de los impuestos indirectos, que tratar de financiar el déficit presupuestario mediante la emisión de papel moneda.

Siguiendo a Schmolders (16) deberíamos agregar que cabe distinguir dos clases principales de sistemas tributarios: el de los países deudores puros, que se caracterizan por el uso de impuestos aduaneros y a los consumos; y los acreedores puros, que obtienen primordialmente sus ingresos del impuesto a la renta (incluyendo los ingresos de inversiones en el extranjero).

La estructura del sistema tributario también debe tener cierta estabilidad pues si se le introducen cambios de continuo se termina creando incomprensión, duda y propensión a la evasión.

Este es un concepto muy importante de tener en consideración en los países en proceso de desarrollo, pues la tributación es un instrumento flexible para encarar una reforma, pero se torna peligrosa cuando se la usa con poco sentido.

5. Conformación del sistema tributario argentino

Dado que ya hemos hecho un análisis de los aspectos importantes que debería contemplar un sistema tributario, pasaremos a indicar la estructura correspondiente a nuestro país, analizando específicamente lo que tiene características nacionales. Debe tenerse en cuenta que las pro-

(16) Schmolders, Günter. Op. Cit. ps. 268, 269.

vincias tienen facultades tributarias y en virtud de ellas aplican impuestos territoriales, de sellos, a las actividades lucrativas, etc.

Los ingresos de origen impositivo del Tesoro Nacional, están dados para los años fiscales 1970 y 1971 por los siguientes gravámenes (17):

	En millones de		En porcentajes	
	§		sobre el total	
	<u>1970</u>	<u>1971</u>	<u>1970</u>	<u>1971</u>
a) <u>Sobre los ingresos</u>				
Réditos	1.858	2.216	22,25	22,65
Ganancias eventuales	<u>123</u>	<u>127</u>	<u>1,47</u>	<u>1,30</u>
	<u>1.981</u>	<u>2.343</u>	<u>23,72</u>	<u>23,95</u>
b) <u>Sobre el patrimonio</u>				
Sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes	338	432	4,05	4,42
Transmisión gratuita de bienes	22	35	0,26	0,36
Revaluación de activos	29	9	0,35	0,09
Incrementos patrimoniales no justificados	596	143	7,14	1,46
Al parque de automotores	244	287	2,92	2,93
Tierras aptas para la explotación agropecuaria	<u>181</u>	<u>190</u>	<u>2,17</u>	<u>1,94</u>
	<u>1.410</u>	<u>1.096</u>	<u>16,89</u>	<u>11,20</u>
c) <u>Sobre la producción, consumo y transacciones</u>				
Ventas	1.620	2.213	19,40	22,62
Internos unificados	1.187	1.461	14,22	14,93
Sellos	<u>393</u>	<u>459</u>	<u>4,71</u>	<u>4,69</u>
Transporte	3.200	4.133	38,33	42,24

(17) En base a datos de Boletines de la D.G.I. N° 206, p. 148 y N° 218 p. 249

	En millones de		En porcentajes sobre el total recaudado	
	\$			
	<u>1970</u>	<u>1971</u>	<u>1970</u>	<u>1971</u>
Transporte	3.200	4.133	38,33	42,24
A los combustibles	1.509	1.855	18,07	18,96
Adicional a los aceites lubricantes	27	105	0,32	1,07
A las apuestas a las carreras	41	53	0,49	0,54
Otros	<u>181</u>	<u>198</u>	<u>2,17</u>	<u>2,04</u>
	<u>4.958</u>	<u>6.344</u>	<u>59,38</u>	<u>64,85</u>
Total recaudado	<u>8.349</u>	<u>9.783</u>	<u>100,00</u>	<u>100,00</u>

Las cifras anteriores demuestran la prevalencia de impuestos de tipo indirecto, típica característica de los países de América Latina. Si agregamos los impuestos internos de orden provincial, especialmente el impuesto a las actividades lucrativas, llegaremos a la conclusión de que existe una multiplicidad de impuesto específicos que gravan artículos de consumo popular, tornándolo en un sistema con características regresivas.

Para convertirlo en un régimen tributario de rasgos modernos, que descansa en el sujeto más que en el objeto de la relación jurídico-tributaria, debería pensarse en incrementar los ingresos del impuesto progresivo a la renta, complementándolo con un ingreso al patrimonio y a las herencias y otros sobre el consumo y sobre el gasto.

En nuestra opinión el sistema actual es el inverso, o sea el de prevalencia de impuestos sobre la producción y el consumo, complementado con un impuesto a la renta.

A pesar de lo expresado estamos convencidos que reestructurar un sistema tributario sobre las bases modernas a que hacemos mención no

fue posible hasta la fecha, en virtud del fenómeno inflacionario que azotó al país durante los últimos veinte años y que todavía se sigue manifestando.

Creemos que en esas circunstancias es preferible, por razones de estabilidad política y social, descansar en un sistema de impuestos indirectos, eminentemente flexibles, los que suministran los fondos necesarios al gobierno sin generar reacciones negativas por parte del contribuyente.

Sin embargo, lograda la normalización económica, no tenemos duda que debe apuntarse hacia una reforma con las características a que hemos hecho mención, sustituyendo asimismo los distintos impuestos que gravan artículos de consumo por un impuesto a las ventas con una tasa baja y una base tributaria amplia, tal como podría ser el impuesto al valor agregado.

Dicho cambio no es fácil en virtud de lo que Schmölders llama misoneísmo fiscal, o sea la resistencia al cambio, tanto sea por parte del sujeto activo como del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Luego de estas disquisiciones acerca de los sistemas tributarios y del análisis del régimen argentino, analizaremos específicamente el impuesto a las ventas en sus diversas formas, para luego concentrarnos en el impuesto al valor agregado.

En el cuadro siguiente puede apreciarse la evolución del porcentaje de impuestos indirectos dentro de la recaudación tributaria del Gobierno Nacional, como asimismo la evolución del porcentaje de presión tributaria nacional, de acuerdo a una serie estadística preparada a tales efectos para los años 1960 a 1966.

Año	Recaudación Bruta (18)					Total millones	P. B. I. a precios de mercado millones	Presión tribu- taria como %
	Impuestos directos		Impuestos Indirectos		Recur- sos varios			
	millones		millones		millones			
	M\$N	%	M\$N	%	M\$N			
1960	34.725	36,29	60.963	63,71	8.984	104.672	961.203	10,89
1961	44.456	35,28	81.571	64,72	11.156	137.183	1.148.094	11,95
1962	38.835	32,61	80.273	67,39	12.912	132.031	1.411.638	9,35
1963	47.548	36,89	81.344	63,11	21.601	150.493	1.734.115	8,68
1964	46.854	31,16	103.521	68,84	15.625	166.000	2.363.336	7,02
1965	100.299	36,63	173.525	63,37	31.210	305.044	3.046.144	10,01
1966	171.298	39,67	260.402	60,33	42.860	474.560	4.104.378	11,56

Pese a que a partir de 1967 no se cuenta con estadísticas oficiales que continúen la serie estadística precedentemente reproducida, es de hacer notar que el porcentaje de impuestos indirectos según nuestra clasificación de los mismos era -según se demuestra en el cuadro anterior al precedente- en 1971 del 64,85%, o sea prácticamente igual al porcentaje del 64,72% que demuestra la serie precedente para diez años antes, sin haber sufrido grandes fluctuaciones en la última década.

(18) Series Estadísticas, Recaudaciones de origen tributario 1960-1966
(págs. 28 y 45)
Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Política Tributaria, Departamento de Estudios e Investigaciones Impositivas. Buenos Aires, diciembre de 1966.

CAPITULO II

IMPOSICION A LAS VENTAS E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. El impuesto a las ventas; síntesis de su desarrollo en el tiempo y en el espacio

El impuesto a las ventas deberíamos ubicarlo entre los que tienen la denominación genérica de impuestos sobre el consumo, a pesar de no ser el consumidor, por lo general, el sujeto pasivo del impuesto, sino otra persona que tiene la titularidad de la mercadería antes que ésta llegue al mismo.

Como bien dice Reig (1) el impuesto a las ventas es un tributo que no se presenta con caracteres homogéneos en las legislaciones impositivas, encontrándose con formas denominadas a las transacciones, a la entrada bruta, a los negocios, a los intercambios comerciales, a los consumos, a las ventas, a la industria, a la producción, sobre el valor agregado, etc.

El mismo autor menciona luego la definición de Due (2) quien señala que es "una carga impuesta sobre las ventas, o sobre sus elementos incidentales, como los ingresos provenientes de ellas, que alcanza a todas o la mayor parte de las mercancías, excluyendo los gravámenes impuestos a alícuotas fraccionarias sobre los ingresos brutos en la forma de impuestos de patentes o a la actividad comercial".

De acuerdo con la definición transcrita el gravamen afecta normalmente la transmisión de dominio de bienes durables o de consumo. Agregaría-

(1) Reig, Enrique J. El Impuesto a las Ventas, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 5a. Ed., 1969, p. 13

(2) Due, John F. Sales Taxation. University of Illinois Press. Urbana, Illinois, 1957, p. 3

mos que también deberían involucrarse las prestaciones de servicios, pues los ingresos que ellas generan constituyen manifestaciones de capacidad contributiva.

Tal como la mayoría de otros tributos, el impuesto a las ventas no es una invención de los tiempos modernos. Wagner menciona el tributo general a las compras (accisa de compras) introducida por el emperador Augusto para satisfacción de sus veteranos, como prueba de la muy evolucionada economía monetaria y comercial de la época imperial. (3).

Generalmente la doctrina financiera se remonta a la "alcabala" española, a pesar de lo cual Ursula Hicks (4) indica que en España se conocían algunas formas primitivas de imposición al consumo tal como el "transmarinorum canonem" en la época de los visigodos.

Aún cuando algunos autores remontan el origen de las alcabalas a la dominación árabe y a las cortes de Burgos de 1342, lo cierto es que se regulan en el reinado de los Reyes Católicos y, aún con más precisión, bajo Carlos V.

Due (5) ve en la alcabala el primer impuesto sobre el volumen de ventas. "España es, desde luego, el país en el cual el impuesto sobre el volumen de ventas logró su mayor desarrollo antes que en ningún otro lugar porque, aunque se puedan encontrar antecedentes en la Roma clásica y en la Francia del siglo XVI, fue la alcabala la forma a través de la cual el impuesto sobre el volumen

(3) Gerloff y Neumark Tratado de Finanzas Buenos Aires. El Ateneo 1961. Tº II, p 591

(4) Hicks, Ursula. Hacienda Pública. Aguilar, Madrid, 1960, p. 94

(5) Due, John F. Análisis Económico de los Impuestos. Buenos Aires, El Ateneo, 1959.

de ventas alcanzó por primera vez su carácter de fuente continua e importante de financiación".

Pero cuando realmente el impuesto tomó características universales importantes, fue a partir de la primera guerra mundial, pues Alemania lo utilizó para financiar la guerra y luego lo trasladó a los países ocupados, arraigándose definitivamente en Europa a partir de 1920. excepto en España, quizá por su mal recuerdo histórico.

En Francia el "taxe à la production" tiene su origen en el impuesto al lujo creado en 1917, con sucesivas modificaciones en 1926, 1936 y 1946, las que paulatinamente fueron aumentando las alícuotas y complementaciones de otros gravámenes de tipo local. Finalmente, el 10 de abril de 1954, en lugar del impuesto a la producción aparece el "taxe à la valeur ajoutée" (TVA).

En Italia el impuesto también se introdujo después de la primera guerra mundial, gravándose primero cosméticos y especialidades farmacéuticas para luego extenderse a todas las ventas de las empresas comerciales e industriales (Imposta generale sull'entrata).

Inglaterra fue uno de los países que más postergó la aplicación de un gravamen de esta naturaleza, hasta que en 1940 sancionó el "Purchase Tax", como tributo de guerra. El tributo se recauda en el momento de efectuarse la venta al comercio minorista, evitando la acumulación del gravamen en el precio de venta y reduciendo el círculo de contribuyentes.

En Rusia el impuesto al volumen de los negocios representaba en 1948 aproximadamente el 15% del total de ingresos del presupuesto estatal. La ley se caracteriza por una minuciosa enunciación de las distintas alícuotas

aplicables a cada actividad y la fijación de aforos, lo que pone de manifiesto el dirigismo reinante en esa nación. La más importante fuente de recursos la constituyen las empresas del estado.

Canadá introdujo el impuesto a las ventas en 1920, habiendo estado dirigido en cuanto a su aplicación a la etapa manufacturera. Existía una cantidad importante de excepciones razón por la cual más que un impuesto a las ventas de carácter general lo era de tipo selectivo.

En Suiza el impuesto se introdujo al sistema fiscal recién en 1960, y con el nombre de "oms" es aplicado fundamentalmente en el nivel minorista y a algunos servicios,

El impuesto a las ventas en Estados Unidos fue resistido por el gobierno federal, pero adoptado por un buen número de estados con posterioridad a la primera guerra mundial. La base de imposición varía considerablemente de Estado a Estado, y aún puede ser distinta la tasa según sea el volumen de ventas. Según la Enciclopedia Colliers (6), los ingresos de los estados americanos se forman entre un 19,2% y un 56,8% en los casos de North Carolina y Washington, respectivamente, con impuesto a las ventas. Es interesante destacar que el estado de Michigan usa el sistema de valor agregado y durante 1960 le significó el 39,7% de sus ingresos.

Además de los estados, algunos municipios aplican el gravamen, siendo quizá el más conocido el ejemplo de New York que lo aplica desde 1934.

No contamos con la información necesaria como para poder hacer una síntesis del impuesto a las ventas en todos los países donde se aplica y

(6) Collier's Encyclopedia. Tº 22, p. 95

por otra parte ello daría lugar a un libro especial, pero deseamos expresar, siguiendo a los profesores Haig y Shoup, que en la historia de las finanzas públicas no existe otro impuesto, excepto quizá el aplicado sobre los combustibles, que se haya esparcido tan velozmente por todo el mundo (7).

En nuestro país podemos reconocerle como antecedente remoto, el impuesto de alcabala aplicado por Real Cédula de 1591, pero dentro de la era de organización como país independiente sucede al impuesto a las transacciones implantado por el Gobierno Provisional en 1931 y modificado por el Congreso en 1932, por leyes N^{os}. 11.587 y 11.680, vigente con sucesivas modificaciones hasta la fecha (8).

2. Formas de impuesto a las ventas: de etapa única o múltiple

A través de lo expuesto en este trabajo va perfilándose la importancia que tiene el impuesto a las ventas en los sistemas tributarios modernos.

Ello no sólo se funda en el aspecto retributivo que pueda tener para las arcas fiscales, sino también en aspectos que podríamos calificar como socio-políticos, pues hay personas que consideran que los gastos gubernamentales deben ser afrontados por grupos de bajos ingresos en mayor proporción que por aplicación de gravámenes a los réditos, que coartan la propensión a la inversión.

Puede decirse que si se requiriese una estructura óptima del impuesto a las ventas, este debería ser neutral en cuanto a sus efectos sobre la producción, distribución y consumo y de fácil administración.

En general existen dos tipos fundamentales de impuesto a las ventas:

(7) Robert Murray Haig y Carl Shoup. The Sales Tax in the American States, New York, 1936, p.5

(8) Reig, Enrique J. Op. Cit., p. 70

el que grava el proceso en una sólo de sus etapas o sean los impuestos de etapa única, y aquellos otros, que se aplican a toda operación desde el momento de enajenarse la materia prima hasta llegar al consumidor final del producto terminado, conocido como de etapa múltiple.

3. Impuestos de etapa múltiple

Son ejemplos típicos de imposición en etapa múltiple "l'imposta generale sull' entrata I.G.E." en Italia y el "Umsatzsteuer" en Alemania.

Este tipo de gravamen permite aplicar tasas de imposición bajas, disminuyendo en consecuencia la propensión a la evasión. Por otra parte, si se utiliza el sistema de individualizar separadamente en la factura el precio de la venta o el servicio, la traslación al consumidor o usuario llega a ser total, sin que este perciba lo que ya se ha incorporado al precio por dicho concepto como consecuencia de operaciones anteriores.

Desde el punto de vista económico tiene varios inconvenientes: al incidir sobre las distintas etapas del proceso productivo provoca una discriminación entre las empresas integradas y las no integradas, constituyendo una especie de premio para las primeras; dificulta el cálculo del impuesto a reembolsar en el caso de exportaciones que gocen de la franquicia, como así también de la tasa a aplicar sobre los productos importados, especialmente en el caso de mercados comunes.

Asimismo un gravamen de esta naturaleza obstaculiza la especialización, dado que ello involucra un mayor número de operaciones con el consiguiente encarecimiento derivado del mayor número de transacciones gravadas.

Desde el punto de vista administrativo el gravamen ofrece serias di-

ficultades ya que el número de contribuyentes es muy elevado y se hace difícil distinguir cuándo una operación debe ser alcanzada por una tasa u otra.

La evaluación de las ventajas y desventajas antes citadas, ya sean económicas, administrativas o de equidad, indica que la aplicación de este sistema no es recomendable.

4. Impuestos de etapa única

Las características modernas del impuesto a las ventas lo acercan más al sistema de etapa única, encontrándose en él las siguientes formas: aplicado en la etapa del productor o industrial, en la etapa mayorista y en la etapa minorista.

Due (9) considera que el impuesto al valor agregado combina las características del impuesto aplicado en una sólo etapa y del que recae sobre varias de ellas, aplicándose a cada transacción, pero sólo sobre el valor agregado.

Analicemos someramente ahora cada una de las formas de imposición en etapa única.

i) Imposición en la etapa del productor o industrial

En este caso el gravamen se aplica en el nivel de producción o manufactura y puede adoptar dos características distintas: la de gravar al último industrial que ha terminado definitivamente el bien o de lo contrario requerir de cada uno de los que intervienen en el proceso productivo el pago del impuesto correspondiente a la proporción que aportan al mismo. Por una o por otra

(9) Due, John F. Análisis Económico de los Impuestos. Buenos Aires, El Ateneo, 1961, p. 287

vía se llega a la misma tributación de conjunto, dado que en el segundo procedimiento se va deduciendo de la base imponible todo lo que se ha pagado con anterioridad.

La aplicación de un impuesto a las ventas en la etapa del productor o industrial tiene como ventaja administrativa reducir a un número pequeño la cuantía de sujetos pasivos, lo que permite una fiscalización más estrecha. Desde el punto de vista de la moralidad tributaria, es probable que resulte recomendable a aquellos países que, por distintas circunstancias, manifiestan un alto grado de evasión.

La contrapartida negativa de lo anterior será que, al ser menor el número de contribuyentes, la tasa del gravamen deba ser más elevada, con los consecuentes inconvenientes financieros de quienes deben afrontarla.

Por más que se demuestre que se trata de un mercado que admite trasladar la totalidad del impuesto al precio de venta, convirtiendo al productor en un simple intermediario entre el consumidor y el sujeto activo, el productor o industrial manifestará síntomas de desequilibrios financieros generados por el impuesto, los que se harán más manifiestos en períodos de inflación. Quizá el mejor ejemplo en ese sentido sea el de nuestro país.

Asimismo el gravamen puede requerir mayores inversiones de capital en el caso de adquirirse partes semiterminadas para continuar industrializando, dado que el impuesto vendrá agregado al costo de estos bienes, encareciendo el valor de las existencias.

Finalmente mencionaremos como inconveniente a la piramidación, en virtud de la cual el impuesto llega al consumidor aumentado en los porcen-

tajes de beneficio que los productores, industriales e intermediarios han ido agregando al costo y el que -como hemos dicho- incluye al impuesto. Su efecto es en mayor grado nocivo en épocas de inflación pues el aumento de precios requerirá un aumento de salarios.

Si siguiéramos la metáfora de Pantaleoni, que describe el funcionamiento de un impuesto como una piedra arrojada a un estanque, diríamos que en el caso en consideración el gravamen dió en el centro y por sucesivas ondas concéntricas tratará de llegar a la orilla, arrastrando en su trayecto la reacción de todas las partes afectadas.

ii) Imposición en la etapa mayorista

Otra alternativa en cuanto a la imposición del gravamen es la última transacción al por mayor, es decir el momento en que el bien pasa del dominio del productor o mayorista, al minorista.

Ofrece como ventajas que la percusión del impuesto es menos manifiesta dado que se divide entre un mayor número de sujetos; la piramidación también es menor al aplicarse el impuesto en una etapa más próxima al consumo; no afecta la producción pues el productor o industrial no debe abonar el tributo en tanto no venta al minorista, evitando los efectos que hemos indicado cuando analizamos el método anterior y tiene buenos efectos antiinflacionarios al poder desalentar determinados consumos muy próximos al nivel del usuario.

Tiene como inconveniente que el número de contribuyentes es mayor que en el caso anterior, creando las consiguientes desventajas administrativas y la dificultad de establecer cuándo una operación está en el ámbito mayorista o minorista.

El ejemplo típico de este método de imposición es el de Gran Bretaña con el "Purchase Tax". Laufenburger (10) indica que este impuesto, "que entró en vigor el 31 de octubre de 1940, es un impuesto sobre las transacciones que únicamente se cobra a los comerciantes al por mayor, repercute sobre el comerciante al por menor y soporta el consumidor".

Tuvo por objeto restringir los gastos privados durante la guerra, eximiéndose ciertos artículos de primera necesidad y gravándose con tasas crecientes artículos de lujo, artículos de confort de los que pueda prescindirse y artículos cuya sustitución puede aplazarse.

Schmölders (11) considera que este impuesto, cuyo papel principal consistía en la absorción del excedente en el poder adquisitivo inflacionario, en los años de guerra, no será derogado por sus altas cifras de recaudación y por las posibilidades de dirigir el consumo.

La dificultad administrativa que mencionamos anteriormente para establecer el ámbito del gravamen, se manifiesta en el sistema tributario británico en el cúmulo de normas y medidas de control y en distintas definiciones sobre fabricante, mayorista, compra libre de impuesto, materia prima, etc. a que se hace referencia en la "Notice Nº 77".

Si bien la aplicación del gravamen en la etapa mayorista alivia el efecto de la regresividad y es una herramienta antiinflacionaria eficaz, Due

(10) Laufenburger, Henry. Finanzas Comparadas. México, Fondo de Cultura Económica, 1951, p. 249

(11) Schmolders, Günter en Tratado de Finanzas de Gerloff y Neumark. Buenos Aires, El Ateneo, 1961. p. 607

considera que como medida permanente para obtener recursos, el impuesto mantiene abiertos serios interrogantes (12).

iii) Imposición en la etapa minorista

El gravamen aplicado a este nivel del proceso económico tiene la ventaja de distribuirse entre un mayor número de sujetos, haciendo que el peso sea mucho menor.

Por otra parte, como caso extremo al de la imposición en la etapa del productor o industrial, el impuesto percute en el último tramo del proceso de distribución y como consecuencia el efecto de piramidación prácticamente desaparece.

La alícuota a aplicar debe ser de menor cuantía, pues tanto la base de imposición como los precios sobre los que se calcula el gravamen son mayores.

Due (13) indica también que los cambios en la alícuota producen menores disturbios, pues no afectan las existencias con impuesto pagado a la tasa anterior en poder de industriales o comerciantes, como ocurre en las demás formas y se eliminan los problemas de múltiple jurisdicción cuando el impuesto se utiliza como gravamen local de las provincias o estados.

Asimismo el hecho de aplicarlo en la última venta hace que desaparezca cualquier tipo de discriminación fundada en la forma de organización de los negocios.

(12) Due, John F. Op. Cit., p. 296

(13) Due, John F. Sales Taxation, p. 359

El aspecto negativo en cuanto a la aplicación práctica de este gravamen está dado por el problema administrativo. Hemos dicho que la base es más amplia, razón por la cual el fisco tendría más contribuyentes para fiscalizar. Es muy probable también que las registraciones contables realizadas por los minoristas sean menos fehacientes que las de mayoristas o industriales, tornando más difícil el control.

Como vemos las ventajas de tipo económico de este sistema superan ampliamente los anteriores, a pesar de lo cual no es usado por la generalidad de los países. Esto indica que, en este caso, las estructuras tributarias descansan fundamentalmente sobre factores administrativos.

5 Formas híbridas

Las formas que podríanse calificar como híbridas son aquellas que involucran la aplicación del gravamen en más de una etapa, pero que se hallan organizadas como para evitar los efectos económicos característicos de los impuestos de etapa múltiple.

Ejemplos de dichas formas son las que gravan la última venta al por mayor y la etapa minorista, o gravan la venta por el fabricante y la venta al por mayor.

También puede ser considerado como una forma híbrida al impuesto al valor agregado, el que examinaremos en detalle en los capítulos siguientes.

CAPITULO III

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CONCEPTO, CARACTERISTICAS, FORMAS TIPICAS

Y JUSTIFICACION DEL GRAVAMEN

1. Concepto general y características

En el capítulo anterior hemos hecho un análisis genérico de los tipos fundamentales de impuesto a las ventas, o sean aquellos que gravan el proceso en una sola de sus etapas y aquellos otros que se aplican a toda operación, desde el momento de enajenarse la materia prima hasta llegar al consumidor final del producto, conocidos como de etapa múltiple

En nuestra opinión el impuesto al valor agregado debe considerarse como un tributo de etapa múltiple aplicado en las distintas fases de producción o comercialización de bienes y servicios, pero que se caracteriza por gravar únicamente el incremento de riqueza generada con motivo del proceso.

Cosciani (1) considera que el impuesto sobre el valor agregado se concibe como un tributo general y uniforme debiendo ser estructurado de modo tal de gravar, a través de lo añadido por cada actividad, el producto nacional neto, excepto aquel que pueda surgir de la actividad del Estado.

Por su parte Kaldor (2) considera que el impuesto al valor agregado es un gravamen sobre la renta neta generada por cada empresa en la forma de utilidades, intereses, alquileres y sueldos y salarios por lo que podría tratarse-

(1) Cosciani, Cesare, L'Imposta Sul Valore Aggiunto. Roma. Edizione Ricerche, 2a. Edición, 1968, p 55

(2) Kaldor, Nicholas. El Papel de la Tributación en el Desarrollo Económico. Conferencia Política Fiscal. OEA. BID. CEPAL. Santiago de Chile, 1962, p.117

lo como una especie de impuesto directo, al igual que una forma refinada de un impuesto sobre la renta.

Forte (3) establece que un impuesto ideal al valor agregado debería proveer para idénticos ajustes sobre importaciones y exportaciones, o sea impuestos compensatorios a la importación y reembolsos, determinados a la misma tasa, sobre el valor total de las mercaderías exportadas

Del análisis de las definiciones que hemos indicado surge que el impuesto al valor agregado se caracteriza por ser un gravamen al consumo dentro del país, por incidir únicamente sobre lo añadido por cada actividad y por admitir un reembolso adecuado al exportador del impuesto abonado en el mercado interno, a través de la aplicación del principio del país de destino.

A efectos de dejar en claro la diferencia que existe en la aplicación del impuesto a las ventas por algunos de los procedimientos que hemos venido explicando, comparado con un impuesto al valor agregado, introduciremos a continuación un sencillo ejemplo numérico:

Sujeto a una tasa del 10 %	Valor del pro ducto exclu yendo el im puesto	Impuesto en "cascada"	Valor agrega do excluyendo el impuesto	Impuesto al valor agre gado	Impuesto etapa mino rista
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
a) Produc tor o In dustrial	1.000	100	1.000	100	-
b) Mayorista	1.500	160	500	50	-
c) Minorista	2.000	<u>226</u>	500	<u>50</u>	<u>200</u>
Impuesto a tributar		<u>486</u>		<u>200</u>	<u>200</u>

(3) Forte, Francisco On the Feasibility of a Truly General Value Added Tax: Some Reflections on the French Experience National Tax Journal, Diciembre 1966, p.339

En el ejemplo se ha tomado uno de los casos más sencillos, o sea el de un producto que se fabrica, vendiéndose luego a un mayorista y éste al minorista, para finalmente pasar al consumidor, suponiéndose que el valor económico agregado en cada etapa es una cifra dada que no guarda proporción directa con el costo de adquisición. Asimismo, el impuesto en "cascada" o en la etapa minorista puede ser aún mayor en la medida que la legislación no permita deducir el propio impuesto incluido en el precio de venta.

De utilizarse un impuesto de etapa múltiple en cascada y en tanto el mercado permitiera una traslación total, con una tasa del 10%, el producto que originariamente vendió el productor en \$ 1.000 y el minorista en \$ 2 000 paga \$ 486 de impuesto. Por el contrario, si el impuesto es de etapa múltiple, pero aplicado únicamente sobre el valor agregado en cada una de ellas, se alcanza a un total de \$ 200, o sea lo mismo que si se hubiera gravado únicamente la venta minorista.

En la República Argentina el efecto "cascada" demostrado en la columna 1 de nuestro ejemplo, se manifiesta en el impuesto a las actividades lucrativas, que -aplicado a nivel provincial o de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires- grava la actividad lucrativa habitual, teniendo como base de medida los ingresos brutos.

2. Razones de su rápida difusión

Dado que el impuesto al valor agregado recae sobre cada una de las etapas del proceso de producción o comercialización, pero únicamente sobre el valor agregado en cada etapa, evitando los efectos de la "piramidación" -no sólo atentatorios del principio de neutralidad, sino también difíciles de mensurar

o cuantificar- el gravamen se hace especialmente adecuado para poder calcular con bastante exactitud su incidencia sobre las mercaderías que son exportadas, a efectos de reintegrar a los exportadores la suma necesaria para que las mismas lleguen libres de impuesto a la frontera. Consecuentemente, el país del importador puede gravar las mercaderías con su propio impuesto, poniéndolas en un plano de igualdad con las de origen nacional.

Las características reseñadas precedentemente, hacen al impuesto al valor agregado especialmente interesante para su aplicación en países abocados a la integración económica con otras naciones.

Así, por ejemplo, han adoptado el impuesto al valor agregado países tales como:

	<u>Año de aplicación</u>	
Alemania	1968	
Bélgica	1971	
Brasil	1967	
Dinamarca	1967	
Francia	1954	
Holanda	1969	
Italia	1972	
Japón	1950	(Derogado en 1954 sin llegar a aplicarse)
Luxemburgo	1970	
Suecia	1969	
Uruguay	1968	

El detalle anterior indica que son las naciones que forman parte del Mercado Común Europeo las más predispuestas a la aplicación del impuesto al valor agregado, consecuencia de las medidas de armonización impositiva a que hemos hecho mención.

Asimismo, el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID confeccionó y presentó anteproyectos a varios países latinoamericanos sobre la base de un modelo de impuesto a las ventas, cuya característica principal es excluir del ámbito del gravamen a las ventas que un responsable del impuesto efectúe a otro.

El modelo fue presentado a Honduras, Costa Rica, el Salvador, Guatemala, Ecuador, Bolivia y Paraguay.

El proyecto fue aprobado y se encuentra en vigencia en Honduras (1964), Costa Rica (1967) y Paraguay (1968).

3. Distintas modalidades técnicas de aplicación

No existe un solo procedimiento técnico de aplicación del gravamen, sino que éste varía conforme a la concepción del legislador en cuanto a aspectos de política económica, de equidad, etc. que han de tenerse en cuenta.

Fundamentalmente podemos hacer referencia al impuesto al valor agregado por adición o al determinado por sustracción. Este último a su vez puede adoptar dos modalidades: el de deducción de costos y el de crédito de impuesto.

En el sistema de cálculo por adición, a efectos de la determinación de la base imponible, deben individualizarse los distintos desembolsos que se han realizado por utilización de los distintos factores de producción necesarios para obtener el producto final, tales como sueldos, salarios, intereses, remunera-

ciones por servicios técnicos, alquileres, beneficio del empresario, etc.

La simple esquematización del sistema nos da la pauta de su falta de practicidad y del trabajo administrativo adicional que podría representar para los sujetos pasivos, en el supuesto de aplicarse. Por el contrario, vemos como ventaja que si el legislador admitiera excluir de la base de imposición determinados conceptos, éstos serían fácilmente individualizables y controlables.

"En razón de las dificultades de administración, consideramos que el método es claramente inferior al de deducción" (4).

En el sistema de cálculo del impuesto al valor agregado por sustracción, el procedimiento es inverso, pudiendo adoptar como dijimos, dos modalidades. En la primera, que llamaríamos de deducción de insumos o costos, del monto de ventas imponibles se deducirán -para obtener la base imponible- los desembolsos de la firma por productos intermedios. En la segunda, llamada de "crédito de impuesto", se deducirá del impuesto que debería abonar el sujeto como consecuencia de sus ventas, el impuesto al valor agregado que tributaron sus compras.

Practicamente, por una u otra vía se llegan a resultados iguales, en tanto no se apliquen tasas distintas.

Veámoslo con un ejemplo:

(4) Report of The Royal Commission on Taxation. Volume V, Ottawa, 1966, p. 45

Procesos	Valor del producto excluido impuesto	Valor agregado por el sistema de adición	Valor agregado por deducción de insumos o costos	Impuesto: 10% Etapa I: 20% Etapas II y III	
				Por deducción del costo	Por crédito de impuesto
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
a) <u>Etapa I</u>					
Valor del producto	<u>1.000</u>		1.000		
Productos intermedios	-	-	(0)		
Sueldos, jornales, etc.	700	700			
Utilidad	300	<u>300</u>			
Valor agregado		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>		
Impuesto				0,1 (1.000-0) = 100	0,1 x 1.000-0 = 100
b) <u>Etapa II</u>					
Valor del producto	<u>1.600</u>		1.600		
Productos intermedios	1.000	-	(1.000)		
Sueldos, jornales, etc.	500	500	-		
Utilidad	100	<u>100</u>	-		
Valor agregado		<u>600</u>	<u>600</u>		
Impuesto				0,2 (1.600-100)=120	0,2 x 1.600 - 100 =220
c) <u>Etapa III</u>					
Valor del producto	<u>2.000</u>		2.000		
Productos intermedios	1.600	-	(1.600)		
Sueldos, jornales, etc.	200	200	-		
Utilidad	200	<u>200</u>	-		
Valor agregado		<u>400</u>	<u>400</u>		
Impuesto				0,2 (2.000-1.600)=80	0,2x2.000 - 320 = 80
d) Valor final del producto	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>		
e) Impuesto sobre el valor final				<u>300</u>	<u>400</u>

El caso puede referirse a un producto que pasa por tres etapas diferentes hasta llegar al consumidor final. En la primera etapa el valor agregado es de \$ 1.000. Observamos que a este monto podemos llegar por los dos procedimientos indicados anteriormente: sumando los componentes, o bien restando del valor final el inicial, en nuestro caso cero. Por lo que se refiere al cálculo del impuesto, sea que lo practiquemos por el método de deducción del costo o bien por el crédito de impuesto, siempre arribamos a un total de \$ 100.

En la segunda etapa del proceso hemos supuesto que la alícuota del impuesto se eleva al 20%. Naturalmente, aplicando cualquiera de los procedimientos de adición o deducción llegamos a un valor agregado de \$ 600. Sin embargo el total de impuesto a pagar en esta etapa dependerá del método de liquidación escogido por el legislador, dado que si aplicamos el criterio de deducción de costo la segunda etapa abonará \$ 120 en tanto si aplicamos el criterio de crédito de impuesto se abonarán \$ 220. La diferencia proviene de que, al elevarse la alícuota en la segunda etapa, este sujeto está abonando el impuesto por el valor que él mismo agrega, más la diferencia que se genera sobre el precio de venta del bien constituido por lo adquirido de la etapa anterior, gravada a la tasa de incremento.

El problema podría también ser contemplado por el legislador, si así conviniera, admitiendo un crédito por impuesto no pagado; pero en el supuesto que no lo hiciera se manifestaría la distorsión indicada. Esta no aparece aplicando el método de deducción de costo, dado que se está deduciendo la totalidad de los bienes adquiridos, prescindiéndose de la alícuota que pudo gravarlos.

Finalmente, en la tercera etapa vuelven a repetirse los hechos de la primera por lo que no es necesario insistir sobre el particular.

Cosciani (5) cuando hace referencia al cálculo del impuesto al valor agregado por sustracción distingue dos formas: la forma pura o sobre base efectiva y la base financiera. La misma distinción se analiza en el Informe de la Comisión de Impuestos de Canadá (6).

Considera que la forma pura o sobre base efectiva es aquella en que el valor agregado imponible se obtiene detrayendo de la producción conseguida en un año, independientemente del hecho que se haya vendido o permanezca en existencia para luego venderse posteriormente, el monto de los bienes necesarios utilizados para lograrla. Es evidente que el sistema de cálculo sobre base efectiva es mucho más difícil de aplicar y obliga a un análisis minucioso del ciclo productivo.

En el supuesto de aplicarse el sistema sobre base financiera, el cálculo del impuesto se hará teniendo en cuenta las ventas efectivamente realizadas, sea esto por el procedimiento de lo percibido o lo devengado, descontando las adquisiciones del año, o bien el crédito de impuesto del año que pudiera corresponder.

Es evidente que desde el punto de vista técnico el procedimiento es menos correcto que el anterior, dado que no hay una correspondencia entre lo adquirido y lo producido y vendido, alejándose en cierto modo del criterio económico de valor agregado. A pesar de ello, debemos reconocer la absoluta ventaja de éste con respecto al anterior desde el punto de vista de su sencillez y practicidad administrativa.

Conviene recordar que el mismo efecto mencionado por Cosciani para el

(5) Cosciani, Cesare. Op. cit., p. 74

(6) Report of The Royal Commission on Taxation, Op. cit., p. 46

impuesto al valor agregado, se observa en el impuesto a las ventas aplicado en nuestro país a nivel de productor o industrial, ya que la ley no exige deducir el costo de la materia prima principal adquirida durante el ejercicio e incorporada al proceso productivo en el mismo lapso, sino que puede mantenerse en existencia y deducirse igualmente.

El impuesto al valor agregado en Francia está estructurado sobre la base del crédito de impuesto, siendo también este sistema el sugerido para los países que integran el mercado común europeo.

4. Justificación teórica

Sabemos que los criterios a aplicar para la elaboración de la estructura impositiva han ido variando en el tiempo, observándose algún estancamiento en las últimas décadas, en las que los tratadistas de finanzas públicas se limitan a repetir ideas de Adam Smith, Say, Stuart Mill, Edgeworth, Dalton o Pigou (7).

Si bien los argumentos a utilizar dependen de la variante de impuesto que se está analizando, sea ésta la del consumo o del rédito ("consumption type" o "income type"). podemos decir que las hipótesis generales descansan en el principio de la contraprestación o del beneficio, o bien de la capacidad contributiva y también, siguiendo a Cosciani en razones de política económica.

El problema radica en llegar a una explicación científica de cómo reparar los gastos públicos por servicios indivisibles entre los miembros de la colectividad, respetando los principios de equidad y justicia aceptados en ese momento y en ese lugar y de qué modo entonces tiene su razón de ser el impuesto al va-

(7) Cfme Due, John F., Análisis Económico de los Impuestos. Buenos Aires, El Ateneo, 1961, p. 77

lor agregado.

Sullivan (8), siguiendo a Colm (9) y Studenski, indica tres hipótesis distintas: la del costo del servicio, la teoría del bienestar general y la teoría de la conveniencia social.

La primera de ellas se debe fundamentalmente a Colm, y se basa en que el gobierno actúa como un factor de producción tal como si fuera privado y consecuentemente debe recuperar el costo del servicio. Los servicios que prestan de orden general y consecuentemente benefician a las empresas o individuos dedicados a cualquier tipo de actividad lucrativa. El costo del servicio prestado por el Estado debe ser recuperado a través del impuesto. Es importante acotar que se parte de la premisa que es posible segregar los servicios públicos generales de aquellos que benefician una actividad específica.

Como repartir ese costo? Pues se piensa que el valor agregado por las firmas individuales es un índice adecuado de los hechos relacionados con la utilización de esos servicios, razón por la cual es lógico imputar estos costos gubernamentales conforme al valor agregado.

Antonio de Viti de Marco, citado por Sullivan (10) y por Cosciani (11) adopta el punto de vista que "la posición del Estado no difiere en especie de aquella del trabajador o cualquier otro agente de producción" (12). Claro está que el tipo de servicios que originariamente le corresponde prestar al Estado es distinto

-
- (8) Sullivan, Clara. The Tax on Value Added. New York. Columbia University Press. 2a. Edición, p. 154
- (9) Colm, Gerhard. "The Ideal Tax System". Essays in Public Finance and Fiscal Policy
- (10) Sullivan Clara. Op. cit. p. 158
- (11) Cosciani, César. Op. cit. p. 108
- (12) de Viti de Marco, Antonio. First Principles of Public Finance, New York. 1936, p. 233

al de los particulares .

Pero ello se explica alegando que los medios de comunicación, las fuerzas armadas, etc. son formas de capital destinadas a asistir la producción de riqueza privada. Studenski menciona la salvaguardia de los derechos de propiedad, administración de justicia, policía, ejército y marina, caminos, puertos, acueductos, pero remarca que algunos son servicios para la producción y el consumo mientras otros, como educación o control de la salud pública son de consumo solamente .

Groves no participa de la idea que el Estado actúa como un factor de producción privado, dado que éstos se manifiestan como consecuencia de una asociación voluntaria, mientras que el uso de servicios públicos, por lo menos de algunos, es obligatorio. Por otro lado Jens P. Jensen, en su libro "Government Finance" dice que en un Estado capitalista el gobierno es de negocios, por negocios y para negocios .

El problema fundamental en toda esta hipótesis es cómo separar los servicios gubernamentales referidos a la actividad comercial o industrial de aquella de los consumidores. Colm rechaza la idea que los impuestos existentes sobre la actividad comercial o industrial se aproxima al valor de los servicios gubernamentales prestados a tal actividad. Sostiene que dichos servicios pueden ser mayores o menores que el monto de los impuestos actuales, probablemente menores, de modo que una estimación directa es esencial .

Según Sullivan la tentativa más ambiciosa para una estimación directa de los gastos gubernamentales sobre la base del beneficio fue hecha en 1938 por los economistas Nelson y Jackson, quienes se esforzaron en dividir los gastos gubernamentales de los Estados Unidos para el año fiscal 1936 entre servicios consu-

midos y ayuda para la producción.

Admitiendo la posible segregación entre dichos servicios puede argumentarse que el valor agregado es un índice para medir la utilización de los servicios públicos por parte de los factores privados de producción.

Studenski, mencionado por Sullivan, asevera que la selección del valor agregado para este propósito se basa en la presunción que el consumo -por parte de la empresa- de servicios gubernamentales es más o menos correlativa con el tamaño y con la penetración en el mercado a través de su volumen de actividad, implicando asimismo que el valor agregado mide el tamaño y volumen de actividad.

La segunda teoría es la del bienestar general, la que aparece en el tratado "First Principles of Public Finance" de Antonio De Viti de Marco.

El autor considera que la mayoría de los gastos gubernamentales representan una mezcla inseparable de beneficios para productores y consumidores. Sin embargo existe una buena razón para creer que los beneficios pueden ser imputados entre los individuos en proporción a sus respectivos ingresos, por lo que el costo de dichos servicios debería ser cubierto por un impuesto proporcional sobre los ingresos individuales. Para que nadie escape deberían utilizarse impuestos directos e indirectos.

Cosciani (13) observa que es axiomático que no se consuma en proporción al rédito obtenido, de allí que sea importante que las contraprestaciones al Estado estén divididas en dos partes fundamentales, la primera con un impuesto directo cuando se produce el rédito y la segunda con un impuesto indirecto cuan-

(13) Cosciani, Césare. Op. cit. p. 109

do se gasta. Ello implica que el impuesto a los réditos debe ser suplementado con la imposición indirecta que alcance los desembolsos para consumo e inversión.

Puede decirse que Francia utiliza tal tipo de esquema mediante el impuesto a los réditos y el impuesto al valor agregado.

La tercera teoría es la de la conveniencia social, la que se subdivide en conveniencia fiscal, política y económica. El principio fiscal destaca la facilidad con que el impuesto al valor agregado produce ingresos, el político en su menor impopularidad y el económico en la neutralidad en la organización de los negocios y distribución de la riqueza.

Desde el punto de vista de la capacidad contributiva, la fundamentación descansa en el hecho que el consumo es un índice demostrativo de dicha idoneidad; razón por la cual es justificable aplicar el gravamen.

En lo que respecta al impuesto al valor agregado como un instrumento de política económica, se parte de la premisa que el gravamen no sólo debe ser utilizado para cubrir parte de las necesidades del Estado sino también como una herramienta que coadyuve en la obtención de los objetivos económicos que desean alcanzarse.

El tributo, al gravar los consumos, puede convertirse en un instrumento de suma utilidad para contrarrestar tendencias inflacionarias, más rápido y eficiente que otros gravámenes sobre el ingreso.

para una administración más eficaz de todo el sistema tributario.

Sullivan (3) por su parte indica que muchos proponentes del impuesto al valor agregado han creído que la medida ofrece la ventaja de su simplicidad administrativa, en comparación con los impuestos que puede sustituir y cita las opiniones de Thomas S. Adams y Paul Studensky.

El primero de los autores mencionados está a favor de un impuesto sobre el "ingreso bruto modificado" o "ingreso neto aproximado" porque los problemas administrativos y de cumplimiento serán mucho menores que los del impuesto a los réditos, siendo además más fácil de administrar que un impuesto a las transacciones con tasas diferenciales. Studensky coincide con Adams, a pesar que observa que un impuesto a nivel de productor o industrial o de minorista es superior al impuesto al valor agregado en algunos aspectos.

En nuestro país Reig (4), en un trabajo presentado a las Primeras Jornadas de Finanzas Públicas organizadas por la Facultad de Ciencias Económicas de Córdoba, cita ventajas en cuanto a la actitud del contribuyente, control de la evasión, eliminación de problemas definicionales y simplificación del sistema tributario al poder eliminarse numerosos impuestos internos.

Finalmente, el Grupo Privado de Estudio, constituido por miembros de la Ex-Comisión de Reestructuración del Régimen Impositivo Nacional, (5) el 24 de marzo de 1964 dictaminó que "aplicando el impuesto en la etapa manufacture-

(3) Sullivan, Clara K. The Tax on Value Added, New York, Columbia University Press, 2a. Ed., 1966, p. 214

(4) Reig, Enrique J. Características Económicas y Administrativas del Proyecto Impuesto al Valor Agregado. Primeras Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1968.

(5) Dictamen del Grupo Privado de Estudio. Revista Impuestos, Tomo XXII, p. 180

ra, el problema de la administración fiscal se reduce... pero que la más suave percusión del impuesto en el contribuyente, si la obligación de pago se distribuye entre mayor número de sujetos, y el menor incentivo a la evasión que resultará de las alícuotas aplicables, compensarán con creces el mayor esfuerzo administrativo, si se toma la decisión de distribuir el impacto del impuesto, haciendo recaer también sobre etapas más avanzadas de la comercialización".

Después de esta cita de distintas opiniones con respecto a aspectos administrativos del gravamen, analizaremos en detalle cada uno de ellos, no sin antes recordar que "no pueden construirse estructuras tributarias únicamente sobre factores administrativos" (6).

1. Sistema general de recaudación

El impuesto a las ventas puede ser recaudado mediante un sistema periódico de ingresos o bien mediante el uso de estampillas, las que se adhieren a la factura o documento equivalente.

En algunos países se cree que el uso de estampillas limita la evasión, pues el hecho de tener que mostrar claramente el pago del impuesto en el momento de la venta hace que el obligado se sienta controlado por el comprador. Sin embargo debe reconocerse que el uso de estampillas resulta engorroso, ya sea en lo referido a su control por parte del contribuyente como en cuanto a su aplicación en cada uno de los comprobantes de venta.

Asimismo el control a ejercer por parte del sujeto activo es trabajoso como en el caso de las declaraciones juradas, pues también es necesario revi-

(6) Due, John, F. Criterios administrativos para el establecimiento de estructuras de impuestos sobre ventas y consumos. Conferencia Adm. Impuestos. OEA-BID-CEPAL, Buenos Aires, 1961.

sar los comprobantes correspondientes y la evasión puede manifestarse en el caso de ventas sin la emisión del comprobante correspondiente.

El sistema más eficaz es el de determinación del tributo sobre la base de una declaración jurada preparada por el contribuyente o responsable, sujeta a verificación por parte de la administración. Esta declaración, en lo posible, debe estar esquematizada sobre bases sencillas, que estén al alcance del intelecto de la generalidad, de modo que puedan ser preparadas sin la intervención de expertos, pues cuando se trata de gravámenes de base ancha, con contribuyentes de mediana envergadura económica, si la declaración es compleja mayor será la propensión a omitirla.

Otro aspecto que debe analizarse es el de la frecuencia de las declaraciones.

La experiencia en nuestro país en materia de impuesto a las ventas ha sido el de la declaración jurada anual, pero sobre la base de anticipos a cuenta del gravamen realizados durante el año.

Si bien los administradores tributarios discuten cuál es el período más apropiado para la presentación de estos informes a la administración, una parte importante se vuelca por los períodos trimestrales, o aún mensuales.

En nuestra opinión es recomendable la determinación del tributo sobre bases trimestrales, pues si bien ello involucra un mayor esfuerzo desde el punto de vista de la preparación y el control de la información y un mayor costo en formularios, envío y recepción de los mismos, etc. por otro lado facilita el ingreso del impuesto y psicológicamente genera en el

contribuyente la sensación de problema terminado. (7). Por el contrario, en el caso de declaraciones anuales, el contribuyente deshonesto tiene un largo período para evaluar las posibilidades de ejecutar actos contrarios al jus tributario.

Si bien la experiencia de otros países no es un elemento definitorio para la introducción de este sistema en el nuestro, siempre es conveniente tenerla en cuenta.

Alemania, por ejemplo, establece un sistema de declaración jurada preliminar mensual, que debe ser presentada dentro de los diez días de terminado cada mes, en la que se debe determinar el impuesto y hacer el pago correspondiente, el que tiene características de anticipo. Si de esta declaración surge un crédito a favor del contribuyente y es menor de DM 1,000 debe ser compensado con la liquidación del mes siguiente; si es mayor le es reembolsado al contribuyente. Después de terminado el año calendario debe prepararse la liquidación final del período, ingresándose la diferencia que pueda resultar o teniendo derecho al reembolso en el supuesto de haberse realizado anticipos en exceso.

En Francia el impuesto al valor agregado se liquida sobre base mensual, salvo que el monto a pagar sea inferior a 200 NF en el mes, debiendo presentarse la determinación del gravamen antes del día 25 del mes siguiente.

La ley de Dinamarca establece períodos trimestrales, debiendo presentarse la liquidación a las autoridades dentro de los veinte días de finalizado el período.

(7) Giorgetti, Armando. La evasión tributaria. Buenos Aires, Depalma, 1967, p. 129, mencionada a la "Presión tributaria psicológica", que corresponde a la preocupación que causan al contribuyente los tributos que tiene la sensación de pagar.

El impuesto a la comercialización de mercaderías (ICM) aplicado en el estado brasileño de San Pablo, como consecuencia de la Enmienda Constitucional N° 18, tiene las características del impuesto al valor agregado. En el artículo 40 del reglamento (8) se indica la obligatoriedad del "Registro de Salidas de Mercaderías" donde se establecerá el impuesto correspondiente a las ventas del contribuyente y un "Registro de Entradas" donde se registrará el valor de las mercaderías entradas y el valor del impuesto de circulación pagado. En ambos casos las anotaciones deben hacerse segregando los períodos comprendidos entre el 1º y el 15 y el 16 y el fin del mes, abonándose el gravamen dentro de los cinco días de haber finalizado esos períodos.

2. Número de contribuyentes y responsables

Cuando analizamos las distintas formas de aplicación del impuesto a las ventas indicamos como, desde el punto de vista administrativo, crecían las dificultades según se tratara de imposición en la etapa del productor o industrial, en la del mayorista, minorista o en las formas híbridas. Ello se debe fundamentalmente al número de contribuyentes que deben tenerse empadronados.

No hay duda que ello constituye una desventaja del sistema, que se agrava en todos aquellos países que no cuentan con una administración fiscal eficiente o bien donde existen fuertes causas generadoras de evasión. Si ambos hechos se dan coincidentemente quizá no convenga siquiera pensar en el ensanche de la base de este tipo de gravamen, a riesgo, en caso de aplicarlo, de caer en la injusticia de hacer pagar lo correcto a unos pocos y no poder controlar a la generalidad.

(8) Ver Moutinho Mario. Tudo sobre ICM. S. Paulo, Editora Paulista Ltda. 1968, p. 255

En cambio, de existir una administración fiscal a la que se le reconozca cierta eficiencia y fundamentalmente agilidad en los procedimientos, no dudamos en que es factible la introducción del impuesto al valor agregado al sistema tributario.

En nuestro país el número de contribuyentes en el impuesto a las ventas con el sistema actual de imposición a nivel de productor o industrial alcanzaba a 123.369 al 30 de abril de 1971 (9) estimándose que podría llegarse a los 400.000 en el supuesto de aplicarse el impuesto al valor agregado hasta la etapa mayorista.

Un argumento en contra de la aplicación del sistema que se menciona algunas veces en nuestro país, es que las autoridades fiscales no estarían en condiciones de fiscalizar tal número de contribuyentes. Creemos que es un argumento endeble porque no es necesario controlar a la totalidad, sino que ello debe hacerse sobre la base de muestras, las que son necesario planear con debido cuidado.

Surrey (10) expresa que "una manera de aumentar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes es estableciendo un programa de revisión que en algún momento llegue a cada uno de ellos dentro de la zona o jurisdicción. Mediante el uso de un computador electrónico es posible clasificar oportunamente y con exactitud las declaraciones para ser sometidas a posible revisión".

De todas maneras el problema de número de contribuyentes puede dismi-

(9) Boletín de la Dirección General Impositiva, Nº 215, p. 639

(10) Surrey Stanley S. Automatic Data Processing and Tax Administration. Trabajo presentado a la Conferencia sobre Problemas de Administración de Impuestos OEA-BID-CEPAL, Buenos Aires, 1965, p. 190

nuirse si la ley contemplara la exención de aquellos de menor significación económica ("pequeños artesanos") y/o de los productores de bienes primarios, o bien adoptara el método "forfaitaire", aunque debe reconocerse que existe riesgo de incurrir en un trato inequitativo de los contribuyentes.

La ley dinamarquesa exime del impuesto a los contribuyentes cuyas ventas o ingresos por servicios no excedan de 500 coronas anuales. Por su parte la ley francesa también exime a un gran número de pequeños contribuyentes, pero en su lugar crea otros gravámenes como los que inciden sobre actividades varias, prestaciones de servicios, etc. Esto, si bien soluciona el problema del número de contribuyentes de impuesto al valor agregado, origina otros problemas administrativos, tales como distinguir cuando es aplicable uno u otro gravamen.

Mencionamos también la exención de productores de bienes que en el proceso productivo se ubican en las etapas primarias, tales como agricultores, pescadores, forestadores, etc. Al liberarse a estos sujetos pasivos de su obligación tributaria no quiere decir que el fisco deje de percibir impuesto sobre el incremento de valor, dado que estos bienes, al ser incorporados al proceso productivo no gozarán del crédito de impuesto sobre la compra y consecuentemente abonarán la totalidad del gravamen en esa oportunidad. En la práctica lo que se estaría haciendo sería postergar la percepción del tributo, eliminando del padrón de contribuyentes un número importante de ellos, normalmente difíciles de controlar.

Un sistema "forfaitaire", aplicable a pequeños contribuyentes, consiste en una declaración practicada por ellos mismos, con acuerdo de la Administra-

ción, por la cual se establece el monto de la base imponible y el impuesto, al que luego se mantiene constante por un número de años, normalmente dos o tres. Con el sistema subsiste latente el derecho de ambas partes, fisco y contribuyente, de denunciar este tipo especial de acuerdo.

A efectos de no distorsionar la base imponible por las razones administrativas antedichas, el legislador deberá hacer una evaluación de la amplitud que debe dar a estas desviaciones al principio general de imposición.

3. Problemas definicionales

Poder delimitar en forma precisa el carácter de contribuyente en el impuesto a las ventas, ya sea en la etapa del productor o industrial, mayorista o minorista, es una tarea ardua, pues es difícil poder encasillar en uno o más artículos de una ley, la compleja y cambiante forma de encarar los negocios.

De allí que el problema pueda contemplarse de dos modos distintos: incluyendo en la ley una definición amplia, sujeta también a amplias interpretaciones, o bien delimitando más estrechamente los sujetos del hecho imponible con una indicación de carácter enumerativo, agregada a la general de la ley.

El primer procedimiento tiene como inconveniente que al existir una definición amplia, dará lugar a numerosas cuestiones de interpretación tanto administrativas como judiciales, las que naturalmente tienen un costo y crean incertidumbre, en tanto que la delimitación de los contribuyentes en forma más específica involucra textos legales más farragosos.

El problema desaparecería si la imposición se llevara hasta el nivel minorista, pues todas las etapas anteriores han quedado gravadas y la del minorista sería la última venta anterior al consumo.

CAPITULO V

CARACTERISTICAS ECONOMICAS

Analizar la estructura y los aspectos administrativos de un gravamen no basta para entender la serie de influencias que éste puede tener sobre la economía. Será necesario realizar una investigación teórica tendiente a demostrar cuál será el comportamiento económico del hombre en el caso de aplicárselo y las distorsiones que se pondrán de manifiesto en los procesos de producción, distribución y consumo de los bienes.

Recordemos con Seligman que un impuesto puede tener muchos efectos. Puede disminuir la industria y empobrecer a los individuos; puede ser una calamidad no mitigada para la sociedad; puede ser un mal necesario; puede ser una dádiva para la comunidad considerada en su conjunto (1).

Por todo ello seguidamente esquematizaremos las características económicas del impuesto al valor agregado, tratando de destacar la importancia que pueden tener dentro de un moderno sistema tributario.

1. Neutralidad

La opinión general de la doctrina es que los gravámenes no deben interferir en la actividad de los individuos que forman la comunidad, las preferencias de los mismos o la utilización de sus factores de producción o bienes de consumo.

La neutralidad así esquematizada es muy difícil de lograr, pero debe constituir un objetivo del legislador en la medida que ello no signifique una reducción

(1) Seligman E.R.A. Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos. Ensayos de Economía Impositiva. Fondo de Cultura Económica, México, 1964, p. 223

del bienestar general de la comunidad en su conjunto.

El impuesto al valor agregado tiene ventajas con respecto a otras formas de imposición general sobre consumos, pues es neutral con respecto a la organización de los negocios, lo mismo que con relación a las inversiones y al comercio internacional.

Un impuesto indirecto es neutral con respecto a la forma de organizar los negocios cuando no se producen diferencias en la estructura de los costos, según sea que la actividad sea encarada a través de firmas integradas verticalmente o bien empresas especializadas.

El impuesto al valor agregado, al gravar solamente la porción de incremento de riqueza que se genera en cada etapa de la producción o distribución, es totalmente neutral con respecto a la organización de los negocios. Cualquiera sea la forma en que estos se encaren, el peso de la tributación será igual, en tanto la traslación sea en ambos casos factible.

Debemos también hacer mención a la influencia sobre la especialización que puede tener el gravamen. Un impuesto a las ventas de etapa múltiple de tipo acumulativo, obstaculiza la especialización pues los distintos componentes anteriores del bien manufacturado irán soportando el efecto del impuesto y por lo tanto encareciendo su costo, lo que se evita en el caso de actividades integradas.

En la economía moderna el máximo de eficiencia económica se logra cuando una empresa destina la totalidad de su técnica y recursos a la realización de un determinado tipo de actividad, por lo que no es aconsejable que esto se vea distorsionado por la aplicación de un impuesto, salvo específicas razones de política económica.

Por lo que se refiere a la neutralidad en cuanto a las inversiones, el impuesto no discrimina entre empresas que aplican métodos de producción mecanizados de aquellas otras que utilizan métodos manuales. Este problema se manifiesta claramente en el caso de un impuesto a las ventas que alcance a los bienes de producción o a una parte de ellos.

Los fabricantes que utilicen máquinas que soportaron el efecto del impuesto a las ventas, tendrán una incidencia del gravamen superior a aquellos otros que en lugar de máquinas u otros procedimientos mecánicos más modernos, se inclinan por procedimientos manuales.

El impuesto al valor agregado es neutral en lo referido a este problema, pues cualquiera sea su forma de aplicación y aún gravando los bienes de producción, se admitirá deducir el impuesto pagado, evitando en consecuencia su traslación a los costos. Si el gravamen se aplica sobre la base consumo, la deducción se hará en el momento de adquirir el bien en tanto que si se lo hace sobre base ingreso la deducción se irá manifestando cada año a través de las amortizaciones. Conforme a ello, si bien en el tiempo la deducción es igual por uno u otro sistema, la primer alternativa reduce substancialmente la obligación tributaria total del contribuyente en el año de compra, razón por la cual aparece muy recomendable cuando se trata de dar estímulo a las inversiones.

Finalmente, en lo relacionado a la neutralidad con respecto al comercio internacional, debemos decir que un impuesto puede calificarse como tal si su incidencia sobre los productos importados es la misma que sobre bienes producidos localmente y si los reintegros a la exportación tienen igual magnitud a la devengada en el proceso anterior a su salida del país.

Jansen (2) expresa que además del hecho que la experiencia ha mostrado la dificultad de determinar si los ajustes tributarios fronterizos exceden el límite permitido, las tasas promedio no pueden, naturalmente asegurar igualdad de condiciones en el mercado internacional.

Normalmente en el comercio internacional trata de aplicarse "el principio del país de destino", lo que significa tener que practicar ajustes sobre las mercaderías que cruzan la frontera, con los inconvenientes mencionados en el párrafo precedente.

El impuesto al valor agregado en este aspecto es neutral, pues permite establecer exactamente el monto del gravamen abonado en el mercado interno con anterioridad a la exportación y por otra parte, en el caso de importaciones, los bienes entrados al país soportarán la misma carga de impuesto que los de producción nacional.

Este aspecto es muy importante en el caso de los mercados comunes, pues los países componentes se proponen abolir los impuestos o tarifas discriminatorias para las mercaderías originarias de cualquiera de los países miembros. El artículo 96 del Tratado de Roma, por ejemplo, establece que los productos exportados al territorio de cualquiera de los estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna bonificación de impuestos interiores que sea superior a los gravámenes que les han sido aplicados directa o indirectamente.

(2) Jansen, Johannes C. Problemas de administración tributaria que plantea un mercado común. Boletín de la Dirección General Impositiva, N° 174, p. 538

De lo expuesto, siguiendo a Max Frank (3), podemos indicar que el principio de la neutralidad fiscal referido a los impuestos a los consumos acarrea los siguientes corolarios:

- a) No existe discriminación entre los productos;
- b) No existe discriminación en cuanto a los circuitos;
- c) No existe doble imposición de las inversiones;
- d) No existe discriminación entre las empresas;
- e) No existe discriminación entre los productos y servicios.

Sin embargo, no podemos dejar de mencionar las desventajas que puede tener esta neutralidad, en el supuesto de desearse lograr un crecimiento económico equilibrado y promover la justicia social. En esos casos el impuesto al valor agregado por su generalidad (el impuesto alcanza todos los bienes y servicios) y unidad (cada producto no está gravado más que una vez, sobre la base de su precio final) pierde gradualmente su capacidad para actuar como instrumento orientador en el consumo selectivo de bienes o servicios y aún en la estrategia del comercio exterior. En una palabra, pierde importancia como instrumento orientador del proceso socioeconómico si lo comparamos con formas menos neutrales del impuesto a las ventas, aunque ciertos objetivos económicos extrafiscales puedan alcanzarse mediante una adecuada programación de exenciones y alícuotas diferenciales.

Tratándose de un país volcado a un liberalismo económico no habrá tantos inconvenientes en instituirlo como en un régimen donde exista cierto intervencionismo estatal.

(3) Max Frank. Las consecuencias económicas de la aplicación del impuesto al valor agregado. Trabajo presentado al Congreso de Estambul, 1969, del International Institute of Public Finance

2. Traslación y "piramidación"

Es sabido que el impuesto a las ventas, cualquiera sea su forma de aplicación, alcanza en principio a todo tipo de consumos.

Ahora bien, para que el gravamen cumpla su misión de imposición general al consumo, es decisivo que su traslación dentro del precio de las ventas sea real y que no se convierta en un impuesto sobre el ejercicio de una actividad, en el supuesto de tener que ser absorbido por los sujetos "de jure", pues en ese caso debería catalogarse como un impuesto directo a la industria o al comercio.

Muchas personas creen que la aplicación de un impuesto general a las ventas significa un aumento general de precios, lo que no es absolutamente cierto, dado que la traslación del gravamen a la estructura de costos dependerá del tipo de mercado en que se actúe.

Es probable que no se produzca una disminución inmediata de la producción, dado que los propietarios de los bienes de producción no estarán dispuestos a dejar ocioso su capital y no recibir ningún ingreso por ellos, lo mismo que los trabajadores.

En cuanto a la conformación del mercado Due (4) menciona a R.M. Haig en el artículo sobre impuestos de la *Encyclopaedia of Social Sciences*, quien puntualiza que "el monopolio puro y la libre competencia no se encuentran frecuentemente en la vida de los negocios modernos".

Tratándose de un mercado de competencia perfecta cada uno de los compradores y de los vendedores está obligado a aceptar el precio que encuentra en el mercado, sin poderlo modificar voluntariamente a corto plazo para obtener

(4) Due, John F. La competencia monopolística y la incidencia de los impuestos especiales sobre las ventas. Ensayos sobre economía impositiva. Fondo de Cultura Económica. México, 1964, p. 374

una ventaja.

Los cambios de precio se irán produciendo paulatinamente con el desplazamiento de la curva de oferta y en ese intervalo el gravamen será soportado parcialmente por los consumidores y por los empresarios.

El problema es distinto a largo plazo, pues las empresas que deben absorber parte del impuesto se irán retirando del mercado y la oferta irá disminuyendo hasta limitarse a las que obtienen su tasa normal de beneficio.

Estos ajustes estarán influenciados también por la elasticidad o inelasticidad de la demanda y por la falta de conocimiento de su estructura, pues en estos casos los empresarios por temor a perder su clientela continúan temporalmente vendiendo al precio antiguo.

En el caso del monopolio absoluto -que como vimos es probable no se encuentre en la economía moderna- a primera vista parece que, siendo el monopolista árbitro del precio, tendría posibilidad de reembolsarse por completo del tributo. Sin embargo si el monopolista ya había alcanzado el punto óptimo es probable que un incremento en el precio de venta haga disminuir la demanda y consecuentemente sus beneficios.

En la teoría financiera, si bien las opiniones están divididas, constituyen mayoría los autores que sostienen que resulta conveniente al monopolista elevar el precio de la mercadería.

Due (5) manifiesta que en caso de monopolio total es probable un ajuste inmediato de precios, cuando el monopolista restituye la igualdad del costo e ingreso marginal. Con una curva lineal de los ingresos o sin una curvatura subs-

(5) Due John F. Análisis Económico de los Impuestos. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, p. 263

tancial, el precio aumentará menos que el monto del impuesto ya que el ingreso medio crecerá menos que lo que se incrementa el ingreso marginal y parte del impuesto recaerá sobre el consumidor y una parte sobre los beneficiarios de las utilidades monopólicas. (6)

Entre la competencia perfecta y el monopolio a que hemos hecho mención existe una gama de casos intermedios que se denominan en la teoría "competencia imperfecta", "monopolio imperfecto", "competencia imperfecta", etc.

Estos son los casos más frecuentes que se observan en la vida económica moderna, pues actualmente los productores no se desenvuelven casi nunca en las condiciones extremas de competencia o monopolio puro.

Existe una empresa o grupo de empresas que marcan las directrices generales en cuanto a la formación de los precios pero que se encuentran limitadas en su amplitud de maniobra por la competencia que existe entre ellas mismas.

En ese caso la gran empresa actúa sobre el mercado tratando de obtener los máximos beneficios como lo haría el monopolista, pero no tiene posibilidad de imponer su único criterio.

Due (7) indica que en el caso de oligopolio, cuando se aplica un impuesto, un aumento de precio -en otros casos imposible- se vuelve provechoso. Mientras cada vendedor sepa que el resto de las empresas aumentarán el precio en la suma del impuesto siempre que él lo haga también, se producirán aumentos de los mismos (equivalentes al monto del gravamen) que serán lucrativos.

(6) Somers, Harold M. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, Fondo de Cultura Económica, México, 1967, p.267 indica que el aumento de precio será mayor, menor o igual al impuesto, según sea la inclinación relativa de las curvas de demanda y de costo y no podrá determinarse "a priori".

(7) Due, John F Op. cit. p. 266

Es también importante destacar que los compradores no son necesariamente siempre las víctimas de cualquier tipo de impuesto, dado que en algunas circunstancias es posible la traslación hacia atrás, o sea del comprador al vendedor.

Cuando el objeto de la compraventa es un capital o un valor mobiliario, la traslación hacia atrás adquiere un particular aspecto que se conoce en teoría con el nombre de capitalización o amortización del impuesto.

Lo que hemos indicado con respecto al fenómeno de traslación es un ligero esbozo del problema, dado que un análisis detallado del mismo constituiría tema suficiente para un trabajo especial. Por su parte Seligman, cuando se refiere a la traslación e incidencia de los impuestos, manifiesta que el tema ha sido tratado por muchos autores, pero a nivel de discusión en la literatura científica, así como en la vida diaria frecuentemente se ha señalado por lo que Parieu llama la "sencillez de la ignorancia" (8).

En nuestra opinión un impuesto a las ventas estructurado sobre la base del valor agregado no escapa a las consideraciones que hemos realizado con respecto a su traslación. Pero existe un aspecto que es muy importante poner de manifiesto: la traslación acumulativa o piramidación.

La piramidación consiste en "un incremento de los precios de los bienes de consumo en exceso al monto del tributo, cuando el impuesto a las ventas es percibido en etapas anteriores a la minorista en un mercado de competencia imperfecta" (9).

Este fenómeno es característico de los impuestos de etapa múltiple en

(8) Seligman E.R.A. Op. cit. p. 223

(9) Due, John F. Sales Taxation, Urbana, Ill., 1957, p.20

"cascada" pues el precio del producto, o bien parte de él si tenemos en cuenta las consideraciones anteriores sobre traslación, se integra con el impuesto, al que luego se le adiciona el porcentaje de utilidad del empresario.

Es obvio que si el producto antes de llegar al consumidor ha circulado por sistemas de producción y distribución faltos de integración, el precio estará incrementado en la parte de beneficio que en cada etapa se ha ido agregando sobre el costo, el que incluía impuesto.

El fenómeno será más acentuado si el gravamen se aplica en la etapa de la producción o manufactura que en la mayorista, y naturalmente desaparecerá en la minorista.

Esta distorsión que se produce en el precio da lugar a una discriminación entre empresas integradas y no integradas, pues las primeras llegarán con sus productos al consumidor final con precios inferiores a las no integradas.

El impuesto al valor agregado tiene la ventaja de poder mantener identificado el monto del gravamen a pesar de ser un tributo aplicable en etapa múltiple, disminuyendo las posibilidades de que se produzca la traslación acumulativa.

Esto se logra fundamentalmente en caso de aplicarse el sistema de "impuesto contra impuesto" en la técnica de liquidación, indicando el monto del gravamen de cada operación en la factura de venta o documento equivalente, como un ítem específico equivalente al precio de venta del bien, multiplicado por la alícuota del impuesto.

3. Perceptibilidad e imperceptibilidad

Desde el punto de vista de la reacción que produce un impuesto en el su-

jeto incidido, la doctrina es coincidente en que cualquier tipo de impuesto de naturaleza indirecta, que se diluye en el precio de venta del bien, provoca muchas menos reacciones que gravámenes de tipo directo, donde el monto está perfectamente individualizado. Esta imperceptibilidad siempre ha sido considerada como una ventaja de los impuestos indirectos. Pitt el Joven, se vanagloriaba de que con estos gravámenes "arrancaba al mendigo el último harapo de su cuerpo y al niño hambriento la última miga de pan de la boca sin que se dieran cuenta" (10).

En el caso del impuesto a las ventas, al que debemos clasificar como indirecto, fundamentalmente por gravar manifestaciones indirectas de capacidad contributiva, el tributo se hace imperceptible para el consumidor final del bien cuando este se aplica en etapas anteriores a la minorista sin quedar individualizado en el precio de venta, no provocando en consecuencia ningún tipo de reacción a pesar de los efectos económicos adversos indicados más arriba.

Tratándose del impuesto al valor agregado, tal como ya hemos dicho, el impuesto puede quedar perfectamente segregado del precio de venta en todas las etapas anteriores al consumo, razón por la cual el consumidor al adquirir el bien tendrá claramente especificado el monto del gravamen que abona.

Este aspecto, que también puede manifestarse en un impuesto a las ventas aplicado en la etapa minorista, constituye una desventaja de tipo psicológico pero que puede tener efectos económicos, en el supuesto que las exenciones que acuerda la ley no fueran suficientemente claras y a su vez equitativas, dando lugar a la sustitución de productos gravados por no gravados.

(10) Gerloff y Newmark. Tratado de Finanzas. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, Tº II p. 617

Consideramos que esta desventaja no tiene mayor peso al hacer una evaluación general del impuesto al valor agregado.

4. Efectos sobre el ahorro y el consumo

No existe duda que el capital es uno de los elementos de la economía moderna más poderosos para lograr el progreso de la industria, el aumento de las riquezas y el bienestar general de las naciones. Los países que no poseen suficiente cantidad de él se encontrarán en desventaja para lograr su desarrollo, pues no contarán con los elementos suficientes como para poder extraer las riquezas de su suelo, lo mismo que para manufacturarlas y luego venderlas o exportarlas, dando el crédito necesario a los potenciales clientes. De allí entonces que en los países en que el capital escasea apenas se alcanza a conocer el espíritu de empresa, los cultivos se hacen aplicando técnicas antiguas y la industria no renueva convenientemente el capital ni aprovecha rápidamente las invenciones que se hacen en otras partes del mundo, contrariamente a lo que ocurre en las naciones ricas, donde abunda el capital y entonces el espíritu de empresa es activo y se llevan a la práctica inmediatamente todas las invenciones que significan aportar bienestar a la comunidad.

Con lo dicho queda suficientemente explicada la importancia que tiene en los países en desarrollo o subdesarrollados el capítulo relacionado con la formación de capital, dado que cuanto más rápido ello sea, más rápido será el desarrollo de los mismos.

El impuesto también tiene una función importante dentro del problema de formación de capital, puesto que según sea su tipo podrá ayudar o por el contrario, retardará dicho fenómeno, con las consecuencias que hemos indicado

anteriormente.

Según Samuelson (11), en el año 1950 se hicieron estudios en Estados Unidos tendientes a determinar cuál es el monto que ahorran las familias pobres y las ricas, para de ese modo establecer cuales eran las propensiones al ahorro y al consumo respectivas. Ese estudio se hizo para familias cuyo ingreso oscilaba entre 2.000 y 10.000 dólares, estableciéndose que en los tramos de renta entre los 1.000 y 3.000 dólares se producía realmente un desahorro, esto es los consumos superaban a los ingresos que tenía esa familia, llegándose al "punto muerto" en la escala de 4.000 dólares, donde esa familia consumía la totalidad de lo obtenido pero no más de esa cifra. En los tramos superiores, o sea de 5.000 en más, esa familia ya consumía menos de lo que ganaba, generándose entonces ahorros netos que iban creciendo a medida que aumentaban las rentas.

En base a los datos del mismo estudio, luego tabulados convenientemente, se llegó a determinar que la propensión marginal al consumo en un ingreso de 3.000 dólares anuales era del 0,89, en tanto que cuando se llegaba a un total de rentas de 6 000 era solamente del 0,64 y cuando se alcanzaba el tramo de los 10.000 dólares se llegaba al 0,49.

Esto demuestra palpablemente que las familias de limitados ingresos tienen una propensión marginal al consumo notablemente superior a las de ingresos elevados y consecuentemente, por aplicación de esa misma tabla, la propensión marginal al ahorro de las familias de menores ingresos es muy inferior a las que tienen ingresos superiores. En ese mismo estudio, para una familia con

(11) Samuelson, Paul. Curso de Economía Moderna. Aguilar. Madrid 14a. Edición, 1966, p. 257

un ingreso de 3.000 dólares la propensión marginal al ahorro era de solamente 0,11, en tanto que en el caso de la familia de 10.000 dólares la propensión marginal al ahorro era del 0,51.

Si bien el análisis realizado para familias con determinados niveles de ingreso no es asimilable a una curva nacional de consumo, ni a un índice de la propensión marginal al consumo o la propensión marginal al ahorro que puede tener la colectividad toda, dado que en ella juegan una serie de factores de distinta naturaleza, tales como el cambio de los gustos de la gente o las reacciones de los individuos frente a los consumos de otras personas, puede pensarse razonablemente que tomada la colectividad en su conjunto, la propensión marginal a ahorrar aumenta en los tramos superiores de renta.

De allí entonces que el efecto que producirá un impuesto a los consumos, específicamente sobre la base del valor agregado, sobre la capacidad para proveer capital monetario al mercado, será mucho menor al que podría generar un impuesto a la renta, puesto que este gravamen al ser de naturaleza progresiva operará en forma inversa a lo que hemos visto anteriormente, o sea que tomará una parte sustancial de riqueza a través del impuesto de las clases que obtienen mayores ingresos que de aquellas otras en que el mismo se mantiene a niveles reducidos. Esta aseveración se ve corroborada por otro estudio realizado por la Escuela de Estudios Superiores de Administración de Empresas de la Universidad de Harvard, citada por Due, en la que sobre la base de 750 entrevistas con individuos, se llegó a la conclusión que en Estados Unidos la mayor parte del capital invertido en negocios proviene de los grupos de altos ingresos (12).

(12) Due, J.F., Op. cit. p. 187

5. Efectos sobre la inversión y el desarrollo económico

La palabra inversión no tiene siempre la misma significación en Economía y, por otra parte, en algunas ocasiones también difiere del sentido común que se da a la misma. En sentido estricto podemos entender que inversión es el acto de adquirir bienes de producción con miras a la explotación de una empresa. Ese es el sentido que le daremos en el análisis que realizamos a continuación.

El desarrollo económico está asociado al incremento en el capital por habitante y éste a su vez a muchas otras cosas tales como los incentivos al esfuerzo que pueden ofrecer las distintas instituciones, a las actitudes que dan valor a la eficiencia económica, al desarrollo técnico manifestado en el país, etc.

Anteriormente habíamos esbozado la idea de la influencia del impuesto al valor agregado en la formación del capital.

Pero para continuar con el desarrollo económico indicado, es necesario que los ahorros que coadyuvan a la formación de capital luego se inviertan en bienes productivos. No en todas las ocasiones las personas que ahorran son las que invierten, sino que canalizan esas inversiones a través de instituciones o del mercado financiero, el que es absorbido por los hombres de empresa o por los comerciantes, que son los que entonces lo destinan a la producción, ya sea de bienes de capital o de bienes de consumo.

Esto es muy importante en todos aquellos países en proceso de desarrollo, pues una vez que se ha consolidado el sentido de inversión el mismo continúa en forma más o menos paulatina, si bien pueden existir fenómenos desconcertantes al comienzo del crecimiento económico, o sea cuando el país sale de

un 5% del producto bruto anual para empezar una etapa posterior, o en aquellas alternativas en que se produce una declinación secular de la inversión. (13)

Tampoco debemos olvidar en nuestras consideraciones sobre la inversión el famoso principio del multiplicador esbozado por Keynes en el año 1931, en virtud del cual, el efecto de una inversión adicional de capital en una industria, no queda limitado a ésta, sino que, debido a la ocupación de un mayor número de obreros y empleados, tiene como consecuencia la generación de nuevos ingresos y con ellos una demanda adicional que a su vez puede crear nuevas posibilidades de ocupación.

En el caso del impuesto al valor agregado el método de imposición permite que el impuesto pueda incidir fundamentalmente sobre los bienes de consumo vendidos, no afectando a los bienes de producción.

Ello significará que el costo de los bienes de producción no estará afectado por el impuesto, siendo menor en términos relativos el monto de la inversión a que tendrá que hacer frente ese empresario. Consecuentemente, la aplicación del sistema es beneficiosa desde el punto de vista de la inversión y coadyuvará para que la misma alcance las metas deseadas dentro de esa comunidad.

Es evidente que la importancia del cambio de un régimen de impuesto a las ventas de determinada naturaleza al específico de valor agregado será mayor o menor, según sea la etapa en que aquel se estaba aplicando y según fuera el tratamiento que se estaba dando a esos bienes de producción.

(13) Gardner Ackley en Teoría Macroeconómica. Uthea. México, 1964, p. 490, indica que "como promedio, la inversión privada bruta (deflacionada) ha representado alrededor del 11,4% del producto bruto nacional (deflacionado) en los Estados Unidos, durante los últimos treinta años, yendo desde un mínimo de 2,0% en 1933 hasta un máximo de 17,1% en 1950".

En el supuesto de aplicarse el gravamen en la etapa minorista, excluyéndose del mismo los bienes de producción, no habría una fundamental diferencia entre este sistema de imposición y el de impuesto al valor agregado pero, por el contrario, si se aplicara un impuesto a las ventas al nivel productor o industrial y no se eximiera del gravamen a los bienes de producción, éstos incorporarían a su costo el monto del gravamen, que luego -si el mercado lo permitiera- se trasladaría a los precios de los bienes de consumo incidiendo sobre el consumidor final.

Un efecto importante del impuesto sobre la inversión puede generarse durante un período de transición, esto es cuando se va a modificar el sistema tributario para pasar de cualquier tipo de impuesto a las ventas al sistema de valor agregado. Probablemente los inversionistas tratarán de demorar la adquisición de bienes de capital ante la expectativa que por aplicación del nuevo régimen los mismos tengan valores de costo menores dando lugar a una disminución transitoria de la demanda. Normalmente cuando se ha producido este hecho en países que adoptaron un sistema de impuesto al valor agregado, se optó por desgravar los bienes de producción ya sea en el momento de la compra o en el término de años de vida útil de los bienes, pero aplicando un impuesto adicional a la adquisición de bienes de activo fijo durante un limitado número de años desalentando las esperanzas comentadas anteriormente.

Complementando lo expuesto debe citarse un estudio de Alejandro C. Díaz (14), en el que se manifiesta que una de las causas más importantes de la falta de desarrollo de la Argentina estaría constituida por el alto costo de los

(14) Díaz, Alejandro C. Precios relativos y formación de capital en la República Argentina. Buenos Aires. Instituto Di Tella, 1965.

bienes de capital.

El hecho de eximir del impuesto a las inversiones productivas evidentemente fomenta el crecimiento y desarrollo económico. Por otra parte, como se analiza en otra parte de este trabajo, el impuesto al valor agregado da la posibilidad de eximir totalmente del impuesto a las exportaciones, en tanto que las importaciones quedan gravadas con el mismo monto de impuesto que los bienes de producción nacional.

La aseveración anterior no puede probarse fehacientemente, pues los estudios empíricos que se han realizado con respecto a las reacciones de la inversión demuestran que la magnitud de ésta no siempre experimenta las reacciones que pueden preverse en teoría frente a variaciones de tasas de interés o de otras variables semejantes. Es necesario que con motivo de la incidencia del impuesto no se reduzca el consumo de bienes, sino que, por el contrario, se mantenga constante o, si es posible que aumente. Si ello ocurre, si el consumo se mantiene constante o hay aumento, evidentemente no se encontrará ningún problema de inversión, pero si ocurre lo contrario el gravamen no estaría favoreciendo la propensión a la inversión en bienes.

6. Efectos sobre la oferta de trabajo

En general los economistas están de acuerdo en que los impuestos pueden actuar de dos maneras fundamentales sobre la oferta de trabajo, una de ellas incentivando al trabajador a ganar más dinero para de ese modo mantener el nivel de vida anterior a la aplicación del gravamen (efecto ingreso) y la otra estimulando al trabajador a optar por más ocio y menos trabajo, ya que este es relativamente más ventajoso que el trabajo en comparación con la situación

prevaleciente con anterioridad a la existencia del impuesto.

El efecto ingreso estará influenciado fundamentalmente por la remuneración que esté obteniendo ese trabajador. Cuanto más cercano se encuentre al mínimo de subsistencia, mayor será el efecto ingreso que produce el impuesto, pues para mantener ese nivel lógicamente deberá tener que trabajar más.

Por su parte el efecto sustitución dependerá de la cuantía de las tasas marginales de impuesto aplicadas, en comparación con la tasa efectiva media que pueda corresponder al gravamen. En tanto esas tasas marginales sean suficientemente elevadas en comparación con la tasa efectiva media, la propensión al ocio será mayor que la propensión al trabajo por parte de ese oferente.

De lo antedicho surge que los "efectos" indicados anteriormente tienen tendencias prácticamente contrarias, por lo que deberá pensarse en un saldo que sea la resultante del mayor o menor peso que tenga para el trabajador la necesidad de mayor ingreso o bien la posibilidad de destinar parte de su tiempo al ocio.

Asimismo debemos tener en consideración que un cambio notable sobre la oferta de trabajo no puede existir dado que la jornada tiene un número de horas establecido generalmente por ley, o a través de los convenios colectivos de trabajo y ellas no pueden ser variadas por simple voluntad del trabajador. El margen de variabilidad está relacionado con la cantidad de horas extraordinarias que pueden destinarse al trabajo, o bien la productividad que puede tener el trabajador dentro de la tarea que está realizando o el ausentismo que pueda manifestar.

Asimismo para juzgar las posibilidades de aumentar o disminuir esa

oferta de trabajo debemos tener en consideración el tipo de tarea que se está realizando, esto es que sea en relación de dependencia o bien en forma independiente. El trabajador en relación de dependencia estará afectado por las consideraciones vertidas anteriormente, entretanto que el trabajador independiente, ya sea profesional, industrial, comerciante, agricultor, etc., tendrá mayor margen de flexibilidad y de libertad para destinar más tiempo al trabajo que al ocio o viceversa.

Kaldor (15) menciona que "con el impuesto al gasto, un individuo puede ahorrar en términos más favorables que con el impuesto sobre la renta; he aquí que, mientras el valor descontado de los impuestos que han de pagarse por unidad de trabajo sea el mismo, el valor descontado del consumo agregado, obtenido por unidad de trabajo será mayor". Esto significa que con tasas de impuestos idénticas un hombre puede convertir el ocio en ingreso real en términos más favorables con un impuesto al gasto que con un impuesto sobre la renta; el impuesto efectivo por unidad ingreso real, en consecuencia, será más bajo, aún si el impuesto efectivo por unidad tributaria es el mismo.

Por su parte Musgrave (16) considerando los resultados sobre el esfuerzo en el trabajo de los contribuyentes como grupo indica que "dado que el gasto disminuye como porcentaje de la renta conforme esta sube en la escala de rentas, un impuesto proporcional sobre los gastos es regresivo en relación con la renta.

Si aceptamos la hipótesis según la cual el esfuerzo en el trabajo es mayor en el caso de un impuesto sobre la renta cuando es regresivo que cuando es

-
- (15) Kaldor, Nicholas. El papel de la tributación en el desarrollo económico. Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, OEA-BID-CEPAL, Santiago de Chile, 1962.
- (16) Musgrave, Richard A. Teoría de la Hacienda Pública. Aguilar, Madrid, 1967, p. 260

te es progresivo, resulta que el esfuerzo en el trabajo será mayor en el caso de un impuesto proporcional sobre el gasto que con un impuesto proporcional sobre la renta".

En el caso del impuesto al valor agregado nos inclinamos por la tesis del profesor Musgrave, dado que probablemente a corto plazo se originará un aumento de precios que incentivará al trabajador a esforzarse un poco más para mantener su nivel general de vida.

Sin embargo, estos efectos son difíciles de cuantificar pues dependen fundamentalmente de las satisfacciones obtenidas por los consumidores a través de la combinación de distintos bienes y de la tasa marginal de sustitución.

7. Capitales afectados a la producción

El problema del subtítulo lo vinculamos con el problema de los costos. Sabemos que la producción que las empresas colocarán en el mercado a diversos precios depende de la relación entre el precio de venta y el costo total por unidad.

Desde el punto de vista económico componen el costo las diversas compensaciones que deben recibir los propietarios de los bienes de producción y del capital usado por una firma, si se desea que continúe operando. Los elementos del costo total se dividen entre aquellos que toman la forma de pagos a los propietarios de los factores de producción, tales como sueldos, salarios, materias primas, combustibles, etc. y que se denominan costos desembolsados y aquellos otros que se originan directamente en la firma misma, sin obligación contractual de pago, tales como amortizaciones y el rendimiento promedio del capital líquido aportado por los dueños de la empresa.

De acuerdo a lo expresado, cuanto mayor sea el costo de las materias primas o de las maquinarias utilizadas en el proceso productivo, mayor será la necesidad de capital de trabajo de la empresa y consecuentemente también serán superiores los costos no desembolsados o imputados.

Analizando el problema a la luz de la teoría de la imposición, resulta que en el caso de aplicarse el impuesto a las ventas en una sola etapa, a nivel de productor o industrial, será necesario disponer de un capital superior al que se necesitaría de aplicarse el impuesto al valor agregado, pues las materias primas intermedias y los productos en curso de elaboración en existencia incluirán en su costo una proporción de impuesto a las ventas.

El impuesto al valor agregado tiene como característica distribuir el peso del impuesto entre las distintas etapas del proceso productivo-distributivo. Consecuentemente el problema de financiación también se distribuye y permite aplicar a la faz productiva parte de los fondos que anteriormente se destinaban al pago de impuestos.

Reig (17) indica con toda claridad que "un sistema de liquidaciones mensuales donde cada mes puedan computarse a cuenta del gravamen que resulta de las propias ventas, la totalidad de los impuestos pagados por las adquisiciones del mes, puede significar prácticamente la eliminación del efecto nocivo para la economía causado por los impuestos colocados en las etapas iniciales del ciclo productivo-distributivo, como lo es el requerimiento de volúmenes mayores de capitales respecto de los que de otro modo serían necesarios para el logro de la mayor producción y óptima localización en vista al consumo, de los bienes de

(17) Reig, Enrique J. Características Económicas y Administrativas del Proyectado Impuesto al Valor Agregado. Primeras Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba. 1968.

que se dispone".

Por lo que se refiere a los bienes de producción, tal como ya lo hemos analizado en el acápite 5) de este capítulo, el problema de los mayores costos de esos bienes como consecuencia del impuesto a las ventas incluido en su precio, se ve notoriamente disminuido si, aplicándose el impuesto al valor agregado, se admite la deducción del gravamen pagado al adquirirlo ya sea sobre la base del crédito total en el año en que son comprados o bien a "pro rata temporis"

8. Efectos antiinflacionarios

Sullivan (18) indica que para atemperar la inflación, un impuesto debe reducir la demanda agregada en medida mayor que la oferta total de bienes y servicios, y hacerlo en un período razonablemente corto.

En el caso del impuesto a las ventas, cuando este se aplica a nivel de productor o industrial, se convierte en un factor inflacionario, pues como vimos cuando hablamos de la piramidación, encarece los precios de los bienes y servicios dando lugar a que sea un factor coadyuvante a la aceleración del proceso inflacionario. De aplicarse el impuesto a nivel minorista, o bien sobre la base de valor agregado, se constituye en un elemento de menos peso dentro del proceso.

Sin embargo, en comparación con un impuesto a los réditos progresivo, creemos que cualquier tipo de impuesto a las ventas genera expectativas inflacionarias más acentuadas, pues el trabajador reacciona más rápidamente solicitando mayores salarios en el supuesto de aumento de precios de los bienes con motivo del impuesto, que como consecuencia de una disminución de su salario real

(18) Sullivan, Clara K. The Tax on Value Added, New York, Columbia University Press, 2a. Ed. 1966, p. 281

por aplicación de un gravamen directo a la renta .

Para que evidentemente el gravamen actúe con fuerza antiinflacionaria, su aplicación debe significar una caída en los consumos . Ello en determinadas circunstancias puede lograrse con una política crediticia restrictiva, pues si se incrementa el impuesto pero también se otorga un mayor límite de crédito, permitiendo mantener la demanda en su nivel anterior, se habrá malogrado el efecto antiinflacionario del tributo .

En cualquier caso, la fuerza antiinflacionario de un gravamen nunca es tan importante como la equidad en la distribución del peso del mismo .

Si dos impuestos son capaces de lograr el mismo monto de ingresos para el fisco, el más equitativo es preferible aún siendo menos antiinflacionario por unidad de recaudación (19) .

9. Integración económica

El proceso de integración económica consiste en la remoción de las barreras que distorsionan el flujo de mercaderías, servicios y factores de producción entre distintos países, o aún regiones .

Esto significa que cada una de las partes intervinientes podrá vender en aquellos mercados en que sus productos se cotizan más alto y comprar en los que los precios están más bajos, sin que medie la interferencia de elementos tributarios o de otra naturaleza .

La integración económica a que hacemos referencia puede lograrse a través de distintos procedimientos, tales como zonas de libre comercio, donde

(19) Ver Sullivan Clara. Op. cit. p. 283 citando a Carl S. Shoup "Discussion" The American Economic Review.

son eliminadas las barreras aduaneras u otro tipo de restricciones comerciales; las uniones aduaneras, o sea áreas de libre comercio con una tarifa aduanera común y finalmente los mercados comunes, que permiten el libre movimiento tanto de mercaderías como de capitales o fuerzas del trabajo.

El propósito de los mercados comunes es incrementar la productividad de sus estados miembros a través de una mejor división del trabajo.

Para lograr tales propósitos es necesario armonizar una serie de distintos elementos, pues el proceso de formación de precios y consecuentemente la competencia, está influenciado por factores tales como la política monetaria, las posibilidades de obtención de capital, salarios, cargas sociales, y la tributación.

Con respecto a este último aspecto y específicamente en lo que hace a los impuestos indirectos, pueden producirse discriminaciones ya sea por la utilización de tasas diferentes, por una distinta base de aplicación o bien por un plazo distinto para el ingreso del gravamen sobre las mercaderías importadas en relación con las nacionales.

Consecuentemente, a fin de que un mercado común pueda operar razonablemente, es necesario llegar a una armonización de los sistemas tributarios de los países intervinientes, a efectos que los impuestos no interfieran en la formación de los precios del mercado internacional.

Dentro del proceso de armonización, entendemos que la parte correspondiente a los impuestos sobre consumos tiene importancia capital, pues según sea su modo de aplicación, así será su incidencia en el precio final. No volveremos a repetir lo expuesto a lo largo de este trabajo con relación al tema, pero sí debemos ahora poner énfasis en las facilidades que surgen de la aplicación del impuesto al valor agregado sobre importaciones y exportaciones.

En el caso de las primeras, de aplicarse el principio de imposición del "país de destino", los bienes introducidos al país soportarán el mismo peso de impuesto que los bienes de producción nacional, evitando cualquier tipo de discriminación.

Tratándose de exportaciones, la técnica de aplicación del gravamen permite establecer exactamente el impuesto a las ventas que incide sobre el bien exportado, por lo que desaparecen los subsidios a la exportación que otorgan algunos países a través de reintegros de impuestos, difíciles de calcular por los efectos piramidacionales de un impuesto a las ventas aplicado en cascada, o en la etapa del productor o mayorista.

Los reintegros de impuestos por exportación y los impuestos de compensación destinados a equilibrar las importaciones, se prestan para usos incompatibles con los principales objetivos del Mercado Común, es decir una competencia libre y sin distorsiones (20).

Los países miembros del Mercado Común Europeo, por aplicación del Tratado de Roma, en lo que se refiere a los impuestos indirectos no pueden aplicar exoneraciones ni reembolsos a la exportación hacia los demás estados miembros, ni pueden establecer tasas de compensación a la importación procedente de los mismos, salvo que las medidas se aprueben por un período limitado.

El Consejo de la Comunidad Económica Europea, en el artículo 1º de la Primera Directiva (21) estableció que los estados miembros, antes del 1º de enero de 1970, reemplazarán su sistema actual de impuestos a la cifra de los negocios por el sistema común de impuesto al valor agregado considerando, entre o-

(20) Jansen, Johannes C. Op. cit., p. 537

(21) Revista Impuestos, Tº XXVI, p. 478

tras cosas que es necesario "eliminar, en la medida de lo posible, factores susceptibles de alterar las condiciones de competencia, tanto en el plano nacional, como en el plano comunitario, y que permita lograr el objetivo de la supresión de impuestos a la importación y desgravaciones a la exportación para el intercambio entre los estados miembros".

En lo que se refiere a la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, (Argentina, Chile, Brasil, Colombia, Ecuador, México, Paraguay, Perú y Uruguay), hasta la fecha no existe ningún proyecto de armonización tributaria, aplicando la mayoría de los países que la constituyen impuesto a los consumos en cascada, si bien ya en algunos pocos los asesores fiscales gubernamentales están a favor de un impuesto al valor agregado, sobre la base del modelo francés.

Norwalk menciona que no existen indicios que el Tratado de Montevideo nos dirija hacia una legislación fiscal común en los países de la A.L.A.L.C. en un futuro cercano. Lo impiden los divergentes conceptos acerca del rol y tamaño del sector público, exagerada dependencia sobre la imposición a ciertos sectores y la disparidad de la eficiencia administrativa (22).

Debemos finalmente indicar que muchas de las ventajas económicas relacionadas con la integración que hemos venido mencionando también se manifiestan a través de un impuesto aplicado a nivel minorista, pero es necesario recordar que este sistema no es aplicable en todos los países pues ello depende de la educación tributaria de los contribuyentes y del desarrollo de la organización y administración de los negocios que se ha logrado.

(23) Norwalk, Norman D. *Association Latino-Americaine de Libre Commerce*, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen LII, Lisboa, 1966, p. 43

CAPITULO VI

ASPECTOS ESTRUCTURALES

Después de haber analizado la justificación, características y formas de los impuestos a los consumos y las características administrativas y económicas del impuesto al valor agregado, corresponde ahora analizar los aspectos estructurales de un impuesto de esta naturaleza.

Por ello a continuación nos referiremos a la definición del hecho imponible, a las exenciones y alícuotas diferenciales, a los sujetos del gravamen y los problemas inherentes a su aplicación hasta la etapa mayorista o con exclusión de los pequeños minoristas y a la determinación del valor imponible y liquidación del impuesto.

Analizaremos en detalle cada uno de estos problemas.

1. El hecho imponible. Su definición y ámbito

El hecho generador es una de las normas sustantivas más importantes, pues según el Modelo de Código Tributario preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID es "el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación". De allí la importancia de establecerlo acabadamente, para evitar las arduas discusiones en lo que respecta a la aplicación o no del gravamen a determinado tipo de actividades.

El impuesto al valor agregado es un tributo general que debería incidir a tasa uniforme sobre cada incremento de valor agregado generado dentro del país por lo que debe cubrir las ventas de bienes y las prestaciones de ser-

vicios. (1)

Sin embargo la aplicación del gravamen sobre bases tan amplias puede dar lugar a la generación de efectos económicos no deseables o bien a complicaciones administrativas, tal como en el caso de los bienes de producción o algunos servicios de tipo personal.

Los bienes gravados pueden ser de consumo inmediato o bien de naturaleza duradera, por lo que la construcción y venta de edificios o la venta de bienes utilizados posteriormente en el proceso productivo quedarían dentro del ámbito del gravamen.

Asimismo entendemos que los autoservicios y los autoconsumos deberían en general quedar gravados dado que ambos son manifestaciones de capacidad contributiva, si bien reconocemos las dificultades de control que ello significa.

La ley francesa grava las actividades industriales y comerciales tanto en el caso de personas consideradas comerciantes como no comerciantes.

En el caso de los primeros se consideran gravadas las transacciones sobre cosas muebles que han sido adquiridas con el propósito de revenderlas, sea aplicándoles un proceso de manufactura o no.

Las prestaciones de servicios más importantes llevadas a cabo por comerciantes y alcanzadas por el impuesto son: 1) la venta o locación de derechos, patentes, marcas de comercio, etc.; 2) locación de edificios con propósitos comerciales; 3) servicios de hotel, restaurantes, etc.; 4) transporte de personas o mercaderías; 5) locaciones de obra sobre materiales de propiedad de terceros y 6)

(1) "Desde un punto de vista económico, toda persona u organización que posea recursos es, al menos potencialmente, un añadidor de valor porque los recursos que controla pueden ser empleados en producir algo".
E. R. Rolph. The Economic Effects of a Federal Value Added Tax, en Boletín D.G.I., Nº 199

servicios prestados por corredores u otros intermediarios .

Por su parte los no comerciantes pueden ser sujetos del impuesto al valor agregado en el caso de alquiler de departamento amueblados o el alquiler o venta de bienes, cuando estos fueron adquiridos con ese propósito .

Existen ciertas transacciones que están asimiladas a actividad comercial o industrial y por lo tanto gravadas, tales como las llevadas a cabo por agricultores pero que por su magnitud se consideran industriales, autoconsumos, servicios de profesionales liberales cuando su remuneración constituye una porción importante del precio del producto sujeto al gravamen y la importación de mercaderías .

Por su parte la ley alemana grava las siguientes operaciones (2):

- a) Entregas efectuadas y servicios prestados por una empresa situada dentro de la República Federal Alemana a cambio de una contraprestación, en el curso de operaciones comerciales .
- b) El retiro de bienes y consumo de servicios para fines no comerciales ("Eigenverbrauch") .
- c) La importación de bienes .
- d) El consumo de bienes de capital por el período hasta el 31 de diciembre de 1972 .

Se considera que se ha verificado una entrega de bienes cuando una empresa permite a otra persona o entidad que disponga de dichos bienes por su propia cuenta .

(2) Schmidt - Doser . Bellstedt. Added Value Tax Law. Frankfurt on Main, Verlag Dr. Otto Schmidt K.G. Kolm, 1967

1.1 Territorialidad

Dado que uno de los objetivos del impuesto al valor agregado es ser neutro en lo que respecta al comercio internacional, deberá gravar las operaciones que se concluyan dentro de sus límites territoriales.

En algunos casos, tratándose de países que mantienen colonias o dominios en el exterior, incorporan a éstas a su esfera de imposición como si se tratara de su área continental. Así Francia incluye los dominios de Guadalupe, Martinica y Réunion, el Principado de Mónaco y las zonas francas de Gex y Savoy y Córcega.

1.2 Tratamiento de los bienes de producción

Cuando se analiza la estructura de un régimen de impuesto a las ventas, uno de los problemas a los que debe prestársele extrema atención es al de imposición de los bienes de producción, dado que al gravárselos se afectará el precio de los equipos productivos y por ende el costo relativo del avance tecnológico, o sea los sumos.

Asimismo, de aplicarse el gravamen a los bienes de producción podría suceder que los productores que utilizan bienes gravados que absorbieron el impuesto tendrían un costo de fabricación superior a aquellos otros que prefieren métodos manuales, creando una discriminación indeseable.

Por otra parte, tampoco es sencillo distinguir claramente entre los bienes de producción y bienes de consumo dado que muchas veces algunos bienes son usados con ambos propósitos, dando lugar a la evasión del tributo si la distinción debe ser hecha por el comerciante.

En virtud de las dificultades mencionadas y a la necesidad de evitar el

impuesto sobre estos bienes, se difundió ampliamente la regla del "ingrediente físico" o sea excluir del impuesto los bienes que se convierten físicamente en parte constitutiva de otro bien.

El principio es eficiente en todos aquellos casos en que se manifiesta la integración física pero, consecuentemente, deja bajo el ámbito del gravamen a una buena parte de maquinarias y equipos industriales, con el consiguiente efecto discriminatorio entre empresas más o menos tecnificadas.

En consecuencia es necesario establecer exclusiones de impuesto para los bienes que si bien no constituyen un ingrediente físico, participan directamente en el proceso productivo.

Due (3) sugiere que la exclusión se limite a:

- 1º Materiales y partes que se convierten en ingredientes físicos de las mercaderías producidas;
- 2º Maquinarias y equipos industriales usados directamente en la manufactura;
- 3º Enseres y maquinaria agrícola, pero no herramientas de mano, provisiones y rubros similares;
- 4º Material ferroviario rodante y otro equipo de importancia;
- 5º Combustibles y energía industriales y ciertos rubros de principal importancia, consumidos en procesos productivos de diversas industrias, pero que no se convierten en ingredientes físicos.

En el caso de aplicarse el impuesto al valor agregado el problema se limita substancialmente, dado que los comerciantes o industriales que adquieren

(3) Due, John F. Criterios administrativos para el establecimiento de estructuras de impuestos sobre ventas y consumos. Conferencia Adm. de Impuestos. OEA-BID-CEPAL, Buenos Aires, 1961, p. 425

bienes intermedios pueden tener derecho -según lo establezca la ley- a deducir el gravamen pagado al comprarlos, del que les corresponde tributar por su actividad gravada.

Dado que el tiempo de uso de estos bienes excede al de un año, existen dos procedimientos a utilizar: 1º) Crédito total en el año en que son adquiridos o 2º) Deducirlo "pro rata temporis", esto es en el período de vida útil del activo en consideración.

Computar la deducción total en el año de compra es más sencillo, especialmente cuando el bien adquirido es usado en actividades gravadas y exentas, lo que daría lugar a un reajuste anual del prorrateo, en caso de permitirse su cómputo durante los años de vida útil y en base a los ingresos gravados comparados con los ingresos totales

La ley alemana admite el crédito total de impuesto pero, en compensación del déficit de recaudación se crea un impuesto adicional transitorio sobre las inversiones que rige desde 1968 hasta 1972, iniciándose con una tasa del 8% y terminando con el 2%.

Originalmente el Congreso proyectaba permitir el aprovechamiento del crédito impositivo por los cargos de proveedores por impuesto a las transacciones sobre gastos de capital posteriores al 31 de diciembre de 1967 sólo sobre una base de prorrateo, por medio de su amortización a lo largo de la vida útil de los bienes correspondientes.

Sin embargo, la intención fue rechazada, en reconocimiento de los argumentos encontrados por la industria, gozando los gastos de capital del crédito total de impuesto abonado por el proveedor.

La segunda directiva del Consejo de la Comunidad Económica Europea

referente a la armonización de las legislaciones de los Estados Miembros sobre impuestos a la cifra de los negocios (sur le chiffre d'affaires) (4) en su artículo 17, establece un sistema de transición, permitiendo a los estados miembros aplicar a los bienes de inversión, durante determinado período transitorio, el método de deducciones según fracciones anuales (pro rata temporis) y de excluir total o parcialmente, por determinado período transitorio, los bienes de inversión del régimen de deducciones, bajo reserva de la consulta previa.

1.3 El problema de los servicios

Otro aspecto a tener en consideración es el de los servicios. La mayoría de los impuestos a las ventas que se aplican actualmente recaen sobre bienes físicos, excluyendo a los servicios, pero al decir de Due (5) "es claro que, si bien los servicios prestados a empresas no son una base adecuada para incluirlos en el ámbito del gravamen ya que constituyen consumos en la producción; no existe justificación alguna para una total exclusión de los servicios consuntivos, ya que los gastos en ellos satisfacen necesidades de la misma forma que los hechos en los bienes".

Existen dos maneras de gravar los servicios, esto es aplicar el gravamen a todo tipo de ellos o bien listarlos específicamente, refiriéndolos a los consumidos por individuos o familias.

La inclusión de todo tipo de servicios tiene como ventaja que evita las dificultades de delimitación entre actividades gravadas y excluidas, especialmente

(4) Impuestos, Tº XXVI, p. 483

(5) Due, John F. Análisis Económico de los Impuestos. El Ateneo, Buenos Aires, 1961. p. 302

cuando el servicio se presta como parte complementaria de la venta de un bien. Las instalaciones y reparaciones, por ejemplo, pueden involucrar la venta de una mercadería y un servicio.

Sullivan (6) menciona las recomendaciones del Ministerio de Hacienda de EE.UU. en las "Consideraciones con respecto a un impuesto federal a las ventas al por menor" donde los servicios gravados los restringe a: 1º) Reparación y fabricación de artículos gravados; 2º) Alquiler de propiedad tangible personal; 3º) Lavandería y limpieza a seco y 4º) Servicios de peluquería y salones de belleza.

No hay dudas que servicios médicos, hospitalarios, dentales, educacionales, legales, domésticos, etc. no deben estar gravados.

Los servicios gravados deberían estar circunscriptos a aquellos prestados por instituciones o entidades comerciales, pues de incluirse a la totalidad de las personas físicas dedicadas a este tipo de tareas, aumentaría substancialmente el número de contribuyentes y el costo de recaudación. La mayor equidad tributaria que involucra este ensanchamiento de la base no compensa el costo mencionado, razón por la cual nos inclinamos por la limitación.

En el Anexo B de la Segunda Directiva del Consejo de la Comunidad Europea del 11 de abril de 1967 se indican los servicios que deben considerarse compulsivamente gravados.

Ellos son:

- 1 Transferencia de patentes, marcas de fábrica y derechos similares como asimismo los derechos que se obtienen por el uso de los mismos;

(6) Sullivan, Clara K. The Tax on Value Added. New York, Columbia University Press, 2a. Ed., p. 227

2. Actividades relacionadas con bienes muebles ejecutados por cuenta de un su jeto gravado;
3. Servicios dirigidos a la preparación o coordinación de construcciones, como por ejemplo los servicios prestados por arquitectos y empresas que supervisan tales obras;
4. Servicios comerciales de publicidad;
5. Transporte de mercaderías, almacenamiento de las mismas y servicios accesorios;
6. Suministro de personal a un contribuyente;
7. La locación de bienes muebles a un contribuyente;
8. Los servicios prestados por consultores, ingenieros, oficinas de proyectos y servicios análogos, en los campos técnicos, económicos o científicos;
9. El cumplimiento de una obligación de no ejercer, total o parcialmente una actividad profesional o uno de los derechos especificados en esta enumeración;
10. Los servicios de agentes expedidores, comisionistas, corredores, agentes comerciales y otros intermediarios independientes, en cuanto se relacionen con entregas o importaciones de mercaderías o la prestación de servi cios enumerados en el presente listado.

1.4 Tratamiento de la actividad agropecuaria

Otro de los problemas que se debe afrontar cuando se analiza un sistema de impuesto al valor agregado es el relacionado con el tratamiento de las actividades agropecuarias.

Las dificultades tienen dos características fundamentales: unas son de

naturaleza administrativa en tanto que otras son de política económica y social.

Desde el punto de vista administrativo puede decirse que las empresas agropecuarias son más difíciles de controlar que las de otra naturaleza, dado que por su idiosincrasia el régimen es mucho más flexible que las demás actividades. De allí que en algunas oportunidades nos encontremos que no emiten las respectivas facturas de venta ni existen registraciones contables con las características técnicas de una explotación comercial o industrial.

Esta última aseveración es muy manifiesta en nuestro país, indicándose en la ley de impuesto a los réditos normas específicas en lo que respecta a la determinación de resultados.

El hecho de no emitir las respectivas facturas de venta o hacerlo parcialmente significa que la aplicación del impuesto al valor agregado puede convertirse en dificultosa, pues los compradores de esos bienes no dispondrían de los elementos necesarios para computar las deducciones del impuesto pagado, salvo que en la ley se instituyera un régimen por el cual el comprador de productos agropecuarios se convirtiera en agente de retención del impuesto al valor agregado correspondiente al productor.

Asimismo, en estas explotaciones puede haber un rubro muy importante tal como son los autoconsumos, que en el caso de estar alcanzados por el impuesto serían muy difíciles de controlar.

Además de los problemas administrativos mencionados anteriormente también indicamos que existían razones de política económica y social. En tal sentido los distintos estados tratan que la producción de bienes primarios sea lo más ágil y económica posible, pues de ese modo podrán fácilmente a la industrialización y también, en el supuesto de tratarse de bienes de primera necesidad,

al usuario a precios más bajos que en el supuesto de sometérselos a imposición.

También debe contemplarse un aspecto psicológico muy importante, como es la propensión de los productores a no ingresar el gravamen argumentando que más que el bien que están produciendo es el trabajo el que está gravado, pues en esta actividad el peso de la tarea personal del productor es muy importante.

Desde el punto de vista teórico no tenemos dudas que las actividades agropecuarias deberían estar alcanzadas por el impuesto, dado que el mismo debe ser general y afectar a todos los bienes destinados al consumo.

Pero como hemos dicho anteriormente esta labor tiene una serie de peculiaridades que hacen que el régimen de imposición se deba modificar para no aplicarse en forma pura. En ese sentido existen distintas posibilidades, tales como excluir totalmente del ámbito de imposición a la actividad agropecuaria; eximir a dicha actividad pero dando un crédito al sujeto del impuesto por el gravamen abonado por la adquisición de productos o bienes gravados, o bien gravar la actividad agropecuaria pero con un régimen simplificado.

Con tal motivo, la Comunidad Económica Europea en la Tercera Directiva relacionada con la aplicación del impuesto al valor agregado, estableció que las deducciones podrán hacerse en este tipo de explotaciones "a forfait", dependiendo la misma del monto total de ingresos que tenga la explotación; se trasladó la responsabilidad de percibir el impuesto a los compradores o sea que ellos actuarán como agentes de retención en el momento de practicar la operación, dándose finalmente opción a las explotaciones agropecuarias que prefieran quedar involucradas dentro del sistema general de la ley. Esta opción en algunas

oportunidades se convierte en un imperativo, cuando se trata de entidades que tienen una organización suficientemente desarrollada como para preparar las liquidaciones sobre la base de datos reales y no "a forfait". Además del régimen especial en lo que respecta al método de liquidación también puede utilizarse una tasa reducida de imposición para disminuir los efectos económicos negativos que pueden generarse como consecuencia de la aplicación del tributo.

En nuestra opinión, si bien el sistema indicado anteriormente significa una simplificación de carácter administrativo para estas empresas que tropiezan con dificultades para llegar acabadamente a la determinación de la base imponible, también puede dar lugar a una falta de equidad en la imposición, pues al admitirse deducciones sobre bases estimadas estas pueden constituirse parcialmente en verdaderas subvenciones, en la medida en que estén por arriba de lo que económicamente corresponde.

2. Exenciones y alícuotas diferenciales

En el caso de pretender aplicar un impuesto a las ventas de base amplia y de tipo neutral, este debe alcanzar la enajenación de todo tipo de bienes. Sin embargo, si se aplicara un impuesto a las ventas incluyendo bienes de primera necesidad se acentuaría la regresividad típica del gravamen pues es claro que la proporción de ingresos consumidos disminuye a medida que estos aumentan. En otras palabras, la proporción de riqueza sustraída a través del impuesto respecto del total de sus ingresos a los contribuyentes de bajos ingresos es mucho mayor que la correspondiente a los de ingresos superiores.

De allí la necesidad de introducir exenciones para determinados artículos de consumo o servicios elementales, con el consiguiente efecto de discrimi-

nación entre los contribuyentes que tienen preferencia por artículos gravados o no gravados.

La introducción de estas exenciones puede dar lugar a que disminuya el número de contribuyentes en caso que no se les reconozca créditos de impuesto, al eliminarse aquellos que venden productos de primera necesidad pero, por otra parte, aparecen complicaciones para la administración en lo relacionado a la delimitación de las exenciones. Por su parte, a una porción de los contribuyentes les significará mayores costos al tener necesidad de una adecuada segregación de las actividades gravadas y exentas.

De todos modos estas consideraciones no anulan la conveniencia de eximir del tributo los bienes causantes de la regresividad. La doctrina coincide que fundamentalmente ello debe estar referido a productos alimenticios, medicinales y algunos artículos de tocador. En lo que se refiere a vestimenta, el informe canadiense (7) indica que los gastos en vestimenta no están regresivamente distribuidos y consecuentemente la exención no es justificable.

El mismo informe, a efectos de evitar los problemas administrativos de un elevado número de exenciones, da la alternativa de eliminarlas totalmente, o sea aplicar un impuesto a las ventas de carácter general, pero otorgar pagos compensatorios o descuentos fuera del régimen del impuesto a las ventas (8). Un método de hacerlo efectivo sería mediante el uso de estampillas o cupones que serían emitidos por los vendedores a favor de los consumidores en proporción a sus compras y que luego serían reembolsados, hasta cierta suma por el

(7) Royal Commission on Taxation. Sales Taxes and General Tax Administration. Volume V - Ottawa, 1966, p. 62

(8) Ibid., p. 62

gobierno federal. Existen otras alternativas, una de ellas haciendo intervenir el mecanismo del impuesto a los réditos, pero en nuestra opinión todas darían lugar a tantas complicaciones como el régimen de exenciones, por lo cual, y en vista de su mayor difusión, lo preferimos.

De acuerdo a lo que hemos venido expresando en este capítulo, un número razonable de exenciones y exclusiones dentro de un régimen de impuesto a las ventas, cualquiera sea su forma, puede allanar una serie de dificultades de aplicación. Sin embargo, cuando estas son excesivas complican la administración del gravamen y crean dificultades para distinguir entre actividades gravadas y exentas. Por otra parte es necesario que respondan a principios de equidad tributaria más que a intereses políticos o de privilegio de determinados sectores sociales.

En el impuesto al valor agregado, de otorgarse la exención con anterioridad a la última etapa de consumo, puede dar lugar a que se produzca un acrecentamiento del impuesto, en perjuicio del consumidor final. Veámoslo con

un ejemplo:	Precio de compra	Precio de compra mas IVA	Precio de venta	IVA al 10%	Crédito por IVA	Pago fraccionado
	<u>(1)</u>	<u>(2)</u>	<u>(3)</u>	<u>(4)</u>	<u>(5)</u>	<u>(6)</u>
a. Industrial que vende al mayorista	-	-	300	30	-	30
b. Mayorista que vende al minorista	300	330	630 *	-	-	-
c. Minorista que vende al consumidor	630	630	800 **	80	-	<u>80</u>
			TOTAL IVA			<u>110</u>

* Se ha supuesto una ganancia de 300 y de 170 en **

En el ejemplo indicado el industrial vende al mayorista en 300, abonando 30 en concepto de impuesto al valor agregado. El costo para el mayorista será de 300 más los 30 de impuesto que figuran por separado en la factura.

Como la etapa mayorista está exenta, al venderse los bienes en 630 no se abonará el tributo, pero tampoco podrá computarse el crédito de impuesto en la medida que no se les reconozca a los que vendan productos exentos. El minorista habrá adquirido el bien en 630, no existiendo ningún cargo por impuesto en la factura. Agrega sus 170 de beneficio, abonando 80 de impuesto al valor agregado, sin derecho a ningún crédito, por lo que en las tres etapas se lleva a un total de impuesto de 110. De no haberse aplicado la exención en la etapa mayorista el impuesto sólo habría alcanzado a 77, conforme al cuadro que insertamos a continuación.

	Precio de compra	Precio de compra más IVA	Precio de venta	IVA al 10%	Crédito por IVA	Pago fraccionado
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
a. Industrial	-	-	300	30	-	30
b. Mayorista	300	300	500	60	30	30
c. Minorista	600	600	770	77	60	<u>17</u>
						<u>77</u>

Se observa en el cuadro precedente que, al no existir exención en ninguna etapa, no cabe duda que el IVA liquidado por cada responsable es totalmente computable como crédito de impuesto en la etapa siguiente, sin formar parte efectiva del precio de adquisición computado en la columna (2).

Además del efecto de tipo económico que hemos demostrado, el hecho, podría también alentar la integración de empresas, a efectos de aprovechar cré-

ditos anteriores de impuestos.

De acuerdo a lo expresado, para evitar las distorsiones indicadas conven-
dría llevar la exención a la última etapa de venta. Veámoslo con el mismo ejem-
plo anterior, adaptado al nuevo supuesto:

	Precio de <u>compra</u>	Precio de compra más IVA	Precio de <u>venta</u>	IVA al 10%	Crédito por IVA	Pago fracciona- do
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
a. Industrial que vende al ma- yorista	-	-	300	30	-	30
b. Mayorista que vende al minorista	300	330	600	60	30	30
c. Minorista que vende al con- sumidor	600	660	830	-	-	-
						<u>60</u>
				TOTAL IVA		

El total de impuesto abonado por todas las etapas por aplicación de la
exención en la etapa minorista es de 60, contra los 77 o 110 de los ejemplos an-
teriores, lo que pone de manifiesto que la exención ha operado verdaderamente
como tal en cuanto al valor agregado por el minorista. Como contrapartida re-
cordemos que, si la exención está referida a determinado tipo de productos, el
control administrativo será más eficiente en niveles anteriores al minorista da-
do que los registros utilizados por estos son en general inadecuados.

Si se quisiera que la exención sea totalmente efectiva, esto es que ningun-
a etapa del proceso productivo-distributivo quede afectada por el gravamen, de-
bería permitirse computar créditos de impuesto a los responsables que realicen
operaciones exentas con productos gravados.

En ese caso, el precio final del producto sería \$ 770, lo mismo que en el caso que hemos visto en el segundo de los cuadros planteados, pero el consumidor no tendría que pagar paralelamente el IVA que por \$ 60 le cobraba en tal caso el minorista. Veámoslo en un nuevo cuadro:

	Precio de compra	Precio de compra más IVA	Precio de venta	IVA al 10 %	Crédito por IVA	Pago fraccionado
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
a. Industrial	-	-	300	30	-	30
b. Mayorista	300	300	600	60	30	30
c. Minorista	600	600	770	-	60	<u>(60)</u>
						<u>-</u>

En general, los estados son remisos ha reconocer créditos de impuesto a los responsables que venden productos exentos (salvo el caso especial de las exportaciones), introduciendo en la legislación una suerte de aplicación de la regla "du Butoir" que habremos de analizar con mayor detalle en la sección 4.3 del presente capítulo.

El análisis de dicha regla será esencial para sugerir una mecánica determinada en cuanto a exenciones y alícuotas diferenciales.

En general se propende a que el gravamen recaiga sobre las personas que normalmente llevan a cabo actividades comerciales, industriales o profesionales. Asimismo, por razones administrativas es conveniente eximir las vinculadas a la agricultura, salvo que por su envergadura se conviertan en industriales.

En el caso de honorarios profesionales que no afecten substancialmente el precio de los bienes producidos también podrían eximírseles.

En la ley francesa existen ocho categorías de exenciones.

En la primera categoría se incluyen aquellas transacciones o servicios que están alcanzadas por otros gravámenes tales como el "derecho de registro" (dirit d'enregistrement) que grava con el 17% el remate de antigüedades, objetos de arte, etc.; el "impuesto sobre espectáculos (impôt sur les spectacles, jeux et divertissements) que a distintas tasas se aplica a teatros, cines, cabarets, etc.; el impuesto especial sobre actividades bancarias y financieras (taxe spéciale sur les activités bancaires et financières) que grava toda transacción de tipo bancario o financiero a una tasa del 13% aplicada sobre la utilidad bruta; el impuesto sobre operaciones de seguro (taxe unique sur les conventions d'assurance) que grava las primas pagadas a compañías de seguro y finalmente el impuesto sobre operaciones de bolsa (impôt sur les opérations de bourse de commerce) a una tasa del 0,02% aplicada sobre el valor de venta.

En la segunda categoría se incluyen ciertas transacciones vinculadas con la venta de hacienda y pescado y las correspondientes a cooperativas.

En la tercera categoría se exime la venta de artículos de segunda mano usados en actividades comerciales, la venta de automóviles usados hasta el 31 de diciembre de 1968 y la venta e importación de productos industriales.

En la cuarta categoría se eximen ciertas transacciones de intermediarios. En la quinta, parte de las operaciones conectadas con la actividad inmobiliaria. En la sexta las transacciones de algunos organismos oficiales que no son financieramente autónomos; la venta de tabaco y fósforos, sujetos al monopolio estatal y las operaciones de algunas entidades locales o regionales que son de significatividad social o cultural.

En la séptima categoría de exenciones se incluyen las actividades de organizaciones declaradas de utilidad nacional mientras que en la octava y última

categoría quedan amparadas las publicaciones de diarios y periódicos.

Por su parte las exportaciones también están exentas del gravamen, aún en el caso que las ventas se hagan dentro del territorio.

En la ley alemana también nos encontramos con una serie de ventas y servicios exentos que pueden reconocer crédito por el impuesto pagado en etapas anteriores o no. Podrían éstas sintetizarse de este modo:

- a) Ventas y servicios exentos de impuestos, con crédito íntegro por el gravamen abonado por el proveedor. Es el caso típico de las exportaciones, las que no sólo están exentas del impuesto, sino que también dan derecho al exportador para recuperar el impuesto a las transacciones que le ha sido cobrado por su proveedor; es decir que el exportador adquiere de su proveedor un derecho contra el fisco para ser resarcido por el impuesto a las transacciones que le ha sido facturado por éste, aún cuando aquel no está obligado al pago del impuesto por su exportación. Debe notarse que la ley no sólo exime del impuesto al envío de bienes a un país extranjero sino también la prestación de ciertos servicios específicos en los campos de planeamiento tecnológico y económico, "knowhow" y servicios de procesamiento de datos, siempre que estos sean explotados en el exterior.
- b) Ventas y servicios exentos de impuestos, sin crédito por el impuesto del proveedor. Estos a su vez se podrán dividir en:
 - i) Ventas exentas de impuestos, con respecto a las cuales el contribuyente puede optar por el pago del gravamen;
 - ii) Ventas exentas de impuestos sin opción.

En el primer caso (i) las empresas dedicadas a ciertos trabajos exentos

de impuestos, tales como el transporte fluvial, el fletamento de barcos, la concesión de créditos por bancos, la emisión de pólizas de seguros u operaciones de locación, pueden renunciar a los beneficios de la exención, optando en cambio por el pago del impuesto.

La opción debe ser ejercida a fin de incluir todas las ventas que caen dentro de una categoría específica de exención y el contribuyente queda obligado con su elección por un año calendario. En general es conveniente ejercer tal opción si el contribuyente vende sus bienes o presta sus servicios a otras empresas también sujetas al pago del impuesto.

Podría ocurrir que una exención impositiva llevara al aumento de la carga total de impuesto, debido a que en la ley alemana cuando una empresa vende una mercadería exenta del gravamen no tiene en principio derecho a ser resarcida por el impuesto al valor agregado que le ha sido facturado por su proveedor, con respecto a las compras incorporadas dentro de su venta exenta. En este caso, los débitos del proveedor por el impuesto al valor agregado se transforman en un verdadero elemento de costo para el comprador, al ser incluidos en el precio que aquel factura a su cliente exento del impuesto.

En el segundo caso (ii) las transacciones exentas del gravamen que, por un lado no gozan de crédito por los débitos del proveedor por impuesto al valor agregado, mientras que por el otro lado, el comprador no tiene derecho a optar por el pago del tributo, revisten generalmente el carácter de ventas al consumidor final quien, al no merecer el tratamiento de empresa, no puede hacer uso de un crédito impositivo, tal como sucede en el caso de los servicios médicos y culturales. También entran dentro de esta categoría los servicios prestados por la Unión Federal de Correos, la que ha sido exenta del impuesto por la im-

posibilidad de vencer las dificultades administrativas involucradas en la determinación del crédito de impuesto a ser transferido a los clientes comerciales.

Una empresa dedicada tanto a transacciones exentas del impuesto sin crédito impositivo y transacciones gravadas, está obligada por la ley alemana a prorratear los débitos de sus proveedores por el impuesto, entre las transacciones exentas y las gravadas, según la relación que dichas transacciones guarden con el total de ventas. Si un prorrateo efectuado de esta manera lleva a un resultado no razonable, tanto el contribuyente como el fisco pueden solicitar que los impuestos de los proveedores sean prorrateados entre las ventas gravadas y las exentas, sobre una base funcional.

Las alícuotas diferenciales tienden a contrarrestar la regresividad que puede generarse por aplicación de un impuesto a los consumos sobre base amplia.

Consecuentemente en la mayoría de las legislaciones que aplican el tributo se gravan a tasa reducida productos tales como carne, pescado, leche, huevos, café, té, azúcar, etc.

En la medida que estas ventas sean realizadas a consumidores particulares finales, significarán una verdadera rebaja del gravamen. Sin embargo, si las ventas fueran hechas a empresas sujetas al impuesto al valor agregado la ventaja quedaría totalmente cubierta en la siguiente etapa de la transacción debido a que el comprador gozará de un crédito de impuesto menor del que hubiera tenido en caso que los bienes hubieran estado gravados con un impuesto a la tasa general.

Debemos también mencionar la tasa cero por ciento de imposición, lo que

significa que la venta no generará impuesto a pagar, pero sí un crédito por lo ya pagado en etapas anteriores.

Esta alícuota podría ser característica para el caso de exportaciones.

3. Sujetos del gravamen

Antes que nada nos parece importante delimitar el concepto de sujeto. El artículo 22 del Modelo de Código Tributario (9) indica que es sujeto "la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable". "Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria en tanto que responsables son las personas que sin tener el carácter de contribuyente deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éstos".

Tal como se ha expresado con anterioridad en este trabajo un impuesto al consumo debe ser de base ancha y con el menor número de exenciones, salvo aquellas imprescindibles para evitar su regresividad.

En consecuencia el número de sujetos tiende a ser elevado, pudiendo decirse que involucra a cualquier persona -física o jurídica- que desarrolla actividades civiles, comerciales o profesionales, en forma habitual.

Así la ley belga vigente desde el 1º de enero de 1971 considera sujetos del impuesto a las personas que se dedican total o parcialmente a la entrega de bienes y prestación de servicios en forma normal e independiente, con o sin fi-

(9) Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Análisis Comparativo de Normas Sustantivas del Modelo de Código Tributario con las de Códigos de Países Miembros de ALALC, Washington, 1970, p. 24

nes de lucro. Incluye a los importadores, aunque ocasionales. La ley italiana limita un poco el concepto pues se refiere a empresarios ("imprenditori"), quienes de acuerdo al código civil de ese país son todas las personas que llevan a cabo una actividad, profesional y económicamente organizada, con el propósito de producir o cambiar bienes o servicios.

Algunas otras leyes, tal como la de Holanda, no ponen énfasis en el aspecto lucrativo para caracterizar al sujeto y algunas organizaciones sin fines de lucro también pueden llegar a ser sujetos del gravamen.

Entendemos que tampoco debería hacerse distinción para con las empresas del estado dedicadas a actividades comerciales, industriales o de prestación de servicios debiendo gravárselas como a las del sector privado. De lo contrario se producirían discriminaciones no deseables y aún una competencia desleal.

Asimismo la estructura del gravamen podría admitir la posibilidad de que los sujetos exentos se inscribieran en aquellos casos que la exención les significara el pago de un mayor impuesto, como consecuencia de no deducir el tributo abonado en etapas anteriores.

Es sabido que el ensanchamiento de la base, gravando tanto mercaderías como servicios, significa la aparición de problemas administrativos relacionados con la atención y control de un elevado número de contribuyentes. Por ello, y teniendo en cuenta el nivel de organización de los negocios, en algunos casos trata de limitarse la amplitud del tributo llevándose hasta la etapa mayorista.

3.1 Aplicación hasta la etapa mayorista

Esta limitación tiene como ventaja la reducción drástica del número de sujetos del impuesto, pero tropieza con algunas dificultades prácticas de apli-

cación, al tener que caracterizar acabadamente el concepto de mayorista.

Una alternativa para definir al mayorista sería fijar un límite cuantitativo de ingresos atribuibles al sujeto gravado, conforme su tipo de actividad.

Fernández (10) indica que "la dificultad jurídica de establecer con precisión cuando los comerciantes invisten uno u otro carácter, se debe, como expresan Segovia y Malagarriga, a que en la práctica ambas formas se combinan y confunden, pero en general se considera que el rasgo distintivo consiste en que habitualmente el mayorista no vende sus productos o artículos en forma directa al público, como lo hace el minorista, sino a éste que, también habitualmente, revende lo que adquiere a los consumidores, que compran para satisfacer sus necesidades cotidianas . . .".

La jurisprudencia de nuestro país entiende que reviste el carácter de comerciante al por menor quien vende directamente al consumidor en forma habitual (11).

Si bien la doctrina y jurisprudencia mencionada anteriormente no pueden considerarse como únicos elementos para llegar a una acabada caracterización del mayorista, por aplicación del principio de autonomía del derecho tributario, consideramos que aportan los elementos más importantes para lograrlo, por lo que ubicaríamos al mayorista dentro de los sujetos que producen o comercializan bienes hasta la etapa anterior al que vende al usuario o consumidor final.

La ventaja administrativa que significa la reducción del número de contribuyentes y responsables debe compararse con las ventajas de la inclusión de

(10) Fernández, Raymundo L. Código de Comercio Comentado. Tº I, Buenos Aires, 1967, p. 62

(11) Digesto Jurídico, Tº II, La Ley, Buenos Aires, 1966, p. 61

la base de venta al por menor.

En tal sentido, la exposición de motivos del proyecto belga de impuesto al valor agregado enumera las siguientes ventajas de la inclusión de la fase de venta al por menor: (12)

1. La exclusión de la fase de ventas al por menor sólo podría ser temporal y entonces vale más incluirla desde el principio.
2. El impuesto se calcula exactamente sobre el precio pagado por el consumidor final. En otro caso, la relación del impuesto respecto a este precio depende de la importancia variable de los márgenes de beneficio excluidos de la base imponible.
3. Permite fijar un tipo nominal más bajo, dado que la base es más amplia al comprender los márgenes de los detallistas.
4. Existe poca dificultad para definir los sujetos y se puede aplicar al impuesto cualquiera que sea la actividad ejercida por las empresas, puesto que se gravan todas las transacciones.
5. Los detallistas pueden deducir el impuesto que han soportado en sus inversiones. Esto constituye un estímulo a la modernización de las inversiones.
6. Se evitan posibles distorsiones en la competencia entre circuitos de distribución diferentes, que pueden incitar a la disgregación de empresas o al traspaso de ciertas actividades del comercio al por mayor al comercio al por menor.

Las ventajas transcriptas anteriormente nos vuelcan a la aceptación del criterio de imposición a nivel minorista.

(12) Boletín de la Dirección General Impositiva, Nº 199, p. 28

Por otra parte debemos agregar que quienes indicaron estas ventajas y propugnaron el sistema debían conocer que el 83% de los comerciantes al por menor en Bélgica no llevan contabilidad regular.

3.2 Aplicación hasta la etapa minorista

En este caso deberíanse tratar de disminuir los inconvenientes administrativos que se generan como consecuencia de tener que controlar a un elevado número de contribuyentes.

La solución práctica del problema, aunque ello signifique una forma impura de impuesto al valor agregado, sería fijar la base imponible "a forfait" (ver capítulo IV, acápite 2) de este trabajo); la exención de los contribuyentes que no alcancen a un mínimo determinado de operaciones gravadas o gravar la totalidad del ingreso a una tasa reducida sin ninguna deducción.

Estas soluciones podrían complementarse con una opción para acogerse al régimen de impuesto al valor agregado para los casos de los sujetos que así lo deseen, tal como admite la legislación dinamarquesa.

La primera directiva del Consejo de la Comunidad Económica Europea preve los problemas que pueden crearse de aplicar el impuesto hasta la etapa minorista, admitiendo que aquellos estados que puedan tropezar con dificultades de carácter práctico o político, lo hagan -previa consulta- hasta la etapa mayorista inclusive y utilicen un impuesto complementario a nivel minorista.

En nuestra opinión debería por todos los medios llegarse hasta el nivel minorista con el impuesto al valor agregado por las razones de equidad tributaria que se han mencionado anteriormente y por entender que de llevarse a la práctica la recomendación del Consejo de la C.E.E. subsistirían básicamente las di-

ficultades administrativas que se están tratando de evitar.

3.3 Vinculación económica

Las características del impuesto al valor agregado hacen que pierdan importancia las distintas formas de organización de los negocios tendientes a disminuir el peso de la tributación. En efecto, cuando el impuesto se aplica únicamente al nivel del productor o industrial existirá cierta propensión a crear una empresa distribuidora de modo de disminuir el precio de venta gravado del producto vendido.

En el gravamen en consideración el problema prácticamente desaparecería si se aplicara hasta el nivel minorista, pudiendo tener algunas implicancias si la base de imposición quedara terminada en etapas anteriores, pues en ese caso se trataría de atomizar las operaciones a fin de dejarlas fuera del ámbito del gravamen.

En nuestra opinión debería contemplarse en la estructura legal del tributo dicha circunstancia y establecerse la no gravabilidad cuando se trata de operaciones dentro de una misma unidad económica, esto es cuando no se realiza una venta efectiva a un tercero, sin perjuicio de la gravabilidad como autoconsumos de los bienes o servicios que una entidad recibe de otra vinculada con aquella sin destinarlos al proceso industrial o comercial. Asimismo debería estar vedada la utilización de una base "forfait" para cualesquiera de las entidades vinculadas, aunque actuaren en la etapa minorista.

4. El valor imponible y la liquidación

Después de haber caracterizado el hecho imponible del impuesto al valor agregado así como los sujetos y exenciones del gravamen, corresponde hacer

una incursión en lo que se relaciona con la determinación del valor imponible.

Al respecto debemos recordar que existen distintas modalidades técnicas para la aplicación del impuesto al valor agregado y que fundamentalmente podríamos distinguir entre aquella en que la base se determina por adición y la que se determina por sustracción.

Con anterioridad se había explicado que el sistema de cálculo por adición tropieza con inconvenientes, pues la tarea administrativa para llegar a la base imponible es más engorrosa.

Por el contrario, la determinación por sustracción es más fácil y consecuentemente se ha generalizado en los países que aplican el impuesto al valor agregado.

También debe recordarse que en el sistema por sustracción puede adoptarse dos formas, esto es la deducción de compras o insumos o bien la del crédito de impuesto.

Cualquiera sea la forma del impuesto al valor agregado, el gravamen debe aplicarse sobre el precio neto de venta del bien o servicio, al que debería agregársele cualquier concepto que se facture por separado, pero que sea necesario para ponerlo en posesión del consumidor final.

Tratándose de un impuesto a los consumos debe propenderse a que el precio final abonado por el consumidor sea el alcanzado por el gravamen, no permitiéndose discriminaciones o divisiones de éste, pues si ello fuese posible se provocaría una anarquía total en lo que respecta a la determinación del monto gravado, dado que los distintos sujetos pasivos tratarían de hacer desdoblamientos del precio a efectos de disminuir el peso de la imposición. En nuestra opinión deben admitirse determinadas deducciones, que pueden comprobarse y contabilizarse

por separado, pero que significan en definitiva un menor precio de venta del bien o servicio. Así, los descuentos por pronto pago o por cantidad deben incluirse en el concepto.

Puede darse la circunstancia que la venta de esos bienes o servicios se realice a plazo y por ello se haga un cargo financiero. Entendemos que en tales casos, si el cargo financiero responde a los valores normales de plaza y es mostrado separadamente, distinguiéndolo en forma total de lo que es el precio de venta, debería admitirse su exclusión del valor imponible.

Si bien el interés de financiación puede ser considerado un servicio, entendemos que la gravabilidad del mismo puede conducir a una serie de problemas prácticos para el fisco y los contribuyentes por ser un servicio que puede facturarse en más de una oportunidad con referencia a una misma operación principal de venta. Por otra parte, la exclusión de los intereses de financiación del ámbito del gravamen no produciría efectos negativos sobre la neutralidad del impuesto pudiendo, en todo caso gravarse por separado con otro impuesto las actividades financieras en general, tal como lo hace Francia.

La ley holandesa de impuesto al valor agregado establece que este generalmente se aplica sobre la totalidad del valor, ya sea en efectivo o en especie, cargado a la persona que está recibiendo las mercaderías o los servicios. Este concepto incluye todos los cargos incidentales por ítems tales como empaque, transporte, seguros e impuestos que no sean el de valor agregado en sí mismo.

Por lo que se refiere a los autoconsumos, y aún recordando los inconvenientes que tiene pretender gravarlos con un régimen de impuesto al valor agregado tal como se expresó con anterioridad en este trabajo, (acápites 1 del presente capítulo) consideramos que deberían estar alcanzados por su valor en plaza

(o por el valor de bienes análogos en el supuesto de no poder conocerse), con un tope mínimo sobre la base de su costo más un determinado porcentaje de utilidad bruta, a efectos de evitar elusiones y preservar la neutralidad del gravamen.

4.1 Comercio internacional. Importaciones y exportaciones

En lo que respecta a la determinación de la base imponible en el comercio internacional debemos recordar que se presentan dos problemas fundamentales a resolver: esto es gravar a los bienes en el lugar de origen (Principio del país de origen) o bien no gravarlos en dicha circunstancia y facultar al país que está importando dichos productos para que aplique el tributo. (Principio del país de destino).

En Europa existió una gran discusión por la importancia político-psicológica que podría tener la aplicación de los principios comentados anteriormente en lo que respecta a la imposición del comercio internacional, pero después de los desarrollos que se han hecho a través de la armonización del sistema tributario mediante las directivas de la Comunidad Económica Europea, no hay duda que el sistema aplicable es el del país de destino.

Asimismo, al poder establecerse el monto del impuesto que está incluido en el precio de venta de los bienes vendidos y desgravárselo en el momento de exportar, se logra ajustar correctamente el precio de los mismos y consecuentemente eliminar cualquier tipo de subsidios a la exportación, por lo que creemos es el principio que más satisface las necesidades de la vida moderna relacionado con el aumento de las exportaciones.

Por su parte el país importador de esos bienes puede aplicar cualquier

gravamen interno sobre los consumos que tenga vigencia en su jurisdicción, haciendo tributar a los usuarios de esos bienes o servicios los gravámenes a los consumos que se consideren equitativos en la oportunidad.

En general debe considerarse que la importación tiene lugar en el momento en que la mercadería entra al país. En esas circunstancias nace el hecho generador y consecuentemente puede aplicarse el impuesto al valor agregado, o bien postergarse hasta que se realice la primera venta en el mercado interno.

La base imponible a efectos de gravar la importación de mercaderías será el valor declarado para satisfacer los requerimientos aduaneros, el que estará incrementado por todos los derechos, impuestos o cualquier otra carga que se aplique sobre la importación, excluyendo el impuesto al valor agregado.

Además, por razones de equidad, la base imponible de las importaciones tiene que ser similar a la que se determina por la venta de productos fabricados localmente y en este caso ella está dada no solamente por el costo originario sino por todos los gastos necesarios para poner el bien en manos del consumidor final. En consecuencia deberá agregarse al precio de origen todos aquellos gastos de transporte, seguros, etc. que son necesarios para poder introducir el bien al país y ponerlo a disposición del consumidor final.

Un problema que también debe analizarse en lo que respecta al tratamiento de las importaciones es el momento en que debe percutir el tributo. Habíamos argumentado anteriormente que el hecho imponible se genera en el momento en que el bien traspone las fronteras, por lo que el gravamen puede aplicarse en esa oportunidad o bien postergarse su percepción hasta la primera venta en el mercado interno.

Los argumentos para aplicar el gravamen en el momento de la importa-

ción se basan en el hecho que si el tributo no se percibe del importador la posibilidad de que existan evasiones es muy importante. Además pueden existir razones de orden financiero por parte del Estado, pues si se ingresa el gravamen en el momento de importar se produce un flujo de fondos rápido hacia el tesoro, el que se vería diferido en el caso que se aplicara una tasa cero en el momento de la importación y que luego se percibiera el impuesto en oportunidad que los bienes fueran vendidos en el mercado interno.

La aplicación del criterio establecido anteriormente podría dar lugar a una discriminación con relación a los importadores, pues a éstos se les exigiría el ingreso del impuesto mucho más rápidamente que a quienes venden en el mercado interno. Este problema podría solucionarse de dos maneras: o bien percibiendo una tasa menor a la que normalmente están sometidos esos productos cuando se venden en el mercado interno, percibiéndose la diferencia en oportunidad de su primera venta en él, o bien dando a los importadores un plazo semejante a otros sujetos del impuesto, para ingresar el gravamen.

Otro aspecto que también debe ser tenido en consideración al establecer la base imponible del impuesto al valor agregado es el que corresponde al tratamiento de la importación de bienes de capital. En otra parte de nuestro trabajo (capítulo V, acápite 5) hemos expuesto el efecto acumulativo que tiene en la formación de los precios la aplicación de gravámenes a los bienes de capital.

Si en el país donde se está realizando la importación no existe una desgravación total de los bienes de producción manufacturados localmente, además del impuesto al valor agregado que debe alcanzar a los bienes importados debería aplicarse un adicional, para poner en igualdad de condiciones a los productores locales comparados con los del exterior, pues de otro modo los produc-

tos fabricados localmente tendrían una carga impositiva mayor.

Continuando el análisis del impuesto aplicado al comercio internacional debemos analizar lo relacionado con las exportaciones.

En este caso, siguiendo el principio del país de destino, los bienes exportados no deben estar alcanzados por ningún gravamen de orden interno en el país exportador.

En una palabra, debe instituirse un sistema en virtud del cual el monto del impuesto incluido en el precio de venta sea devuelto al exportador de modo que el producto, al traspasar las fronteras del otro país, pueda ser percutido por el gravamen local de acuerdo a lo analizado anteriormente.

El impuesto al valor agregado permite individualizar exactamente cuánto es el monto del gravamen que está incluido dentro del precio de venta, puesto que al facturarse por separado o al aplicarse una tasa cero en el caso de las exportaciones, se puede determinar el crédito de impuesto para el exportador resultante de sus compras en el mercado interno.

En el caso de exportarse bienes que están exentos de tributar el gravamen en el mercado interno, también debe contemplarse la posibilidad de reintegrar al exportador parte de los gravámenes de naturaleza residual que están integrando el precio de venta del producto y que han sido aplicados sobre determinados insumos, servicios o aún bienes de producción utilizados en la fabricación del producto.

Esta situación se presenta fundamentalmente en los países donde no puede computarse crédito de impuesto cuando el producto que se vende está exento. Así, si el exportador adquirió el producto a un industrial que utilizó mercaderías o bienes de producción gravados para elaborar el producto exento, el gra-

vamen contenido en los insumos del industrial queda tácitamente incorporado a sus costos sin que el exportador pueda conocer en qué medida.

En este caso no es fácil la determinación del monto de impuesto que debe devolverse al exportador, pero debería institucionalizarse un régimen dentro del sistema legal que permitiera hacerlo y devolverlo al exportador de modo que la imposición fuera absolutamente neutra en el comercio internacional. Veremos también más adelante (sección 4.3) que el abandono total de la regla "du butoir" permitiría calcular exactamente el crédito de impuesto del exportador sin acudir a procedimientos arbitrarios.

4.2 Inmuebles

La inclusión de los inmuebles no es el hecho más general dentro de la liquidación del impuesto al valor agregado, pues no constituyen un bien de consumo inmediato sino una inversión o un bien de uso. Sin embargo la adquisición de inmuebles configura una manifestación indirecta de capacidad contributiva y debería estar alcanzada por un impuesto de esta naturaleza, lo mismo que la construcción para uso propio asimilable a un "autoconsumo".

La base imponible estará dada por el precio de venta, en el caso de haber sido construido con anterioridad con ese objeto, o bien el costo más un porcentaje de utilidad sobre dicho costo de haber sido construido para uso propio.

La forma de gravar con el impuesto al valor agregado la construcción y venta de inmuebles deberá estar en consonancia con la política económica y social aplicada por la autoridad gubernamental pues en el caso de existir un pronunciado déficit de viviendas y normas en otros gravámenes que propenden a la construcción de edificios y abaratamiento de los mismos, no sería razonable

aplicar un impuesto al valor agregado con tasas elevadas.

En todo caso, de gravárselos deberían aplicarse alícuotas bajas y eximirse a aquellos que constituyen unidades de vivienda económica destinadas a las clases menos pudientes. Eximiéndoselos se evitaría la regresividad que podría manifestarse sobre las clases de menores ingresos.

4.3 Determinación. Regla "du Butoir"

Con lo expuesto hemos analizado la determinación de los ingresos por operaciones alcanzadas por el impuesto.

A efectos de poder llegar al monto gravado es necesario hacer las deducciones analizadas en el capítulo III de este trabajo. Si se sigue el sistema de sustracción de insumos, del monto de ingresos deberán deducirse las compras de bienes y servicios efectuados por el sujeto durante el año fiscal.

La diferencia constituirá la base imponible, a la que se aplicará la alícuota de impuesto que establece la ley tributaria.

El impuesto al valor agregado también podrá determinarse deduciendo los impuestos que gravaron las compras o insumos, en lugar de éstos, como se indicó anteriormente. En este caso la deducción se hará del total de impuesto que resulta de aplicar la tasa correspondiente de imposición a los ingresos gravados. El neto será el gravamen a ingresar por el período.

Por cualquiera de los dos procedimientos podría surgir un saldo a favor del contribuyente, debiendo admitirse la compensación en ejercicios futuros.

En algunas legislaciones existe una limitación al derecho de deducción, lo que se conoce como "regla del tope" (o "du Butoir").

La regla del tope puede ser una limitación en cuanto a las deducciones fi-

sicas como también a las de naturaleza financiera. De aplicársela no se permitiría al sujeto pasivo la deducción de la totalidad de sus adquisiciones si con su venta no se genera un impuesto superior o igual al que debió ingresarse al tesoro por la adquisición del mismo.

La regla del tope, que nació como una práctica interpretativa de la administración francesa para plasmarse posteriormente en el derecho positivo comparado en mayor o menor medida, puede aplicarse en casos tales como:

- ventas a pérdida;
- ventas impagas o anuladas;
- mercaderías destruídas, dañadas o perdidas;
- ventas con alícuota inferior a las vigentes para las compras de sus componentes;
- ventas exentas y compras de componentes gravados.

Los defensores de la regla del tope aducen razones que no nos parecen lógicas ni convincentes y parecen todos partir de una errónea interpretación de la filosofía subyacente en las deducciones que deben ser permitidas en el marco de un impuesto al valor agregado. En efecto, ha surgido la tendencia a considerar las deducciones no como un derecho sino como un acto graciable que puede ser coartado de cualquier forma posible por el Fisco; el impuesto que grava una mercadería -aducen- ha sido adquirido por el Fisco con carácter definitivo, salvo en caso de posterior exportación de la mercadería.

Las críticas formuladas a la regla del tope están, a nuestro juicio, mejor fundadas que sus argumentos de defensa.

Así, puede afirmarse que la regla no resiste un análisis lógico tanto desde el punto de vista de la neutralidad como por razones de política fiscal y

de técnica impositiva. (13).

4.3.1 Neutralidad

Aplicar la regla del tope implica hacer pagar dos veces el impuesto por una misma operación; la primera en el momento de la adquisición de los bienes, la segunda en la venta de los mismos, puesto que todo o parte del impuesto pagado no se puede descontar; de ese modo se introduce en el sistema un embrión del impuesto en cascada.

También se ve afectada la neutralidad con respecto al comercio internacional pues resulta difícil, sino imposible, fondear la incidencia del efecto acumulativo que provoca la regla sobre los precios de los productos a exportarse y reconstruir el circuito productivo y de comercialización previo a la exportación.

4.3.2 Política Fiscal

Paradójicamente, como vimos en la sección 2) de este capítulo, un producto declarado exento puede soportar indirectamente una presión mayor que si no estuviese exento. Los efectos plenos de una exención en un régimen de impuesto al valor agregado sólo se logran si se permite deducir íntegramente el impuesto que ha gravado las compras, salvo que se arbitren algunas otras medidas tendientes a tal efecto.

4.3.3 Técnica Impositiva

Una rígida aplicación del "butoir" implica mantener una individualización de los bienes, aniquilándose el régimen tan práctico y usual de globalización de las operaciones.

(13) García de Vinueva y Zabala, Carlos. La regla del tope. Boletín de la D.G.I. Nº 207, p. 173 y siguientes.

do proceso posterior y -por otra parte- no deben introducirse en la ley gran variedad de productos sujetos a exenciones o alícuotas diferenciales, pero de cualquier manera pueden limitarse en alguna medida por esa forma las posibilidades que el fisco tenga que devolver impuesto.

Además, existirán contribuyentes que no tendrán necesidad de solicitar la devolución, pues podrán compensar el saldo a favor resultante de determinada rama de sus actividades con el saldo a pagar originado en la producción o comercialización de otros productos.

Por otra parte, los saldos a favor de los contribuyentes se producirían generalmente antes de entrar en la etapa mayorista, pues éstos y los minoristas venden y compran un producto sin transformarlo, no dándose la posibilidad que utilicen productos gravados para operaciones exentas; consecuentemente los reclamos de devolución de impuestos partirían de un número relativamente chico de contribuyentes.

Es evidente que la eliminación lisa y llana de la regla del tope, al implicar la vigencia plena de las exenciones y las alícuotas diferenciales, puede significar una baja de recaudación que conduzca a un aumento de las alícuotas en general, pero entendemos que ello sería preferible en vez de aplicar exenciones y alícuotas que operan con efectos imprevisibles sobre los precios finales y conspiran contra principios de equidad y neutralidad.

La limitación esquematizada con anterioridad también podría existir si se aplicara a efectos de la liquidación del gravamen el criterio de deducir el impuesto pagado. Ello ocurre en los casos en que se produce un aplazamiento de las deducciones de impuesto, pues en el año fiscal en que se realizan las adquisiciones no es posible computar el crédito de impuesto por existir un volumen de

el momento de la adquisición de los bienes o servicios, actuando en ese caso el proveedor como responsable sustituto del impuesto, no pudiendo el comprador deducir dicho monto contra su propia obligación tributaria.

Como variante podría establecerse que si el comprador de la mercadería obtiene su inscripción durante el transcurso del año fiscal, se reversaría la situación anterior, admitiéndose la deducción del impuesto abonado por el proveedor de la mercadería.

El sistema tiene por objetivo lograr la inscripción de la totalidad de los sujetos del gravamen. Por otra parte la norma se podría complementar aplicando una tasa diferencial, dos o tres puntos superior, para aquellos contribuyentes que no tienen número de inscripción, y alcanzando el porcentaje presunto de utilidad que se prevea para los minoristas no inscriptos.

CAPITULO VII

APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN

LA REPUBLICA ARGENTINA

En el capítulo I de este trabajo hicimos un análisis de los sistemas tributarios y refiriéndonos al problema argentino dijimos que un régimen tributario de características modernas, que descansa en un sistema más atento al sujeto que al objeto de la relación jurídico-tributaria, debería incrementar los ingresos del impuesto progresivo a la renta, complementándolo con un impuesto al patrimonio y a las herencias y otros sobre el consumo y sobre el gasto.

La composición en la Argentina de los ingresos tributarios y paratributarios consolidados para el año 1965, o sea incluyendo gobierno nacional, provinciales y municipales, era la siguiente (1):

	<u>Nación</u> millones de m\$ <u>n</u>	<u>Provincias</u> millones de m\$ <u>n</u>	<u>Municipalidades</u> millones de m\$ <u>n</u>	<u>Total</u> millones de m\$ <u>n</u>	<u>%</u>
Imp. directos	107.122,7	14.974,4	8.436,6	130.533,7	23,9
Imp. indirectos	216.521,8	42.366,8	18.413,4	277.302,0	50,9
Contrib.de S.Soc.	137.700,8	-	-	137.700,8	25,2
	<u>461.345,3</u>	<u>57.341,2</u>	<u>26.850,0</u>	<u>545.536,5</u>	<u>100,0</u>

Para el mismo año, la estructura tributaria y paratributaria en algunas de las principales naciones era, porcentualmente, la siguiente (2):

- (1) Datos extraídos de L. Bobrowski - S. Goldberg (CONADE). Presión tributaria por niveles de ingreso. Un análisis comparativo. Segundas Jornadas Finanzas Públicas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1970.
- (2) De Juan y Peñaloza. La neutralidad exterior y el impuesto sobre el valor añadido. Boletín de la D.G.I. Nº 201, p 231

	<u>Contribuciones Seguridad Social</u>	<u>Impuestos Directos</u>	<u>Impuestos Indirectos</u>
Italia	33,7	19,3	33,0
Bélgica	28,8	34,6	35,6
Francia	36,9	18,8	33,2
Alemania	29,2	36,2	29,4
Holanda	32,8	39,6	24,1
Japón	19,2	46,0	27,0
Suiza	14,3	52,1	32,9
Suecia	15,8	52,0	30,8
Inglaterra	15,5	38,1	34,8
Estados Unidos	12,3	50,4	20,0
Canadá	3,4	43,2	33,9

De lo transcripto surge claramente que nuestro país basa sus ingresos de orden tributario en los impuestos de naturaleza indirecta, a diferencia de la mayoría de los países más desarrollados.

Debemos enfatizar el hecho de que coexisten en la Argentina tres impuestos distintos, tipo consumo: el impuesto a las ventas, internos y a las actividades lucrativas. Son aplicados a diferentes niveles gubernamentales, el primero y segundo a nivel federal, en tanto que el tercero a nivel provincial.

Por otra parte al impuesto a las ventas podríamos ubicarlo, en general, como un gravamen de etapa única a nivel de importador, productor o industrial, con algunas actividades y prestaciones de servicios también incluídas, en tanto el impuesto a las actividades lucrativas, aplicado por las provincias y por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, es un gravamen en cascada.

De allí entonces la importancia del análisis de estos tributos y la necesidad de adaptarlos a las necesidades actuales de la vida económica, pues inciden en una o varias etapas del proceso productivo-distributivo, haciéndolo más gravoso que lo admitido por una economía en desarrollo y crean discriminaciones que no son deseables.

1. Características estructurales de los impuestos al consumo en nuestro país

1.1 Impuesto a las ventas

El impuesto a las ventas fue instituído como tal por la ley 12.143 a partir del 1º de enero de 1935, habiendo existido con anterioridad un gravamen a las transacciones que alcanzaba las ventas de mercaderías en todas sus etapas, así como la prestación de servicios.

Podría decirse que después de la alcabala, la primera norma legal relacionada con un impuesto a las transacciones fue el decreto-ley del 1º de octubre de 1931. Con posterioridad se dictaron las leyes 11.587 en 1932 y 11.680 en 1933, las que introdujeron modificaciones en cuanto al objeto del gravamen, exenciones y tasas.

La última de las leyes mencionadas unifica la tasa aplicable sobre todo tipo de transacciones en el tres por mil.

El carácter acumulativo del gravamen provocó fuertes críticas y resistencias, por lo que el Poder Ejecutivo en septiembre de 1934 envió al Parlamento un proyecto de ley por el que se creaba un "gravamen a la primer venta de que es objeto una mercadería fabricada en el país o importada del extranjero".

En el mensaje que acompañaba el proyecto de ley (3) se establecía que las normas generales dentro de las cuales ésta se encuadraba, eran las siguientes:

1. Circunscribir su alcance a la sola venta de mercaderías, frutos y productos, quedando por tanto al margen todas las demás transacciones comerciales;

(3) Puede verse en el Apéndice de "El Impuesto a las Ventas", por E.J. Reig. Ediciones Contabilidad Moderna, 5a. Ed., 1959.

2. Aplicarlo sobre el precio neto de la venta;
3. Percibirlo en una s3la de las etapas de comercializaci3n de que es susceptible cada mercadería seg3n el estado en que se venda, debiendo abonarlo los productores, industriales, importadores y exportadores;
4. Reducir al m3nimo posible los responsables del impuesto por eliminaci3n de los comerciantes minoristas, intermediarios, y mayoristas en cuanto act3en como revendedores solamente,
5. Simplificar su liquidaci3n y evitar al contribuyente formalidades especiales de contabilidad.

Los treinta y seis a3os transcurridos hasta que entra en vigencia la ley 18890 el 1º de enero de 1971 no han dado lugar a reformas estructurales del sistema. Quizá las que se han materializado respondieron fundamentalmente a la necesidad de incrementar la recaudaci3n fiscal a trav3s de una modificaci3n de las tasas, o de un ensanchamiento de la base a delimitar m3s específicamente el ámbito de aplicaci3n del gravamen por haber aparecido vías de elusi3n o a modificar algunas exenciones para tornarlo menos regresivo.

El gravamen no está actualmente circunscripto a la venta de mercaderías, frutos y productos, como originariamente indicaba la ley 12143, sino que también alcanza a:

- las importaciones para uso o consumo propio destinadas a formar parte de mercaderías exentas (ley 16656, desde el 1º de enero de 1965);
- los trabajos de reparaci3n relativos a mecánica en general, motores, máquinas, electricidad, automotores, muebles, alhajas y relojes en general (ley 18032, con vigencia desde el 1º de enero de 1969; habiendo la ley 19413 con vigencia desde el 1º de enero de 1972, suprimido la discriminaci3n que

- existía a favor de los realizados fuera de fábrica o taller, al mismo tiempo que declaró imponible sólo a los realizados para terceros);
- los trabajos de construcción, reconstrucción, ampliación, mejoras, reparaciones y obras en general sobre inmuebles de terceros (ley 18528, con vigencia desde el 1º de febrero de 1970);
 - los servicios de garages y playas de estacionamiento, hoteles, moteles y posadas, salones de belleza y peinados y tintorerías y servicios de limpieza en general, excluidas las industriales (ley 18528, con vigencia desde el 1º de febrero de 1970);

Otro aspecto sobre el que corresponde hacer una referencia es el relacionado con la evolución del concepto de mercaderías, mencionado originariamente por la ley 12143 y mantenido hasta nuestros días.

La ley 12143 hacía responsables del impuesto a los productores e industriales nacionales que realizaran trabajos sobre inmuebles o muebles de terceros, solamente en lo que respecta al valor real o presunto de las mercaderías que los mismos incorporaran a la obra siempre que fueran de su importación y obtenidas mediante un proceso de elaboración, fabricación o manufactura propia, anterior a la construcción o reparación misma.

En general los tribunales restringieron el concepto de mercadería a aquellos objetos susceptibles de ser colocados en plaza en un mercado de tipo general. Sin embargo con posterioridad la jurisprudencia cambió su interpretación entendiendo que la expresión "mercadería" no podía limitarse a las cosas que tienen utilidad general, dando lugar a que la ley de impuesto a las ventas fuera modificada nuevamente para estatuir que "el carácter de mercadería de propia producción subsiste, a los fines del impuesto, aún cuando los procesos respec-

tivos se realicen por cuenta de terceros, o los productos obtenidos tuvieren características especiales establecidas por el cliente que realiza el pedido y aunque tales bienes fueran utilizables sólo para quien los hubiere encargado".

La ley 12143, cuando delimita el hecho imponible, aplica el principio de territorialidad pues grava las operaciones realizadas en territorio argentino, esto es aquellas que tienen por objeto la entrega de la cosa en territorio nacional, o en otras palabras las que se concluyan dentro de sus límites territoriales.

Este es un principio concordante con disposiciones análogas de otras normas jurídicas del sistema tributario, que basan la imposición en el criterio de la fuente. Esto, por su parte, es seguido por la mayoría de los países de América Latina y recomendado por conferencias de tributaristas americanos, la última de ellas celebrada en Punta del Este en diciembre de 1970.

En lo que se refiere al tratamiento de los bienes de producción nuestra ley sufrió dos modificaciones que consideramos saludables. Hasta la sanción en 1970 de la ley 18528 la adquisición de bienes de producción no daba lugar a ningún tipo de desgravación en la determinación del impuesto a las ventas, pues se aplicaba estrictamente el principio del "ingrediente físico". Ello significaba que al estar gravada la producción de bienes de capital podía darse el hecho de trasladar el impuesto que afectaba a esos bienes al proceso productivo, contrariando un principio de imposición del gravamen, esto es, incidir sobre los consumos.

El hecho, como decimos, se suavizó por la reforma de la ley 18528 pues admitió deducir el "25% de las sumas invertidas en bienes muebles del activo fijo, excluído automóviles y el 10% de las sumas invertidas en la construcción de edificios siempre que en ambos casos se trate de bienes amortizables utili-

zados directamente en los procesos o actividades gravadas".

A partir del 1º de enero de 1971, concordantemente con la introducción del sistema "impuesto contra impuesto" en vez de "base contra base", la ley 18890 suaviza aún más el impacto definitivo del gravamen sobre los bienes de capital, permitiendo computar como crédito de impuesto la suma que resulte de aplicar las respectivas alícuotas vigentes a la fecha de adquisición sobre el 50% de las inversiones en bienes muebles amortizables -excluido automóviles- y en construcción o adquisición de edificios amortizables, siempre que se trate de bienes nuevos de primera adquisición, afectados a los procesos y actividades gravadas.

Otro aspecto que deseamos puntualizar en esta parte del análisis estructural del impuesto a las ventas argentino es el tratamiento de la actividad agropecuaria. En general se exime del tributo a los productos de la agricultura, la ganadería y forestales "en tanto no hayan sufrido elaboración o tratamientos no indispensables para su conservación en estado natural o acondicionamiento", definiendo la Corte Suprema al estado natural como "aquel en que las cosas no han sufrido modificación o alteración de su naturaleza".

En este aspecto la norma subexamen es concordante con principios de política económica que propenden a que la producción de bienes primarios sea ágil y económica, de modo que lleguen rápidamente a su industrialización y al usuario a precios más bajos.

Por lo que se refiere a las exenciones, la ley de impuesto a las ventas trae una copiosa nómina de ellas, las que siguiendo a Rechter (4) podríamos agrupar en aquellas basadas en razones de política económica (cereales, oleagi-

(4) Rechter, Isaac. Las exenciones en el impuesto a las ventas. Derecho Fiscal, Tº XIV, p. 593

nosos, ganados, aves, productos de la agricultura y la ganadería, etc.) razones de política social (harinas, fideos, pan, carnes frescas, etc.): subjetivas (pequeños artesanos, entidades de beneficio público, etc.); objetivas (libros, diarios, periódicos, tractores, maquinaria agrícola, etc.); basadas en razones de política fiscal (tabacos, cigarros y cigarrillos) y exenciones para ciertos casos especiales (preparación de comidas o bebidas dentro de los establecimientos que las sirven).

En general estas exenciones tienden a morigerar la regresividad del gravamen y hacen disminuir el número de contribuyentes, pero en algunos casos hacen aparecer complicaciones administrativas para una adecuada separación entre actividades gravadas y exentas.

El problema de la regresividad también se limita mediante la aplicación de tasas diferenciales. En ese sentido la ley actual de impuesto a las ventas aplica tasas diferentes, que tienen en consideración el carácter de mayor y menor prescindibilidad del bien en el mercado consumidor, o su carácter suntuario.

La tasa general es del 10%, en tanto se grava con el 15% la venta de aparatos de televisión, automotores en general, cortadoras de césped, lavadores de platos, etc., y con el 20% la venta de aparatos de aire acondicionado, cintas magnetofónicas, grabadores de sonido, etc. Existe asimismo una tasa reducida para algunos artículos de consumo popular tales como café; té elaborado, yerba mate y otros.

Las actividades y servicios alcanzados por la ley también están gravados a la tasa del 3%.

En lo que hace a la determinación del valor imponible por operaciones

en el mercado interno la ley de impuesto a las ventas establece que deberán computarse las ventas de mercaderías gravadas y los importes correspondientes a las actividades realizadas y servicios prestados alcanzados por el impuesto, admitiéndose deducir las bonificaciones y descuentos, las devoluciones, las compras de mercaderías destinadas a formar parte constitutiva de otras, los impuestos internos, los créditos incobrables y los gastos directos de venta al menudeo y al público consumidor.

La modificación introducida por la ley 18890, vigente a partir del 1º de enero de 1971, cambia el régimen esquematizado anteriormente y la determinación del impuesto a pagar se hace por comparación entre el gravamen resultante de aplicar la tasa correspondiente al monto de ingresos gravados con la suma de impuesto abonada por las adquisiciones de bienes o servicios realizadas durante el período fiscal.

Asimismo, la ley 19413, introduce a partir del 1º de enero de 1972 una suerte de "regla de tope" para la liquidación del impuesto a pagar en el caso de las actividades y servicios especialmente gravados, permitiendo en tales supuestos computar créditos de impuesto sólo a la tasa del 3% -concordante con la tasa a que están gravados sus ingresos- aunque las materias primas o bienes de uso que adquieran tengan una alícuota mayor para el proveedor de los mismos. Paralelamente, introduce una nueva excepción a la regla del "ingrediente físico", permitiendo computar créditos de impuesto por las mercaderías consumidas en dichas actividades o servicios gravados, aunque no se incorporen a las obras o servicios objeto del gravamen.

Como vemos, las últimas modificaciones introducidas a la ley de impuesto a las ventas tienden sucesivamente hacia un régimen de impuesto al valor agre-

Por ley nacional 12139 fue aprobada la unificación de los impuestos internos, los que son percibidos por la Nación y distribuidos posteriormente entre ésta y las Provincias, evitándose de ese modo la superposición impositiva.

La participación de estos impuestos con respecto al total de ingresos tributarios del Gobierno Federal ha sido del 8,6% en 1961 (5) y del 14,93% en 1971 (6).

En su estructura actual, la ley agrupa los impuestos de este tipo en dos grandes categorías que corresponden a los títulos I y II del texto ordenado.

El título I incluye tabacos; alcoholes; bebidas alcohólicas; operaciones de seguro y capitalización; combustibles y aceites lubricantes y vinos.

El título II incluye artículos de tocador; objetos suntuarios; cubiertas y bebidas gasificadas, refrescos, jarabes, extractos o concentrados.

Es fácil advertir la heterogeneidad del contenido de la ley e imaginable la maraña de resoluciones, reglamentaciones, etc. tendientes a clarificar la base de liquidación del gravamen, llegándose a la necesidad de personal especializado para liquidar o controlar el impuesto, ya sea por parte del sujeto activo como del pasivo.

En la estadística del año 1961 antes mencionada, el impuesto sobre tabacos representaba el 5,5% del total, estando los demás conceptos por debajo del 0,6%.

Escapa al objetivo de este trabajo seguir profundizando sobre este tema. Consideramos que los impuestos a los consumos específicos tienen como objeto fundamental, además del de allegar recursos al tesoro nacional, restringir el

(5) Estudios de Política Fiscal Argentina, Tº II. p. 185

(6) En base a cifras contenidas en Boletín Nº 218 de la Dirección General Impositiva, p. 249

consumo de determinados bienes de carácter nocivo para la salud cuando se lo hace en proporciones exageradas, tales como el tabaco y el alcohol; o bien gravar el gasto en bienes suntuarios, como un índice de capacidad contributiva.

1.3 Impuesto a las actividades lucrativas

El impuesto a las actividades lucrativas es un gravamen de tipo indirecto que se paga sobre los ingresos brutos percibidos o devengados, derivados de la venta de bienes y servicios.

Ateniéndonos a la descripción anterior puede ser asimilado al impuesto a las ventas que también recae sobre el consumo (7).

Este gravamen se estableció por primera vez en la Provincia de Buenos Aires, a partir del 1º de enero de 1948, siendo luego adaptado en forma ininterrumpida por las demás jurisdicciones provinciales y por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

Tiene las características de un impuesto "en cascada" como el "Umsatzstem" alemán o el "Imposta generale sull'entrate" italiano, ya comentados anteriormente en este trabajo.

El hecho imponible está constituido por el ejercicio de cualquier comercio, industria, profesión, oficio, explotaciones agropecuarias, negocios o actividad lucrativa habitual en jurisdicción provincial (o en la Capital Federal) y el impuesto se liquida, salvo disposiciones especiales, en forma proporcional a los ingresos brutos percibidos o devengados en el ejercicio de la actividad gravada.

En la liquidación del gravamen se admite generalmente deducir de la base

(7) La Rosa, Ricardo. Impuesto a las actividades lucrativas. Ediciones Nueva Técnica, Buenos Aires, 1968, p. 33

imponible los impuestos internos y a las ventas, los derechos aduaneros, los descuentos o bonificaciones y las exportaciones, eximiéndose determinado tipo de actividades tales como la impresión y distribución de libros, la producción de granja, la floricultura, etc.

La alícuota básica oscila entre el 9 y el 12%, según sea la jurisdicción.

La rápida descripción del gravamen que hemos realizado nos ubica ante las características poco recomendables del tributo y nos lleva a recordar el pensamiento de Seligman: "Un impuesto puede tener muchos efectos: puede disminuir la industria y empobrecer a los individuos, puede ser una calamidad no mitigada para la sociedad, puede ser una dádiva para la comunidad considerada en su conjunto" (8).

A pesar de esto, en la Provincia de Buenos Aires, representó en 1959 el 32,83% del total de sus ingresos tributarios y se estima que en 1965 representaba en promedio el 19,05% de los ingresos tributarios de todas las provincias (9).

Desde el punto de vista económico este tipo de gravamen provoca una discriminación entre empresas integradas y no integradas al incidir en las distintas etapas del proceso productivo-distributivo, constituyendo un premio para las primeras; dificulta el cálculo del impuesto a reintegrar en el caso de exportaciones y obstaculiza la especialización empresarial, por los mismos motivos que dimos para ciertas variantes del impuesto a las ventas

Desde el punto de vista administrativo, el gravamen es difícil de controlar en virtud del elevado número de contribuyentes y se crean normalmente difi-

- (8) Seligman E.R.A. Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos. Ensayos de economía impositiva. Fondo de Cultura Económica. México, 1964.
- (9) Bobrowsky, Luis y Goldberg, Samuel. Presión tributaria por niveles de ingreso. Un análisis comparativo. Segundas Jornadas Finanzas Públicas. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Córdoba, Editorial Macchi, 1970

cultades de interpretación con respecto a los hechos gravados y la alícuota que es de aplicación.

En virtud que el tributo es aplicable a nivel provincial o de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, se generan problemas de doble imposición, que ha sido necesario eliminar a través de un Convenio entre las distintas provincias y la Capital Federal, tendiente a distribuir la base imponible entre las distintas jurisdicciones en que el mismo se lleva a cabo.

Giuliani Fonrouge y Bello (10) indican que "es bueno tener presente que el impuesto a las actividades lucrativas constituye una de las modalidades -la más nociva e inconveniente desde el punto de vista económico- de la imposición a las ventas, pese a que sus defensores se empeñaron en demostrar que se trataba de un gravamen a la actividad y que las ventas sólo daban su medida, olvidando que, como ha dicho la Corte Suprema, los tributos no se aprecian por las palabras que use el legislador sino por su contenido esencial y efectos".

En un fallo de la Sala C de la Cámara en lo Civil, Causa "Establecimientos Vitivinícolas Francisco P. Calise c. Municipalidad de la Capital", se estableció que "tratándose del comercio interprovincial la potestad tributaria corresponde exclusivamente a la Nación, lo que excluye la aplicación de impuestos por las jurisdicciones locales en las cuales se desarrolla el proceso económico".

No escaparon al criterio del juez las implicancias que pueden aparecer al desconocer este poder de imposición a la Municipalidad, quien acotó: "Tal vez el establecimiento de otro (impuesto) que lo reemplace siguiendo con cuidado el ordenamiento constitucional vigente podría remediar los efectos de este cuyo antece-

(10) Revista Impuestos, Tº 27, p. 35

dente es bien conocido. Así, por ejemplo, el que en Francia se denomina TVA (taxe à la valeur ajoutée) o sea un impuesto al valor agregado y que grava el volumen de negocios de una empresa y debe pagarse con prescindencia de las utilidades de la misma, o el denominado a veces de "cascada" para la industria que obliga a pagar al Estado el impuesto según la etapa de fabricación o de comercialización" (11).

No nos parece que este párrafo de la sentencia sea muy afortunado, pues en su última parte se está admitiendo un tipo de imposición en cascada, que en consecuencia tendría los mismos efectos económicos del impuesto a las actividades lucrativas, pero reconocemos que la intención está volcada hacia un enfoque más equitativo al mencionarse al impuesto al valor agregado.

Desde el punto de vista técnico el impuesto a las actividades lucrativas es engorroso, pues las formas de liquidación varían de provincia a provincia y las alícuotas aplicables tampoco son coincidentes.

Seguramente imaginará el lector el trabajo que debe realizar un contribuyente de la Capital Federal con actividades gravadas en otras jurisdicciones para liquidar el gravamen, cuando debe tratar de conseguir de cada una de ellas el Código Fiscal y Ley Tarifaria en vigencia, elementos éstos que no se publican en forma integral y actualizada por ninguna de ellas, excepto Capital Federal y Buenos Aires.

Como consecuencia natural se deja de pagar en esas jurisdicciones, hasta que aparecen los inspectores de tipo "nómada", o sea que en un año son funcionarios de una provincia y al siguiente de otra, aprovechando la información que obtuvieron en su gestión anterior, que proceden a practicar las liquidaciones de impues-

(11) Revista Impuestos, Tº 27, 109

tos y recargos correspondientes.

Opinamos que este es un caso de evasión en el que menos ánimo doloso existe en el contribuyente, sino que se produce por falta de información por parte del poder administrador.

Entendemos que el actual sistema de impuesto a las actividades lucrativas debería derogarse, lo que no es técnica ni jurídicamente fácil pues se trata de gravámenes locales, obteniéndose los mismos recursos a través de una alícuota complementaria o de una sobretasa aplicada sobre el valor agregado.

Si ello se lograra se evitarían los perniciosos afectos económicos a que hemos hecho mención, sin disminuir el total de recaudación que necesitan los distintos sectores públicos para llevar a la práctica sus programas de gobierno.

2. Críticas al impuesto a las ventas, en su estructura actual

El impuesto no es neutral en cuanto a la forma de organización de los negocios pues al aplicarse al "valor agregado" en una sola etapa, a nivel de productor o industrial, propende a la integración vertical de empresas, desalentando la especialización.

Como consecuencia aparecen estructuras de negocios anormales que tienden a disminuir el efecto del impuesto, que no en todos los casos encuadran específicamente en el espíritu o economía de la ley, elevando los costos sociales que se generan como consecuencia de tales procedimientos.

El desaliento a la especialización se manifiesta en el hecho que las empresas, en su loable afán de abaratar costos, tratarán, si ello está al alcance de su técnica y dimensión económica, de producir el máximo de componentes del bien que manufacturan pues se evitará el efecto "piramidación" que hemos anali-

zado en el capítulo V acápite 2) y la incidencia del impuesto a las actividades lucrativas.

Si el impuesto a las ventas regido por la ley 12.143 se ampliara a distintas etapas, permitiendo descontar el gravamen abonado en cada una de ellas desaparecería totalmente este efecto de falta de neutralidad.

Por otra parte, en lo relacionado con la formación del costo de los bienes elaborados, el impuesto no es neutral para con los empresarios que están mecanizados y aquellos que prefieren procesos manuales, ya sea por incapacidad técnica o financiera.

Los primeros estarán utilizando bienes de capital que debieron tributar el impuesto a las ventas y que habrán pasado a formar parte del costo de los mismos, si es que las condiciones de traslación comunes se daban en el mercado, dando lugar a un costo de fabricación superior.

Esto se debe a que la ley de impuesto a las ventas adoptó la regla del "ingrediente físico", dejando bajo el ámbito del gravamen a una buena parte de maquinarias y equipos industriales, las que deberían ser excluidas del mismo, pues si bien no constituyen un ingrediente físico participan directamente en el proceso productivo.

Ya hemos visto en otros capítulos de este trabajo que en el impuesto al valor agregado los industriales que adquieren bienes intermedios de producción pueden tener derecho -según lo establezca la ley- a deducir el gravamen pagado al comprarlos o bien en el período de vida útil del activo en consideración.

Recordemos que la estrategia de la planificación tributaria debe encaminarse a la gravación más fuerte de los consumos prescindibles y a la desgravación de los bienes de capital. De esta forma, los principios enunciados tienden

a lograr una asignación más eficiente de los recursos económicos, alentándose sobre todo la formación de capital, en desmedro de aquellos bienes que tienen baja prioridad de acuerdo con los fines del desarrollo económico (12).

Con respecto a este problema Reig (13) en el año 1955 ya acotaba: "en nuestro régimen, en cambio, el impuesto pesa dos veces en los precios de los artículos de consumo, sobre el valor de los bienes utilizados en su producción que no los integren físicamente: una vez en cabeza del productor o comprador de tales bienes, sobre cuya venta debe pagar el impuesto; otra, sobre el productor que elabora los artículos de consumo y que utiliza aquellos bienes de producción ya que su valor queda incorporado en el importe imponible de la liquidación de la venta de los productos de cuya obtención los ha empleado. Es evidente que esta doble imposición obstaculiza la mayor productividad que el país necesita".

El problema ha sido parcialmente resuelto con la modificación de la ley que hemos comentado al permitir computar una parte del costo de adquisición de los bienes de capital a efectos de obtener el crédito de impuesto respectivo.

En cuanto al tratamiento de bienes importados y producidos localmente el impuesto tiende a ser neutral pues la gravación es semejante. Sin embargo podría manifestarse una diferencia favorable para los importados cuando el efecto piramidacional del impuesto en el país de origen no existe o bien ha sido eliminado al efectuar la exportación. El hecho sería manifiesto en las importaciones desde países que aplican el impuesto al valor agregado.

Por lo que se refiere a las exportaciones, visto el efecto del impuesto a las ventas en la formación del precio, juntamente con el de otros gravámenes

(12) Estudio sobre Política Fiscal Argentina. Tº VII, p. 145

(13) Reig, E.J. "Efectos económicos del impuesto nacional a las ventas".
Revista de Derecho Fiscal, Tº V. p. 253

al consumo, fue necesario arbitrar medidas tendientes a corregir tales anomalías.

El decreto 3696 del 8 de abril de 1960, en su artículo 1º eximió del impuesto establecido por la ley 12.143 las ventas al exterior de las mercaderías no sujetas a retenciones (Decretos 11.917/58 y complementarios). Para el caso de exportadores que adquieran en el mercado interno materias primas, productos semi-elaborados o elaborados que hubieran tributado ya el impuesto a las ventas, con el fin de destinar esos productos a la exportación o a la elaboración de productos a exportar, pueden deducir de sus ventas gravadas el importe de tales compras. Si estas deducciones no son compensadas con ventas gravadas, el impuesto que corresponda a los saldos les es reintegrado o acreditado contra otros impuestos a cargo de la Dirección General Impositiva.

A partir del 1º de enero de 1972, la ley 19413 eximió totalmente del impuesto a las ventas a los exportadores, incorporando a la ley 12143 normas semejantes a las del decreto 3696/60, en virtud de las cuales se reconocen a los exportadores créditos de impuesto por las compras de mercaderías destinadas a la exportación o a la elaboración de productos a exportar.

A manera de ejemplo digamos que un exportador de quesos, -producto exento también en el mercado interno- tiene derecho a ser reintegrado por la Dirección General Impositiva por el gravamen que incidió sobre las cajas en que se acondicionaron éstos y -en caso de una interpretación amplia de la franquicia acordada- por el valor del cuajo constitutivo del queso, anteriormente importado por otro responsable.

Esto da lugar a que para llegar al monto de la devolución sea necesario hacer análisis laboriosos y que al calcular el monto se lo haga aplicando la tasa correspondiente del 3, 10, 15 o 20%, según sea el caso, sobre valores de costo

que pueden estar afectados por el impuesto a las ventas y el impuesto a las actividades lucrativas.

Las normas comentadas están dirigidas a alentar dentro de las más sa-nas normas de comercio la gestión exportadora de las firmas locales en razona-bles condiciones de competencia pero, en nuestra opinión, no logran establecer en forma correcta el reintegro de impuesto que se genera en el momento que los bienes cruzan la frontera, pudiendo crear subsidios a la exportación.

El problema no ha tenido trascendencia en nuestro país, excepto en cuan-to a los intereses de los exportadores, pero se convierte en un aspecto muy im-portante en los casos de mercados comunes, pues existe la prohibición de rein-tegros excesivos de gravámenes. Es seguro que cuando la A.L.A.L.C. funcio-ne más orgánicamente será necesario implementar normas semejantes a las de armonización de impuestos del Mercado Común Europeo y el impuesto al valor agregado ayudará a solucionar el problema comentado.

Otro aspecto negativo que debemos mencionar cuando analizamos el im-puesto a las ventas argentino es el de la "piramidación".

Al aplicarse el gravamen en la etapa del productor o industrial se gene-ra un incremento de los precios de los bienes que llegan al consumidor final en exceso al monto del tributo mismo.

Si a ello agregamos el efecto del impuesto a las actividades lucrativas, gravamen de múltiples etapas, tipo "en cascada" veremos que el efecto "pirami-dación" se ve multiplicado.

Este efecto sería totalmente eliminado si el impuesto se aplicara en la etapa de la última venta al consumidor o bien utilizando el impuesto al valor a-gregado sobre la base de crédito de impuesto, que permite mantener identifica-

do el monto del gravamen, a pesar de ser un tributo de etapa múltiple.

Entendemos que el problema tiene una significativa importancia en el régimen tributario argentino, pues la piramidación involucra una tasa efectiva de impuesto superior a la nominal, en un momento en que es necesario alentar las inversiones.

En una encuesta a Directivos de Sociedades Anónimas que cotizan en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires (14) sobre la forma en que el sistema impositivo puede contribuir a alentar futuras inversiones se obtuvieron las siguientes respuestas:

a) Disminuyendo las tasas de los impuestos sobre el consumo (ventas, lucrativas, etc.	24%
b) Evitando la superposición de gravámenes nacionales, provinciales y municipales	17%
c) Eximiendo del impuesto a los réditos a la formación de reservas	12%
d) Disminuyendo las tasas de impuesto a los réditos	8%
e) Eximiendo a la producción de una nueva planta del impuesto a los réditos	7%
f) Eximiendo a la producción de una nueva planta de impuestos sobre el consumo	6%
g) Permitiendo una revaluación de activos periódica	6%
h) Admitiendo sistemas de amortización acelerada	5%
i) Simplificando la legislación general	5%
j) Otro tipo de aliciente	5%
k) Disminuyendo las tasas de otros impuestos	4%
l) Eximiendo a la producción de una nueva planta de otros impuestos	1%

Tal como lo demuestra claramente la encuesta, los empresarios argentinos tendrían mayor propensión a la inversión en el supuesto de disminuirse los impuestos al consumo y evitando la superposición de gravámenes nacionales, provinciales y municipales, aspectos éstos a los que nada ayudan los actuales regímenes de imposición, por lo ya dicho

Otro aspecto que también tiene importancia en lo que respecta a la formación de los precios es el de los capitales necesarios en la producción, dado que la remuneración del mismo constituirá un elemento del precio de venta del bien enajenado.

En ese sentido el actual régimen de impuesto a las ventas no coadyuva para obtener un abaratamiento, pues obliga a la utilización de mayores capitales para financiar el costo de materias primas ya gravadas utilizadas en el proceso productivo, que incluyen en su costo el monto del impuesto. Lo mismo ocurre con los bienes de producción, tal como hemos mencionado anteriormente.

La consecuencia es una pesada carga de tipo económico para el responsable del impuesto, quien debe afrontar mayores costos y la totalidad del gravamen por el bien que manufactura. Si a ello agregamos un ritmo de inflación galopante como el vivido en el país en los últimos diez años y una política crediticia restrictiva, no tendremos dudas que el impuesto a las ventas es uno de los factores más importantes en el régimen financiero del industrial.

La solución que se ha venido administrando para estos problemas de financiación ha sido el de moratorias para deudas anteriores o bien plazos especiales para el ingreso del saldo de la obligación tributaria del año, junto al sistema de anticipos mensuales.

No hay duda que los mayores saldos de impuestos adeudados al fisco provienen del impuesto a las ventas, fundamentalmente por las razones expuestas anteriormente.

No ha llegado entonces el momento de sustituir este régimen de imposición, con treinta y siete años de vigencia, por otro de efectos económicos menos nocivos?

Entendemos que además del misoneísmo fiscal siempre está de por medio la falta de efectividad por parte del Estado para concretar medidas que pueden significarle complicaciones administrativas, a pesar que ello redunde en un mayor bienestar general.

No tenemos dudas que un impuesto a nivel minorista o al valor agregado, mejoraría substancialmente la situación al diferir hasta la última venta el ingreso del gravamen o bien distribuir en las distintas partes del proceso productivo-distributivo la carga de la imposición.

Desde el punto de vista de la administración y control el actual régimen de impuesto a las ventas tiene ventajas con respecto a otros sistemas.

El número de contribuyentes es mucho más limitado, siendo en consecuencia mucho menor la cantidad de información que es necesario procesar. Nuestros comentarios relacionados con este aspecto pueden encontrarse en el capítulo IV, punto 2 de este trabajo.

Finalmente otro aspecto que deseamos destacar es el de la evasión.

En nuestra opinión el monto de la misma hasta la fecha no ha sido debidamente establecido pues ello puede realizarse únicamente luego de un plan sistemático de control por parte de la Dirección General Impositiva.

Se ha llevado a cabo un estudio dentro de las industrias manufactureras

para el sector papel y cartón, tomando en consideración informaciones del Censo Industrial y estadísticas de la oficina recaudadora (15). De este surge que el monto de la producción del sector que no ha captado la Dirección a través de la liquidación del impuesto es del 9,57% para 1956; 23,97% para 1957; 47,65% para 1958; 50% para 1959 y 53,20% para 1960.

Como se ve, es alarmante el incremento que se opera año tras año, siendo la muestra extrapolable para otro tipo de actividades.

Este vicio de los administrados tiene por origen diversas causas: las que hemos comentado de tipo económico, especialmente la necesidad de aumentar el capital de trabajo, y un relajamiento general del organismo de percepción y aplicación de los tributos.

Por otra parte el actual régimen de imposición no individualiza el monto de impuesto abonado en cada operación, quedando diluído en el precio de venta si es que se ha producido la traslación (imperceptibilidad del gravamen), razón por la cual es imposible el control que se realiza entre las partes cuando se trata del impuesto al valor agregado y al comprador le interesa individualizar el monto de impuesto que podrá deducir en operaciones futuras.

Si bien ello no evita totalmente el fraude es una especie de freno, pues el control por parte del fisco puede hacerse fácilmente y ayuda también para el ejercicio de un control cruzado entre distintos gravámenes.

3. Evolución deseable

Las consideraciones teóricas vertidas en los capítulos anteriores y las críticas que hemos manifestado recientemente a la estructura de nuestro régi-

(15) Estudios de Política Fiscal en la Argentina. Tº V. p. 98

men de impuesto a los consumos, nos lleva a pensar en la necesidad de un cambio en la legislación.

La República Argentina debe forjar su destino nacional en torno a una tasa rápida de desarrollo, basada en el ahorro interno, las inversiones de capital del exterior y la expansión de las exportaciones. Para lograrlo no basta una adecuada política monetaria y crediticia, una legislación laboral que proteja el salario real del trabajador y mantenga la paz social y una inversión del sector público que actúe como multiplicador. Es necesario también armonizar la política fiscal, reconocer la necesidad de cambios y estudiar los requerimientos de financiación del sector público, introduciendo modificaciones que resulten la mejor terapéutica en las circunstancias.

En todo ello hace falta dinamismo, pues de lo contrario no estaremos a tono con el mundo en que vivimos. La evolución de la ciencia y los cambios tecnológicos son tan acelerados que no puede seguirse actuando a un ritmo que no sea ése.

En nuestra opinión, el impuesto al valor agregado debería ser incorporado al sistema tributario argentino, en sustitución de los impuestos a los consumos actualmente en vigencia, pasando -de ese modo- a integrar la legión de países que ya lo han aplicado con éxito, especialmente aquellos que integran el Mercado Común Europeo.

De aplicarse el gravamen se lograría una mayor neutralidad en la imposición, de modo que la interferencia en la actividad de los individuos de la comunidad, en las preferencias de los mismos o la utilización de sus factores de producción o consumo sería casi nula.

Permitiría la especialización y el mejor aprovechamiento de la tecnolo-

gía, lo que ahora puede verse afectado por el peso de la imposición en sus diversas etapas. Esta neutralidad del gravamen no significa que el Estado no pueda intervenir para corregir preferencias del mercado, que pueden provenir de determinadas formas de propaganda que promuevan a un exagerado consumo, en contra de la necesaria formación de capital en el país.

La aplicación del impuesto al valor agregado no crearía discriminaciones entre empresas con procesos mecanizados y las que dan preferencia a sistemas manuales, por los efectos que el impuesto actual puede tener en los precios de los bienes de capital. La discriminación se elimina, pues el impuesto al valor agregado permite la deducción del gravamen abonado por la adquisición de bienes de capital, ya sea en el momento de comprar el bien (base consumo) o a través de las amortizaciones de cada año (base ingreso).

La neutralidad también se manifestaría en el comercio internacional, desapareciendo los problemas técnicos que hemos comentado anteriormente. Este aspecto lo consideramos muy importante y probablemente el de mayor peso en lo que se refiere a la neutralidad.

América Latina encara un gran cambio en su estructura socioeconómica en la década que se inició en 1970. En el informe preparado por el Dr. Raúl Prebisch (16) para el Banco Interamericano de Desarrollo se indica que durante un período de transición el comercio internacional tendrá que cumplir una función muy importante: prevenir el cuello de botella que se puede crear, proveniente de los frustrados esfuerzos internos por el desarrollo. Consecuentemente será necesario dar nuevos bríos a otras líneas de exportación, incluyendo materias pri-

(16) Prebisch, Raúl. Change and Development. Latin America's Great Task, CEPAL, Santiago de Chile, 1970, p. 226

mas y productos manufacturados. Será condición "sine qua non" la existencia de acuerdos de integración para las industrias que producen bienes intermedios y bienes de capital.

Entendemos que nuestro país no escapa a estas consideraciones por lo que será necesario trazar una política seria y eficaz en materia de tanta trascendencia para nuestra economía, la que deberá contemplar las ventajas de aplicación del impuesto al valor agregado comentadas con anterioridad.

En el trabajo de Gutiérrez Kirchner (17) se citan conceptos del Secretario de Hacienda y Crédito Público de México quien en apoyo del gravamen manifestó que "en materia de comercio exterior debemos ser un país agresivo, en el sentido de contar, dentro de nuestra estructura jurídica, con todos los elementos permitidos por los acuerdos internacionales". Con ello podrían lograrse varios objetivos, esto es "poner en igualdad de trato, por lo que toca a la imposición interna, a las mercaderías extranjeras con las nacionales y descargar de impuestos internos en forma efectiva y completa a todos los bienes producidos en territorio nacional y que se enfoquen a la exportación".

El régimen de imposición al valor agregado permitiría mayor justicia en los reembolsos a la exportación por los gravámenes abonados en el mercado interno, pues no será necesario, como actualmente, establecer coeficientes de reintegro que están basados en el promedio de la industria y que consecuentemente pueden provocar distorsiones en algunos casos particulares.

La neutralidad que caracteriza al impuesto al valor agregado y que deseamos para el comercio exterior debemos contraponerla al uso del gravamen como

(17) Gutiérrez, Kirchner, Alfredo. El impuesto al valor agregado y las exportaciones. Conferencia en el VIII Seminario para el fomento de las Exportaciones, México 1970. Boletín de la D.G.I. Nº 205, p. 8

instrumento orientador. En ese sentido existe una desventaja, que debería compensarse mediante otras medidas crediticias o cambiarias que complementarían una política global exportadora.

Las consideraciones vertidas en el capítulo V relacionadas con la traslación acumulativa de los impuestos en cascada o bien aplicados en la etapa inicial del proceso productivo-distributivo deben recordarse nuevamente a esta altura del trabajo considerando que la aplicación del impuesto al valor agregado eliminará en forma casi absoluta este efecto que presenta el régimen actual de imposición a las ventas, que manifiesta una incidencia global acentuada en mayor o menor grado según sea el momento en que se produce la agregación substancial de valor al bien.

El desarrollo económico que esperamos en nuestro país también depende de las inversiones que se realicen, sean ellas de origen interno o externo. Es necesario que se instalen industrias básicas que ayudarán a la independencia del sector secundario de la producción y que permitirán sustituir algunas importaciones y luego aumentar las exportaciones.

Para lograrlo es necesario también mejorar el coeficiente de formación de capital, pues de lo contrario será incompatible una reconciliación entre las necesidades de inversión por el desarrollo científico y tecnológico, la aspiración de aumentar el consumo global y una tasa de formación de capital constante.

El Estado tiene una herramienta poderosa para coadyuvar al logro de ello a través de su estructura tributaria. A través del impuesto a los réditos puede alentar o desalentar el ahorro y a través de éste y de los impuestos a los consumos puede tener los mismos efectos en la formación de capital y las inversiones.

En nuestra opinión también sería deseable la aplicación del impuesto al

valor agregado, teniendo en cuenta este problema, pues su régimen permitiría la inversión en bienes de capital eliminando las distorsiones que el gravamen sobre los mismos puede ocasionar en la producción y permitiendo que el impuesto incida sobre los bienes de consumo, tal como es el objeto fundamental del mismo.

Debemos enfatizar el hecho que una de las causas del lento desarrollo de la Argentina puede ser el alto costo de los bienes de producción, el que se vería en cierto modo atemperado por aplicación del nuevo régimen. Ello deberíamos complementarlo con la necesidad actual de disponer de un capital superior al que se necesitaría de aplicarse el impuesto al valor agregado, pues las materias primas intermedias y los productos en curso de elaboración en existencia incluyen en su costo una proporción de impuesto a las ventas.

Con el cambio también se facilitaría la distribución del peso del impuesto en las distintas etapas del proceso productivo-distributivo, permitiendo, desde el punto de vista financiero, aplicar a la faz productiva parte de los fondos que anteriormente se destinaban al pago de impuestos.

Debemos hacer notar asimismo que el plan de producción de un empresario está influenciado por distintas expectativas, algunas de ellas de tipo simplemente psicológico, como podrían ser las noticias de orden político y otras eminentemente económico-financieras, tales como la percusión e incidencia de los gravámenes. El cambio consideramos que en este sentido sería favorable.

Finalmente, en el análisis de la evolución que deseamos del régimen argentino, debemos hacer mención a la necesidad de una armonización de los impuestos a las ventas, internos y actividades lucrativas. Hemos analizado ya sus características y efectos económicos, observando las implicancias perniciosas que su superposición puede tener en la actividad económica.

Coincidimos con Reig (18) en que es necesario llegar a una coordinación entre el impuesto a las ventas y los impuestos a los consumos específicos, incluyendo la mayoría de ellos dentro del primero de los gravámenes, con aplicación de tasas diferenciales más acentuadas, dejando subsistente la imposición al consumo sobre un reducido número de bienes que justifican una carga tributaria especial, tales como alcoholes y licores, tabaco, nafta y lubricantes.

Los impuestos a las actividades lucrativas y los gravámenes municipales aplicados bajo el rótulo de "derechos o tasas de inspección, seguridad, higiene, etc." deberían derogarse y reemplazarse en alguna manera por la aplicación de sobretasas o alícuotas complementarias sobre la base imponible determinada a efectos del impuesto al valor agregado.

La idea fundamental es crear una sobretasa o una cuota suplementaria del impuesto al valor agregado, que se liquidará utilizando las mismas bases de imposición de éste. Por lo tanto el tributo que deberá abonar el contribuyente será la diferencia entre lo que surge de aplicar la alícuota correspondiente sobre el monto de sus ventas o servicios imposables y lo que ha pagado por el mismo concepto en sus adquisiciones.

Existen una serie de alternativas posibles conducentes a plasmar dicha idea básica, las que serán analizadas en la sección 6.8 de este capítulo al recomendar el sistema que juzgamos más adecuado para implantar en nuestro país en cuanto a armonización entre el proyectado impuesto al valor agregado y a las actividades lucrativas.

Si bien las comparaciones no pueden ser realizadas sobre sistemas tribu-

(18) Reig, E. J. Lineamientos fijados por el decreto-ley 6691/63 para la reestructuración del impuesto a las ventas, en Derecho Fiscal, Tº XIII.
p. 233

tarios homogéneos y en consecuencia pueden llevar a equívocos, simplemente a título informativo diremos que el proyecto de reforma tributaria italiana prevé la introducción del impuesto al valor agregado y un impuesto municipal complementario integrado sobre consumos ("imposta integrativa comunale sui consumi" ICSC"). Estos dos impuestos reemplazarán los actuales gravámenes aplicados sobre la manufacturación y el consumo. La tasa básica del "ICSC" será del 5% y, según sean las actividades gravadas puede reducirse a un mínimo del 1% ó elevarse al 10%.

A través del comentario que hemos realizado vemos la factibilidad para llegar a la armonización vertical del sistema tributario, lo que facilitaría la armonización horizontal (entre países) dado que el proceso de formación de precios no estaría deformado por el efecto de estos gravámenes.

Deseamos llamar la atención hacia la necesidad que el cambio del actual sistema de imposición a las ventas por un impuesto al valor agregado se haga en forma paulatina para morigerar los efectos que se producen a corto plazo por tal circunstancia.

4. Consecuencia a corto plazo en el caso de su introducción al sistema tributario. Efectos sobre los precios. Problemas administrativos

La incorporación del impuesto al valor agregado al sistema tributario trae normalmente como consecuencia la ampliación de la base de imposición, a la que se incorporarán seguramente algunos bienes que antes no estaban gravados por el impuesto a las ventas.

La gravación de esos servicios o bienes genera un aumento en el costo de los mismos y a corto plazo probablemente demandas de mejores salarios por parte de los obreros que pueden significar la entrada dentro de una espiral sala-

rios-precios que no es recomendable y a la que están propensos los países con una política salarial débil, como es el nuestro.

La trascendencia del problema dependerá de la tasa general de impuesto al valor agregado que se aplique, comparada con la tasa media efectiva del gravamen sustituido. Ello no existiría si ya se aplicara un impuesto a nivel minorista y se lo convierte en un impuesto al valor agregado, pues en ese caso no habría mayores diferencias en cuanto a la amplitud de la base.

Otra razón que coadyuva al aumento de precios de los bienes de consumo es que la pérdida de recaudación que se puede producir por la aplicación de este impuesto debe ser compensada por medio de una mayor carga fiscal en otros campos de la imposición.

Como sabemos esto debería compensarse, aunque parcialmente, con la menor gravación que sufren las inversiones pero el efecto no se manifestará a corto plazo en razón del bien conocido fenómeno de la viscosidad de los precios.

Por otra parte la desgravación de las inversiones se deberá hacer paulatinamente, por la razón anteriormente comentada de la pérdida de recaudación, manifestándose el efecto sobre los precios del mismo modo. Asimismo las empresas continuarán usando sus antiguas maquinarias, que a través de sus amortizaciones seguirán integrando el costo de los bienes producidos con el impuesto ya pagado durante el régimen fiscal anterior.

En la medida que el país atraviese por un período de expansión económica, con incorporación de bienes nuevos de producción, el proceso podrá ser más rápido, creando inclusive una discriminación a favor de las empresas nuevas o en expansión.

La elevación de los costos internos tiene consecuencias en el comercio

exterior, pudiendo dejar al país marginado en algunas de sus exportaciones, lo que es contrario a lo que propende el impuesto al valor agregado, esto es a que el gravamen sea neutro en lo que respecta a la formación de los precios.

Por otra parte, si el impuesto se muestra como un ítem separado en la factura de venta o documento equivalente, y los sujetos del gravamen tratan de trasladar hacia adelante ese impuesto que antes ya se incluía en el precio, también dará lugar a un nuevo incremento.

De acuerdo a lo dicho, no sería recomendable introducir estos cambios en la legislación en períodos de inflación pronunciada.

Además de los efectos sobre el nivel general de precios se presentarán problemas administrativos importantes a corto plazo, dados por el aumento del número de contribuyentes.

Como anticipamos al estudiar las características administrativas del impuesto al valor agregado, el número de contribuyentes en nuestro país podría pasar de 120.000 a aproximadamente 400.000., en el supuesto de transformarse el actual de sistema de imposición por el de valor agregado hasta la etapa mayorista. Con ese supuesto se presentarán dificultades de control en razón del mayor número de sujetos que es necesario controlar, lo que en nuestra opinión no debería ser un problema que en definitiva impidiera el cambio.

Dado que ya el organismo recaudador tiene un padrón de contribuyentes de impuesto a los réditos del orden del millón quinientos mil, sumando contribuyentes individuales, sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones (19), mediante una adecuada estructuración de los procedimientos de procesamiento de datos y el uso de computadores apropiados el problema debería que-

dar superado en un lapso prudencial.

Coincidimos con Gómez Sabaini (20) en el sentido que el actual sistema de impuesto a las ventas es muy apreciado por los administradores tributarios, dado que una investigación realizada en 1960 por la Dirección General Impositiva "determinó que el 80% de la recaudación provenía del 10% de los contribuyentes", pero somos de opinión que aún en tales circunstancias el país no debería dejar de hacer el esfuerzo para adecuar su sistema de imposición a los consumos a las técnicas más modernas y de más saludables efectos económicos.

5. Problemas técnicos de transición

El paso de un sistema de imposición a los consumos como el que aplica la República Argentina a uno sobre la base del valor agregado tiene -como hemos visto- implicancias económicas muy importantes que deben resolverse con sumo cuidado.

Para ello nos parece adecuada la técnica de ir introduciendo cambios que poco a poco nos lleven a un régimen total de valor agregado, pues así se irán absorbiendo los efectos que tiene sobre los precios la extensión de la base de imposición sobre bienes y servicios y además se podrá adecuar el régimen de administración del tributo a las nuevas necesidades.

Otro problema que puede generarse en el supuesto de cambio es el tratamiento de lo que llamaríamos "inventarios viejos" o sea los que incluyen gravámenes tipo cascada (como actividades lucrativas), pues se encontrarán en desventaja para competir con inventarios similares cuyos precios netos no se hallan recargados por gravámenes a los consumos o distorsionados por el efecto pirámida-

(20) Gómez Sabaini, Juan C. Administración del impuesto sobre las ventas.
Boletín de la Dirección General Impositiva Nº 202, p. 343

cional de un impuesto a las ventas aplicado a nivel del productor o industrial.

En nuestra opinión la solución estaría dada por la desgravación de los inventarios viejos, a razón de un importe fijo que cubra los impuestos en que pueden estar recargados. Estos importes de desgravación pueden ser semejantes a los reintegros de exportación acordados a bienes similares, pues normalmente los mismos cubren esos montos, evitando la exportación de tributos.

La solución puede llevarnos a reconocer créditos de impuesto sobre tales inventarios superiores a la resultante de aplicar la tasa de impuesto al valor agregado sobre dichos valores, pero ello no será una incongruencia sino simplemente el efecto del cambio de sistema de imposición.

Otro aspecto que debe ser tenido en consideración es el efecto del cambio de sistema de imposición en los contratos a largo plazo. En ese caso deben arbitrarse las medidas necesarias de modo que los intervinientes puedan amoldar su actividad a la nueva estructura de precios. Debe ponerse un límite en el tiempo, permitiendo solicitar una compensación de la parte contratante en los casos en que la carga del impuesto sea muy afectada por el nuevo régimen y el contrato haya sido celebrado con seis meses de anterioridad a la promulgación del nuevo régimen.

El tratamiento de los bienes de capital es otro de los aspectos que debe merecer especial consideración. Anteriormente ya hemos analizado cual es el procedimiento aplicable en el supuesto de adquisición de bienes. En esta oportunidad debemos analizar el tratamiento a dispensar a los bienes que ya adquirió el sujeto del impuesto con anterioridad al establecimiento del gravamen y que aún está utilizando.

En esos casos creemos que si se aplicara el impuesto al valor agregado

sobre una base consumo debería admitirse la desgravación del valor neto impositivo de tales bienes, al que se le aplicaría la tasa de impuesto a las ventas vigente en el año de adquisición. De hacérselo sobre base ingreso, se aplicaría la misma tasa sobre la amortización a desgravarse año tras año hasta completar la vida útil del bien. En ambos casos partimos del valor residual impositivo pues el resto hasta completar el costo originario debió ser absorbido por los costos de producción de los nuevos bienes manufacturados.

En la República Federal Alemana, al permitirse computar el crédito de impuesto por la adquisición de bienes de capital se producía una caída importante en la recaudación, por lo que si bien se accedió a utilizar dicho tratamiento en el impuesto al valor agregado, se creó un gravamen a las inversiones en bienes de activo fijo efectuadas con anterioridad al 1º de enero de 1973. Este gravamen se aplica sobre el costo de los bienes de capital en la siguiente forma: 1968, 8%; 1969, 7%; 1970, 6%; 1971, 4%; 1972, 2%; 1973 y años subsiguientes, cero.

6. Justificación analítica y evaluación de las distintas alternativas de un proyecto de impuesto al valor agregado para la República Argentina

Después de haber analizado los distintos gravámenes aplicados sobre consumos en nuestro país, las deficiencias que presenta su sistema actual y la evolución deseable, deberíamos ahora analizar y justificar un proyecto de impuesto al valor agregado para nuestro país.

Somos de opinión que la ley que plasme la idea debería estructurarse sobre la base del impuesto a las ventas en vigencia, pues los treinta y siete años de aplicación de esta norma, con sus correspondientes modificaciones, han servido para familiarizar con su terminología a una cantidad importante de contribu-

yentes.

6.1 Objeto y sujeto

El gravamen debería aplicarse sobre todas las ventas y prestaciones de servicios realizados en todo el territorio de la Nación Argentina, excepto los casos especialmente legislados.

Al decir todas las ventas pensamos que el gravamen debería llegar hasta la etapa minorista, inclusive. Reconocemos los inconvenientes administrativos que ello significa, pero como hemos dicho en este mismo capítulo, es necesario lograr una armonización vertical de nuestro sistema tributario y ello no se logrará en forma completa si no se extiende la imposición hasta ese nivel. En este aspecto nos parece muy importante volver a insistir en la exposición de motivos de la ley belga, mencionado al analizar el punto 3.1 del capítulo VI, donde -entre otras consideraciones- se indica que la exclusión de la fase de ventas al por menor "sólo podría ser temporal, por lo que vale más incluirla desde el principio". Además de ello evita los problemas definicionales, la competencia por utilización de circuitos de distribución diferentes y permite la aplicación de alícuotas menores

Por lo que se refiere a las prestaciones de servicios, nuestro criterio es amplio, debiéndose gravar a todas aquellas que no sean en relación de dependencia y no se consideren específicamente como exentas. La inclusión de todo tipo de servicios evita los problemas de delimitar cuando el mismo es gravado o exento o cuando se destina a ventas gravadas o exentas. Por otra parte, su consumo es semejante al de mercaderías, desde el punto de vista de la capacidad contributiva y satisfacer necesidades de la misma forma que otro tipo de bienes.

No hay duda, como decimos en el capítulo VI, punto 1.3. de este trabajo

que los servicios médicos, hospitalarios, dentales, educacionales, etc. no deben estar gravados.

Ahora bien, los servicios deben ser prestados por instituciones o entidades comerciales, eliminándose del ámbito de la imposición a las personas físicas, en tanto ellas -por la naturaleza de la prestación- no justifiquen su inclusión en el gravamen. Así el caso de los veterinarios, los que de estar gravada la agricultura y ganadería deberían también quedar incluidos en el ámbito del tributo para no romper la cadena de créditos de impuesto que puede generar su gestión.

Los mismo puede ocurrir con los contadores que trabajan como profesionales independientes, los ingenieros, arquitectos, abogados, etc.

El concepto de venta, a efectos de delimitar la aplicación del gravamen, debe continuar con las características que define actualmente la ley del impuesto a las ventas, esto es: "todo acto que importe la transferencia a título oneroso de un bien del dominio de una persona de existencia visible o ideal al dominio de otra, o que tenga por fin último la transferencia de dicho dominio; independientemente de la designación que las partes den al contrato de origen o a la negociación en que se incluya o involucre y de la forma de pago del precio, sea este en dinero o en especie".

Además de las ventas y servicios anteriormente indicados existen otras actividades que también deberían quedar alcanzadas por el tributo.

Así la locación de bienes, la locación de obra, las cesiones de derechos, los autoconsumos por parte de comerciantes o industriales, la construcción de edificios y la importación de bienes para su posterior venta o consumo serían prestaciones asimiladas al concepto de venta.

La locación de bienes se ha asimilado al concepto de venta pues puede ocu-

rrir que el titular del bien, a fin de eludir el pago del tributo, convierta una venta en una locación, a pesar que en la realidad haya perdido la titularidad de la cosa. Con el procedimiento se evitan discriminaciones que afectan la equidad tributaria. Las mismas consideraciones pueden hacerse con relación a la cesión de derechos.

El concepto de locación de obra es amplio y en consecuencia quedan incluidos los trabajos sobre muebles o inmuebles de terceros y los correspondientes trabajos de reparación sobre ellos.

En lo que respecta a los autoconsumos, los hemos incluido para no crear una discriminación entre quien adquiere un producto a un tercero y el que recurre a sus propios bienes, a pesar de que estamos convencidos de la tendencia de los contribuyentes a dejar de pagar el gravamen sobre ellos y las dificultades de control que se presentan.

La construcción de edificios u obras entendemos que también debe estar gravada, pues dichos bienes, que podríamos catalogar como durables de consumo, constituyen manifestaciones concluyentes de capacidad contributiva. En concordancia con nuestro pensamiento de gravar los autoconsumos hemos considerado que el impuesto debía recaer tanto sobre los edificios destinados a la venta como a uso propio.

Por lo que se refiere a la importación de bienes, ella la asimilamos a la primera venta en el mercado interno, de modo de hacer incidir el gravamen sobre el valor del bien en el momento de ingreso al país. Normalmente ese valor estaría integrado por el costo, seguro y flete, permitiendo que la carga del gravamen sobre esos productos sea semejante a la que pesa sobre los de producción nacional. Esto no significa que se llegue a una paridad de precios en-

tre los productos nacionales y los extranjeros pues independientemente serán de aplicación los derechos aduaneros.

Las etapas posteriores a la importación serán similares al régimen general de ventas en el mercado interno.

Dentro del objeto del impuesto no incluimos las exportaciones, pues una de las ventajas del impuesto al valor agregado es permitir establecer en forma exacta el monto del gravamen abonado hasta el momento de la exportación y la actual política económica mundial tiende a facilitar el intercambio sin "exportar impuestos".

Por lo que se refiere a los sujetos del gravamen, basándonos en el Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, preconizamos que una ley argentina de esta naturaleza, responsabilice del cumplimiento de la obligación tributaria al o las personas obligadas al cumplimiento de las prestaciones instituídas, sea en calidad de contribuyentes o responsables. El concepto es amplio e involucra a las personas físicas, jurídicas, las sociedades de hecho y las sociedades anónimas en el período anterior a la obtención de la personería jurídica.

El concepto de responsable también es genérico, razón por la cual incluye la solidaridad por representación y la solidaridad por sucesión

Una alternativa a ser tenida en consideración cuando se analiza la posibilidad de aplicación del impuesto al valor agregado en nuestro país es su extensión únicamente hasta el nivel mayorista en una primera etapa, para luego, con el correr del tiempo extenderla hasta el minorista. Si bien nos inclinamos por la tesis de llevarlo hasta el minorista, como ya hemos indicado, reconocemos que la etapa intermedia permitiría ajustar más rápido el organismo recaudador a las ne-

cesidades del impuesto y evitar que el flujo de documentación sobrepase las posibilidades de control deseables en las circunstancias. Por supuesto que partimos de la premisa que no será necesario controlar el cien por cien de las liquidaciones todos los años, sino hacerlo sobre la base de un programa cíclico a cinco años.

Asimismo, desde el punto de vista psicológico podría ser interesante el ir preparando a los sujetos para hacer frente a sus nuevas obligaciones tributarias, las que aparecerían al cumplirse las metas que fije oportunamente el organismo legislativo.

6.2 Hecho generador

Una vez indicado el objeto del impuesto al valor agregado, corresponde estudiar en qué circunstancias se considera producido el "hecho imponible" o "hecho generador".

En el caso de ventas de bienes consideramos que el hecho generador aparece en el momento en que se produce la entrega de los bienes o acto equivalente. Legislaciones como las de Alemania, Francia, Dinamarca, Brasil, etc. siguen la corriente legislativa indicada.

Recordemos que el artículo 1323 del Código Civil define la compra-venta expresando que tendrá lugar "cuando una de las partes se obligue a transferir a la otra la propiedad de una cosa, y ésta se obliga a recibirla y a pagar por ella un precio cierto en dinero". La ley de impuesto a las ventas Nº 12143, como consecuencia de la modificación del decreto-ley Nº 24671/45 abandonó el concepto civilista de compraventa, extendiéndolo a "todo acto que implique la transferencia de dominio a título oneroso".

En el caso del impuesto al valor agregado, al decirse que la venta se con-

sidera perfeccionada en el momento en que se produce la entrega del bien o acto equivalente, se está asimilando dicha entrega a la transferencia del derecho, aunque esto jurídicamente no hubiera ocurrido. Ello se hace por razones de simplificación y facilidad en el control, entendiéndose que no afecta sustancialmente los principios de imposición.

Tratándose de prestaciones de servicios el hecho generador podría considerarse ocurrido, dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria, en oportunidad de efectuarse la prestación. Entendemos que esa es la oportunidad más apropiada, pues en su defecto debería pensarse en el momento de celebración del contrato, lo que podría ser posterior al servicios mismo.

En el caso de construcción de edificios u obras el hecho generador debería manifestarse con la venta y otorgamiento de la posesión del bien, pues éste es uno de los elementos demostrativos de la voluntad de transferir el dominio. En caso de obras sobre inmuebles de terceros, la obligación tributaria se devengaría en oportunidad de expedirse los certificados de obra o cobrarse total o parcialmente el precio, lo que suceda primero.

Tratándose de edificios para uso propio creemos que la fecha en que se produce su habilitación municipal podría ser indicada, pues ella normalmente debería estar muy cercana al momento en que el inmueble está en condiciones de ser habilitado.

En el supuesto de autoconsumos la obligación tributaria debería considerarse generada desde el momento en que los bienes se retiran de la actividad gravada, lo que es similar al envío analizado en el caso de venta.

En casos como locación de bienes o cesión de derechos, el cumplimiento de la prestación o la percepción total o parcial del precio, si esto fuera anterior,

serían elementos suficientes para generar la obligación tributaria.

Finalmente, en lo que se refiere a las importaciones, el despacho a plaza o acto equivalente, indica la entrada al país de los bienes objeto del impuesto, sin que exista discusión al respecto.

6.3 Exenciones

Cuando analizamos este tema en lo relacionado con la estructura del gravamen, manifestamos que en el caso de pretenderse aplicar un impuesto a las ventas de base amplia y tipo neutral, este debe alcanzar la enajenación de todo tipo de bienes. Sin embargo, si se aplicara un impuesto a las ventas incluyendo bienes y servicios de primera necesidad, aparecerían importantes síntomas de regresividad.

De allí que participemos de la idea de eximir a una importante cantidad de ellos a efectos de evitar el hecho, los que, conforme a la experiencia obtenida de las normas en vigencia, podrían ser: aceites comestibles; agua lavandina; alpargatas, arroz natural o elaborado; aves; azúcar de caña y de remolacha; artículos o aparatos para corregir defectos físicos del cuerpo humano; carbón, carbonilla y tierra de carbón vegetal; carnes frescas; cepillos para piso; cereales y oleaginosos; crema de leche; dulce de batata, de leche y de membrillo; escobas y trapos de piso; especialidades medicinales; fertilizantes; fideos; ganado; grasas comestibles de origen animal; harinas de sémola de trigo, maíz y centeno; hielo; hortalizas, legumbres y frutas frescas; huevos; jugos puros naturales y concentrados de frutas; leche fresca o pasteurizada, condensada, en polvo, deshidratada, homogeneizada y/o modificada; lápices comunes, cuadernos y gomas de borrar; levadura; libros, diarios, periódicos y revistas; manteca; margarina de origen animal

o vegetal, pan y galleta común; productos de la pesca, frescos, enfriados y/o congelados; queso; recetas farmacéuticas; sal fina y sal gruesa; semillas y bulbos; sueros y vacunas; tallarines, ravioles, cappelletis y demás pastas frescas y yerba mate natural, canchada o molida.

Consideramos que no es necesario hacer un análisis detallado de cada uno de estos bienes de consumo pues ya existe una copiosa bibliografía al respecto, la que si bien está referida al impuesto a las ventas en su estructura actual es aplicable en sus conceptos sustanciales al impuesto al valor agregado.

Tal como lo hemos fundamentado en la sección 2) del capítulo VI, creemos que para que el impuesto al valor agregado sea verdaderamente coherente en el tratamiento de las exenciones debe facultarse a obtener crédito de impuesto aún a los responsables que elaboren o vendan mercaderías o servicios exentos siempre que utilicen insumos gravados.

Cualquier limitación a ese principio general, que implique la aplicación de alguna de las variantes de la regla del tope o de "butoir" sólo se justificaría, a nuestro entender:

- en algunos casos especiales que no represente un desajuste fundamental en la filosofía básica del gravamen, como podría ser el caso de los bienes de uso y los insumos adquiridos por los profesionales, en caso de eximirse los servicios prestados por éstos;
- como medida transitoria, hasta tanto el organismo fiscal adecúe su organización a las necesidades derivadas de las solicitudes masivas de devolución o compensación de impuestos que pueden presentarse en caso de no prever ninguna limitación a los créditos de impuesto por parte de responsables exentos.

Otro aspecto que debemos analizar es el correspondiente a las activida-

des agrícola ganaderas . En este sentido creemos que corresponde puntualizar que nuestro país, a pesar de haber logrado un desarrollo industrial no desdeñable, debe continuar fortaleciendo sus industrias primarias pues ellas continúan siendo un elemento preponderante en sus exportaciones .

Consecuentemente los productos de la ganadería, de la agricultura y forestales, en tanto no sufran un proceso de elaboración o tratamiento no indispensable para su conservación en estado natural o acondicionamiento, deberían estar exentos . De ese modo se lograría no incrementar el precio de esos bienes primarios y tampoco disminuiría la percepción del tributo en el supuesto de manufacturarse, pues en esa oportunidad no contarían con el correspondiente crédito de impuesto .

Supletoriamente podría darse la posibilidad que las explotaciones que obtengan un crédito anual de impuesto por la adquisición de bienes gravados superior a \$ 2.500.- puedan transferirlo -con la conformidad del organismo recaudador- a otro sujeto del impuesto o bien obtener su reembolso del fisco .

En concordancia con lo anteriormente expuesto consideramos que los bienes o servicios utilizados por este tipo de explotaciones deberían estar exentos del impuesto, tales como maquinaria agrícola, para cualquier uso, tractores, etc .

Las consideraciones vertidas para la agricultura y la ganadería son también asimilables a las explotaciones mineras .

Por lo que se refiere a las prestaciones de servicios, hemos partido de la hipótesis de trabajo que todas están gravadas, excepto las que taxativamente se indiquen como exentas . En este aspecto también tiene un carácter decisivo la regresividad .

Consideramos que deben quedar exentos del gravamen los servicios de co-

recreo, teléfono, telégrafo, radiofonía, televisión y comunicaciones en general, servicios públicos de suministro de agua potable, gas y electricidad; transporte de personas; servicios hospitalarios o de clínicas médicas y de hogares de ancianos, servicios fúnebres, servicios educacionales de cualquier naturaleza y los de asociaciones y entidades civiles de asistencia social, caridad, beneficencia, educación e instrucción científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que la renta que ellas obtengan o su patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente entre los socios

Los servicios enumerados anteriormente son de consumo general de la población, cualquiera sea su nivel de ingresos, y podría considerárselos como de primera necesidad, razón por la cual los eximimos. Incluimos también a los de asociaciones y entidades civiles de asistencia social, caridad, etc en razón de su carácter y en concordancia con otras normas de nuestro sistema tributario

Asimismo consideramos que deben eximirse los servicios profesionales prestados en forma independiente, excepto cuando quien demande esos servicios realice una actividad comercial o industrial. La exención la basamos en razones de orden social y cultural, que el Estado debe proteger y alentar.

La exención de los profesionales hará que se rompa la cadena de créditos tributarios en la liquidación del impuesto, pues al no estar gravados no darán derecho a ningún crédito de impuesto a quienes adquieren sus servicios y tampoco los profesionales los tendrían por los bienes que adquieren. Ello se justifica porque los insumos gravados de los profesionales no son importantes y consecuentemente la doble tributación pierde importancia

Como alternativa podría permitirse que aquellos que lo deseen opten por abonar el tributo, en cuyo caso tendrían derecho al total de deducciones y asimismo permitirían el crédito de impuesto a quienes compran sus servicios. En este caso podrían ubicarse a los abogados, contadores, ingenieros, arquitectos y veterinarios que en general prestan servicios a entidades industriales, comerciales, etc.

Consideramos que la locación de inmuebles debe eximirse en virtud de las circunstancias especiales que todavía prevalecen en el régimen de locación de nuestro país y aún por el efecto regresivo que podría tener el gravamen.

Lo mismo pensamos de los servicios financieros, sin contemplar la posibilidad de crear para ellos un sistema especial de imposición como existe en otros países, pues es una manera de abaratar el costo de los capitales, tan necesarios en un país en proceso de desarrollo.

En lo que se refiere a la exención de importaciones es nuestra opinión que sería conveniente mantener el régimen vigente en la actualidad, o sea desgravar las importaciones de mercaderías, efectuadas con franquicias en materia de derechos aduaneros y/o recargos de importación por las instituciones religiosas, asociaciones y entidades civiles de asistencia social, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual; las importaciones de los fiscos nacional, provinciales y municipales, y las realizadas con franquicias en materia de derechos aduaneros y/o recargos de importación por las instituciones pertenecientes a los mismos; las importaciones efectuadas por las empresas que gozaren de franquicias en materia de derechos aduaneros y/o recargos de importación y la importación de bienes considerados exentos del tributo.

Las importaciones indicadas anteriormente tienen en cuenta a efectos de la exención fundamentalmente al sujeto.

Existen algunos bienes que es razonable continuar gravándolos con impuestos internos, dado que a través de ellos puede llegarse a una imposición más equitativa. Si ello ocurre deben excluirse del impuesto al valor agregado, pues de no ser así existiría una doble imposición sobre dichos bienes de consumo.

En nuestra opinión en esta categoría deberían ubicarse a los aceites lubricantes; alcoholes y bebidas alcohólicas; combustibles líquidos provenientes de la industrialización del petróleo y petróleo crudo; cubiertas; tabacos, cigarros y cigarrillos.

Finalmente consideramos que la transferencia de fondos de comercio, transformación de sociedades, etc., debe estar también eximida, postergándose el ingreso del impuesto hasta que se realice la venta a un consumidor o usuario del bien. Ello está en concordancia con las normas del impuesto a los réditos relacionadas con el problema.

6.4 Base imponible

Uno de los elementos esenciales para poder llegar a la determinación del gravamen es el monto de los ingresos. Consecuentemente se requiere que exista claridad y documentación adecuada sustentatoria de los mismos. La factura o documento equivalente es la documentación que normalmente debe producir cualquier ente comercial, industrial, de prestación de servicios, etc. por lo que sería la más apropiada para este fin. Cuando existiendo no reflejara el verdadero valor de la transacción debería ajustarse para computar el corriente en plaza. En este aspecto no nos alejamos de la actual redacción de la ley de impuesto a las ventas.

Podría darse el caso que la venta incluya como complemento la prestación de un servicio. En ese caso el precio del servicio debería agregarse al precio de venta del bien, aunque prestado separadamente estuviere exento, pues la operación concertada de ese modo es un todo indivisible. Además, considerándolo al servicio como un accesorio de la venta, debería correr la suerte de esta última.

Cuando analizamos el objeto del impuesto en la sección 6.1 de este capítulo, incluimos dentro del gravamen a los autoconsumos o autoexpendios. Teniendo en consideración principios análogos utilizados en otras leyes de nuestro sistema tributario, por otra parte perfectamente razonables, entendemos que deben gravarse teniendo en cuenta el valor de venta a terceros. De no conocerse, la ley podría indicar los coeficientes de utilidad a adicionar al precio de costo, según se trate de mercaderías, edificios, etc.

El monto gravable en el caso de importaciones deberá estar dado por el valor establecido en la factura comercial o consular más los gastos de transporte y/o seguro, los derechos portuarios, los recargos de importación y los gastos y comisiones facturadas por el despachante. La norma no se aparta del criterio actualmente en vigencia y tiende a aplicar el gravamen sobre el verdadero costo de los bienes importados, tanto desde el punto de vista económico como contable (21).

Consideramos que los fletes y acarreos integrarán el valor de las mercaderías cuando la operación haya sido convenida sobre la base de la entrega en el lugar de destino, pues en ese caso el vendedor está asumiendo responsabilidad

(21) Conforme Montgomery's Auditing. The Ronald Press Company New York, 8a. Edición, 1957, p. 193

por el transporte hasta un determinado lugar, lapso durante el cual sigue siendo propietario de las mercaderías o bienes vendidos. Consecuentemente ese flete forma parte del precio de venta.

Otro aspecto vinculado con la determinación del precio imponible es el relacionado con el tratamiento del propio impuesto al valor agregado, dado que éste, de operarse la traslación hacia adelante, forma parte del precio de venta. Consideramos que el gravamen debe ser liquidado sobre el precio de venta anterior al tributo y este debe mostrarse por separado en las facturas o boletas de venta. El procedimiento es concordante asimismo con el principio de liquidación que propugnamos, como podrá verse en las recomendaciones posteriores de este trabajo.

La vinculación económica es otro problema que debe estar perfectamente en claro. Es sabido que el impuesto a las ventas o al valor agregado debe evitar cualquier tipo de discriminación, especialmente las basadas en la forma de organización de los negocios. Teniendo en consideración los conceptos estatuidos por el artículo 9 de la ley de impuesto a los réditos, entendemos que en los casos de importación, cuando el precio de venta al comprador del país sea inferior al precio mayorista vigente en el lugar de origen, más los gastos de transporte y seguro hasta nuestro país debe considerarse -salvo prueba en contrario- que existe vinculación económica entre ambas partes. En ese caso el impuesto debería tributarse sobre los precios mayoristas en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguro hasta el país.

La vinculación económica puede existir entre personas físicas o jurídicas de nuestro país. En ese caso cuando efectúen operaciones gravadas con terceros debería considerarse como realizadas por un sólo sujeto siendo todos solida-

riamente responsables del gravamen.

Una vez analizados los aspectos específicos relacionados con la determinación de la base imponible, corresponde ahora indicar los ajustes que deberían tenerse en consideración para llegar al ingreso neto gravado.

En primer lugar deberíamos indicar a las ventas o ingresos eximidos del gravamen. El concepto es suficientemente claro y no necesita explicación.

Las bonificaciones y descuentos constituyen otro rubro a considerar. Deberían corresponder a ventas gravadas y haber sido otorgadas durante el período por el que se practica la liquidación.

Las mercaderías y envases devueltos por el comprador también deberían eliminarse del total gravable pues realmente en esos casos no se ha materializado la venta.

Por lo que se refiere a los créditos incobrables seguimos la misma línea de pensamiento de la actual ley de impuesto a las ventas, admitiendo la deducción en el año en que estos se generan. A efectos de determinar el momento en que ello ocurre coincidimos con el Dictamen del Grupo Privado de Estudio (22) que sugiere adoptar un criterio por el cual se entendería automáticamente producida la incobrabilidad en función de la antigüedad en la mora del deudor, pues ello responde en mayor medida a la realidad económica que los índices de incobrabilidad aplicados actualmente.

Finalmente, tratándose de edificios u obras, para llegar a la base imponible debería deducirse el costo de adquisición del terreno. En el supuesto de no conocerse o ser inferior a la valuación fiscal, podría computarse esta última, acrecentada en cualquiera de los casos por el coeficiente de utilidad que le sea

(21) Impuestos, Tomo XXII, p. 190

atribuible. Adoptamos este criterio, pues si se gravara el mayor valor de la tierra estaríamos frente a un impuesto a las plusvalías, más que al valor agregado.

6.5 Procedimiento de liquidación

Cuando analizamos las modalidades técnicas de aplicación del impuesto al valor agregado dijimos que en el método por sustracción podía adoptar dos modalidades: el de deducción de costos y el de crédito de impuesto. En nuestro trabajo hemos adoptado la última alternativa por parecernos más sencilla en su aplicación práctica.

Asimismo prescindiremos del hecho que los bienes o servicios adquiridos durante el ejercicio, que generan un crédito de impuesto hayan sido vendidos o no, pues si se adoptara la forma pura de liquidación, o sea detraer del monto imponible únicamente lo utilizado en la venta, también se caería en complicaciones administrativas, difíciles de superar actualmente en nuestro país. En este aspecto nuestra idea es semejante a la legislación francesa.

Para la determinación de la obligación tributaria deberá procederse a aplicar las alícuotas que correspondan al monto de ingresos establecido siguiendo los lineamientos anteriores.

Del total de impuesto resultante se deducirá el gravamen abonado por el sujeto por la adquisición de bienes y servicios durante el período y el impuesto al valor agregado abonado por la adquisición de bienes de uso amortizables.

En el supuesto de adquirirse inmuebles haríamos una distinción: aquellos destinados a la venta, o sea que constituyen bienes de cambio para su poseedor, y los destinados al uso en la empresa o explotación.

En el primer caso admitimos la deducción de la totalidad del impuesto pagado pues los bienes tienen características de mercadería mientras que en el segundo se constituyen en una inversión de carácter permanente en la empresa con un largo plazo de vida útil, lo que indica que el adquirente se está convirtiendo en el consumidor del mismo.

En consecuencia pensamos que debería computarse un crédito de impuesto anual equivalente a la alícuota vigente que grava la enajenación de inmuebles, aplicada sobre un treinta avo del costo del edificio, admitiéndose la deducción aún en el supuesto que el bien fuera adquirido con anterioridad al establecimiento del impuesto al valor agregado. De ese modo se diluye el peso del impuesto en el tiempo de utilización del bien, con una menor incidencia en la formación de los precios de los bienes manufacturados.

Por lo que se refiere a los demás bienes del activo fijo de la empresa, somos de opinión de deducir la totalidad del impuesto al valor agregado de la compra en el ejercicio en que estos son adquiridos.

La naturaleza de estos bienes, su vida útil más reducida y la necesidad de alentar la inversión en bienes productivos nos induce a aplicar este criterio, que no es congruente con el anterior.

Podría ocurrir que al calcular las ventas imponible del período resultara una cifra negativa en virtud de las bonificaciones, descuentos, u otras deducciones admitidas por la ley. En esas circunstancias el crédito de base imponible, o llamémosla base imponible negativa, da lugar a un crédito de impuesto que se adicionará a los correspondientes a adquisición de bienes o servicios. En el caso de las liquidaciones trimestrales, que explicaremos más adelante en este trabajo, consideramos razonable que se compensen hacia adelante du-

rante el año fiscal

Tratándose de la liquidación anual consideramos adecuado que el importe sea reintegrado al contribuyente dentro de los sesenta días de haber sido interpuesta la respectiva solicitud, dando facultades al contribuyente para transferir su saldo a favor a otros gravámenes por los que es responsable o bien a otros contribuyentes.

El derecho al reintegro o devolución también lo reconocemos para los exportadores por lo que se refiere a las mercaderías que adquieren en el mercado interno para su envío al exterior. El mismo podría ser efectuado dentro de los sesenta días de solicitado y se determinará sobre la base de la liquidación especial que formulen los interesados semestralmente dentro del año calendario.

En cuanto a los plazos y forma de liquidación del impuesto, consideramos que debería hacerse por períodos trimestrales, lo mismo que el pago del saldo de impuesto, sin perjuicio de ingresar anticipos mensuales, determinados de acuerdo con el impuesto liquidado en el último trimestre anterior. El criterio es coincidente con lo que expusimos en el capítulo IV de este trabajo en lo relacionado con el sistema general de recaudación.

Finalmente debemos analizar el tratamiento a dispensar a los contribuyentes no inscriptos y que legalmente debieran estarlo.

El caso que debiera sin duda contemplarse es el de los industriales importadores o comerciantes mayoristas que venden a comerciantes minoristas no inscriptos, ya que éstos son los que cuentan en principio con las mayores posibilidades de evadir el gravamen no solicitando su inscripción.

En ese supuesto debería obligarse a los vendedores a actuar como contribuyentes sustitutos, ingresando el gravamen sobre el precio de venta al minoris-

das sobre los volúmenes del producto bruto nacional por sectores y ramos de actividad. Consecuentemente habremos de referirnos al tema como una expresión de deseos, tratando de agrupar a los bienes que deberían someterse a tasas diferenciales y en base a estudios hechos en el Ministerio de Hacienda (22).

Asimismo nos permitiremos indicar, con fines comparativos, las alícuotas aplicadas en 1972 en algunos países del Mercado Común Europeo que utilizan el impuesto al valor agregado (23).

	<u>Alícuotas</u>					
	<u>Normal</u>		<u>Artículos suntuarios</u>		<u>Primera necesidad</u>	
1. Bélgica	18	%	25	%	6	% básicos
					14	% intermedios
2. Dinamarca	15	%	15	%	15	%
3. Eire	13,67	%	30,26	%	5,26	% básicos
4. Francia	23	%	33,33	%	17,60	% energía y bancos
5. Gran Bretaña	10	%	10	%	10	%
6. Alemania	11	%	11	%	5,5	% básicos
7. Italia	12	%	18	%	6	% básicos
8. Luxemburgo	10	%	10	%	2	% básicos
					5	% intermedios
9. Holanda	14	%	14	%	4	% básicos

Hechas estas comparaciones, podría pensarse para nuestro país en tres alícuotas distintas: una básica del 6% y dos diferenciales del 12% y 18%. La

(22) Ministerio de Hacienda. Proyecto de ley de impuesto al valor agregado. Inédito.

(23) Lybrand Newsletter. Value Added Tax in the European Common Market. Diciembre 1972.

línea de pensamiento es coincidente con la del impuesto a las ventas y tiende a establecer una progresividad en el tributo, basada en la capacidad contributiva demostrada por el consumidor.

La alícuota del 6% se aplicaría fundamentalmente a los artículos de primera necesidad, por lo que sería muy semejante a lo que ocurre en los países europeos mencionados anteriormente.

La alícuota del 12% incluiría la mayoría de los bienes que la actual ley de impuesto a las ventas grava con el 15 ó 20%, excepto heladeras, refrigeradores y secadores, eléctricos, a gas o a kerosene, los que hemos eliminado de cualquiera de las tasas diferenciales dejándolos incluidos en la alícuota básica, considerando que no son bienes suntuarios sino productos comunes de la vida moderna. Los receptores de televisión, si bien tienden a alcanzar estas características, los hemos gravado con una tasa del 12% pues por el momento cumplen más una función de recreación que de educación, como sería deseable.

Dentro de este marco de imposición, también hemos agregado a las cervezas de producción nacional o extranjera y a los vinos de tipo común, cualquiera sea su origen, concretando la idea de eliminar su gravación a través de la ley de impuestos internos.

Consecuentemente los productos gravados al 12% serían: afeitadoras eléctricas; amasadoras, batidoras, enceradoras, exprimidoras, lavarropas, licuadoras, picadoras y tostadores eléctricos, salvo los de tipo industrial o comercial; aparatos de aire acondicionado; aparatos de radio y tocadiscos, simples o combinados entre ellos; automotores en general, excepto camiones, colectivos y ómnibus y sus chasis; cervezas de producción nacional o extranjera;

cintas magnetofónicas y discos fonográficos, vírgenes o gravados, excepto los que por sus características sean de aplicación exclusiva para tareas didácticas o científicas; cortadoras de césped, eléctricas o a motores a explosión; grabadores de sonido; hilados y tejidos con mezcla, en cualquier proporción, de seda natural o recuperada; lavadoras y secadoras de platos y vajilla, eléctricos o a gas, salvo los de tipo industrial o comercial; relojes de cualquier naturaleza, cronómetros y cronógrafos; receptores de televisión y aparatos combinados con ellos; secadores de cabello; vinos de tipo común, de producción nacional o importados; el carrozado de automotores, excepto el de camiones, colectivos y ómnibus y la reparación e instalación de las mercaderías mencionadas anteriormente.

Con la tasa del 18% se gravarían los artículos por los que actualmente se tributan impuestos internos, razón por la cual se propicia su derogación, esto es: artículos de tocador; naipes, vinos, sidras e hidromeles; objetos suntuarios; hilados y tejidos de seda; fósforos, cervezas y bebidas gasificadas, refrescos, jarabes, extractos o concentrados . Además se han agregado otros bienes o servicios considerados de carácter suntuario.

Por lo tanto, la nómina de bienes o servicios gravados con la alícuota del 18%, sería: artículos de tocador destinados al cuidado, arreglo, acicalamiento, afeite, perfume, aseo o higiene del cuerpo humano, excepto jabones de tocador y de afeitar, desodorantes, antisudorales, dentífricos y talcos; artículos destinados a sahumar o aromatizar ambientes; bebidas gasificadas y refrescos que no estén elaborados con un diez por ciento como mínimo de jugos o zumos de frutas o sus extractos naturales, excepto las aguas minerales o ga-

seosas; champagne, encendedores; hilados y tejidos de seda natural o recuperada y prendas de vestir confeccionadas con ella; jarabes extractos o concentrados no derivados de la fruta aptos para la preparación de bebidas sin alcohol; máquinas y cámaras filmadoras, fotográficas y proyectores de diapositivas y de películas cinematográficas; monedas de oro o plata con aditamentos extraños a su cuño; naipes; objetos para cuya confección se utilice platino, paladio, oro, plata, porcelana, cristal, jade, marfil, ámbar, carey, coral, espuma de mar o cristal de roca, excepto aquellos a los que se agregue alguno de dichos materiales bajo la forma de baño, fileteado, virola, guarda, esquinero, monograma u otro aditamento de características similares, o los requeridos según el rito para el oficio religioso público, los de uso medicinal o técnico y el instrumental científico en cuya confección deban utilizarse necesariamente esos materiales; los anillos de alianza matrimonial, películas para fotografía o cinematografía, vírgenes o filmadas, excepto las que por sus características sean de aplicación exclusiva para tareas didácticas o científicas; piedras preciosas o semipreciosas naturales o reconstruídas, lapidadas, piedras duras talladas y perlas naturales o de cultivo; pieles de peletería y prendas de vestir confeccionadas con ellas, excepto la ropa de trabajo; prismáticos o anteojos de largavista, gemelos y cualquier otro aparato similar, sidras gasificadas de producción nacional o importadas, tapices y alfombras tejidas; vinos de tipo no común, de producción nacional o importados; yates, motores fuera de borda y lanchas a motor, excepto los de transporte colectivo de pasajeros; la instalación y reparación de las mercaderías mencionadas anteriormente y los servicios prestados por boites, restaurantes, confiterías o bares, con espectáculos o pista de baile.

6.7 Registro de contribuyentes y obligaciones de los inscriptos

En el capítulo IV expresamos que una de las desventajas del impuesto al valor agregado es el número de contribuyentes empadronados por lo que el éxito en la implementación del mismo depende de la eficiencia de la administración fiscal y de la agilidad que puedan tener los procedimientos instituidos.

En consecuencia somos de opinión que se debe establecer la obligatoriedad de la inscripción ante la Dirección General Impositiva siendo recomendable que ello sea en oportunidad de dar comienzo a la actividad gravada.

De ese modo se producirá un empadronamiento voluntario casi automático. Para hacerlo más efectivo debería complementarse la norma con una tasa de imposición más elevada, para todos aquellos contribuyentes que no cumplan con el requisito de inscripción como hemos visto en el acápite anterior. En tales circunstancias creemos que serían muy pocos los que no cumplirían con tal obligación y el padrón sería completo.

Además del empadronamiento antes analizado será necesario imponer una serie de otras responsabilidades a los sujetos pasivos, que permitan una adecuada fiscalización.

La emisión de la documentación que aconsejan las buenas prácticas comerciales será indispensable, incluyéndose en este concepto al remito, factura, recibo, notas de débito y crédito, etc.

La contabilización de las operaciones será otra necesidad imperiosa, por lo que debería exigirse que la misma se adaptara a las disposiciones del Código de Comercio. En nuestra opinión debería ser obligatorio el uso de cuentas especiales para individualizar los créditos y débitos de impuesto que

podrían denominarse "Créditos por impuesto al valor agregado" y "Obligación por impuesto al valor agregado".

En la primera de ella se registrarían todos los pagos que se realizan del tributo en oportunidad de la adquisición de bienes o servicios en tanto que la segunda reflejaría el impuesto resultante de las operaciones gravadas.

Podría también establecerse que cuando la dimensión y características del contribuyente lo justifiquen se lo autorizara a llevar registros especiales menos complejos.

Ellos podrían ser semejantes a los utilizados en el estado brasileño de San Pablo para el impuesto a la comercialización de mercaderías (ICM), esto es: un registro de salida de mercaderías, columnado con las diferentes alícuotas aplicables y un registro de entradas con las mismas características.

El artículo 22 de la ley alemana también establece la obligación de llevar registros, segregando el impuesto que debe abonarse en forma clara y por tipos de alícuota.

Complementando lo expresado al analizar el procedimiento de liquidación, debemos agregar que en la documentación emitida por el sujeto del impuesto forzosamente debe figurar el número de inscripción y en el caso de operaciones con sujetos no inscriptos el vendedor, además de aplicar la tasa diferencial indicada más arriba, debería indicar que el impuesto es definitivo.

Por su parte, en el supuesto que no conste el número de inscripción en la documentación del vendedor podrá suponerse "juris tantum" que el gravamen no ha sido abonado al organismo fiscal correspondiente, no pudiendo ser deducido por el comprador. Ello tiende a que el comprador siempre exija dicha

constancia para evitar inconvenientes en el supuesto de eventuales inspecciones de la autoridad competente.

Finalmente creemos importante enfatizar la necesidad que el impuesto se muestre separadamente en la factura de venta o documento equivalente. Ello está en concordancia con lo anteriormente expresado y porque facilita enormemente la liquidación y control del tributo.

Con miras a una mejor fiscalización por parte de la autoridad competente podría eximirse del tributo a los pequeños empresarios o artesanos. No desconocemos la posibilidad que ello pueda significar un trato inequitativo para con una parte de los sujetos pasivos, pero no hay duda que elimina trabajo administrativo tanto para el sector público como para los contribuyentes que no tienen una dimensión económica que justifique un sistema organizativo con algunas complejidades. En nuestra opinión los contribuyentes que realicen ventas al por menor inferiores a \$ 120.000.- o presten servicios de cualquier naturaleza por montos inferiores a \$ 60.000.- no deberían estar obligados a inscribirse y cumplimentar las disposiciones del gravamen.

De ese modo se estaría llegando hasta el nivel minorista de imposición, eliminando aquellos que tienen un nivel limitado de actividad y que en consecuencia su valor agregado no tiene mayor importancia económica.

6.8 Armonización con el impuesto a las actividades lucrativas

Al analizar la evolución deseable del régimen de imposición a los consumos de nuestro país (punto 3 del presente capítulo) dijimos que era necesaria la armonización de los impuestos a las ventas, internos y actividades lucrativas en virtud de las perniciosas implicancias de su superposición, preconizan-

do el establecimiento de una sobretasa o cuota suplementaria en el impuesto al valor agregado aplicable en todo el territorio nacional.

Ello significaría una simplificación total del impuesto a las actividades lucrativas, pues actualmente cada provincia tiene su legislación al respecto, lo mismo que la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

El reemplazo de los actuales impuestos a las actividades lucrativas existentes en las distintas jurisdicciones podría llevarse a cabo de dos formas básicamente distintas:

- a) Uniformando en una ley-convenio las normas sustanciales sobre objeto, sujeto y determinación del gravamen, utilizando la base de medida que ofrecería el impuesto nacional al valor agregado, quedando a cada provincia y al Municipio de la Ciudad de Buenos Aires la facultad de establecer sus propias alícuotas complementarias (básicas y diferenciales) y exenciones;
- b) Establecer una sobretasa en el impuesto nacional al valor agregado, que sería recaudada por la Nación, destinando el producto de dicha sobretasa exclusivamente a las provincias y al municipio de la Ciudad de Buenos Aires a través de alguna ley especial de coparticipación tributaria.

Los dos sistemas citados fueron propugnados como alternativas viables por la Asociación Argentina de Derecho Fiscal (24).

Las principales características del primero de los dos sistemas citados son las siguientes:

(24) Asociación Argentina de Derecho Fiscal. Coordinación de la imposición nacional, provincial y municipal basada en ventas y otros ingresos. Derecho Fiscal, Tomo XVIII-A, p. 376.

- Respetar la facultad de decisión provincial sobre los aspectos de mayor importancia, tales como la fijación de las alícuotas y el régimen de exenciones, conservando el tributo como fuente provincial completamente autónoma y propia de las distintas jurisdicciones, incluso en cuanto a su propia recaudación. Sin embargo, para que el sistema no resulte casi tan complejo como el que se propone suplantar, el mismo pronunciamiento de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal recomienda que los grupos de bienes sujetos a distintas graduaciones no se diferencien básicamente de los previstos en la ley nacional del impuesto al valor agregado y que las distintas alícuotas complementarias que establezcan las jurisdicciones estén en una relación directa -con algunos desvíos tolerables hasta cierta proporción- con las tasas que rijan en el impuesto al valor agregado.
- La estructuración básica del gravamen complementario a través de una ley -convenio nacional que defina el hecho imponible y la base de medida, salvaría el escollo que representa la llamada "cláusula comercial" de la Constitución Nacional que se esgrime actualmente contra el impuesto a las actividades lucrativas que incide sobre el comercio interprovincial, ya que el artículo 67, inciso 12, de nuestra Ley Fundamental, atribuye al Congreso Nacional la facultad de "reglar el comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí".
- Subsisten los problemas de distribución de la base de medida entre las distintas jurisdicciones, que con referencia al impuesto a las actividades lucrativas han llevado a la concertación del Convenio Multilateral actualmente vigente.

El sistema hasta aquí comentado es el que propugna Reig (25), quien propone además como política de largo alcance, una "transferencia progresiva a las provincias y al municipio de la Capital Federal del impuesto al valor agregado como recurso propio, dentro de un plan que disminuya progresivamente la importancia relativa de las tasas que aplique la Nación respecto de las que, como alícuotas complementarias, apliquen las provincias y dicho municipio, hasta que el impuesto cobre mayor importancia como recurso para ellos, y, finalmente, pase a pertenecerles totalmente".

Las principales implicancias del sistema de la sobretasa aplicada y recaudada nacionalmente para distribuirse entre las distintas jurisdicciones involucradas en base a una ley de coparticipación serían las siguientes:

- El costo social, tanto para el sujeto activo como para los sujetos pasivos, sería mucho menor que en el sistema de las cuotas complementarias, por la unificación no sólo de las alícuotas y exenciones sino también de los aspectos formales que hacen a la recaudación de la sobretasa.
- Dado que la facultad de establecer impuestos indirectos es común a la Nación y a las provincias dentro de nuestro ordenamiento constitucional, creemos que el hecho de privar a éstas de la facultad de fijar sus propias alícuotas y exenciones no constituye un avasallamiento de los poderes que las provincias se han reservado constitucionalmente respecto de la Nación. Naturalmente, el sistema implica en cierto modo un avance contra el federalismo en la medida que las provincias perderían cierta autonomía fi-

(25) Reig, Enrique Jorge. Un programa de coordinación del impuesto a las actividades lucrativas con el proyectado impuesto al valor agregado. Derecho Fiscal, Tomo XVII-A, p. 489

nanciera, por lo que es dable suponer que pueden ofrecer resistencia a comprometerse a derogar los gravámenes provinciales a las actividades lucrativas. Pero las ventajas derivadas del sistema de la sobretasa justifican el intento de llegar a un acuerdo en tal sentido, debiendo la Nación comprometerse no sólo a asegurar a cada jurisdicción una participación no inferior a la que percibían antes de la derogación de los impuestos provinciales, sino también a que el sistema funcione en forma ágil y fluida de modo que la participación correspondiente a cada jurisdicción sea liquidada y transferida al mes siguiente del de la recaudación parcial o total de la sobretasa.

El sistema de la sobretasa salvaría definitivamente el escollo de la cláusula "comercial" de la Constitución Nacional.

- Podría, a nuestro entender, prescindir del complejo sistema del actualmente vigente Convenio Multilateral, en la medida que la ley de coparticipación que se dicte adopte pautas de distribución razonables y aceptadas por todas las provincias. En tal sentido, uno de los índices fundamentales sería la recaudación proporcional de cada jurisdicción en el último año de vigencia de los gravámenes provinciales a las actividades lucrativas, debiendo todos los años actualizarse los coeficientes en base a estadísticas por jurisdicción de inversiones, producto bruto, etc. El sistema podría también adecuarse para distribuir no sólo entre provincias sino también entre municipios, en la medida que éstos se comprometan a derogar las tasas, derechos o gravámenes que inciden sobre los ingresos brutos del comercio, la industria y las prestaciones de servicios.

La razón fundamental que a nuestro juicio debe decidir adoptar el sistema de la sobretasa y no el de las cuotas complementarias es que la utilización de una base de medida como la del proyectado impuesto nacional al valor agregado, con el reconocimiento del gravamen abonado en etapas anteriores que pueden llevar aún a la devolución de impuestos por parte del Fisco, no sería práctica en el caso que las cuotas complementarias fueran percibidas por los distintos fiscos provinciales. Basta, en tal sentido, imaginar lo que sería un formulario del convenio multilateral como los actualmente vigentes que debiera contemplar paralelamente el problema de los créditos de impuesto por cuotas complementarias pagadas en varias provincias en etapas anteriores del proceso productivo-distributivo.

Las I Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, realizadas en Mar del Plata en 1971 (26), recomendaron una solución ecléctica, propugnando "mantener el poder provincial y municipal de imposición en lo que respecta a la fijación de alícuotas adicionales a la nacional", pero estableciendo "un órgano de aplicación común" para la tributación sobre el consumo.

La sobretasa que aquí propugnamos debería indicarse separadamente en la documentación justificativa de la operación y no constituiría parte del precio a efectos del cálculo del impuesto al valor agregado.

La liquidación de la sobretasa debería hacerse de la misma forma que en el impuesto al valor agregado, ya sea en la determinación del monto de in-

(26) Revista de Ciencias Económicas, abril a setiembre de 1971, p. 116.

gresos gravados como en lo que se refiere al impuesto a ingresar. Como consecuencia de este temperamento no existirá una doble o múltiple tributación pues será deducible el total del impuesto abonado con anterioridad.

A efectos de estimar la alícuota aplicable hemos tenido en consideración que el actual impuesto a las actividades lucrativas grava cada una de las enajenaciones hasta llegar al consumidor o usuario, pudiendo estas ser dos, tres o más. En consecuencia, para no disminuir los ingresos fiscales, la tasa del impuesto debería oscilar entre el 20 y el 30 por mil, si partimos de la actual del 10 %, pues por aplicación del sistema proyectado el acrecentamiento de valor estará gravado sólo una vez.

El hecho de aceptar una tasa básica de por ejemplo el 25 %, fundamentalmente para no disminuir los ingresos fiscales, no significa aceptar implícitamente la magnitud del tributo sin ningún reparo, pues consideramos que paulatinamente debería rebajarse el peso de estas gabelas y acentuarse los impuestos progresivos a la renta.

Dado que la tasa básica que hemos indicado para el impuesto al valor agregado es del 6% una alícuota del 25 % en reemplazo del impuesto a las actividades lucrativas representaría una sobretasa de aproximadamente el 40% respecto a la primera.

Consecuentemente -y a efectos fundamentalmente de simplificar el sistema tributario- podría admitirse que el gravamen que recaudaría la autoridad fiscal nacional en reemplazo del impuesto a las actividades lucrativas, se establecería sobre la base de una sobretasa del 40% sobre la tasa básica o diferencial aplicada a efectos del impuesto al valor agregado, de modo que incida sobre la base imponible determinada a efectos de este último gravamen.

CAPITULO VIII

CONCLUSIONES

La teoría del bienestar general justifica, en nuestra opinión adecuadamente, la distribución del costo de los servicios indivisibles prestados por el Estado en beneficio de sus individuos, basándose en los ingresos de los mismos.

Pero dado que es axiomático que no exista una relación directa entre lo ganado y lo consumido, es importante que la imposición esté basada en impuestos que alcancen las rentas al generarse y consumirse respectivamente.

Probablemente lo más racional y equitativo sería un sistema tributario que contemple adecuadamente el ingreso, el patrimonio y el gasto total.

En América Latina todavía no ha sido posible llegar a esta meta, aunque en algunos países se han hecho razonables progresos, prevaleciendo la carga de impuestos al consumo. Lo mismo ocurre en líneas generales en nuestro país, razón por la cual es importante llegar a implementar un impuesto a los consumos que sea equitativo y que a su vez obtenga los recursos necesarios para el sector público.

1. Definición

El impuesto al valor agregado es una forma de impuesto a las ventas, que grava en última instancia al consumo de bienes o servicios.

En nuestra opinión podría definirse como un tributo de etapa múltiple aplicado en las distintas fases de la producción o comercialización de bienes y servicios, que se caracteriza por gravar únicamente en cada una el incremento de riqueza generada con motivo del proceso, para llegar en última ins-

tancia a gravar el valor económico total de modo que la incidencia se produzca sobre él una sola vez.

2. Evolución y difusión

Es evidente que el impuesto al valor agregado, desde que Maurice Lauré lo concibió para Francia a comienzos de la década de 1950, se ha ido perfeccionando en su faz técnica, coadyuvando a una mayor equidad en la imposición.

Lauré concibió la idea como un modo de poner orden en un sistema de impuesto a las ventas en extremo complicado, altamente discriminatorio y económicamente ineficiente, como el vigente en Francia en ese momento.

El hecho fue reconocido en Europa, institucionalizándose a través de las Directivas del Consejo de la Comunidad Económica Europea, dictadas para los miembros del Mercado Común. En estas directivas no se pretende llegar a una legislación uniforme, pero sí a un tratamiento equitativo e igualitario de las transacciones gravadas en los países miembros de la Comunidad.

Actualmente son varios los países europeos que aplican el sistema, con distintas variantes, y otros tiene planes para ponerlo en vigencia, lo que demuestra en forma práctica el vuelco de la legislación en tal sentido.

Asimismo la existencia de varios anteproyectos en países latinoamericanos y la aplicación de algunas variantes de impuesto al valor agregado en países centroamericanos y sudamericanos indican que ello no es únicamente la consecuencia de aplicar estrictamente normas de armonización impositiva sino la resultante de una evaluación adecuada de sus ventajas de aplicación.

3. Características técnicas

El impuesto al valor agregado puede, fundamentalmente, adoptar dos

modalidades para su determinación. La de adición o de sustracción.

En la primera deben individualizarse los distintos desembolsos que se han realizado por la utilización de los distintos factores de producción, tales como sueldos, salarios, intereses, beneficio del empresario, etc. Es poco práctico pero tiene como ventaja individualizar fácilmente los elementos que el legislador desea excluir de la imposición.

En el sistema por sustracción se parte de los ingresos gravados y a ello se le restan los conceptos legalmente admitidos. Puede adoptar dos formas: deducción de insumos o bien crédito de impuesto.

Nos inclinamos por la segunda forma, o sea el crédito de impuesto, pues permite llegar a gravar más adecuadamente un producto cuando se aplican tasas diferenciales y exenciones y estas últimas se manifiestan en una etapa anterior al consumidor final. Si bien podrían generarse distorsiones, cuando el legislador lo considere conveniente podría salvarlo con el crédito de un impuesto no pagado.

Tanto el sistema de deducciones como el de créditos de impuesto admiten dos formas: la pura o sobre base efectiva y la financiera.

En la primera de ellas el valor agregado imponible se obtiene detrayendo de la producción conseguida en un año, independientemente del hecho de su venta, el monto de los bienes necesarios para lograrla. En cambio en la base financiera, el cálculo del impuesto se hará teniendo en cuenta las ventas efectivamente realizadas y las adquisiciones del año, o el crédito de impuesto, según correspondiere.

Si bien el procedimiento esquematizado en último término es técnica-

mente menos correcto, alejándose inclusive del criterio económico de valor agregado, lo preferimos pues es mucho más simple administrativamente y no creemos que cause distorsiones muy importantes.

4. Características administrativas y económicas

Probablemente una de las críticas más acentuadas que se han hecho del gravamen es la relacionada con los problemas administrativos que se generan con su utilización.

Sin embargo, el hecho que el gravamen permita distribuir el peso del gravamen entre un mayor número de etapas del proceso productivo-distributivo justifica realizar el esfuerzo necesario para superar el inconveniente

El aumento del número de contribuyentes y responsables, como vimos, puede suavizarse con medidas dirigidas a eximir de la obligación del gravamen a los "pequeños artesanos", a productores de bienes primarios o adoptando el método "forfaitaire".

Por otra parte, conforme sea la amplitud de base del gravamen, podrán generarse problemas definicionales relacionados con el concepto de productor, mayorista o minorista, lo mismo que con los servicios.

Por lo que se refiere a las características económicas, debemos en primer lugar puntualizar la neutralidad del gravamen, no existiendo, en términos generales, discriminación entre los productos, los circuitos, las inversiones, las empresas o los productos y servicios. Esta neutralidad puede constituirse en una desventaja cuando se pretende utilizar como una herramienta para lograr un crecimiento económico y promover la justicia social,

aunque dichos objetivos podrían lograrse parcialmente mediante una adecuada programación de exenciones y alícuotas diferenciales.

El impuesto al valor agregado tiene la ventaja de poder mantener identificado el monto del gravamen a pesar de ser un tributo aplicable en etapa múltiple, evitando la traslación acumulativa. Además, de aplicarse el sistema de impuesto contra impuesto en la técnica de liquidación, puede eliminarse totalmente el fenómeno comentado.

Con referencia a los efectos sobre el ahorro, el impuesto al valor agregado tendrá menores consecuencias en lo que respecta a la capacidad para proveer capital monetario al mercado que un impuesto a la renta, siendo entonces recomendable en aquellos países subdesarrollados o en proceso de desarrollo.

Desde el punto de vista del desarrollo económico debemos indicar que es necesario que los ahorros que coadyuvan a la formación de capital luego se inviertan en bienes productivos. El tributo que analizamos tiene como objetivo incidir en los consumos y no en los bienes de capital, por lo que el costo de éstos no estará afectado por el impuesto, siendo menor en términos relativos el monto de la inversión a que tendrá que hacer frente el empresario.

Lo anteriormente expuesto se verá complementado con una menor afectación de capitales destinados a financiar el pago del impuesto pues éste se distribuye entre las distintas etapas del proceso productivo-distributivo, permitiendo aplicar a la faz productiva parte de los fondos que en otros sistemas de imposición deben destinarse al pago de impuestos.

El desarrollo económico también puede verse favorecido con la integración económica, dado que el propósito de los mercados comunes es incremen-

tar la productividad de sus estados miembros a través de una mejor división del trabajo.

Sabemos que la tributación puede producir discriminaciones ya sea por la utilización de tasas diferentes, por una distinta base de aplicación o bien por un plazo distinto para el ingreso del gravamen sobre mercaderías importadas en relación con las nacionales.

El impuesto al valor agregado permite gravar los bienes importados con la misma tasa que a los nacionales sin provocar ningún tipo de discriminación y asimismo eliminar de las exportaciones el peso del gravamen abonado en el mercado interno.

5. Soluciones recomendadas sobre aspectos estructurales en general

El impuesto al valor agregado es un tributo general que debería incidir a tasa uniforme sobre cada incremento de valor agregado generado dentro del país por lo que debe cubrir las ventas de bienes y las prestaciones de servicios.

Sin embargo, a fin de evitar problemas administrativos o efectos económicos perniciosos, es aconsejable no aplicar el gravamen sobre bases tan amplias.

Algunas leyes gravan las actividades industriales y comerciales tanto en el caso de personas consideradas comerciantes como no comerciantes. Probablemente sería más práctico limitar la imposición a los primeros en virtud de las dificultades administrativas que pueden existir con los segundos, aunque en desmedro de principios de equidad en la imposición.

El tratamiento de los bienes de producción es uno de los problemas al

que debe prestársele extrema atención cuando se estructura un régimen de impuesto a las ventas. En el gravamen que analizamos esto se simplifica notoriamente dado que los adquirentes de bienes intermedios pueden tener derecho, según lo establezca la ley, a deducir el impuesto pagado del que les corresponde pagar por su actividad gravada, ya sea en el año de adquisición o en el período de vida útil del activo en consideración.

Por lo que se refiere a los servicios somos de opinión que el tributo debería gravar todo tipo de ellos pues de ese modo se evitan las dificultades de delineación entre actividades gravadas y excluidas, especialmente cuando el servicio se presta como parte complementaria de la venta de un bien.

El tratamiento de las actividades agropecuarias es otro aspecto que debe considerarse por sus implicancias económicas y de política económica y social. Entre las alternativas existentes, esto es excluirlas totalmente de la imposición; eximir las pero dar un crédito al sujeto del impuesto por la adquisición de productos o bienes gravados o bien gravar la actividad agropecuaria con un régimen simplificado, nos inclinamos por la exención total pues dichos bienes serán alcanzados por el gravamen en el momento que sufran un proceso de transformación.

Es necesario también instituir un régimen de exenciones, fundamentalmente para determinados artículos de consumo o servicios elementales a efectos de moderar el posible efecto regresivo del gravamen. Reconocemos los inconvenientes administrativos que pueden generarse, pero no creemos que el problema pueda solucionarse adecuadamente sin incluir un número suficiente de exenciones.

Por su parte las alícuotas diferenciales tienden a evitar la regresividad de los impuestos a los consumos por lo que somos partidarios de su utilización. Asimismo pueden constituir una herramienta de tipo económico-social al gravar más acentuadamente algunos productos y propender a la disminución de consumos no deseables por la comunidad.

En cuanto a la amplitud de la base imponible y consecuentemente la naturaleza de los sujetos gravados, somos de opinión de llegar hasta la fase de venta al por menor, por las razones que constan en la exposición de motivos del proyecto belga de impuesto al valor agregado, indicados en la página III de este trabajo, eximiendo a los contribuyentes que no alcancen a un mínimo determinado de operaciones gravadas o bien fijando una base imponible "a forfait", si bien ello puede llevarnos a formas impuras de impuesto al valor agregado.

Por lo que se refiere a la determinación de la base imponible nos inclinamos por el método de sustracción, sobre base financiera, dada su simplicidad.

En lo que respecta a la determinación de la base imponible en el comercio internacional coincidimos conceptualmente con el "principio del país de destino". Ello aplaca las reacciones de tipo político-psicológico que podrían surgir, estando demostrados sus desarrollos en la armonización del sistema tributario de la Comunidad Económica Europea. Asimismo al poder establecerse el monto del impuesto incluido en el precio de venta de los bienes vendidos y desgravárselos en el momento de exportar, se logra ajustar correctamente el precio de los mismos y consecuentemente eliminar cualquier tipo de subsidios a la exportación.

Finalmente, en lo que respecta a la determinación, deseamos agregar que no consideramos justificable la introducción de lo que se conoce como regla de tope (o de "butoir").

6. Soluciones recomendadas sobre aspectos estructurales para la República Argentina

Entendemos que nuestro país debe tener una tasa rápida de desarrollo, basada en el ahorro interno, las inversiones de capital del exterior y la expansión de las exportaciones.

El impuesto al valor agregado puede coadyuvar a lograr esas metas, pues utilizándolo en sustitución de los impuestos a los consumos actualmente vigentes, daría lugar a una mayor neutralidad en la imposición, permitiría la especialización y el mejor aprovechamiento de la tecnología, no crearía discriminaciones entre empresas mecanizadas y las que preferentemente utilizan métodos manuales y desaparecerían los problemas que afectan al comercio internacional en lo relacionado con impuestos que integran el precio de venta de los productos comercializados, desgravando en forma efectiva todos los bienes producidos localmente y luego exportados y poniendo en un nivel de igualdad en lo que respecta a la carga impositiva a los importados y nacionales.

Para lograr estos objetivos básicos es necesaria una armonización de los impuestos a las ventas, internos, actividades lucrativas y aún algunas tasas municipales que tienen características semejantes a un impuesto al ejercicio de una actividad.

La reestructuración mencionada debería irse haciendo paulatinamente, pues de lo contrario podrían producirse efectos de importancia sobre el nivel general de precios internos los que también afectarían con posterioridad al comercio internacional.

En nuestra opinión el impuesto al valor agregado debería aplicarse hasta la etapa minorista, inclusive. Si bien reconocemos que ello crearía problemas administrativos, el organismo recaudador debería hacer el esfuerzo necesario para tener control de ello mediante la utilización de modernos equipos de procesamiento electrónico de datos. En el país existen técnicos con conocimientos suficientes como para poder implementar adecuadamente un sistema como el mencionado. Asimismo debe recordarse que la Dirección General Impositiva se encargó hasta 1962 de la recaudación y control del impuesto a las actividades lucrativas de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

El gravamen debe alcanzar la venta de bienes y servicios. Estos últimos deben ser prestados por instituciones o entidades comerciales, eliminándose del ámbito de la imposición a las personas físicas.

Consideramos que la locación de bienes, de obra, las cesiones de derechos, los autoconsumos, la construcción de edificios y la importación de bienes para su posterior venta o consumo serían asimilables al concepto de venta gravada.

El cumplimiento de la obligación tributaria debe corresponder al o las personas obligadas, sea en calidad de contribuyentes directos o contribuyentes sustitutos.

En concordancia con lo ya expresado en otras partes de este trabajo, entendemos que en nuestro país debe continuarse eximiendo de la imposición a los consumos a una serie de bienes y servicios, los que analizamos exhaustivamente en el capítulo VII, punto 6.3, incluyéndose los producidos por las actividades agrícola ganaderas, en tanto no sufran un proceso de transformación. Los bienes o servicios utilizados por este tipo de explotaciones deberían también estar exentos.

La base imponible estaría dada fundamentalmente por el precio de venta del bien o servicio, el que no debería incluir el propio impuesto, sino que este debería mostrarse por separado en la factura o documento equivalente. Esta base aún debería ajustarse teniendo en cuenta las ventas o ingresos exentos, las bonificaciones y descuentos, mercaderías devueltas, créditos incobrables, etc.

En cuanto al procedimiento a utilizar para la liquidación del gravamen, entendemos que para nuestro país sería recomendable el método por sustracción, en la modalidad de impuesto contra impuesto.

La adquisición de bienes de uso debería generar la deducción del impuesto que recayó sobre la compra en el año fiscal en que esta se perfeccionó. Nos inclinamos por esta alternativa y no por la de "pro-rata temporis" en virtud del efecto favorable en la modernización de los equipos de producción de las empresas.

En el caso de contribuyentes no inscriptos pero que legalmente deberían estarlo debería aplicarse una tasa más elevada de impuesto, que tuviera en principio carácter único y definitivo, actuando el vendedor como contribu-

yente sustituto.

La ley debería fijar alícuotas diferenciales, de manera de gravar con mayor progresividad a los bienes cuyo consumo demuestra una mayor capacidad contributiva.

A fin de lograr la armonización horizontal de los impuestos a los consumos hemos dicho que sería necesario derogar el impuesto a las actividades lucrativas en las distintas jurisdicciones en que está vigente. Para compensar la pérdida de recaudación de esos fiscos debería existir una sobretasa en el impuesto al valor agregado, que podría oscilar en alrededor del 40% de este último, la que se liquidaría con los mismos procedimientos del impuesto al valor agregado y luego se distribuiría sobre la base de una ley de coparticipación.

Deseamos señalar que la aplicación de tasas diferenciales de imposición permitiría incluir en el ámbito del impuesto a los bienes actualmente gravados por impuestos internos, dejando solamente en el ámbito de estos últimos a los alcoholes y licores, tabaco, nafta y lubricantes.

Introducir todas estas modificaciones en forma apresurada puede dar lugar a efectos económicos adversos que no son justamente los buscados y reacciones en el campo político-social que deben desalentarse, por lo que se impone estructurar paralelamente una serie de disposiciones transitorias tendientes a morigerar los efectos negativos que pueden producirse a corto plazo.

Además no olvidemos las palabras de Jesús a los escribas y fari-

seos:

. Et vobis legisperites: quia oneratis
homines oneribus, quae portare non
possunt ...! (Y ay de vosotros,
doctores de la ley: que cargais los
hombres de cargas que no pueden
llevar ...!)

BUENOS AIRES, 30 de junio de 1972

BIBLIOGRAFIA

Ackley, Gardner. Teoría Macroeconómica. Uthea. México, 1964.

Asociación Argentina de Derecho Fiscal. Coordinación de la imposición nacional basada en ventas y otros ingresos. Derecho Fiscal Tº XVIII-A, p. 376

Barrera de Irimo, Antonio. El sistema tributario: criterios para una nueva ordenación. Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1965.

Bobrowski y Goldberg S. Presión tributaria por niveles de ingreso. Un análisis comparativo. Segundas Jornadas Finanzas Públicas. Fac. de C.Econ. Univers. Nac. de Córdoba. Edic. Macchi, Buenos Aires, 1970

Colm, Gerhard. "The ideal Tax Systems". Essays in Public Finance and Fiscal Policy.

Collier's Encyclopedia.

Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal. OEA-BID-CEPAL, Santiago de Chile, 1962.

Cosciani, Cesare. L'Imposta Sul Valore Aggiunto. Roma, Edizione Ricerche, 2da. Edición, 1968.

Díaz, Alejandro C. Precios relativos y formación del capital en la República Argentina. Buenos Aires. Instituto Di Tella, 1965.

de Viti de Marco, Antonio. First Principles of Public Finance. New York, 1936.

De Juan y Peñalosa. La neutralidad exterior y el impuesto sobre el valor añadido. Boletín de la D.G.I. Nº 201, p. 231.

Dictamen del Grupo Privado de Estudio. Revista Impuestos. Tº XXII.

Due, John F. Análisis Económico de los Impuestos. Buenos Aires, El Ateneo, 1961.

Due, John F. Sales Taxation. University of Illinois Press. Urbana, Illinois, 1957.

Due, John F. La Competencia monopólica y la incidencia de los impuestos especiales sobre las ventas. Ensayos sobre economía impositiva. Fondo de Cultura Económica. México, 1964.

Due, John F. Criterios administrativos para el establecimiento de estructuras de impuestos sobre ventas y consumos. Conferencia Adm. de Impuestos. OEA/BID/CEPAL. Buenos Aires, 1961.

Due, John F. El impuesto a las ventas en Europa Occidental. Boletín D.G.I. 1956.

Estudio sobre Política Fiscal en Argentina. (Versión preliminar). Preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, 1963.

Fernández, Raymundo L. Código de Comercio Comentado. Buenos Aires, 1967.

Fischer, Harry. La T.V.A. en Allemagne. Conférences faites au Palais des Congres a Bruxelles, le 26 janvier 1968, a l'occasion de la journée d'études organisée par l'ecole supérieure des six sciences fiscales.

Forte, Francisco. On the Feasibility of a Truly General Value Added Tax: Some Reflections on the French Experience. National Tax Journal, diciembre 1966.

Fuentes Quintana, Enrique. El impuesto sobre el volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española. Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1965.

Gerloff y Neumark. Tratado de Finanzas. Buenos Aires, El Ateneo, 1961

Giannini, A.D. Instituciones de Derecho Tributario. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

Giorgetti, Armando. La Evasión Tributaria. Buenos Aires, Depalma, 1967

Gómez Sabaini, Juan. Administración del impuesto sobre las ventas. Boletín de la D.G.I. Nº 202, p. 343.

Goode, Richard. La imposición sobre el Ahorro y el Consumo de los Países Subdesarrollados. Conferencia OEA/BID/CEPAL. Chile, 1962.

Griziotti, Benvenuto. Principios de Ciencia de las Finanzas. Buenos Aires, Depalma, 1959.

Groves, Harold. Financing Government. New York Henry Holt and Company, Inc. 1946.

Gutierrez Kirchner, Alfredo. El impuesto al valor agregado y las exportaciones Boletín de la D.G.I. Nº 205, p. 8.

Haig, Robert Murray y Shour, Carl. The Sales Tax in American States. New York, 1936.

Harberger, Arnold. Aspectos de una Reforma Tributaria en América Latina. Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal. OEA/BID/CEPAL. Santiago de Chile, 1962.

Hicks, Ursula K. Hacienda Pública. Aguilar, Madrid, 1960.

Hicks, Ursula H. La Terminología del Análisis Impositivo., en Ensayos sobre Economía Impositiva, México, Fondo de Cultura Económica, 1964.

Hinrichs, Harley H. A General Theory of Tax Structure Change During Economic Development. Cambridge, Law School of Harvard University, 1966.

International Fiscal Association. Cahiers de Droit Fiscal International, 1967. Volumen LII a.

Jansen, Johannes C. Problemas de administración tributaria que plantea un mercado común. Boletín de la Dirección General Impositiva.

Kaldor, Nicholas. "El Papel de la Tributación en el Desarrollo Económico". Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal. OEA/BID/CEPAL. Santiago de Chile, 1962.

La Rosa, Ricardo. Impuesto a las actividades lucrativas. Ediciones Nueva Técnica, Buenos Aires, 1968.

La Revue Fiduciaire. La Taxe sur la Valeur ajoutée. Nº 474, Janvier 1968.

Laufenburger, Henry. Finanzas Comparadas. México, Fondo de Cultura Económica, 1951.

Lauré, Maurice. La Taxe sur la Valeur Ajoutée. Recueil Sirey, París, 1953.

Max, Frank. Las consecuencias económicas de la aplicación del impuesto al valor agregado. International Institute of Public Finance. Estambul, 1969.

Moutinho, Mario. Tudo sobre ICM. S. Paulo, Editora Paulista Ltda., 1968.

Ministerio de Hacienda. Proyecto de ley de impuesto al valor agregado. Inédito.

Montgomery's Auditing. The Ronald Press Company New York. 8a. Edición, 1957.

Muten, L. The Value Added Tax: A new Weapon in the Fiscal Armoury. Boletín D.G.I. Nº 117.

Nowark, Norman D. Association Latino-Americaine de Libre Commerce. Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen LI a.

Musgrave, Richard A. The Theory of Public Finance. McGraw-Hill Book Company, Inc. International Student Edition. New York, 1959.

Prebisch, Raul. Change and Development. Latin America's Great Task. CEPAL. Santiago de Chile, 1970.

Rechter, Isaac. Las exenciones en el impuesto a las ventas. Derecho Fiscal Tº XIV, p. 593

Reig, Enrique J. El Impuesto a las Ventas. Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 5a. Ed., 1969.

Reig, Enrique J. "Efectos económicos del impuesto nacional a las ventas". Revista de Derecho Fiscal, Tº V, p. 253.

Reig, Enrique J. Lineamientos fijados por el Decreto-Ley 6691/63 para la reestructuración del impuesto a las ventas. Revista Derecho Fiscal, Tº XIII, p. 233.

Reig, Enrique J. Un programa de coordinación del impuesto a las actividades lucrativas con el proyectado impuesto al valor agregado. Derecho Fiscal, Tº XVII-A., p. 489

Reig, Enrique J. Características Económicas y Administrativas del Proyecto de Impuesto al Valor Agregado. Primeras Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba 1968.

Richardson, Benson y Mc Dougall. Report of the Committee on Turnover Taxation. Her Majesty's Stationery Office, Londres, 1964.

Royal Commission on Taxation. Sales Taxes and General Tax Administration Volume V. Ottawa, 1966.

Sandberg, Lars G. A Further Word on Swedish Taxation. National Tax Journal, sept. 1965.

Samuelson, Paul. Curso de Economía Moderna. Aguilar, Madrid, 14 a. Edición 1966.

Schmölders, Günter. Teoría General del Impuesto. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1962.

Secretaría de Estado de Hacienda. Series Estadísticas; Recaudaciones de origen tributario 1960-1966. Buenos Aires, diciembre de 1966.

Seligman, E.R.A. Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos. Ensayos de Economía Impositiva. Fondo de Cultura Económica, México. 1964.

Schmidt-Doser, Bellstedt. Added Value Tax Law. Frankfurt on Main, Verlag Dr. Otto Schmidt K.G. Kolm.

Société Anonyme Fiduciaire Suisse. Taxation in Switzerland. Basle, 1968

Somers, Harold M. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Fondo de Cultura Económica. México, 1967.

Sullivan, Clara K. The Tax on Value Added. New York, Columbia University Press, 2a. Ed.

Surrey, Stanley S. Automatic Data Processing and Tax Administration. Trabajo presentado a la Conferencia sobre Problemas de Administración de Impuestos. OEA/BID/CEPAL. Buenos Aires, 1965.

Wheatcroft, G.S.A. Some Administrative Problems of an Added Value Tax. British Tax Review. Sept.- Oct. 1963.

Revistas

Boletín de la Dirección General Impositiva

Canadian Tax Journal

Derecho Fiscal

European Taxation

Impuestos

La Información

Lloyds Bank. Review. Abril 1967.

National Tax Journal

The New York Certified Public Accountant, febrero 1968.