

# El Impuesto Sobre Las Ventas

JUAN RAFAEL BRAVO

El establecimiento del impuesto sobre las ventas en Colombia constituye un acontecimiento de gran importancia histórica.

El desarrollo económico del país supone una mejor participación del Estado en el ingreso nacional. La economía colombiana no puede desarrollarse adecuadamente sin más educación, salubridad, energía eléctrica, carreteras, obras públicas, etc. De ahí que resulte necesario aumentar los ingresos impositivos del Estado, escogiendo entre el aumento de los impuestos directos (a la renta) y el establecimiento de más impuestos indirectos.

La elección se hizo en favor del impuesto a las ventas. Tal elección parece acertada si se tiene en cuenta que los niveles de la imposición directa en Colombia son muy altos en el hemisferio. Por otra parte, los impuestos indirectos complementan los impuestos directos sobre la renta, al gravar la renta consumida y exonerar la ahorrada.

El impuesto a las ventas en sí mismo considerado, no constituye un factor importante de encarecimiento de la vida, ya que la tarifa es el 3%, salvo raras excepciones, y que los artículos alimenticios, las drogas y los servicios están exentos.

De otra parte, el impuesto está llamado a ser muy productivo y poco costoso. Las entidades oficiales estiman que su producto llegará a doscientos millones pero es posible esperar un rendimiento superior a los trescientos millones.

Las razones expuestas hacen necesaria la colaboración con el Gobierno a fin de obtener que el impuesto resulte un éxito financiero. Bien sabido es que las instituciones tributarias resultan buenas o malas según la orientación que les de el Estado. Sería deplorable que, por falta de colaboración cívica o por apatía de las autoridades respecto de los problemas del nuevo impuesto, fracasara la tentativa que se ha hecho por perfeccionar el sistema tributario colombiano. Este artículo constituye una modesta colaboración a la solución de los principales problemas que presenta el impuesto a los pocos días de su vigencia.

## SUJETO PASIVO

La novedad que en nuestro medio representa el impuesto a las ventas ha llevado a sentar las afirmaciones más variadas.

En primer término se ha dicho que no existe sujeto pasivo en el impuesto sobre las ventas, ya que lo fundamental es el hecho de la venta y no la persona obligada a su pago. Esta afirmación parece equivocada, desde el punto de vista jurídico. El impuesto es fundamentalmente un derecho del Estado, pero no un derecho real como el que pueda tener sobre el Capitolio Nacional, sino un derecho personal porque no puede realizarse sino cobrando de otra persona el dinero correspondiente al impuesto. Por esa razón el impuesto debe tener siempre un sujeto pasivo, que es precisamente el elemento de la relación jurídico-tributaria donde reside la obligación de pagar.

Sin embargo, es importante distinguir el sujeto pasivo del agente responsable y del sujeto económico del impuesto, o sea del que soporta la exacción fiscal. El agente responsable es la persona obligada a pagar al Estado la obligación de otra, como puede serlo el agente retenedor en el caso de pago de intereses sobre bonos al portador quien paga los intereses está obligado a pagar al fisco un impuesto que es del propietario de los bonos. El sujeto económico del impuesto es la persona que, por razones de la vida práctica, tiene que soportar el impuesto, como puede serlo la empresa obligada a pagar intereses libres de impuestos: en este caso, el sujeto pasivo del impuesto sobre la renta es el que ha recibido los intereses, pero quien soporta la carga fiscal es la empresa que se ha obligado a pagar intereses libres de impuestos.

¿Cómo podría definirse entonces el sujeto pasivo del impuesto? Puede decirse que, salvo expresa definición legal, es la persona a quien le ocurre el hecho o que ejecuta el acto constitutivo del gravamen. Así: en el impuesto sobre la renta, quien obtiene enriquecimiento por un ingreso es el sujeto pasivo del impuesto; en el impuesto de timbre nacional, quien ejecuta el hecho gravado (gira la letra, presenta la cuenta de cobro, solicita la copia del archivo público, etc.) es el sujeto pasivo del impuesto; en el impuesto de sucesiones, el beneficiario que recibe la transmisión gratuita de los bienes es el sujeto pasivo.

Gianini dice que en el "presupuesto" de todo impuesto existen factores objetivos (la entrega del artículo vendido, la realización de la renta, etc.) y factores personales. Estos factores personales "consisten en una determinada relación de hecho o de derecho, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento material". Es posible decir, entonces, que el factor objetivo señala al sujeto pasivo.

En este orden de ideas parece cierto que el sujeto pasivo del impuesto sobre las ventas es el vendedor, ya que éste es quien ejecuta el acto fundamental del impuesto: la entrega de la mercancía.

De otra parte, sólo el vendedor contrae obligaciones con el Estado: debe inscribirse; se le lleva una cuenta corriente en las administraciones de Impuestos; debe expedir las facturas dejando constancia del valor del impuesto; debe declarar las ventas realizadas, y debe pagar el impuesto.

Como consecuencia de lo expuesto puede decirse, que las exenciones de impuestos nacionales consagradas por leyes anteriores en favor de algunas entidades tales como Paz de Río, Caja Agraria, INA, implican exención para las ventas efectuadas por tales entidades.

En cambio, las compras que realice la Nación, los Departamentos, los Municipios, los establecimientos públicos, etc., tendrán que soportar el nuevo impuesto. Probablemente por esta razón se previó que la Nación diera participación a los Departamentos y Municipios en el impuesto sobre las ventas, pues resultaba necesario compensar los mayores costos de las administraciones seccionales con mayores participaciones en los impuestos nacionales.

Ahora bien: qué cualidades especiales debe tener el vendedor para ser sujeto pasivo del impuesto sobre las ventas? Debe encontrarse en una cualquiera de las siguientes situaciones: a) Haber sido productor de la mercancía; b) Haber sido importador de la mercancía; c) Haber encargado la fabricación de la mercancía para venderla bajo su responsabilidad; ó d) Haber comprado la mercancía de una persona económicamente vinculada a uno de los tres primeros sujetos.

La vinculación económica la define el Decreto 3132 de 1964, así:

“ARTICULO 5º Para los efectos de este Decreto, se considera que existe vinculación económica entre dos o más empresas, en los siguientes casos:

1º Cuando la operación de venta tiene lugar entre dos empresas, una de las cuales posee, directa o indirectamente, más del 50% del capital de la otra.

2º Cuando la operación de venta se lleve a cabo entre dos empresas, en las cuales una misma persona posee, directa e indirectamente, más del 50% de sus respectivos capitales.

3º Cuando en los casos de los ordinales 1º y 2º de este artículo, la correspondiente proporción del capital pertenezca a personas naturales que sean cónyuges entre sí, o que estén vinculadas dentro del segundo grado de consanguinidad o de afinidad.

4º Cuando las ventas se realicen entre personas naturales que sean cónyuges entre sí, o que estén vinculadas dentro del segundo grado de consanguinidad o de afinidad.

## — II —

### HECHO GRAVADO

Del artículo 2º del Decreto-Ley 3288 surgen los siguientes elementos constitutivos del hecho gravado, a saber: “entrega”; “a cualquier título oneroso traslativo de dominio”, y “artículo terminado”.

*La entrega* puede hacerse en forma real o simbólica. La entrega real, entre ausentes, se efectúa en el momento de la expedición de la mercancía, al tenor del

artículo 238 del Código de Comercio. La entrega simbólica puede tener lugar por diversos medios tales como: la transmisión del conocimiento, carta de porte, factura, durante el transporte de la mercancía (Art. 239 C. de Co.); por la fijación de marcas del comprador en la mercancía comprada (ib.); por la transferencia del certificado de depósito (Ley 20 de 1921), etc.

Como la entrega de la mercancía es un acto posterior a la celebración del contrato de compra-venta, puede ocurrir que ventas celebradas antes de la existencia del impuesto resulten gravadas si la entrega tiene ocurrencia durante la vigencia de la Ley.

La entrega debe ser hecha a *cualquier título oneroso traslativo de dominio*. A pesar de la extensión que tiene la expresión legal citada, la División de Impuestos ha entendido que la entrega sólo puede ser hecha a título de venta. Al respecto ha dicho el señor Jefe de la División de Impuestos: "No toda clase de transferencias están afectadas por el impuesto. Únicamente las que tengan carácter de ventas. De consiguiente: ni la permuta, ni el aporte, ni ninguna otra clase de operaciones distintas de la venta pagan esta clase de impuestos. No se pueden hacer interpretaciones de carácter analógico. La ley es muy clara al decir que se establece un "impuesto sobre las ventas", y no sobre otra clase de enajenaciones". (Circular 10560, enero 21 de 1965).

La expresión "impuesto sobre las ventas" tiene en la ciencia de las Finanzas Públicas la significación del impuesto general sobre los consumos (Ver Conferencias sobre Impuestos Publicados por la OEA, CEPAL y BID - 1961, 1962. Conferencias de John F. Kne, de la Universidad de Illinois y de José María Noharro, de la Universidad de Madrid). La División de Impuestos le ha dado la significación de "impuesto sobre los contratos de compra-venta". En esa forma la expresión del decreto-ley: "A cualquier título oneroso traslativo de dominio", quedaría sin aplicación. En la práctica, puede decirse que, mientras la División de Impuestos no diga otra cosa, no es necesario pagar el impuesto sobre transacciones distintas de ventas, ya que no habría inexactitud por tratarse de un error de interpretación; pero que sí es necesario tomar las debidas precauciones para evitar que, por un cambio de doctrina, se cobre posteriormente el impuesto al sujeto pasivo de éste.

Finalmente el objeto de la entrega debe ser un *artículo terminado*. Para que un artículo se considere terminado es necesario que reúna los siguientes requisitos: que se obtenga como resultado de un proceso industrial completo y que sea susceptible de ser vendido directamente al consumidor, aunque pueda venderse a otro productor para su ulterior transformación.

Para que haya proceso industrial completo aparentemente es necesario que se haya terminado totalmente la transformación industrial del artículo. En esa forma la materia prima nunca sería objeto del impuesto. Sin embargo, según el Decreto-Ley es posible que la materia prima haya pagado el impuesto, y por esa razón se permite la deducción del costo de los elementos que hayan pagado el impuesto, a fin de evitar la "cascada" impositiva.

Cómo eliminar esa aparente contradicción? Los reglamentos existentes no permiten contestar esa pregunta. Parece que el propósito que se tuvo fue gravar

en la última etapa de fabricación. Por tal razón es posible afirmar que si los artículos se venden en función de nuevas transformaciones no se causa el impuesto. En esa forma sólo habría lugar a la deducción del costo de los artículos incorporados cuando no hay transformación, como en el caso de la industria de ensamblaje o de corte y confección.

Qué significaría entonces la expresión: "aunque pueda venderse a otro productor para su ulterior transformación"? Es posible decir que tal expresión se refiere a aquellos elementos que puede usar el consumidor o un productor como materia prima. Así, por ejemplo: el vidrio puede ser usado por el consumidor o por un productor de fibras sintéticas; el fuel oil puede ser usado como combustible o como materia prima para gaseosas; el papel puede ser usado por el consumidor o utilizado para producir cartón; el cemento puede adquirirlo el consumidor o el productor de baldosas, etc.

También es necesario que sea susceptible de ser vendido al consumidor. Tal posibilidad debe existir desde el punto de vista económico y jurídico. Los artículos que se venden en función de producción no tienen la posibilidad económica de ser vendidos al consumidor, tales como la maquinaria industrial, los camiones, tractores, rollos de papel de tamaño industrial, etc. Hay artículos con respecto a los cuales existe tal imposibilidad por razones jurídicas, como sería el caso de la producción de artículos en forma exclusiva para un industrial (ejemplo: envases para una fábrica de gaseosas).

De lo expuesto se puede concluir que no son artículos terminados: a) Los que previa transformación constituyen materia prima de otros; b) Los que tienen características que sólo los hacen utilizables por productores.

### — III —

#### BASE IMPOSITIVA

La base impositiva está constituida por todo lo que deba pagar el comprador: precio, fletes, financiación, empaques, etc. Aunque la norma no lo dice, es necesario entender que tales pagos se refieren a aquellos que son usuales según la clase de mercancía comprada, y no a pagos que se originan en contratos distintos, tales como los pagos por servicios de instalación de los elementos comprados (se vende tubería y por aparte se contrata la instalación de la misma). También es necesario que los pagos se deban hacer al vendedor; si el transporte o la financiación se contratan con un tercero, estos pagos no constituyen base del gravamen.

De la cantidad dicha se descuenta: el valor de los envases, si es costumbre devolverlos; las devoluciones de mercancía, y el costo incorporado correspondiente a artículos que ya hayan pagado el impuesto.

Esta última deducción difícilmente se podrá hacer en el momento de la venta, porque los sistemas contables en Colombia no están hechos para dar tales informaciones. Por ello es conveniente que los reglamentos eviten el gravamen sobre las materias primas. Si no se hace así, es muy probable que los precios aumenten en cuantía superior a los pagos al Fisco, sin otro beneficio para éste que el aumento de la renta gravable.

Los descuentos por pronto pago, las recuperaciones de artículos vendidos por medio de la justicia y la pérdida de cuentas por cobrar de mercancía vendida a crédito, no constituyen deducciones para establecer la base imponible. Esta circunstancia hace necesario que los responsables del impuesto exijan el valor del mismo en el momento de la venta, pues de lo contrario corren el riesgo de absorber el gravamen.

— IV —

VENTAS NO GRAVADAS

Están exentos los alimentos de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exporten. Varias dificultades ofrecen estas exenciones, pero se destacan de manera especial las siguientes: Los elementos que intervienen necesariamente en la producción de los artículos exentos están exentos también? Cómo se hará efectiva la exención con respecto a los artículos que se exporten?

Si se acepta la interpretación dada sobre lo que debe entenderse por artículo terminado (Parte II), es posible concluir que los elementos que intervienen en la producción de alimentos, drogas y textos escolares están exentos del impuesto por cuanto se venden en función de producción y no de consumo. Así, por ejemplo: los forrajes para vacas, gallinas, cerdos, etc., no son susceptibles de venderse al consumidor, porque los adquiere siempre un productor; los elementos necesarios para producir drogas sufren siempre una transformación, y los elementos para producir los textos escolares no son susceptibles tampoco de venderse al consumidor, por las características especiales que tiene el papel y la tinta para imprenta.

En cuanto a la exención respecto de los artículos que se exportan, es muy importante que se reglamente cómo opera la exención cuando el exportador ha comprado el artículo y, en consecuencia, pagado al productor el impuesto. Lo más indicado sería que el Fisco diera un plazo razonable para probar que se hizo la exportación, plazo durante el cual no será necesario pagar el impuesto de ventas.

CONCLUSION

Las cuestiones expuestas permiten afirmar que una adecuada y más completa reglamentación del Decreto-Ley 3288 de 1963 puede permitir al Estado el establecimiento del nuevo impuesto, sin muchas y tantas incertidumbres, para los contribuyentes.