

Estudio sobre el Impuesto a las Ventas

Por: BERNARDO CARREÑO VARELA

Desde hace algunos cientos de años entre los países occidentales, y apenas una larga treintena entre nosotros, los impuestos se han cobrado con relación, principalmente, al ingreso de los ciudadanos, en contraposición al sistema que los cobra en relación al gasto de los mismos. José María Naharro, en interesante estudio denominado "Impuestos a la Producción y al Consumo y Desarrollo Económico", trae los siguientes conceptos que queremos hacer propios:

"A pesar, de las ambigüedades a menudo imputadas a una aproximación que divide los impuestos en directos e indirectos, nosotros vamos a utilizar esta clasificación general. Pero admitir simplemente, esta distinción no es suficiente, ya que como muchos reconocen, es necesario asumir algunas cuestiones. Entre las autoridades que reconocen este hecho, las ideas que parecen mejores, o ser menos objetables, son aquellas que dividen los impuestos directos e indirectos de acuerdo con el punto en el cual existe la capacidad de pagar. Generalmente se acepta, que esta capacidad está directamente unida al ingreso o a la riqueza del que va a pagar impuestos."

"Parece ser que existe un general consenso de que para el impuesto el más importante índice de capacidad es la renta y que la capitalización o la riqueza de los contribuyentes, son solamente bases auxiliares de imposición. En consecuencia, en lo que concierne a nosotros, únicamente trataremos con el ingreso en este documento."

"El proceso económico de producción y distribución de la riqueza, puede ser dividido con relativa claridad, entre el punto en el cual el ingreso se realiza por la unidad económica y el punto en el cual este ingreso es gastado. Los impuestos directos, entonces fijan la capacidad de pago en el momento en que se recibe la riqueza por el contribuyente, en tanto que los impuestos indirectos, lo hacen en el punto donde se realiza el gasto." 1.

El hecho de que estemos acostumbrados a liquidar los impuestos sobre el ingreso de los individuos, es decir, a montar el sistema tributario, fundamentalmente sobre la base de los ingresos, nos hace olvidar que una buena parte de los ingresos normales del Estado por concepto de tributación dependen de impuestos indirectos, es decir, aquellos que se fijan por el gasto de los individuos; la mayor parte de los impuestos municipales e impuestos locales, son

impuestos al gasto; el 50%, a grandes rasgos, de los ingresos tributarios del Estado, proviene de impuestos de aduanas y otros impuestos directos.

Pero, la mayor cantidad de esfuerzos y de imaginación, por parte de los funcionarios públicos y de la ciudadanía en general, por ser el impuesto que es más directamente sentido por las personas, se gasta en hacer elucubraciones sobre el impuesto a la renta.

Sin embargo, desde hace más de trescientos años, Hobbes, en su "Leviatán" decía:

"La igualdad en la tributación consiste más bien en la igualdad de lo que se consume en la riqueza de los consumidores. ¿Por qué razón, quien trabaja mucho y, ahorrando los frutos de su trabajo, consume poco, debe soportar mayor gravamen, que quien viviendo la holganza tiene pocos ingresos y gasta cuanto recibe, cuando uno y otro reciben del Estado, la misma protección? En cambio, cuando los impuestos son establecidos sobre las cosas que los hombres consumen, cada hombre paga igualmente por lo que usa, y el Estado no queda defraudado con el gasto lujoso de los hombres privados."

Después de él, numerosos escritores, John Stuart Mill, el primero de ellos, y casi todos los tratadistas de impuestos después, han hecho interesantes estudios sobre la posibilidad de retornar al principio mediante el cual los impuestos deben cobrarse en el momento en que los individuos gastan, no el momento en que producen la riqueza.

"Vale bien la pena pues, hacer un estudio sobre la posibilidad de aumentar los impuestos al gasto para morigerar un tanto el impacto de impuesto de la renta."

Quienes defienden en forma decidida el impuesto al gasto, aducen una serie de inconvenientes que representa el impuesto de la renta, tanto desde el punto de vista de la capacidad contributiva de los sujetos gravados con él, como en la formación de capital, ya que de acuerdo con ellos, a determinados niveles, el impuesto de renta desestimula por completo la formación de capital; así por ejemplo, un individuo que ganara \$ 100.000.00 al año, en un período determinado de su vida, preferiría tener que consumir la totalidad de sus ingresos, en vez de ahorrar, ya que el aumento de capital iría a producirle un gravamen superior a aquél que pagaría consumiendo la totalidad de su ingreso. Desde luego, todas estas argumentaciones en contra del impuesto de la renta, que pueden o no ser valederas, han sido ya juzgadas en su mayor parte, y se encuentra que son superiores los beneficios del sistema de la imposición al ingreso, que los males que causa, a tiempo que el establecimiento de un impuesto general, o mejor dicho de basar la totalidad de los ingresos tributarios en un sistema que tuviese como espina dorsal el impuesto a los consumos o los gastos, tendría muchas más desventajas que las ventajas que ofrece. Entre ellas, no es la menos importante la de que el sistema del impuesto a la renta se está utilizando desde hace mucho tiempo, existen experiencia y práctica administrativa y la mayor parte de los ciudadanos afec-

tados así como la administración sabe tratarlo y manejarlo con relativa facilidad.

En consecuencia, la posibilidad de impuesto al consumo o a los gastos deriva fundamentalmente de un concepto de complementación; es decir, de acuerdo con lo que sugiere Kaldor sobre el particular, lo más sensato es pensar en la posibilidad de introducir pequeñas modificaciones al régimen del impuesto de la renta vigente, para hacer algunas concesiones al impuesto a los consumos, de suerte que una adecuada y bien balanceada distribución entre los dos sistemas, produzca los efectos deseados.

El argumento clave —sostiene John S. Due— en favor del principio del impuesto al gasto se basa en consideraciones de equidad y se remonta a la afirmación de Hobbes, en el sentido de que la equidad exige que se grave a las personas en relación a lo que obtienen del fondo común (producto nacional) y no de acuerdo a su contribución al mismo ².

Además, como es obvio, existen serios argumentos de orden económico para defender el impuesto al gasto; el principal de ellos, es la teoría de que este sistema estimula el ahorro benéfico de los ciudadanos, y por consiguiente la formación de capital y, la mayor producción de riqueza.

Así pues, las dos ideas bases sobre las cuales descansa la posibilidad de un impuesto al gasto son la equidad en la distribución del impuesto y los incentivos para la formación de capitales.

No quiero detenerme en analizar a fondo los dos aspectos, que en nuestros países en vía de desarrollo, ofrecen consideraciones diferentes, pues las considero ligeramente fuera de lugar.

Es interesante en cambio, establecer que el impuesto al consumo, como tesis general, es un impuesto al gasto y es de aquellos que se llaman indirectos y tienen por finalidad gravar la riqueza en el momento en que se gasta o transmite; y que no todo gasto o transacción simplemente jurídica, como en el caso de las sucesiones, o con implicaciones económicas, como en la compra de un equipo, es gasto de riqueza en el sentido de que ella se consuma, se extinga.

Y presenta aquí una dificultad extraordinaria para establecer adecuado límite entre un tipo de transacción que es evidentemente un gasto, un consumo, de aquél que no lo es. Y esta distinción es importante, porque en ella se basa una diferenciación de grande envergadura y de repercusión indudable en las técnicas de recolección y en la traslación del impuesto. El tráfico de bienes, cuando no es un consumo, es susceptible de ser gravado, porque indica una capacidad contributiva. Pero con él se quiere gravar a un sujeto específico, el productor de renta (sea cual fuere su actividad) como cuando se emplea v.gr.: el sistema del impuesto global a las ventas que grava a quien vende (el comerciante) por el volumen total de sus ventas, independientemente de su verdadera capacidad de consumo, y no al consumidor final, a quien utiliza definitivamente la riqueza, y de quien puede decirse

que al utilizarla la destruye —físicamente o para el tráfico jurídico-económico.

A riesgo de ser un poco tautológicos en la limitación, diremos que en este estudio no se analizarán los impuestos que normalmente se conocen como de tráfico, como los de sucesiones y donaciones y de venta global y los de aduana ³.

Los impuestos al gasto, deducidos aquellos que sólo tienen por objeto gravamen de una capacidad contributiva señalada al cambiar la propiedad jurídica (no la destinación) de los bienes, pretenden gravar al sujeto que puede pagar un impuesto para consumir un bien u obtener un servicio, un placer, etc.

Desde luego la técnica de su recaudo es diversa según sea el sujeto a quien efectivamente se quiera gravar y dependiendo de las formas que asuma el impuesto; así por ejemplo si se quiere gravar a la persona por todos los gastos que haga, debe establecerse un balance de ingresos-gastos cuyo resultado puede gravarse; o si se pretende gravar al comerciante por todas las compras que haga es preciso establecerlas y aplicar las ratas adecuadas; pero si se quieren gravar las ventas en cabeza de los compradores basta añadir al volumen de ventas un guarismo previamente señalado, que el vendedor, a su turno, cargará al comprador, sujeto pasivo real (generalmente) del impuesto.

Este tipo de impuestos adquiere el nombre de "sisa" cuando grava la transacción sobre un bien específico, como el impuesto a los naipes, al tabaco, a la cerveza, etc. y es una imponderable arma económico-fiscal cuando se trata de desalentar consumos suntuarios, o inclusive la prestación de servicios que no se consideran necesarios a la economía.

Algunas de estas sisas, por su antigüedad, por el volumen que representan, por la importancia del bien gravado, son consideradas como tipo especial de impuesto; así conocemos como entidad jurídico-económica independiente, el impuesto a la venta de bienes raíces, al consumo de licores, cerveza, tabaco, gasolina, etc., y ha pretendido con mal éxito, establecerse el de los consumos suntuarios.

Cuando se trata, en algunas oportunidades, de evitar el consumo de determinados bienes que se consideran nocivos para la economía ⁴.

No es del caso, profundizar más en detalle acerca de los diversos sistemas sobre impuestos al consumo, sino que más bien valga la pena puntualizar que el impuesto a las ventas es una de sus formas típicas, que pertenece a este grupo; es decir: que es de aquellos que de acuerdo con la terminología moderna más comúnmente aceptada, son indirectos y están establecidos en relación a la capacidad de pago del consumidor, manifestada en el momento de hacer el gasto.

Vale la pena, sí, puntualizar, que el impuesto a las ventas representa fundamentalmente una forma de distribución más amplia de los impuestos, sobre todo en países subdesarrollados, donde por diferentes distorsiones institucio-

nales y la existencia de numerosas cortapisas y privilegios que hacen posible que el impuesto a la renta no sea lo suficientemente universal, el impuesto a las ventas puede alcanzar el fin primordial de hacer que un gran número de ciudadanos, que no se hallan actualmente vinculados al proceso tributario, se sientan obligados a pagar los impuestos y se vean compelidos a formar el ingreso fiscal del Estado, para ayudar a la redistribución del ingreso neto per cápita.

Esto ofrece desde luego, una serie de problemas que no son fáciles de solucionar. En primer lugar, es necesario establecer si efectivamente, dentro de un sistema de impuestos a las ventas, son efectivamente los consumidores de los artículos cuya transacción se grava, los que pagan el impuesto, lo cual no es tan simple como parece; existe la necesidad de estudiar una serie de fenómenos económicos, que pueden llegar por ejemplo a la utilización de los medios de producción, sin la posibilidad de aumentar precios, y entonces la absorción del impuesto, a pesar de que primariamente parezca a cargo del comprador, vendría a trasladarse por los efectos económicos ya anotados, al productor; por otra parte, los precios al consumidor pueden elevarse por encima de los niveles del impuesto si la demanda está constituida en tal forma que permita trasladar los fenómenos como los atrás anotados al mayor precio, o como en los casos en que la industria trabaja en condiciones de costos decrecientes, o como cuando se traslada el impuesto que grava otra mercancía a la considerada, por razones de similitud, o por muchas otras circunstancias. En resumen, el impuesto a las ventas ya se utilice como un gravamen general a la transacción de todos los artículos, o se excluyan algunos, o que adopte el sistema de sisas, así sea tan completo que parezca una enumeración de todos los numerales de un arancel, ofrece algunos peligros y desventajas, lo mismo que serias ventajas desde el orden de vista impositivo, que no pueden dejar de considerarse en el análisis serio.

Desgraciadamente la mayor parte de los autores que tratan estos problemas, lo hacen desde el punto de vista de economías desarrolladas, en las cuales los ciclos económicos se producen más o menos con cierta regularidad, lo cual no ocurre entre nosotros, y, de consiguiente se establecen algunas diferenciaciones marcadas que es necesario entrar a estudiar en la práctica.

Desde luego, uno de los papeles fundamentales que juega un impuesto de esta naturaleza, es el de facilitar la formación de ahorro y consiguientemente de capital de trabajo, por dos sistemas: en primer lugar porque no grava los capitales y por el contrario su disminución sí; y, porque la recolección de los fondos, que va haciéndose a medida que transcurren las ventas, forma un capital de trabajo para las empresas, que sólo deben hacer sus pagos periódicamente al Gobierno, en tanto que durante todo el tiempo están utilizando el dinero que los compradores depositan.

Una última consideración de tipo general: la mayor parte de los países que han establecido este gravamen lo consideran como un impuesto eminentemente local, al cargo y a favor de las municipalidades, o de los Departamentos o regiones; así por ejemplo: en los Estados Unidos la mayor parte de

los impuestos a las ventas, son de los Estados, y algunos de ellos no solamente de los Estados, sino de las municipalidades y Condados; en el Canadá son impuestos de las municipalidades; en Francia, en Inglaterra, son impuestos regionales, y solamente en algunos de los países latinoamericanos, la Argentina por ejemplo, son impuestos nacionales con incidencia en la formación del presupuesto nacional⁵.

Si estudiamos en Colombia la formación del presupuesto nacional, y más concretamente, el aporte de todos los impuestos, para ver, en líneas generales, en nuestro país, lo que hasta aquí se ha expuesto en relación con el impuesto de las ventas, tendremos que admitir que el gravamen a la renta, forma la espina dorsal del sistema tributario colombiano. Que por alcanzar a aquellos sectores de la economía que no están normalmente gravados con el impuesto a la renta, o que saben eludirlo mediante la utilización de las deficiencias del sistema, se ha llegado a toda clase de distorsiones que inhabilitan y hacen dispendiosa su recolección y la creación de gravámenes adicionales que van aumentando sucesivamente el monto de los impuestos de un reducido número de contribuyentes. En efecto, la recolección de los impuestos en Colombia, se ha basado casi específicamente en el gravamen a una serie de individuos que están perfectamente localizados; en todas las necesidades de orden tributario de estado se toman medidas de emergencia dirigidas hacia ese grupo de ciudadanos. Ellos pagan altísimas tasas, agravadas periódicamente con sumas extraordinarias, en tanto que existen grandes masas de contribuyentes potenciales que no están ligados al impuesto en ninguna forma. El cuadro que figura al final como No. 1 es una clara demostración del aserto anterior ya que demuestra que en un período de trece años, la participación más alta del Estado por concepto de impuestos fue en los años de 1955, con 1956, cuando alcanzó un 10.77% y un 10.18% del producto bruto nacional⁶.

De acuerdo con datos preparados por el señor Naharro en el estudio citado al comienzo de este estudio, el país apenas contribuía con 7.82% de su ingreso nacional neto, en tanto que algunos otros países latinoamericanos llegaban al 23.53%, como Venezuela, el 14.34% como Chile, el 12.66% como Costa Rica y 13.43% como Guatemala (ver cuadro No. 2 al final) a pesar de que el ideal con que debe contribuir cada país a la formación del ingreso neto es del 25% de acuerdo con el concepto general de los tratadistas sobre la materia. Es decir, que ya sea relacionándolo con el producto bruto nacional, o con el ingreso neto, la capacidad contributiva del país está muy por debajo de lo que realmente debe estar.

Ahora bien: es cierto que en líneas generales se puede afirmar que es posible crear nuevos impuestos, pero no hay datos de ninguna naturaleza para saber que estos deben recaer sobre tal o cual capa económica; es decir, no existe información de ninguna naturaleza sobre la real distribución del ingreso nacional. Desde luego existen muchos datos característicos que permiten afirmar que se halla mal distribuido; y que existe una gran masa de población sin capacidad contributiva de ninguna especie. El mero hecho de que dentro de una población de cerca de 20.000.000 de habitantes haya escasamente 750.000 contribuyentes, dentro de los cuales hay un gran número

de sociedades anónimas, está indicando claramente que, dejando de lado todas las posibilidades de evasión, existe una gran masa de gente que, efectivamente, no alcanza a los niveles mínimos que exige la legislación tributaria para el pago de los impuestos. Un estudio, deficiente por la fuente empleada, que son las declaraciones de renta, es el verificado por la Misión ya citada atrás, encabezada por el señor Taylor, de acuerdo con la cual el 83.44% de los declarantes ganaba entre \$ 600.00 y \$ 700.00 por mes y el 95.19%, ganaba entre \$ 1.000.00 y \$ 1.100.00 por mes; y por encima de \$ 2.000.00 mensuales, sólo ganaba un 0.75% de los empleados declarantes, todo ello en el año de 1953. En las proyecciones hechas para 1961 y 1962, y en los datos acumulados para los empleados que trae el mismo tratadista, confirmados hoy, la distribución porcentual no se modifica fundamentalmente; esto es, que la mayor parte de los colombianos carecen efectivamente, de una capacidad contributiva adecuada. Desde luego, es preciso anotar que existe gran número de contribuyentes con alto nivel de ingresos y por consiguiente gran capacidad contributiva, que ni siquiera presenta declaraciones de renta; ello es indemostrable pero todos tenemos la sensación de que es así: las causas fueron ampliamente analizadas por el doctor Héctor Julio Becerra ⁷.

El hecho de que exista una gran cantidad de gente que no pague realmente sus impuestos, porque los evade o por el simple hecho de no cancelar los que se le liquidan, causa periódicamente, junto con otras causas, déficits fiscales que deben ser subsanados periódicamente, mediante gravámenes adicionales a las personas que ya son conocidas como contribuyentes por el Estado y a quienes se fija normalmente un mayor valor de sus impuestos. Tal fue la razón de que en el año de 1963, el entonces Ministro de Hacienda, Carlos Sanz de Santamaría, propusiera inicialmente como remedio fiscal, el impuesto suntuario, que luego de algunos debates en el parlamento fue sustituido por la autorización contenida en la Ley 21 de ese mismo año, al Ejecutivo, para crear un impuesto a las ventas que ha tenido posteriores desarrollos y modificaciones en los Decretos 3228 de 1964 y 377 de 1965, 595 y 1881 que establecen formas y sistemas para la causación, pago, etc. del impuesto.

Pero, es bueno recordar aquí, que el impuesto a las ventas no es un impuesto nuevo ni es un impuesto revolucionario en Colombia. En el año de 1960, una Misión de Harvard que hizo unos estudios sobre el sistema impositivo del país, estableció entre otros, los siguientes impuestos al consumo y a los gastos: impuestos de timbre y papel sellado, de registro, de venta a la propiedad raíz, al tabaco, al licor destilado, a los hoteles, al algodón, a los naipes ⁸; olvidó incluir el tratadista algunos tipos de impuesto al consumo que no se cobran directamente como tales, pero que van incluidos dentro de los precios de los servicios monopolísticos que prestan algunas empresas estatales, e inclusive dentro de la participación que el Estado cobra por las utilidades de algunas empresas de tipo monopolístico. Es bueno reconocer que la mayor parte de esos impuestos se conocen no en la acepción general de la palabra sino con el más específico nombre de sisas; así por ejemplo, los impuestos a la venta de la propiedad raíz, que por su importancia ocupan un lugar diferente dentro de todos los estudios sobre el particular, no pueden

ser catalogados exclusivamente como un impuesto al consumo; y el impuesto al licor, a los naipes, al tabaco, no son otra cosa que de sisas. Aún cuando es bueno aclarar también que algunos impuestos que se cobran simultáneamente, por el consumo de algunos productos, como el que actualmente cobra el INA por el consumo y venta de trigo y otros, no son propiamente impuestos sino más bien, la contribución que un gremio determinado hace al Estado para que éste lo invierta en su propio beneficio. En cambio, numerosos gravámenes de tipo puramente local, como el impuesto a la industria y al comercio, semejan, en su estructura y características económicas, un impuesto al consumo, gravado en cabeza del productor.

La historia de este tipo de impuestos se remonta a muchos años atrás; cualquier curso elemental de hacienda pública en Colombia, que, como es sabido, comienza con una historia de estos tributos, hace referencia a la alcabala, al almotacén y otras formas de impuestos coloniales que en el sentir de la mayor parte de los historiadores, determinaron, no sólo “la ruina general del reino” sino, en forma especial e inmediata, la revolución emancipadora. El doctor Esteban Jaramillo, en interesante artículo publicado para defender un proyecto de impuesto a la renta, que presentó a consideración del Congreso de la República en el año de 1928 ⁹, manifestaba que los impuestos indirectos, eran la causa de que no hubiese riqueza en Colombia y de que la industria y el comercio no se hubieran desarrollado adecuadamente; posteriormente, el doctor Jaramillo revaluó en algo esta tesis. De todas maneras, la teoría de que el impuesto directo es preferible al indirecto, quedó flotando en el país que, como se dijo atrás, montó toda su estructura fiscal en el impuesto a la renta, por lo menos en apariencia, porque en el fondo, como se dijo al comienzo de esta disertación, los impuestos indirectos, inclusive los mismos que se cobran por la Nación, representan un índice aproximado al 50% de la tributación; y en algunos años como el 1951 y 1954, lo superan. Bueno es, sin embargo, aseverar que la mayor parte de los impuestos indirectos son los impuestos de aduanas y los de sucesiones y donaciones.

El establecimiento de un impuesto a las rentas no es, pues, nuevo dentro del sistema impositivo colombiano, y si bien es cierto que fue ideado sobre todo como una solución de tipo fiscal para el déficit continuado que afronta el presupuesto nacional, no es menos cierto que han podido utilizarse algunos criterios de tipo económico y estudiarse un poco más a fondo la posible traslación del impuesto, su evasión, su mecánica y, en general, todas sus incidencias de orden económico. La falta de estos estudios, la casi total ignorancia del sistema que parece evidenciarse en cada uno de los artículos del decreto básico por medio del cual se introdujo, condujeron —si bien es cierto que como una bandera sin mayor contenido— a los sucesos políticos de comienzos del año de 1965 que todos recordamos.

Porque el impuesto, tal como está concebido por el Decreto 3288 de 1964, y por los posteriores desarrollos del mismo, incluyendo el 1595 de 1966, tiene fundamentalmente un sabor de recaudo fiscal, que no contempla los problemas económicos que suscita, que viola las ventajas que puede tener y

que desperdicia totalmente las posibilidades, tanto económicas como tributarias que abre el impuesto de las ventas.

Y aunque parezca extraño al tema, como efectivamente lo es, sea esta la oportunidad de clamar porque las personas que se dedican a la redacción y reglamentación de las normas tributarias, hagan uso de los conceptos generales del derecho, e inclusive de las normas del buen decir. Porque, y es un ejemplo típico, lo que ocurre con los decretos que crearon los impuestos a las ventas y los que lo reglamentaron posteriormente, la oscura redacción, la imprecisión de las ideas, y su desconexión con las demás normas jurídicas, está creando una serie de confusiones que no pueden ser solucionadas sin violentar en una forma casi brutal la estructura misma del derecho. Un ejemplo, pequeño, es cierto, está en el artículo 1º del Decreto 1595 de 1966, sustitutivo del 1º del 3288 de 1964, que adolecía del mismo defecto, en el cual se asimilan algunos contratos, que tienen un régimen y un tratamiento que los diferencia totalmente de los demás; y además convierten estos contratos que son consensuales, en contratos reales, lo que desfigura totalmente las reglas generales del derecho y la esencia de esos mismos contratos.

Retomando el hilo de la disertación, es preciso hacer notar que el impuesto a las ventas, conocido como tal entre nosotros, es decir, el establecido en 1964, en desarrollo de la Ley 21 de 1963, es lo que normalmente se denomina un impuesto a las ventas, es decir, un impuesto cobrado sobre el total de las ventas, en una extraña mezcla con las sisas, ya que se establecieron diferentes niveles de gravamen para los artículos que se vendan, y se eximió a un buen número de los mismos, del pago del impuesto. Desde luego, dentro de cualquier planteamiento serio del impuesto, no se pueden gravar los consumos populares, sobre todo por la razón que expusimos atrás de que existe un gran número de gentes en Colombia que no tienen capacidad contributiva. Pero al excluir de este impuesto a los artículos de consumo popular, no se tomaron las medidas adecuadas, para evitar que, a la larga, fenómenos económicos, conocidos y analizados por los tratadistas sobre la materia, incidieron sobre el costo de los mismos artículos y además gravando no al consumidor, sino al productor, lo que ha permitido la utilización del impuesto como una forma de enriquecimiento ilícito, pues es bien sabido que algunos artículos de uso popular, han visto aumentados sus precios so pretexto del impuesto que, obviamente, no se entrega a la Administración de Hacienda.

Pero no es mi deseo detenerme en un análisis en detalle de los Decretos que crearon el impuesto sobre las ventas, pues ni es esta la oportunidad ni la extensión de esta disertación lo justifica. Quiero sí, afirmar que la falla principal del impuesto a las ventas entre nosotros no reside en la reglamentación y en el sistema de cobro, sino en la imprecisión de conceptos; pues no se sabe exactamente qué tipo de impuesto existe: un impuesto general a las ventas o un sistema generalizado de sisas. Y uno y otro tienen, evidentemente, caracteres diferentes que imponen tratamientos y técnica de recolección y administración totalmente distintos.

Sin embargo, es preciso hacer hincapié en dos problemas que fueron tratados atrás; en primer lugar, el impuesto a las ventas tal como quedó concebido parece entrar en competencia con los impuestos locales, muy especialmente con el Impuesto de Industria y Comercio, provocan una reacción inútil en los contribuyentes, y, además, desguarnecen por completo la economía Municipal, local y regional, haciendo cada vez más difícil que ellas se organicen adecuadamente. Y desde el punto de vista de la economía general del país, el que en un proceso inflacionario cuya corrección se ha buscado por medio de la reducción del crédito, con la consiguiente disminución del capital del trabajo de las empresas, se ha impuesto la obligación de pagar el gravamen de las ventas con anticipación a los recaudos de cartera, y durante el mismo proceso de la producción, lo cual trae como consecuencia una importante disminución del capital de trabajo de las empresas; valdría la pena averiguar si fuera del problema financiero que dificulta la producción, que ya es suficiente y que amerita la revisión total del sistema, no existen otros fenómenos económicos que hacen nugatorio el deseo de ampliar la base tributaria, que es la base y el sustento del impuesto de las ventas, al trasladarlo a los dueños de los factores por encarecimiento de costos.

Para concluir, me permito proponer el estudio total de los impuestos indirectos en Colombia, dejando de lado, desde luego, los impuestos de aduana y sucesiones, que están suficientemente estructurados y que representan un buen servicio al Estado. Este estudio deberá abarcar la totalidad de las sisas existentes, de los impuestos locales, y de los demás similares que existen, incluyendo este desarticulado e incompleto impuesto de las ventas, para establecer un impuesto al consumo, de tipo general, que refunda en una sola, todas las sisas existentes, y que, con base en el Arancel de Aduanas, contemple todos los artículos e incluya algunos servicios que bien puedan ser objeto de un gravamen específico; además algunos bienes que se comercian normalmente sin impuestos de ninguna clase, pueden resistir este gravamen. Todo ello dentro de la idea general de estimular los consumos de aquellos tipos de industrias que se consideren necesarios al desarrollo del país y de desestimular los consumos suntuarios; y previo un detenido estudio de los efectos económicos del sistema, que incluya un análisis completo de cómo ellos se van a trasladar a las zonas de población que efectivamente se quieren afectar con el impuesto.

Además, debe tenerse en cuenta que los ingresos por este tipo de impuestos deben estar dirigidos fundamentalmente a fomentar la pequeña economía municipal, olvidándonos del criterio paternalista que ha guiado nuestra legislación en relación con los municipios, pues si bien es cierto que muchos de ellos no tienen todavía la estructura administrativa y el personal adecuado para manejar este tipo de impuestos, cuya inversión puede significar un claro despilfarro de los fondos públicos, también es cierto que no lograremos proveer de sistemas adecuados ni de administración y de personal entrenado al pequeño municipio colombiano, si no comenzamos por darle los medios y las responsabilidades necesarias. Pero, y es fundamental decirlo aquí, problemas tan importantes como el desarrollo de Bogotá, el de Medellín, el de

Cali, el de Barranquilla, no tendrán una solución adecuada sin una contribución directa de los ciudadanos, que puede hacerse mediante este sistema, en lugar de crear una doble y costosa burocracia, que liquide y cobre el impuesto a favor de la nación, y posteriormente deba liquidar auxilios a los municipios, quienes, a su turno, deben tener otra burocracia que se encargue de liquidarlos, cobrarlos a la nación, e invertirlos adecuadamente; es más lógico, más sensato, que la burocracia oficial disminuya y quede únicamente en cabeza de los municipios que se hallan más capacitados, por sistemas coercitivos de Policía local, para cobrar los impuestos, sobre todo cuando se trata de factores tan visibles como las ventas.

Las circunstancias económicas en cada momento, no permiten establecer una tasa constante para cada uno de los artículos que se pretende gravar con el impuesto a las ventas; por ello, recomendaríamos dotar al Ejecutivo de las facultades suficientes, para que por períodos más o menos fijos, estableciera las tasas a las cuales han de liquidarse los impuestos, ya que conoce las necesidades y las capacidades propias de la administración y de la economía. Al fijarlas debe tenerse en cuenta que la liquidación del impuesto a diferentes tasas, en cada uno de los numerales del Arancel, representaría un andamiaje administrativo de tal naturaleza complicado que haría nugatorio cualquier cobro; por consiguiente, las tasas deben ser lo más uniformes posibles dentro de todo el Arancel, y las variaciones deben ser mínimas. Por último, es preciso tener en cuenta que el impuesto debe cobrarse después de que efectivamente se ha causado y pueda así servir de fuente de financiación al productor, rebajando costos, con lo cual el gravamen puede aumentar la producción y reflejarse en rebajas de precios.

NOTAS:

- 1 José María Naharro, "Production and Consumption Taxes and Economic Development". Documento para discutir el tema en la reunión de técnicos auspiciada por OEA - BID - CEPAL, Chile 1962. The Johns Hopkins Press.
- 2 John F. Due. Análisis Económico de los Impuestos. Editorial El Ateneo, (Buenos Aires, pág. 86).
- 3 Se sigue, hasta aquí, muy de cerca a Friedricklein: "Impuestos al Tráfico", publicado dentro del "Tratado de Finanzas", Wilhelm Gerloff Fritz Neumark. Editorial El Ateneo, Buenos Aires.
- 4 Se sigue en líneas generales y con pocas variantes, el criterio de Gerloff-Neumark y de Due en las obras atrás citadas, enmarcadas dentro del pensamiento general sustentado por Kaldor en el libro, ya clásico "El Impuesto al Consumo". No sobra advertir que los criterios de los autores citados —y de la doctrina en general— no concuerdan sobre todo en detalles técnicos, ni entre sí, ni con el contenido del texto; sin embargo, el planteamiento general —que aún no se ha formulado como doctrina—, coincide en casi todos.
- 5 Cfr. John F. Due, op. cit.; Gabriel Franco: Principios de Hacienda Pública, Ediciones de Ciencias Económicas, Buenos Aires; Guillermo Ahumada, Tratado de las Finanzas Públicas, Imprenta de la Universidad de Córdoba.

ESTUDIO SOBRE EL IMPUESTO A LAS VENTAS

- 6 Resumiendo de los que presenta la Misión Fiscal que presidió Milton C. Taylor: "Fiscal Survey of Colombia", The Johns Hopkins Press.
- 7 Héctor Julio Becerra, "El Problema de la Evasión Tributaria". Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 4, diciembre de 1966.
- 8 Taxation in Colombia. Harvard Law School; International Program in Taxation, Commerce Clearing House.
- 9 Reproducido en 1960 por el Banco de la República.

NOTAS: Sobre Impuestos de 1968:

- 1 Ajustar por la ejecución algunos aspectos; la distribución queda sensiblemente igual, con una pequeña diferencia en favor de los directos.
- 2 Aún aceptando la distribución del presupuesto, el impuesto de la renta es, porcentualmente considerado el mayor aporte individual (34,27%).

RELACION DE IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS CON EL PIB. EN COLOMBIA

Cuadro Nº 1

	P.I.B.		Imps. Dir. Nats.		Imps. Inds. Nats.		Imps. Mpatales.		Imps. Dptales.		Total	
	Imp. Dir. Nats.	Dir. Nats.	% (1:2)	Imp. Inds. Nats.	Inds. Nats.	% (1:4)	Imps. Mpatales.	% (1:6)	Imps. Dptales.	% (1:8)	Imps. % (1:10)	Imps. % (1:10)
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(11)
1950	7.860.5	224.2	2.85	203.2	2.59	65.3	.83	112.8	1.44	605.5	7.71	7.71
1	8.940.9	290.1	3.24	296.4	3.32	77.9	.89	119.5	1.34	785.9	8.79	8.79
2	9.650.9	327.5	3.39	282.4	2.93	120.4	1.25	138.4	1.43	868.7	9.00	9.00
3	10.734.7	341.0	3.18	358.8	3.34	112.5	1.05	146.8	1.37	959.1	8.94	8.94
4	12.758.8	452.3	3.55	455.0	3.57	139.8	1.10	178.8	1.40	1.225.9	9.62	9.62
5	13.249.8	556.1	4.20	484.2	3.65	157.4	1.19	229.7	1.73	1.427.4	10.77	10.77
6	14.862.8	610.6	4.11	455.6	3.07	186.4	1.25	259.6	1.75	1.512.2	10.18	10.18
7	17.810.6	600.7	3.37	438.9	2.46	167.3	.94	316.9	1.78	1.523.8	8.55	8.55
8	20.682.5	762.3	3.69	668.2	3.23	211.3	1.02	335.8	1.62	1.977.6	9.56	9.56
9	23.472.1	947.1	4.04	664.1	2.83	266.3	1.13	356.0	1.52	2.233.5	9.52	9.52
60	26.417.6	1.111.9	4.21	817.5	3.09	332.9	1.26	377.3	1.43	2.639.6	9.99	9.99
61	30.067.0	1.139.6	3.79	847.3	2.82 ¹	410.8	1.37 ¹	396.3	1.32	2.794.0	9.30	9.30
62	34.220.5	1.201.0	3.51	736.0	2.15 ¹	488.9	1.43 ¹	413.2	1.21	2.839.1	8.30	8.30
63												
64												
65												
66												

Fuente: Fiscal Survey of Colombia - Misión Taylor.

1 Dirección Nacional de Presupuesto.

RELACION PORCENTUAL DEL INGRESO NACIONAL NETO Y DEL INGRESO DEL SECTOR OFICIAL NACIONAL EN DIFERENTES PAISES (1959)

Cuadro Nº 2

País	Naharro ¹	Desai ²
Argentina	7.77	24
Brasil	8.88	23.5
Chile	14.34	18
Colombia	7.82	14
Costa Rica	12.66	16
Ecuador	10.39	22
El Salvador	11.49	13.5
Guatemala	13.43	16
Honduras		11
México	7.45	14
Panamá	10.03	15
Perú	13.64	16.5
Venezuela	23.53	27

Fuentes: ¹ Op. Cit.

² Rajanikant Desai, Fiscal Capacity of Developing Economies, en la misma publicación.

INGRESOS TRIBUTARIOS EN COLOMBIA
(Millones de Pesos)

Cuadro Nº 3

1958	763.3	53.3	668.2	46.7	1.431.5	100.0
1959	947.2	58.8	664.1	41.2	1.611.3	100.0
1960	1.111.9	57.6	817.4	42.4	1.929.3	100.0
1961	1.139.6	57.4	847.3	42.6	1.986.9	100.0
1962	1.201.0	62.0	736.0	38.0	1.937.0	100.0
1963	1.460.1	52.8	1.307.7	47.2	2.767.7	100.0
1964	2.000.9	54.7	1.659.3	45.3	3.660.2	100.0
1965	2.155.2	54.5	1.797.0	45.5	3.952.2	100.0
1966	2.689.4	43.7	3.467.7	56.3	6.157.1	100.0
1967	2.530.0	40.7	3.680.0	59.3	6.210.0	100.0
1968 ¹	3.100.0	42.7	4.132.3	57.3	7.232.3 ²	100.0

Fuente: Contraloría General de la República.

¹ Presupuestos.