

ITBI Y UNA EVALUACION

DANIEL TORIBIO

La República Dominicana entró al universo de países con imposiciones generales al consumo con la ley No. 74, del 15 de enero de 1983, conocida como Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados (ITBI) que entró en vigencia el 24 de noviembre de 1983.

La imposición general al consumo comienza a aplicarse, de manera generalizada, en los países europeos, a partir de la Primera Guerra Mundial. La imposición general al consumo se remonta al Imperio Romano y a un impuesto llamado "Maltote" establecido por Felipe el Hermoso en Francia en la Edad Media y a la famosa "Alcabala" cobrada en España y sus colonias a fines del siglo XVI.

En sus primeros momentos, la imposición general al consumo se estableció gravando todas las transferencias. Así sucedía con la "Alcabala" en España, y con el gravamen de Francia y Rusia en la década segunda y tercera de este siglo.

En razón de que el gravamen sobre todas las transferencias, producía efectos acumulativos, pues se gravaba impuesto sobre impuesto, las empresas se dedicaron a integrarse verticalmente para eludir parte de la acumulación del impuesto, distorsionando la actividad económica y beneficiando a las empresas más integradas en detrimento de las otras.

No es sino hasta 1954, en Francia, cuando aparece la técnica más moderna de cobro de impuesto al consumo, que elimina los efectos acumulativos en la imposición al consumo: el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Antes de 1954, en Francia, Canadá y Cuba se estuvo aplicando una técnica de cobro muy parecida al IVA, pero sólo al nivel de productores e importadores, similar en sus resultados a la aplicación que en el primer año (24 de noviembre de 1983 al 4 de noviembre de 1984) se está dando a este tipo de imposición en nuestro país.

La técnica del IVA no fue generalmente aceptada hasta que en 1967 la Comunidad Económica Europea recomendó a todos sus miembros que aplicaran

este tipo de técnica. Hoy en día unos 34 países en todo el mundo lo aplican con diferencias de tipo formales.

Aun y cuando la técnica de cobro del valor agregado lleva ese nombre, en la práctica no funciona como una imposición al valor añadido por los factores productivos, sino, que el gravamen se aplica a todas las ventas pudiéndose deducir los impuestos cargados en las compras. Con propósito explicativo pasamos a ejemplificar esta técnica de cobro: —si un productor comprara en un mes determinado \$100.00, por el cual le han aplicado el 6%, es decir, \$6.00; y las ventas que éste realiza en dicho mes es de \$150.00, él debe aplicarle el 6% a los \$150.00 y por lo tanto cobrar \$9.00 a su comprador. De esos \$9.00 de las ventas él deducirá los \$6.00 que le adelantó a su proveedor y le pagará al gobierno sólo \$3.00. Si quien le compró en \$150.00 al productor vende \$200.00 de bienes gravados en el mismo mes que compra, debe aplicarle el impuesto a esta cantidad y cobrarle a quien le compra \$12.00 que es el 6% de los \$200.00, pero sólo pagará al gobierno \$3.00, o sea la diferencia entre los \$12.00 que le cobró a su comprador y los \$9.00 que él pagó al comprar.

La indefinición de la Ley 74 y sus reglamentos sobre la materia imponible produce dificultades importantes a los contribuyentes y al organismo encargado de administrar el impuesto.

LAS EXENCIONES

Las dificultades de la definición de qué bienes están gravados son mucho mayores porque la misma Ley 74 establece como exentos bienes que por la misma definición de bienes industrializados no estarían gravados, tales como los huevos, la leche y el agua en estado natural, las aves, las carnes frescas, las frutas, verduras y legumbres frescas. Nosotros no queremos decir que deberían gravarse. No, lo que llamamos la atención es que no debió de eximirse, porque la Ley, en su definición de materia imponible, no incluía a estos bienes.

Refiriéndonos a las exenciones, debemos señalar que los problemas más grandes que se pueden presentar y que ya se han presentado no son los que se hayan incluidos como exentos, bienes no gravados, sino que se establecieron dos artículos para eximir: uno para los bienes producidos en el país y otro para los bienes importados. Y se da el caso en que algunos bienes están exentos cuando se importan y no así cuando se producen internamente, discriminando en contra del productor nacional como es el caso de los envases destinados a los bienes exentos.

EL SUJETO

El sujeto del impuesto, es decir el obligado por la Ley a pagar, es el comerciante o productor que transfiere bienes industrializados por un promedio de ingresos brutos mensuales de RD\$5,000.00 o más, lo cual hace un universo de contribuyentes bastante grande pues el crecimiento de los precios ha permitido que cualquier negocio pequeño pueda vender RD\$200.00 o más diario, cantidad que al balance mensual lo calificaría como contribuyente.

En el primer año de aplicación, la Dirección General del Impuesto sobre la Renta sólo ha manejado un número muy pequeño, menos de 1,500 contribuyentes, por lo que una evaluación profunda sobre la capacidad que tiene la institución administradora de manejar a seis o siete veces ese número deberá hacerse en el futuro, pero tal vez habría que pensar en elevar los ingresos brutos mensuales necesarios para ser contribuyente o darle un tratamiento especial a los más pequeños.

TRATAMIENTO A LOS EXPORTADORES

Una evaluación de la Ley 74 debe tomar en cuenta el tratamiento al sector exportador, máximo si uno de los grandes problemas por el que atraviesa nuestro país es la falta de dólares para realizar importaciones y cubrir la deuda externa.

En el ITBI se establece el mecanismo llamado "Tasa Cero" que permite que el exportador recupere los impuestos que le carguen en la actividad de exportación, es decir, que si un exportador compra artículos para exportar, los impuestos pagados le serían devueltos.

Ahora bien, el mecanismo de devolución que la Ley establece para los exportadores crea un cierto costo financiero, en razón de que esta devolución no se hace al tiempo de exportar o cercano al hecho, sino que se hace a partir de la declaración jurada del Impuesto sobre la Renta.

En el caso en que un exportador haya pagado el ITBI, por ejemplo, en el mes de enero, y deba presentar su declaración de ese año, en abril del año siguiente, fecha en que le correspondería pagar si su cierre fuera el 31 de diciembre de cada año, este exportador habría adelantado un dinero que solo recuperaría diez y seis meses después de desembolsado.

El costo financiero del exportador puede ser mucho mayor si como puede suceder, éste no obtiene beneficios o éstos son menores que los impuestos adelantados en sus compras, porque entonces éste debería esperar un año más para recuperarlos.

En la República Dominicana, antes del 24 de noviembre de 1983, la imposición al consumo estaba fundamentalmente referida a la imposición selectiva al consumo, cobrándose impuestos a los cigarrillos, fósforos, pasajes aéreos, bebidas alcohólicas y gaseosas, etc.

En las aduanas del país existen algunos impuestos llamados al consumo, pero en técnica tributaria no son considerados como tales, porque aunque también son soportados por el consumidor, gravan solamente a los artículos importados por lo que se incluyen en los llamados impuestos a la importación.

El Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados (ITBI) sigue la técnica de cobro llamada IVA, aplicable a todas las fases de comercialización: Productores, Mayoristas y Minoristas².

LA MATERIA IMPONIBLE

La materia imponible del ITBI, es decir, el campo de aplicación del

Impuesto, está definido por los bienes industrializados, los cuáles están considerados como los bienes corporales muebles que han sufrido algún proceso de transformación.

Si bien la Ley 74 trata de ubicar cuales serán los bienes que se consideran gravados, deja inconclusa una definición: proceso de transformación.

El primer reglamento del ITBI, del 13 de enero de 1983, trata de resolver esta indefinición y entonces define el proceso de transformación como aquél que implique una modificación del estado natural en que se encuentren los bienes. Pero, la realidad es que también el primer reglamento deja sin responder a la laguna que hay en la Ley ya que aparece un nuevo problema ¿cuál es el estado natural en que se encuentran los bienes?

Un mecanismo que se ha utilizado en otros países es el de eximir a los exportadores al comprar bienes para su actividad, pero hacerlo así podría inducir a la evasión, pues muchas personas se verían tentadas a comprar bienes gravados, destinados a venderse en el mercado local.

Una forma de devolución impositiva que disminuye significativamente los costos financieros es la de entregar certificados de abonos tributarios, es decir, un documento que permita pagar otras obligaciones tributarias y susceptible de ser endosado a otras personas. Si esto se hiciera cada tres meses, por los saldos a favor que obtenga el exportador, seguiría persistiendo el costo financiero, pero éste sería mucho menor.

EL HECHO GENERADOR

En lo referente a los hechos o actos que la Ley señala que una vez producidos hacen surgir la obligación tributaria, el hecho generador, deben hacerse algunas precisiones fundamentalmente en lo que se refiere al momento del surgimiento de esta obligación.

La Ley del ITBI plantea que la obligación tributaria, para el caso de transferencia de bienes industrializados, surge en el momento en que se emita el documento que ampare la transferencia, es decir, que la obligación de pagar surge cuando se documente la transferencia.

Considerar transferencia a la documentación de la entrega, también se considera el retiro del bien, implica que una venta realizada a crédito obliga a aplicársele el 6% y por lo tanto a pagarse en el mes en que se acredite por el total del valor del bien que se transfiere.

Las dificultades que origina la definición de transferencia son mayores en un principio para los comerciantes que realizan ventas condicionales que en algunas ocasiones ofrecen productos sin inicial obligándolo, o a cobrar el 6% del valor del producto inicial, o el de financiar ese inicial con los problemas de costo de esta última decisión.

Una solución que se ha recomendado para paliar la situación es la de considerar que la transferencia se realiza con el último recibo pagado por la operación, las dificultades se presentarían con todas las operaciones realizadas

antes del 24 de noviembre de 1984 y cuyo último recibo se pagará después de la fecha.

Sería muy enojoso para el vendedor cobrar una cantidad mayor, fruto del impuesto, a un cliente que ya considera cerrado el trato de venta.

Las posibilidades de solución al problema de las ventas a crédito no son tan claras pudiendo suceder que la solución que se tome más que mejorar empeore el problema.

Consciente de las dificultades de los vendedores a crédito, tal vez fuera conveniente mantener el tratamiento que le da la Ley a este tipo de transferencia en razón de que los problemas inherentes al costo financiero se paliarían en el tiempo al comenzarse a pagar los pagareses mensuales en el que estarían incluidos una parte del ITBI.

En una evaluación de la Ley y el Reglamento del ITBI debe tomarse en cuenta el tratamiento que se concede a la consignación, es decir a "...la entrega de los bienes por su dueño en depósito a un tercero, con la autorización expresa para que pueda venderlos por su propia cuenta"³.

Para la legislación del país el hecho generador surge en el momento en que se emita el documento por parte del consignatario, es decir, por el intermediario.

Considerar surgida la obligación de pagar, en el momento en que vende al intermediario, podría abrir una brecha significativa de evasión, en razón de que se podría eludir pagar el impuesto en ventas a crédito por el mecanismo de la consignación.

LA APLICACION

Evaluar la aplicación de una medida en tan corto tiempo de implementación, nueve meses después, resulta muy difícil y en mayor medida en nuestro país en razón de que las estadísticas que se deben analizar no se han elaborado o no se encuentran disponibles al público.

Aun y con las dificultades señaladas en el párrafo anterior, creemos que pueden adelantarse algunas observaciones.

1) Efecto Precio

El análisis que más dificultades presenta es el del efecto del ITBI en los precios, no sólo por la falta de estadísticas, sino porque la implementación de este impuesto coincidió con la aplicación de una nueva forma de valoración en las aduanas: el ad-valorem, que consiste en cobrar los impuestos por el valor del artículo llevado a pesos dominicanos.⁴

Además del cobro ad-valorem, en noviembre del 1983, la prima del dólar estaba en sus niveles más altos, lo cual también elevaba los precios de los artículos importados y los de los productos en que se usan insumos importados para producirlos.

La medida tomada por el Gobierno Dominicano de que no se cobrara el ITBI en el sector comercial, más que beneficiar al consumidor con una menor

alza de precio, lo perjudicó, porque eso ocultó el alza real, fruto del ITBI, que se habría operado en los precios, creando una presión alcista de tipo psicológica que afectó no sólo a los bienes gravados por el ITBI, sino también a los exentos, en un porcentaje mucho mayor que el que se hubiese esperado.

Consideración aparte debe hacerse sobre la decisión de postergar el ITBI al sector comercial por un año en razón de que aun y cuando la introducción de un impuesto al consumo produce una elevación del nivel de precio una sola vez en sus inicios, y no se debería esperar una nueva alza, fruto de este impuesto, a menos que no se cambiaría la tasa; la ampliación del campo de su aplicación a los comerciantes, el 24 de noviembre de 1984, introduciría efectos dislocadores en los precios, sólo aminorables por un efectivo control de precios.

2) Efecto Recaudación

Los cálculos de recaudación realizados por el Gobierno se elevaban a 90 millones, los cuales fueron rebajados hasta 60 millones en razón de la no aplicación en el primer año a los comerciantes.

El ritmo que ha llevado la recaudación del ITBI, más de seis millones de pesos mensuales, denota que la recaudación anual llegaría a un poco más de 70 millones, o sea unos 10 millones más que lo esperado.

Tal y como se puede observar en el cuadro de los ingresos por impuestos, el ITBI ha pasado a ocupar el 4to. lugar entre éstos, con 37.8 millones en el período enero-junio, cantidad que es mucho mayor que los 14.87 millones del impuesto al patrimonio y los 10.5 millones del impuesto a la exportación.

La sobrec recaudación del ITBI, por encima del estimado, podría estar explicada por el incremento de la base de recaudación en la importación al aplicarse el ad-valorem, lo cual no fue tomado en cuenta en los estimados, y por una buena administración del tributo.

INGRESOS POR IMPUESTO

Enero - Junio
1984

CONCEPTO	(EN MILLONES)	PORCENTUAL
	RD\$	
Impuestos	455.6	100.0
1. Sobre los Ingresos	117.53	25.7
2. Sobre el Patrimonio	14.87	3.3
3. ITBI	37.8	8.3
4. Sobre Importación	100.4	22.0
5. Sobre exportación	10.5	2.3
6. Sobre Mercancías y Servicios	165.27	36.3
7. Otros Impuestos	9.23	2.0

FUENTE:

Boletín Estadístico Secretaría de Estado de Finanzas. Elaboración propia.

CONCLUSION

1.— La inclusión de la República Dominicana en el universo de los países con imposición al consumo se ha realizado por una legislación que produce algunas distorsiones en la actividad económica, tal es el caso de los exportadores y de algunos productores de bienes nacionales, pero en términos generales, los señalamientos críticos, desde el punto de vista puramente técnico, son muy pocos, y susceptibles de corregir, en algunos de los casos vía reglamentos.

2.— En lo referente al costo social de la implementación de esta medida, teniendo en cuenta los efectos inflacionarios, el ITBI produjo una alza en los precios, que al coincidir con otros tipos de decisiones y sucesos económicos se hace difícil, en estos momentos, cuantificar su impacto.

3.— Las perspectivas de recaudación pueden ser sobrepasadas de hecho y han producido un desplazamiento de la imposición al patrimonio y de la imposición a la exportación de los lugares preferenciales que éstas ocupaban en las recaudaciones del Gobierno en el pasado.

NOTAS:

1. Para conocer la historia del impuesto al consumo, véase, Enrique Jorge Relg, **El Impuesto a las Ventas**. Buenos Aires. Editorial Inés, 1947.
2. El discurso del Presidente Salvador Jorge Blanco, del 11 de octubre de 1983, suspendió, por un año, la aplicación del ITBI al sector comercial, pero en razón de lo cercano de la fecha en que la ley se va a aplicar en todas las etapas, en este artículo nos referimos a su contenido total.
3. Véase el primer reglamento para la Aplicación del ITBI, art. 5, literal b.
4. El cobro del impuesto ad-valorem se realiza multiplicando, el valor en dólares de la mercancía importada, por un coeficiente que hasta el mes agosto de este año fue de 1.75 y que al 20 de septiembre es de 2.0 y al resultado aplicarle los impuestos con tasas ad-valorem.

BIBLIOGRAFIA

- Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, "Los Impuestos, Tipo, Valor Agregado en ALALC", **Revista Tributación**, julio-sept. 1983 No. 35, Santo Domingo, R.D.
- Atchabahian, Adolfo, "Tratamiento y Administración de Pequeños y Grandes Contribuyentes" **Revista Tributación**, abril-junio, 1975 No. 2, Santo Domingo.
- Centro Interamericano de Administradores Tributarios. **El Impuesto al Valor Agregado en los Países del Continente Americano**. Preparado por la Secretaría Ejecutiva en la Vigésimo Segunda Conferencia Técnica, Bogotá, Colombia del 11 al 15 de febrero 1980 (mimeógrafo).
- Dirección General del Impuesto sobre la Renta, **ITBI: Guía de Aspectos Básicos**. Santo Domingo, 1983.

Dirección General del Impuesto sobre la Renta, **Instructivo para el Contribuyente del ITBI**. Santo Domingo, 1983.

Grizlotti, Benvenuto, **Principios de Ciencias de las Finanzas**. Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1959.

Illanes y Díaz Mc Arthur, **El Control de los Impuestos en los Países en Desarrollo de América**. Colección Manuales de Finanzas Públicas, Volumen I, II y III, INCAT, Santo Domingo, 1981.

Jorge Relg, Enrique. **El Impuesto a las Ventas**. Editorial Ideas, Buenos Aires, 1947.

Kondeatluk, Pedro. **El Impuesto al Valor Agregado en los Países del Continente Americano**. Colección Manuales de Finanzas públicas, INCAT, Santo Domingo, 1980.

Len, George; Casanegra, Micra y Guerard, Michele. "El Impuesto al Valor Agregado en los Países en Desarrollo". **Revista Tributación**, julio-sept. 1976 No. 7, Santo Domingo.

Peirano Facio, Juan Carlos y Serra, Juan Fco. "Los Problemas en la Aplicación del IVA". **Revista Tributación**, octubre-diciembre, 1983. No. 35, Santo Domingo.

Programa Sector Público de la Organización de Estados Americanos, "La Imposición General al Consumo y el Impuesto al Valor Agregado en los Países de América", **Revista Tributación**, octubre-diciembre 1978, No. 16, Santo Domingo.

Remgebrink, Jacobo, "Consecuencia de la Adopción de la Tasa al valor Agregado en la Administración Impositiva de Holanda". **Revista Tributación**, octubre-diciembre 1978. No. 16, Santo Domingo.

Silvani, Carlos Alberto, "El Impuesto al Valor Agregado en Chile y los Sistemas de Apoyo a la Fiscalización". **Revista Tributación**, julio-septiembre, 1983. No. 35, Sto. Dgo.

Tait, Alanc, "¿Es Inflacionario un Impuesto sobre el Valor Agregado?". **Revista Finanzas y Desarrollo**, junio 1981. Washington.

itbi