EL DESARROLLO INTEGRADO DE CENTROAMÉRICA EN LA PRESENTE DÉCADA

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO

SIECA

El desarrollo integrado de Centroamérica en la presente década

Bases y propuestas para el perfeccionamiento y la reestructuración del Mercado Común Centroamericano

Anexo número 10

INSTITUTO PARA LA INTEGRACIÓN
DE AMÉRICA LATINA (INTAL)
B. I. D.

INTAL, 1973

Instituto para la Integración de América Latina
Banco Interamericano de Desarrollo
Cerrito 264 - Buenos Aires

Impreso en la Argentina
Hecho el depósito que establece la ley 11.723

ANEXO NÚMERO 10

Las finanzas publicas y la integración (Programa de armonización tributaria)

NOTA

Este anexo se preparó con la colaboración de la Misión Tributaria en Centroamérica del Programa de Tributación de la Organización de los Estados Americanos.

INTRODUCCIÓN

Uno de los campos más desatendidos dentro del marco de la integración económica centroamericana durante la década de 1950 fue el de la armonización tributaria. Lo anterior indudablemente obedeció, por lo menos en parte, al hecho que los cinco países otorgaron exenciones liberales al pago del impuesto sobre la renta de las empresas que se acogieron a las distintas leyes de incentivos fiscales, de hecho armonizando la tributación que grava la renta de las empresas que intervienen en el libre comercio con una tasa única de cero, por lo menos durante algunos años. Sin embargo, conforme se vayan extinguiendo las exenciones fiscales otorgadas en la década de los años sesenta, se hará sentir cada vez más la necesidad de armonizar o uniformar algunos impuestos a fin de evitar distorsiones en la localización de nuevas actividades directamente productivas.

Por otro lado, uno de los importantes y persistentes obstáculos al desarrollo de la región durante la década fue la insuficiencia de los sistemas impositivos de financiar un nivel de gasto público consecuente con las necesidades regionales. De ahí que los niveles de inversión pública y los servicios estatales brindados a la población centroamericana resultaron muy reducidos en comparación con los niveles logrados en otros países latinoamericanos de similar estructura económica y social que la de los países centroamericanos.

Finalmente, los sistemas tributarios vigentes en todos los países se caracterizaron por su regresividad y su poco dinamismo. La administración y recaudación de los impuestos resultó difícil y deficiente, y, en algunos aspectos, las disposiciones legales contenidas en las legislaciones nacionales resultaron contrarias a los principios y objetivos de la integración.

En el presente anexo, después de presentar en la parte primera un análisis del sistema impositivo vigente, se formula una propuesta que permitiría la gradual convergencia de los cinco sistemas nacionales hacia un esquema especialmente diseñado para llenar las necesidades financieras de los

gobiernos y que a la vez es consistente con los grandes objetivos del desarrollo integrado. Dicho esquema, cuyos grandes lineamientos se presentan en la parte segunda, trata de corregir los principales defectos de que adolecen los sistemas impositivos vigentes en cada país. Se analiza someramente en la parte tercera la posibilidad de incorporar un mecanismo de compensación fiscal al esquema propuesto. En cuanto al proceso de armonización, en una primera etapa se buscaría fundamentalmente la adopción de principios jurisdiccionales uniformes y de la armonización de las estructuras legales, así como una uniformación de las tasas que gravan la renta de las empresas, y únicamente en una etapa posterior se pondría en marcha una gradual armonización de las demás tasas que conforman los sistemas impositivos.

A título ejemplificativo, se presentan, en notas aparte, proyectos de convenios "tipo" para los impuestos generales y selectivos al consumo de mercancías, así como para los impuestos que gravan la renta de empresas y de personas. Asimismo, se presentan algunas estimaciones muy tentativas sobre el rendimiento de cada uno de los tributos propuestos, bajo distintas hipótesis sobre tasas en cada uno de los países.

Es necesario recalcar que el programa de armonización tributaria debe ponerse en vigor como un proceso gradual y progresivo, que permita cierto margen de flexibilidad a los países en cuanto al nivel de la presión tributaria que desean y pueden mantener. Sería únicamente a muy largo plazo que se iría configurando un sistema impositivo con dimensiones verdaderamente regionales, y aun en ese caso sería admisible mantener distintas tasas sobre determinados tributos.

PARTE PRIMERA: LA EVOLUCIÓN DE LAS FINANZAS PÚBLICAS EN LA DÉCADA DE 1960

A. EL PAPEL DEL SECTOR PÚBLICO EN EL DESARROLLO RECIENTE DE CENTROAMÉRICA

Cuatro han sido las características sobresalientes de la participación del sector público en el desarrollo centroamericano durante la década de 1960.

En primer término, a raíz de la suscripción de la Carta de Punta del Este, se vino a acentuar una nueva concepción del rol que le corresponde al Estado en la promoción del desarrollo económico y social; concepción que en Centroamérica no se reflejó en la actuación gubernamental sino hasta la conclusión de la Segunda Guerra Mundial. Al hacer del desarrollo el objetivo primordial de la actividad del sector público, el Estado ha venido ampliando su esfera de acción en este campo. Sin embargo, y a pesar de lo

Participación del gasto del sector público en el producto interno bruto
(Por ciento)

	1960	*1965*	*1970*
Guatemala	—	13,4	15,2
El Salvador	—	18,6	19,1
Honduras	15,1	14,6	21,4
Nicaragua	17,0	17,9	20,3
Costa Rica	25,1	30,6	33,8
Centroamérica	—	18,0	20,9

anterior, dicha tendencia no se ha reflejado en forma muy significativa a través del gasto público, sino más bien a través de una reorientación del mismo. En efecto, el valor agregado por la administración pública al pro-

ducto interno bruto regional no varió durante la década, permaneciendo a un nivel de aproximadamente un 7,0 %. Es más, en tres de los países —Guatemala, El Salvador y Honduras— dicha participación bajó. Por otro lado, como se podrá desprender de los cuadros 1 al 6, la participación del gasto total del sector público —incluyendo amortización de deuda— únicamente pasó del 18,0 % en 1965 al 20,9 % en 1970, con variaciones mucho menores en Guatemala y El Salvador.

En segundo lugar, la participación relativa del Gobierno Central en la acción del sector público decreció sensiblemente durante la década en cuatro de los países, y en la región en su conjunto. Este fenómeno obedece a la creación y expansión de una serie de empresas estatales autónomas y semiautónomas durante el período bajo estudio y a las dificultades financieras de los Gobiernos Centrales a que se refiere el siguiente párrafo. Los mismos cuadros 1 al 6 demuestran la creciente importancia que han adquirido las instituciones descentralizadas. En efecto, la estructura del gasto público dividido entre Gobierno Central y las demás instituciones estatales, evolucionó de la siguiente manera entre 1960, 1965 y 1970:

Estructura institucional del gasto público
(Por ciento)

	1960		*1965*		*1970*	
	Gobierno central	*Resto Sector público*	*Gobierno central*	*Resto Sector público*	*Gobierno central*	*Resto Sector público*
Guatemala	—	—	84,5	15,5	75,1	24,9
El Salvador	—	—	60,3	39,7	55,5	44,5
Honduras	85,3	14,7	82,7	17,3	76,5	23,5
Nicaragua	63,5	36,4	61,2	38,8	55,5	44,5
Costa Rica	69,0	31,0	63,2	36,8	70,8	29,2
Centroamérica	—	—	69,8	30,2	67,6	32,4

En tercer lugar, a pesar de la mayor importancia que los gobiernos centroamericanos le asignaban a su papel de promotores del desarrollo, únicamente se logró elevar la proporción de los gastos de capital en el total de los gastos en tres de los países —Honduras, Nicaragua y Costa Rica—, mientras que los descensos que ocurrieron en Guatemala y El Salvador influyeron para que el promedio de la región en su conjunto disminuyera entre 1965 y 1970. Según se podrá desprender del siguiente cuadro, mientras que en el primero de los años el 33,6 % de los gastos se asignaban a la inversión pública, dicha proporción bajó al 31,1 % en 1970.

Estructura económica del gasto público
(Por ciento)

	1960		1965		1970	
	Gastos		Gastos		Gastos	
	Corrientes	de capital	Corrientes	de capital	Corrientes	de capital
Guatemala	—	—	66,0	34,0	71,7	28,3
El Salvador	—	—	66,2	33,8	73,3	26,7
Honduras	68,6	31,4	68,0	32,0	56,9	43,1
Nicaragua	78,9	21,1	69,6	30,4	71,5	28,5
Costa Rica	70,5	29,5	71,5	28,5	68,2	31,8
Centroamérica	—	—	66,4	33,6	68,9	31,1

Finalmente, y como una variable explicativa de los fenómenos anotados anteriormente, la captación de recursos ordinarios del sector público demostró poco dinamismo durante la década, debido principalmente a la estructura —en algunos países inelástica a aumentos del ingreso nacional— de los sistemas impositivos. De ahí que los gobiernos, al tratar de ajustar el nivel de ingresos a sus requerimientos mínimos de gastos, acudieron en forma creciente al uso del crédito interno o externo o, alternativamente, se vieron obligados a comprimir el gasto público.

En las próximas páginas, se presenta un análisis de estos fenómenos. Sin embargo, debido a la escasez y falta de sistematización de datos del sector público centroamericano en su conjunto, y debido a que el aspecto que se desea destacar en esta parte del estudio se relaciona con el sistema impositivo, el análisis se circunscribirá a los Gobiernos Centrales de la región.

B. LOS GOBIERNOS CENTRALES

a) *Ingresos*

Durante la década de 1960, el monto de los ingresos ordinarios de los Gobiernos Centrales se vio fuertemente condicionado a la evolución de los ingresos tributarios. En efecto, más o menos un 90 % del total de los ingresos originaron en el sistema impositivo, sin mayores variaciones durante la década, como se podrá observar en el cuadro de la página siguiente.

Los ingresos no tributarios, cuya evolución y participación relativa en los ingresos totales de los cinco Gobiernos demostraron una extraordinaria similitud, incluyen el producto de la venta de bienes nacionales, el cobro de tarifas, multas y otros similares. Debido a la relativa poca in-

Origen de los ingresos ordinarios de los Gobiernos Centrales
(Por ciento)

	1960		1970	
	Ingresos tributarios	*Ingresos no tributarios*	*Ingresos tributarios*	*Ingresos no tributarios*
Guatemala	89,3	10,7	89,5	10,5
El Salvador	90,0	10,0	90,8	9,2
Honduras	90,6	9,4	92,1	7,9
Nicaragua	92,7	7,3	89,9	10,1
Costa Rica	92,2	7,8	91,8	8,2
Centroamérica	90,6	9,4	90,8	9,2

cidencia de estos ingresos, el análisis que se presenta a continuación se centra en los ingresos tributarios.

Los cuadros 13 al 18 demuestran la evolución de los ingresos impositivos. Aunque se presentaron variaciones significativas de país a país, en general el sistema impositivo de la región se caracterizó por su relativo poco dinamismo. Para la región en conjunto, creció a una tasa acumulativa anual del 7,7 % durante la década, o sea un monto ligeramente mayor a la tasa de crecimiento del producto geográfico bruto. De ahí que la carga tributaria regional ascendiera a 10,1 % en 1970, comparado al 9,4 % en 1960. Las relaciones correspondientes a los países individuales son las siguientes:

Evolución de los ingresos tributarios de los Gobiernos Centrales
(Por ciento)

	Tasa acumulativa anual de crecimiento			*Carga tributaria (Relación ingresos tributarios al* PIB*)*		
	1960-1965	1965-1970	1960-1970	1960	1965	1970
Guatemala	6,3	6,6	6,4	7,6	8,1	8,1
El Salvador	6,4	4,6	5,5	10,9	10,6	10,4
Honduras	7,8	10,4	9,1	9,8	9,7	11,4
Nicaragua	12,9	4,4	8,6	8,8	9,6	8,4
Costa Rica	6,5	13,6	10,0	12,2	11,8	14,1
Centroamérica	7,5	7,9	7,7	9,4	9,6	10,1

Es interesante señalar que en tres de los países, la tasa acumulativa de crecimiento anual de los ingresos tributarios fue mayor durante la segunda mitad de la década que durante la primera mitad, y son precisamente esos países los que muestran tasas ligeramente ascendentes en la carga tributaria. También llama la atención las considerables diferencias en la carga tributaria entre los varios países.

Las diferencias aludidas se deben a los distintos grados de celeridad e intensidad con que los Gobiernos modificaron sus sistemas impositivos durante la década para acomodarse a la cambiante situación planteada por la ampliación y diversificación de las actividades sustitutivas de importaciones. Al inicio de la década, los sistemas tributarios dependían fuertemente del comercio exterior. En forma primaria, entre un 50,0 y un 63,0 % de todos los ingresos se recaudaban sobre el comercio exterior; y en forma secundaria, la magnitud de las exportaciones determinaba la magnitud de la recaudación de los impuestos que recaían sobre el comercio interno o la producción, y sobre las ganancias. El proceso acelerado de sustitución de importaciones estimulado por la creación del Mercado Común, llevaba implícito, desde sus inicios, la reestructuración de los sistemas impositivos, a fin de reducir su dependencia del comercio exterior.

Así, durante la década, se presentaron cuatro fenómenos vinculados con el proceso de sustitución de importaciones que afectaron en forma directa la magnitud y la estructura de los sistemas impositivos en Centroamérica.

En primer lugar, el intercambio regional adquirió una creciente importancia en el comercio exterior de cada uno de los cinco países, pasando de ocupar un 6,4 % de dicho comercio para la región en su conjunto en 1960 al 15,2 % en 1965, y al 24,3 % en 1970. Dicho intercambió, más el consumo nacional de artículos elaborados en el respectivo país, representa la sustitución total o parcial de importaciones que antaño pagaban derechos de aduana.

En segundo lugar, se operó un importante cambio en la estructura de las importaciones provenientes del resto del mundo, con una creciente participación de bienes de capital y productos intermedios y un paulatino desplazamiento de bienes de consumo, sobre todo los no duraderos. Según los datos que se presentan en el anexo 1, durante los años 1960 se produjeron los siguientes cambios en la participación relativa de distintos productos en las importaciones extrarregionales de Centroamérica:

Estructura de las importaciones de Centroamérica
(Por ciento)

	1960	1970
Bienes de consumo duradero	35,7	25,7
Duradero	24,7	15,7
No duradero	11,0	10,0
Combustibles	7,9	5,0
Materias primas	27,9	34,6
Material de construcción	7,2	5,7
Bienes de capital	14,9	21,4
Para agricultura	2,9	2,9
Para industria	12,0	18,5
Equipo de transporte	4,8	6,9
Otros	1,6	,7
TOTAL	100,0	100,0

Si bien la incidencia media nominal del arancel común subió ligeramente durante la década para la región —aunque en algunos países se operó la tendencia contraria—[1] en general el desplazamiento de importaciones de bienes de consumo —que pagan aforos relativamente elevados— hacia productos intermedios y bienes de capital —que pagan aforos relativamente bajos— tuvo consecuencias obvias sobre el monto total de los ingresos recaudados.

En tercer lugar, el proceso de integración, como la mayoría de procesos de industrialización para sustituir importaciones, dio origen al otorgamiento de incentivos fiscales al desarrollo industrial. En ausencia de la entrada en vigor de una legislación uniforme sobre la materia, y en un afán de crear condiciones atractivas en cada país para el establecimiento de empresas fabriles que a la postre competirían en el Mercado Común, las leyes nacionales se aplicaron sin tomar en cuenta los intereses del fisco, en algunos casos excediendo límites razonables de exención de derechos a la importación de bienes de capital y materias primas.[2] El cuadro 26 revela el monto de los derechos arancelarios que teóricamente se exoneraron al amparo de las distintas leyes de fomento industrial, cuyo monto pasó de $CA 7,2 millones en 1960 a $CA 77,7 en 1970.

[1] Véase el anexo 2.
[2] El análisis de la política de incentivos fiscales al desarrollo industrial se presenta en el anexo 3.

Finalmente, la creciente importancia del sector manufacturero en las economías centroamericanas permitió ganar cierta autonomía —aunque modesta— de su dependencia del comercio exterior, de manera que el ritmo de crecimiento económico —y, por ende, la magnitud de los ingresos tributarios— se han ido aislando en alguna medida de las fluctuaciones en el comercio con el resto del mundo.

Debido a los fenómenos descritos, no extraña que la participación relativa de los ingresos provenientes de los gravámenes sobre la importación han decrecido notoriamente durante la década, como se podrá desprender del cuadro 25 y del siguiente resumen:

Evolución de las recaudaciones aduaneras sobre las importaciones, durante la década de 1960

	Derechos recaudados - $CA			*Participación relativa en total de ingresos tributarios %*		
	1960	*1965*	*1970*	*1960*	*1965*	*1970*
Guatemala	32.234,6	34.988,4	37.362,0	40,5	32,5	25,2
El Salvador	27.934,0	25.098,0	26.013,2	45,1	29,7	24,6
Honduras	16.862,0	20.479,0	22.541,9	49,9	41,5	27,9
Nicaragua	18.794,7	24.172,0	24.219,6	59,5	41,7	33,7
Costa Rica	28.635,9	32.500,1	36.831,4	56,0	46,4	27,7
Centroamérica	124.461,2	137.237,5	146.968,1	48,3	37,1	27,2

Desde luego, este descenso relativo en las recaudaciones aduaneras se vio compensado —total o parcialmente— por el aumento en las recaudaciones derivado de la aceleración general de los ritmos de desarrollo atribuibles al proceso de integración. De acuerdo con un modelo tributario preparado recientemente por la Comisión Económica para la América Latina, se ha podido comprobar que los ingresos fiscales recaudados en los países miembros del Mercado Común durante los últimos años de la década de 1960 fueron mayores de los que se hubieran recaudado en la ausencia de la integración.[1] Esta conclusión general es apoyada por los hallazgos del modelo econométrico presentado en el anexo 1 de este informe.[2]

[1] Según un trabajo inédito preparado por la Subsede de la CEPAL en México, se estimó que en la ausencia de la integración, el sistema impositivo existente en Centroamérica en 1968 hubiera rendido $CA 389,8 millones, mientras que en realidad se recaudaron $CA 425,4 millones.

[2] El modelo sugiere que el efecto neto de la integración ha sido un aumento sig-

El proceso de integración, entonces, obligó a los Gobiernos a readaptar sus sistemas impositivos a la cambiante situación del comercio exterior de cada país; readaptación que, como ya quedó señalado, algunos países lograron con mayor celeridad y en una forma más eficiente que otros.

Tal como se podrá desprender de los cuadros 19 al 24, las reformas implantadas por los Gobiernos tendieron a sustituir los impuestos que gravaban el comercio exterior por aquellos que gravan el consumo interno, aún cuando la participación relativa de los impuestos sobre la renta en el total de los ingresos también aumentó en todos los países.[1]

Estructura de los sistemas impositivos en Centroamérica

(Por ciento)

	Ingresos tributarios Totales	*Tributación directa*			*Tributación, comercio exterior*			*Tributación, consumo y producción*		
	1960/70	1960	1965	1970	1960	1965	1970	1960	1965	1970
Guatemala	100,0	10,5	15,3	16,7	51,9	40,3	31,1	37,6	44,4	52,2
El Salvador	100,0	12,5	19,5	23,5	62,1	47,1	42,9	25,4	33,4	33,6
Honduras	100,0	16,7	18,6	27,5	55,0	46,9	31,5	28,3	34,5	41,0
Nicaragua	100,0	14,1	20,7	22,0	62,5	43,6	34,6	23,4	35,7	43,4
Costa Rica	100,0	17,5	23,8	22,9	61,0	47,9	28,7	21,5	28,3	48,4
Centroamérica	100,0	13,6	19,2	21,9	57,9	44,7	33,3	28,5	36,1	44,8

La creciente participación de la tributación directa en los ingresos tributarios totales —constituido principalmente por impuestos sobre la renta, según se desprende del cuadro 13— sugiere que los sistemas impositivos de la región fueron ligeramente más congruentes con el concepto de equidad fiscal que a inicios de la década. Sin embargo, se puede dudar de la efec-

nificativo en la tasa de crecimiento económico. En casos específicos, sin embargo, es posible que se hayan operado "pérdidas" fiscales, cuando se desplaza el consumo de productos originarios del resto del mundo por productos sucedáneos relativamente más costosos producidos en la región. Dicha "pérdida" puede atribuirse al consumidor o al Estado (a través de menores ingresos fiscales). Por otro lado, se pueden dar casos específicos de desplazamiento de la demanda de productos originarios de un país miembro del Mercado Común hacia los de otro país miembro, dando origen a posibles "transferencias" de ingresos fiscales entre países de la región. Este aspecto se analiza más adelante al discutirse posibles esquemas de compensación fiscal.

[1] Como se señala más adelante, las reformas tributarias implantadas en Centroamérica tienden a concentrarse en los períodos 1962-63 y en 1967-68. Fuera de la equiparación arancelaria, únicamente una de las medidas se adoptó dentro del marco multilateral, al acordar la creación de un impuesto de estabilización económica en 1967.

tividad de los sistemas impositivos en Centroamérica como instrumentos que propendan a mejorar la distribución del ingreso, vista la preponderante participación de los impuestos que gravan el consumo, y las disposiciones contenidas en las leyes sobre impuestos que gravan la renta, que tienden a discriminar a los sectores asalariados.[1]

El cuadro anterior también revela que la mayor parte del considerable esfuerzo que los gobiernos centroamericanos desplegaron durante la década de 1960, en introducir reformas legales a sus sistemas impositivos, consistió en adaptar dichos sistemas a la dinámica de la integración, sin necesariamente imprimirles mayor capacidad de captación de ingresos. En efecto, como ya quedó señalado, en el mejor de los casos, durante la década los ingresos aumentaron a tasas ligeramente superiores a las tasas de crecimiento del producto interno bruto —en dos países crecieron a tasas menores (véase el cuadro 27)—. Por otro lado, para la región en su conjunto, los ingresos fiscales aumentaron a tasas menores que las del gasto corriente, con un deterioro persistente en la capacidad de ahorro de los Gobiernos Centrales.

b) *Gastos*

Los gastos corrientes de los gobiernos centroamericanos han tendido a evolucionar a tasas muy similares o aun mayores que las tasas de crecimiento de los ingresos ordinarios, sobre todo durante la segunda mitad del decenio. Sin embargo, dichos niveles no se pueden calificar de elevados, ante los crecientes requerimientos de servicios económicos y sociales que demanda la rápida expansión demográfica en Centroamérica.

Tasas de incremento acumulativo anual de los ingresos y gastos ordinarios
(Por ciento)

	1960-1965		1965-1970		1960-1970	
	Ingresos ordinarios	*Gastos ordinarios*	*Ingresos ordinarios*	*Gastos ordinarios*	*Ingresos ordinarios*	*Gastos ordinarios*
Guatemala	5,9	5,0	6,8	8,8	6,4	6,9
El Salvador	5,5	3,7	5,3	6,6	5,4	5,1
Honduras	7,3	6,5	10,5	10,8	8,9	8,6
Nicaragua	12,7	9,8	5,2	9,1	8,9	9,4
Costa Rica	7,5	10,2	12,8	11,4	10,1	10,8
Centroamérica	7,2	6,6	8,1	9,3	7,6	8,0

[1] Véase el próximo capítulo.

Debido a lo anterior, y como se podrá desprender de los cuadros 7 al 12, el valor absoluto del ahorro en cuenta corriente propendió a estancarse durante la década en por lo menos cuatro de los cinco países de la región. Es más, hay una relación estrecha entre los valores absolutos del ahorro y las reformas impositivas: al bajar los primeros a niveles mínimos o negativos, los gobiernos inevitablemente respondían creando nuevas fuentes de ingresos, a fin de cubrir, cuando menos, sus gastos de funcionamiento.

Ahorro en cuenta corriente de los Gobiernos Centrales

	1960		1965		1970	
	En $CA millones	*% de ingresos*	*En $CA millones*	*% de ingresos*	*En $CA millones*	*% de ingresos*
Guatemala	13,1	14,7	22,0	18,5	17,5	10,6
El Salvador	12,3	17,9	22,1	24,6	23,5	20,2
Honduras	6,2	16,6	10,5	19,8	16,7	19,0
Nicaragua	6,2	18,2	17,5	28,2	11,4	14,3
Costa Rica	5,5	9,9	—1,9	—2,4	5,6	3,9
Centroamérica	43,3	15,2	70,3	17,4	74,6	12,6

El relativo estancamiento del ahorro en cuenta corriente de los Gobiernos Centrales significó que éste jugó un papel cada vez menos importante en el financiamiento de los gastos de capital, acudiéndose en forma creciente al endeudamiento público, interno y externo. Como se podrá observar de los cuadros 35 al 40, únicamente El Salvador no acudió en forma importante al expediente del endeudamiento, pero a expensas del nivel de la inversión pública.

Participación relativa del ahorro en cuenta corriente en el financiamiento de los gastos de capital de los Gobiernos Centrales

(Por ciento)

	1960	1965	1970
Guatemala	61,2	60,9	42,5
El Salvador	68,3	87,7	88,3
Honduras	62,6	84,0	48,5
Nicaragua	65,9	92,6	48,5
Costa Rica	29,9	—8,0	13,1
Centroamérica	60,2	63,9	48,1

Relación del gasto de los Gobiernos Centrales al producto interno bruto
(Por ciento)

	Gasto total			*Gasto corriente*			*Gasto de capital*[1]		
	1960	1965	1970	1960	1965	1970	1960	1965	1970
Guatemala	10,3	11,3	11,4	7,3	7,3	8,1	3,0	4,0	3,3
El Salvador	12,5	11,2	10,6	9,9	8,5	9,2	2,5	2,7	1,5
Honduras	12,9	12,1	16,4	9,0	8,4	10,0	3,9	3,7	6,4
Nicaragua	10,8	10,9	11,3	7,8	7,4	8,0	3,0	3,6	3,3
Costa Rica	17,3	19,3	23,9	11,9	13,6	14,7	5,4	5,7	9,2
Centroamérica	12,2	12,6	14,1	8,8	8,7	9,7	3,4	3,9	4,4

[1] Incluye amortización de la deuda. El gasto de capital neto para la región en su conjunto presentó las siguientes relaciones para los años citados: 1960, 2,6 %; 1965, 2,9 %; 1970, 2,9 %. Por consiguiente, la relación del gasto total neto al PIB fue: 1960, 11,4 %; 1965, 11,6 %; y 1970, 12,6 %. Véase cuadros 7 a 12.

Por otro lado, si bien el gasto del Gobierno Central aumentó durante la década en cuatro de los cinco países miembros del Mercado Común, llaman la atención las diferencias apreciables que reporta este índice entre los países y, en general, lo reducido del gasto del Gobierno Central en comparación a otros países latinoamericanos de similar estructura económica y social a la centroamericana.

Finalmente, los cuadros 29 al 34 sugieren que, durante la década, no se produjeron cambios de significación en la estructura del gasto total de los Gobiernos Centrales. En otras palabras, las erogaciones destinadas a cubrir gastos administrativos y generales aumentaron a ritmos similares a los de los gastos para servicios económicos, sociales y financieros.

C. PRINCIPALES HALLAZGOS

Puede concluirse, entonces, que en general, los sistemas impositivos centroamericanos no han respondido a las necesidades financieras de los Gobiernos Centrales, debido a la estructura inelástica o de baja elasticidad de dichos sistemas ante aumentos en el producto interno bruto. Sin embargo, los gobiernos, sin perder totalmente de vista su responsabilidad de promover el desarrollo económico, tampoco quisieron resolver este estado de cosas a través de una fuerte compresión de las erogaciones, acudiendo, en vez, a una mayor movilización del crédito interno y externo. De ahí que en todos los países se mantuvo la participación del gasto del sector público en el producto interno bruto, aun cuando no se hayan registrado au-

mentos de significación. Por otro lado, en términos absolutos, en la mayoría de los casos dichos gastos siguen siendo relativamente bajos, debido precisamente a las reducidas cargas tributarias imperantes.[1]

Sería equivocado atribuir esta circunstancia al proceso de integración, ya que la paulatina sustitución de los impuestos que gravan las importaciones por aquellos que gravan el consumo y la producción interna son parte inherente de cualquier proceso sustitutivo. Por otra parte, el aumento en las tasas de crecimiento económico atribuibles a la integración contribuyó a neutralizar, siquiera en parte, la reducción absoluta en las recaudaciones aduaneras. En igual forma, sería equivocado descontar la importancia de los esfuerzos que se realizaron en todos los países durante la década de 1960 para implantar reformas tendientes a modernizar los sistemas impositivos y de recaudación. Sin embargo, si bien las reformas adoptadas lograron el propósito inmediato de reponer la pérdida en ingresos aduaneros por la de otras fuentes, no se logró mejorar en forma significativa la capacidad de recaudación de dichos sistemas. Por otro lado, las reformas se adoptaron en forma aislada y sin mayor coordinación entre los países, de modo que no se lograron avances significativos en la armonización de los tributos que gravan la renta, la propiedad, el consumo y la producción interna en cada país.

Durante la década de 1970, se presentarán obstáculos aun mayores a la resolución del problema de la baja capacidad financiera de los Gobiernos Centrales. La rápida expansión demográfica de la región exigirá una cada vez más enérgica participación estatal en la oferta de servicios económicos y sociales y en la creación de oportunidades de ocupación, mientras que las crecientes cargas financieras derivadas de la deuda pública —y asociadas con los desequilibrios externos de la región— imponen un límite a la capacidad de endeudamiento. De ahí que será imperativo introducir mejoras cualitativas a los sistemas impositivos centroamericanos, a fin de que, por un lado, respondan mejor a las necesidades financieras de los gobiernos; y por otro, respondan a los principales objetivos del desarrollo integrado de la región. Así, dicho sistema deberá ser consistente con la existencia de una zona de libre comercio; responder al concepto del desarrollo equilibrado de los cinco países de la región; apoyar la política distributiva del ingreso y a la vez coadyuvar en la movilización del ahorro. El diseño de un sistema de esta índole se propone en la parte segunda de este anexo.

---

[1] Según los *Staff Papers* del Fondo Monetario Internacional (Vol. XVIII, julio de 1971, página 302), la presión tributaria en Chile en 1968 ascendió a 19,4 %; en Argentina al 14,8 %; en Perú al 13,7 %; en Ecuador al 12,6 %; y, en Colombia al 10,3 %. En cambio, en Centroamérica, únicamente Costa Rica tiene una presión tributaria superior al 9,5 %.

PARTE SEGUNDA: LINEAMIENTOS BÁSICOS PARA UN SISTEMA TRIBUTARIO EN CENTROAMÉRICA

A. DESCRIPCIÓN GENERAL DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS EN EL ÁREA

Con el propósito de dar una idea general sobre los principales impuestos vigentes en los países centroamericanos, a continuación se describen los más importantes, atendiendo a su rendimiento fiscal y a la función económica que cumplen. En la sección "B" de la quinta parte de esta nota, se resume el contenido de la presente sección en una serie de cuadros sinópticos.

Aunque los impuestos de importación siguen siendo de gran importancia dentro del volumen de recaudaciones de los gobiernos, dada su naturaleza y sus implicaciones en el nivel de protección industrial y agrícola, éstos se analizan en el anexo 1.

a) *Impuestos a la exportación*

Como norma general, estos impuestos recaen sobre la exportación de algunos productos tradicionales tales como café, banano, algodón y madera. En algunos casos se aplican sobre una base específica y en otros ad-valorem y su contribución a los ingresos fiscales es de cierta consideración, especialmente los que recaen sobre el café, el banano y la madera.

En Guatemala, El Salvador, Nicaragua y Costa Rica el impuesto sobre la exportación de café es sobre una base ad-valorem, consecuentemente aumenta el rendimiento fiscal cuando aumentan los precios internacionales de dicho producto. Únicamente en Honduras se impone una tasa de $CA 5,00 por saco de café de 60 kilos.

Todos los países, con excepción de El Salvador, tienen impuestos sobre la exportación de bananos, con la característica especial de que casi en todos ellos se grava por racimo exportado. Así, en Costa Rica se grava a razón

de $CA 0,02 por racimo; en el caso de Guatemala se grava con $CA 0,02 los bananos producidos en la región del Pacífico y con $CA 0,01 al resto de la producción nacional; en Honduras existen tres tasas: $CA 0,025 para los bananos que exportan los productores nacionales y $CA 0,01 y $CA 0,015 que se aplican a los racimos de bananos que exportan las empresas Tela Railroad Company y Standard Fruit Company, respectivamente. En el caso de Nicaragua el gravamen tiene una relación con el tamaño del racimo que se exporta, el cual fluctúa entre $CA 0,05 y $CA 0,02.

La madera está gravada, atendiendo a la clase y a la forma en que se exporte, en todos los países, excepto en El Salvador.

Con la sola excepción de Guatemala, todos los demás países del área tienen impuestos que recaen sobre la exportación de productos pesqueros; sin embargo, El Salvador solamente grava la exportación de camarones.

Finalmente algunos países de la región gravan la exportación de algodón, animales vivos, carne, azúcar, oro, plata y otros minerales no procesados, chicle, cocos y cocoa; sin embargo estos gravámenes individualmente considerados, no producen mayores rendimientos fiscales.

b) *Impuestos sobre ventas de bienes y servicios y sobre transacciones*

Los cinco países del Istmo tienen impuestos a las ventas, pero únicamente los de Honduras, Nicaragua y Costa Rica tienen categoría jurídica independiente; en El Salvador y Guatemala forman parte de los impuestos de papel sellado y timbres.

En Guatemala y El Salvador el gravamen se aplica a toda transacción por la que pasa un artículo desde su producción hasta la venta al consumidor final; es decir, que el tributo es de carácter acumulativo; en cambio, en Costa Rica, Honduras y Nicaragua, el impuesto se aplica, por regla general, en la etapa final o en la inmediata anterior, cuando lo primero no es factible administrativamente. En Nicaragua coexiste con el impuesto de una sola etapa, otro de etapa múltiple acumulativo del dos por millar.

1. *Los impuestos de etapas múltiples acumulativos*

De los impuestos de etapas múltiples acumulativos vigentes en el Istmo, el de Guatemala es el más importante por el nivel de la tasa y los ingresos que genera; consiste en un gravamen del 1½ % sobre el valor de las ventas; el de El Salvador, que fuera reformado recientemente, tiene en promedio, una tasa de alrededor del 1 %; el de Nicaragua es del 2 por millar.

La única ventaja de estos gravámenes radica en que su base es amplia, pues grava todas las etapas del proceso de producción y distribución de las mercaderías y los servicios. Por el contrario, adolecen de serios defectos. El número de contribuyentes sujetos al pago del impuesto es tal que impide

una aplicación eficiente, razón por la cual su margen de evasión es uno de los más elevados.

En la medida en que el impuesto se traslada hacia adelante, el consumidor final paga una tasa efectiva superior a la nominal, diferencia que se incrementa con el número de etapas de comercialización. Ello se debe a que los comerciantes habitualmente calculan los precios de venta adicionando un porcentaje determinado a su precio de compra, el cual incluye los impuestos pagados en etapas anteriores. Esta aplicación de impuesto sobre impuesto es lo que se conoce con el nombre de "piramidación", que se refleja en un aumento de los precios superior a los ingresos percibidos por el fisco.

Por otra parte, esta clase de gravamen favorece la integración de las empresas, al solo efecto de pagar menos impuesto.

2. *Los impuestos de etapa única*

En Honduras hay un impuesto del 3 % sobre las ventas de mercancías que se efectúan en el país para consumo interno. También se gravan las ventas de bienes de capital para fines productivos —excepto los destinados a la agricultura— y algunos servicios y se eximen ciertos artículos de consumo popular: alimentos no procesados, medicinas y productos gravados con impuestos específicos. Se aplica en la venta final o en la anterior cuando lo primero no es factible administrativamente. Son responsables por el pago del impuesto las empresas cuyas ventas anuales de mercancías ascienden a $CA 30.000 o más; las empresas con ventas menores de esa cantidad y hasta $CA 6.000 también están obligadas a inscribirse como responsables, pero quedan sujetas al pago del impuesto por el valor agregado, lo que se logra deduciendo del impuesto sobre sus ventas el impuesto pagado por sus compras.

El impuesto costarricense tiene una tasa general del 5 % sobre ventas de mercancías. Las exenciones son similares a las del impuesto a las ventas de Honduras. También grava ciertos servicios, siendo la lista de ellos más amplia que la del impuesto a las ventas hondureño.

Son sujetos del impuesto las empresas con ventas anuales de mercancías y prestación de servicios por valor de $CA 45.300,00, así como todos los contribuyentes de los impuestos selectivos de consumo.

En Nicaragua se estableció un impuesto general sobre las ventas con una tasa del 5 %. Se eximen ciertos artículos de consumo popular y algunos productos gravados con impuestos específicos y todos los servicios. Son responsables del pago del impuesto las empresas que realizan ventas superiores a $CA 60.000. La mecánica de aplicación del impuesto es similar a la de Honduras y Costa Rica; es decir, que a los responsables inscritos se les extiende un certificado de inscripción que sirve para los mismos fines.

Existe una diferencia fundamental que debe señalarse: mientras en

Costa Rica se gravan con el impuesto general de ventas todos los productos afectos a impuestos selectivos de consumo, en Honduras y Nicaragua no se gravan, con lo que el primero conforma una base impositiva más amplia.

Salvo las diferencias antes apuntadas, básicamente estos gravámenes son iguales: todos siguen el principio de país de destino; se aplican, generalmente, en una sola etapa: la final o la inmediata anterior; las listas de bienes exentos obedecen a los mismos criterios; y la mecánica de aplicación es la misma.

c) *Otros impuestos de consumo sobre bienes y servicios selectivos*

1. *Impuestos sobre bienes*

Todos los países han tenido tradicionalmente impuestos sobre bebidas alcohólicas y fermentadas, cigarrillos, bebidas gaseosas, gasolina, y otros. La mayoría de estos gravámenes son de carácter específico.

Durante la última década algunos países han comenzado a establecer diversos gravámenes al consumo de determinados bienes, principalmente cuando la producción nacional ha venido a sustituir en alto grado la importación de bienes similares.

En Nicaragua, en 1960, se promulgó una ley por medio de la cual se autorizó al Poder Ejecutivo para establecer impuestos al consumo sobre:

a) Productos elaborados en el país y, en su caso, los que se introduzcan de otros países centroamericanos libres de derechos arancelarios, cuando dichos artículos sustituyen a sus similares importados de otros países;
b) Productos elaborados en el país e importados libres de derechos de los demás países centroamericanos, cuando se hayan establecido restricciones a la importación de productos similares de otros países que afecten seriamente los ingresos fiscales.

La ley establece que los gravámenes serán iguales a la tarifa aduanera más los derechos consulares; los productos importados de países fuera de Centroamérica que sean similares a los gravados por el impuesto de consumo están sujetos también a estos tributos. Al amparo de dicha ley se han creado impuestos sobre: detergente, cemento, llantas y neumáticos, hierro para techo, varillas de hierro, harina de trigo, artículos de vidrio, cuadernos y libretas, motocicletas, y otros.

En marzo de 1969, mediante Decreto 4 MEIC, se estableció un impuesto compensatorio especial de consumo que se aplica a los artículos que se importen de fuera del área centroamericana, a los procedentes del área y a los similares de producción nacional enumerados en una lista especial,

en la que se estipula el impuesto; las tasas son en la mayoría de los casos de 5, 10 y 20 %.

Por Decreto 38 DIE de junio de 1968, se establecieron impuestos selectivos de consumo sobre una lista de artículos que aparecen en los anexos 2 y 3 del Protocolo sobre medidas de emergencia para la defensa de la balanza de pagos. Las tasas son de 10 y 20 %; y en algunos casos los gravámenes son específicos.

En el mes de marzo de 1972, Costa Rica estableció una ley de consolidación de los impuestos selectivos de consumo, cuyas características más sobresalientes son:

1º) Imposición en una sola etapa a nivel de fábrica para la producción nacional y en aduanas para los productos importados, con el propósito de que los tributos no sean de carácter acumulativo, ya que en dicha etapa se facilita la identificación de las mercancías cuyo consumo se desea restringir.

2º) Flexibilidad para aplicar el impuesto, que consiste en la facultad otorgada al Poder Ejecutivo para establecer las tasas aplicables hasta el límite máximo de 50 %, así como también para incluir nuevas mercancías y para eximir las ya gravadas.

3º) Incidencia acumulativa con el impuesto general sobre las ventas, en vista que los productos gravados no están exentos de este último tributo.

4º) Se dan normas para la elaboración de la lista de mercancías que podrán gravarse, a fin de que el Poder Ejecutivo y el Banco Central observen lo dispuesto por los instrumentos jurídicos de la integración.

5º) El impuesto observa el principio impositivo de país de destino.

2. *Impuestos sobre servicios*

Todos los países gravan los pasajes aéreos internacionales con tasas ad-valorem: en Costa Rica con el 5 % (y con $CA 2,00 cada tarjeta de turismo); Nicaragua con el 6 %; Honduras con el 5 %; El Salvador y Guatemala con el 10 %; Honduras y Costa Rica también gravan los pasajes aéreos locales; el primero con una tasa de 2½ %; el segundo a razón de ¢ 2,50 más $CA 1,00 por cada pasaje.

La carga aérea local sólo es objeto de gravamen en Costa Rica a razón de ¢ 0,01 la libra. El transporte por ferrocarril es objeto de imposición en Costa Rica y Guatemala. Los espectáculos públicos son gravados en todos los países. Los servicios de alojamiento en hoteles, pensiones y si-

milares son gravados en Guatemala y Costa Rica con el 10 %; y en Honduras con el 3 %.

Las primas de seguro son gravadas en El Salvador, Honduras y Nicaragua, y las radiocomunicaciones internacionales son gravadas en Honduras y Nicaragua.

3. *Impuestos de papel sellado y timbres*

Los cinco países tienen impuestos que se cobran por medio de papel sellado y timbres, siendo su importancia fiscal relativamente apreciable.

Estos gravámenes, si bien son similares en su estructura, tienen diferencias en cuanto a las operaciones, actos, contratos, exenciones y tasas. En realidad los recargos contenidos en estas leyes son de diversa naturaleza; unos constituyen tasas que se cobran como contraprestación de servicios públicos específicos; otros son impuestos; y algunos son, probablemente, una combinación de ambos. Ejemplos de los primeros son los recargos que se cobran por expedición de certificaciones, títulos, autenticaciones de firmas y de los segundos los que recaen sobre vales, pagarés, letras de cambio, cheques, y otros.

Esta forma de imposición es una de las más anacrónicas y defectuosas con que cuentan los países para obtener recursos financieros. Ello ha sido comprendido desde hace mucho tiempo y existe ya una tendencia universal a eliminarla y a adoptar otros tipos de gravámenes.

Entre los principales defectos sobresalen: a) su excesiva regresividad y b) su elevado costo de administración, si se toma en cuenta el valor de la impresión de las especies y los gastos de control, a fin de evitar falsificaciones. Su principal desventaja se deriva del alto costo social que su recaudación implica, debido a su excesiva interferencia en el proceso normal de la realización de los negocios y demás actividades que gravan. Al aplicarse sobre operaciones o documentos financieros tales como cheques, letras de cambio, acciones, etc., se entorpece la fluidez de este tipo de operaciones.

Son pues numerosas y de mucha fuerza las razones que se pueden aducir en favor de la eliminación gradual de este tipo de tributos. Por ello deberían, gradualmente, suprimirse todos los recargos que constituyan impuestos, dejando vigentes únicamente aquellos que constituyan tasas retributivas de servicios públicos; y aun en este caso debería estudiarse la posibilidad de utilizar otro método de recaudación. Las disminuciones en los ingresos fiscales podrían ser compensadas con pequeñas variaciones en las tasas de otros impuestos masivos. Con ello se lograría simplificar la estructura tributaria; disminuir los costos administrativos y sociales; y con-

tribuir a crear un sistema impositivo más acorde con las necesidades de esta etapa del desarrollo económico de los países centroamericanos.

4. *Impuestos a los vehículos*

La tributación sobre vehículos presenta apreciables diferencias en los países de la región. Estos gravámenes deberán armonizarse, ya que a medida que se mejoren las vías de comunicación entre los países, habrá una tendencia a registrarlos en aquellos que ofrezcan un tratamiento tributario más favorable.

A continuación se indica la forma de imposición de los automóviles adoptada por cada uno de los países:

Costa Rica grava la adquisición con impuestos de consumo ad-valorem y la circulación con tres impuestos específicos. El Salvador grava el traspaso con $CA 4 por unidad, y la circulación con $CA 16.

Guatemala grava la primera venta con tasas ad-valorem y la circulación con gravámenes específicos de $CA 31 por unidad, con tasas mayores para vehículos de trabajo, de acuerdo con su tonelaje.

Honduras grava la venta con tasas ad-valorem de 3, 5, 10 y 20 % y con varios impuestos específicos su uso o tenencia, de los cuales el impuesto de circulación toma en cuenta los años de uso del automóvil.

Nicaragua grava la venta con el 2 por millar y la circulación con un impuesto específico anual de $CA 20.

d) *Impuestos sobre bienes inmuebles*

Todos los países centroamericanos tienen impuestos sobre los bienes inmuebles, con la sola excepción de El Salvador que lo cobra englobado en el impuesto de vialidad que grava el patrimonio neto.

La materia imponible en Guatemala, Honduras y Costa Rica la constituyen el valor de los terrenos, las estructuras, las instalaciones y construcciones fijas y permanentes; en el caso de Nicaragua está constituida por los bienes inmuebles que los define el Código Civil, estableciendo dos categorías así: 1: a) urbana: casas de habitación; b) rural: parcela hasta de 10 hectáreas en un solo lote y el resto de bienes inmuebles.

Las tasas en términos generales son relativamente bajas. En Guatemala es de 3 por millar para los inmuebles de hasta 20.000 y de 6 por millar para el resto; en El Salvador se grava con una tasa progresiva de 0,10 a 1,4 %; en Honduras es del 1 ½ %; en Nicaragua se aplica a la primera categoría ½ % y la segunda 1 %; en Costa Rica se aplica una tarifa que va del 0,30 % a 1,05 %.

El rendimiento fiscal es relativamente bajo, tanto por el nivel de las tasas, como por las valuaciones de esos bienes inmuebles, ya que no han cobrado plena vigencia los catastros fiscales. En la mayoría de los

países los ingresos por este impuesto los recibe el Gobierno Central; en Honduras es administrado y cobrado por las municipalidades; en cambio, en Costa Rica es administrado por el Gobierno Central, pero más de un noventa por ciento de su rendimiento corresponde a las municipalidades; y en Guatemala, además del impuesto mencionado existe otro establecido por la Municipalidad de la ciudad de Guatemala.

Asimismo, se presenta en este anexo una comparación de las características de los impuestos que recaen sobre las tierras ociosas e incultas. Estos gravámenes están contenidos en las leyes de reforma agraria o de leyes de tierras y colonización y tienen más que un propósito fiscal, el de estimular la producción agrícola, gravando con tasas relativamente elevadas, en algunos casos, las tierras baldías u ociosas. Sin embargo, en términos generales estos impuestos no han dado los resultados que se esperaban y en algunos países no llegaron a ponerse en plena vigencia.

c) *Impuesto sobre la renta*

Los sistemas de tributación de la renta de los países de Centroamérica tienen diferencias conceptuales que hacen difícil identificar las políticas tributarias implícitas y también dificultan su comparación en el plano regional.

La diversidad de las legislaciones da lugar a discrepancias en las cargas impositivas por tres motivos fundamentales:

1) Diferencias conceptuales que afectan la amplitud de la materia imponible;
2) Diferencias en los niveles básicos de tributación; y
3) Diferencias adicionales derivadas de los diversos regímenes de incentivos fiscales.

Dentro de este campo de la tributación, los impuestos sobre la renta de las empresas afectan la rentabilidad del capital e influyen en la localización de las nuevas inversiones, propiciadas por la ampliación de los mercados, proporcionando, además, diferentes posibilidades de consolidación o expansión a las empresas ya establecidas.

La influencia sobre la localización de las empresas se hace sentir en todas las inversiones, tanto en las financiadas con capitales nacionales, como en las de origen regional o de terceros países. No obstante, en la práctica esa influencia es más decisiva en el caso de los inversionistas de terceros países, debido a la magnitud de los recursos de que disponen y a la mayor flexibilidad que tienen en la elección del país para sede de sus inversiones. Por ello tienen mucha importancia las disposiciones tributarias que afectan a los capitales extranjeros; en particular las que determinan el tratamiento impositivo de:

I) Las utilidades de las sociedades con participación de capitales extranjeros, así como las de sucursales o agencias de empresas del exterior, domiciliadas en los países de la región;
II) La reinversión de utilidades en el país; y
III) Las utilidades y otros rendimientos distribuidos a contribuyentes domiciliados en el exterior.

También es importante mencionar que la armonización del impuesto a la renta de las empresas facilitaría la organización de un mercado regional de capitales.

1. *Algunos aspectos de la tributación de la renta de las empresas*

A continuación se destacan comparativamente algunas características estructurales de los regímenes de tributación de la renta de las empresas; las tasas aplicables a la renta de las empresas domiciliadas en los países y a la de las empresas extranjeras, con oportunidad de su obtención, distribución, reserva o capitalización; y ciertos aspectos cualitativos importantes en la determinación de la base imponible cuyo tratamiento presenta marcadas diferencias de país a país.

2. *Tributación de la renta de los contribuyentes domiciliados*

Tres países gravan la renta de las empresas con las mismas escalas de tasas progresivas que se aplican a la renta de las personas naturales; sólo en El Salvador y Costa Rica se grava la renta de las personas jurídicas con una escala progresiva de tasas distintas, como se indica en el cuadro 1.

3. *Tributación de la renta de sucursales o agencias de empresas extranjeras*

En todos los países las rentas percibidas por las sucursales o agencias de empresas extranjeras son objeto del mismo tratamiento que se da a las personas jurídicas domiciliadas. En Costa Rica existía un impuesto especial de 0,5 % sobre la utilidad líquida comercial de las agencias o sucursales de empresas extranjeras, además del impuesto general sobre la renta, el cual fue derogado por la reforma del 10 de marzo de 1972 (Ley Nº 4961). Además, en este último país, aparte del impuesto que le corresponda pagar a las sucursales de casas extranjeras por el total de las utilidades obtenidas en Costa Rica, los créditos a sus casas matrices del exterior se asimilan a dividendos y consecuentemente pagan el 15 %.

Cuadro 1

Tributación de la renta de los contribuyentes domiciliados en los países del Istmo centroamericano

GUATEMALA			EL SALVADOR			HONDURAS			NICARAGUA			COSTA RICA		
			Personas naturales						*Personas físicas domiciliadas*					
Renta			*Renta*			*Renta*			*Renta*			*Renta*		
De + de	*Hasta*	*Tasa marginal*	De + de	*Hasta*	*Tasa marginal*	De + de	*Hasta*	*Tasa marginal*	De + de	*Hasta*	*Tasa marginal*	De + de	*Hasta*	*Tasa marginal*
($CA. 000)		%	($CA. 000)		%	($CA. 000)		%	($CA. 000)		%	($CA. 000)		%
	1	5		2,80	2,85		2,50	3,00		5,71	4,00		0,8	5
1	1,5	5,25	2,80	3,20	2,95	2,50	5,00	5,00	5,71	8,57	5,00	0,8	1,5	7
1,5	2	5,50	3,20	3,60	3,80	5,00	10,00	9,00	8,57	10,00	6,00	1,5	3,0	9
2	2,5	5,75	3,60	4,00	4,70	10,00	25,00	12,00	10,00	11,43	7,00	3,0	4,5	12
2,5	3	6	4,00	4,40	5,60	25,00	50,00	14,00	11,43	12,86	8,00	45,	6,8	16
3	3,5	6,25	4,40	4,80	6,50	50,00	100,00	21,00	12,86	14,28	9,00	6,8	11,3	20
3,5	4	6,50	4,80	5,20	7,40	100,00	250,00	27,00	14,28	17,86	10,00	11,3	16,6	24
4	4,5	6,75	5,20	5,60	8,30	250,00	500,00	34,00	17,86	21,43	11,00	16,6	22,6	28
4,5	5	7	5,60	6,00	9,20	500,00		40,00	21,43	25,00	12,00	22,6	30,2	32
5	5,5	7,25	6,00	6,40	10,10				25,00	28,57	13,00	30,2	37,7	38
5,5	6	7,50	6,40	6,80	11,00				28,57	35,71	14,00	37,7	52,8	44
6	6,5	7,75	6,80	7,20	11,10				35,71	42,85	15,00	52,8		50
6,5	7	8	7,20	8,00	12,00				42,85	50,00	16,00			
7	7,5	8,25	8,00	8,80	14,00				50,00	57,14	17,00	*Sociedades de hecho o de*		
7,5	8	8,50	8,80	10,40	15,00				57,14	64,28	18,00	*derecho*		
8	8,5	8,75	10,40	12,00	16,00				64,28	71,42	19,00		7,6	5
8,5	9	9	12,00	14,40	17,00				71,42	85,71	20,00	7,6	27,2	20
9	9,5	9,25	14,40	16,80	19,00				85,71	99,99	21,00	27,2	150,9	35
9,5	10	9,50	16,80	19,20	21,00				99,99	114,28	22,00	150,9	en adelante	40
10	10,5	9,75	19,20	21,50	23,00				114,28	128,56	23,00			
10,5	11	10	21,60	24,80	25,00				128,56	142,85	24,00			
11	11,5	10,25	24,80	28,00	27,00				142,85	214,29	25,00			
11,5	12	10,50	28,00	32,00	30,00				214,29	285,70	26,00			
12	12,5	10,75	32,00	38,00	33,00				285,70		30,00			
12,5	13	11	38,00	44,00	36,00									
13	13,5	11,25	44,00	50,00	39,00									
13,5	14	11,50	50,00	60,00	43,00									

(*Continuación*)

14	14,5	11,75	60,00	80,00	48,00
14,5	15	12	80,00	100,00	53,00
15	16	12,50	100,00		60,00
16	17	13			
17	18	13,50		*Personas jurídicas*	
18	19	14			
19	20	14,50		4,00	2,50
20	21	15	4,00	10,00	5,00
21	22	15,50	10,00	40,00	10,00
22	23	16	40,00		15,00
23	24	16,50			
24	25	17			
25	26	17,50			
26	27	18			
27	28	18,50			
28	29	19			
29	30	19,50			
30	32	20			
32	34	20,50			
34	36	21,00			
36	38	21,50			
38	40	22			
40	42	22,50			
42	44	23			
44	46	23,50			
46	48	24			
48	50	24,50			
50	60	25,75			
60	70	27			
70	80	28,25			
80	90	29,50			
90	100	30,75			
100	125	32,25			
125	150	33,75			
150	175	32,25			
175	200	36,75			
200	250	38,75			
250	300	40,75			
300	400	43			
400	500	45,50			
500		48			

4. *Tributación de las utilidades retenidas en reserva o capitalizadas*

El Salvador es el único país que grava las utilidades retenidas en reserva o capitalizadas por las sociedades anónimas domiciliadas en el país. El impuesto consiste en dos tarifas progresivas en relación a la renta, cuyas tasas se aplican sobre el monto capitalizado o reservado; el impuesto a las utilidades en reserva es mayor que el que recae sobre las capitalizadas, tal como puede observarse en el cuadro 2.

5. *Tributación de las utilidades y otras rentas distribuidas*

5.1 *Dividendos a favor de accionistas domiciliados*

Solamente en El Salvador los dividendos distribuidos a accionistas domiciliados forman parte de la renta gravable; en Costa Rica están sujetos al pago de un 5 % como impuesto único y definitivo que le corresponda pagar al accionista si es persona natural.

5.2 *Dividendos a favor de accionistas domiciliados en el exterior*

En El Salvador los dividendos distribuidos a accionistas domiciliados en el exterior están sujetos a una tasa única y definitiva del 38 %; en Guatemala a una del 10 %; en Honduras al 5 % y en Costa Rica al 15 %; en el último caso siempre y cuando al beneficiario del exterior le concedan crédito o deducción por el impuesto pagado a Costa Rica. En caso de que el monto del crédito o deducción concedido en el exterior fuere inferior el beneficiario tiene derecho a que se le ajuste el impuesto pagado en Costa Rica a lo que se le reconozca en su país. En cambio, si el dividendo no lo grava el país del domicilio del accionista, existiendo una ley de impuesto sobre la venta, Costa Rica aplica el gravamen del 15 %.

5.3 *Utilidades remesadas al exterior*

Las utilidades pagadas a beneficiarios del exterior están gravadas con el 5 % en Honduras; con el 28 % en El Salvador si los perceptores son personas naturales y con el 38 % si son personas jurídicas; en Guatemala con el 10 % y en Costa Rica con el 15 %. En todos los casos la retención tiene el carácter de impuesto único y definitivo.

5.4 *Intereses remesados al exterior*

Los intereses sobre préstamos del exterior no se gravan en Nicaragua. En

CUADRO 2

Impuesto a las utilidades retenidas o capitalizadas por las sociedades anónimas domiciliadas en El Salvador

Monto de la renta imponible de la sociedad menos el impuesto pagado por la sociedad		*Tasas aplicables a las utilidades capitalizadas efectivamente*
Más de ¢	*Hasta ¢*	%
—	20.000	Exento
20.000	80.000	5
40.000	80.000	9
80.000	*En adelante*	12

Monto de la renta imponible de la sociedad menos el impuesto pagado por la sociedad		*Tasas aplicables a las utilidades "efectivamente mantenidas en reserva"*
Más de ¢	*Hasta ¢*	%
—	20.000	4
20.000	80.000	8
40.000	80.000	11
80.000	*En adelante*	13

los otros países se gravan de la manera siguiente: en Guatemala con el 10 %, cuando el reintegro del préstamo se pacte a un plazo inferior a 18 meses; en El Salvador con el 28 % si el acreedor es persona natural y con el 38 % si fuere persona jurídica; en Honduras con el 5 % y en Costa Rica con el 10 % cuando el crédito es utilizado por empresas comerciales y de servicios, únicamente. El impuesto se retiene en la fuente y es único y definitivo para sus beneficiarios.

5.5 *Otras rentas distribuidas al exterior*

En Honduras, la renta de inmuebles y las utilidades provenientes de la operación de vehículos y de comunicaciones pagan el 5 % y las demás rentas de fuente hondureña el 10 %. En El Salvador el tratamiento es el mismo que corresponde a las utilidades. En Costa Rica se gravan con el 20 % las remuneraciones por asesoramiento técnico, suministro de noticias y

uso de tecnología; y con el 10 % los ingresos por el uso de películas cinematográficas, videotapes y radionovelas. Al igual que en el caso de las utilidades distribuidas al exterior, las retenciones tienen el carácter de impuesto único y definitivo.

6. *Aspectos conceptuales del impuesto*

Existen amplias diferencias entre los países de Centroamérica, en cuanto al tratamiento de ciertos ingresos no operacionales; en la determinación de la base imponible; en las deducciones admitidas para determinar la renta neta gravable, y otros. De no armonizarse estos aspectos conceptuales, aún cuando se igualaran las tasas nominales, subsistirían marcadas diferencias en las cargas tributarias relativas. Entre los ingresos no operacionales cuyo tratamiento tributario presenta mayor diversidad, sobresalen las rentas de beneficiarios del exterior, los dividendos y los intereses.

6.1 *Principios jurisdiccionales de imposición*

Costa Rica, Guatemala y Nicaragua siguen el principio de la territorialidad de la renta, es decir, sólo gravan la renta de fuente nacional; Honduras sigue el principio de la renta mundial, o sea que respecto de los contribuyentes domiciliados en el país, grava tanto las rentas de fuente nacional como las originadas en el extranjero y no concede crédito ni deducción por el impuesto pagado en el exterior. El Salvador aplica el principio de la renta mundial a las personas naturales y el territorial a las jurídicas, concediendo créditos, en el primer caso, por los impuestos a la renta pagados en el exterior, a condición de reciprocidad.

A fin de evitar que los diferenciales en la tributación de la renta en los países influencien la localización de las inversiones, es conveniente que los países adopten un principio uniforme. Es necesario también que se armonicen las reglas para la determinación de la fuente del ingreso; de lo contrario, puede darse el caso de que dos o más países reclamen jurisdicción impositiva sobre una misma renta. Esto se hace necesario independientemente del principio jurisdiccional de imposición que se adopte.

6.2 *Dividendos*

Como se dijo anteriormente, los dividendos no forman parte de la renta en Guatemala, Honduras, Costa Rica y Nicaragua. Sólo en El Salvador se integran en la renta global personal. En Costa Rica son gravados al momento de su distribución con una tasa de retención con carácter de impuesto único y definitivo, del orden del 5 %.

6.3 *Intereses*

Otros ingresos que se eximen en los países de la región son los intereses provenientes de títulos valores emitidos por entidades públicas, los de préstamos de instituciones internacionales y extranjeras y en algunos países los de depósitos de ahorro.

7. *Deducciones para determinar la renta neta gravable*

Mayores diferencias se hallan en el ámbito de las deducciones concedidas para determinar la renta neta gravable, aún cuando, en principio, todos los países permiten la deducción de los gastos necesarios para producir la renta y conservar su fuente. Por vía de ilustración se mencionan algunas de las más importantes, cuyo tratamiento debiera ser objeto de revisión en una de las primeras etapas de un programa de armonización tributaria.

7.1 *Depreciación*

El cómputo de la deducción por concepto de depreciación presenta diversas modalidades en cuanto al concepto de activos depreciables, al número de categorías en que se clasifican los activos, a los períodos de vida útil de los mismos y a la discreción de las autoridades impositivas para determinar la depreciación que corresponde a cada activo en particular. Algunos países sólo permiten el método de depreciación lineal, mientras que otros autorizan métodos de depreciación acelerada o especiales para determinadas actividades.

7.2 *Pérdidas de operación*

Costa Rica permite el arrastre de las pérdidas incurridas en actividades agrícolas o industriales, durante los cinco años siguientes al de la pérdida, con un límite máximo del 20 % anual. Guatemala permite la deducción de todas las pérdidas durante los cinco años siguientes. Nicaragua también permite la deducción de todas las pérdidas durante los dos años siguientes. El Salvador concede el arrastre de las pérdidas incurridas por ciertas empresas industriales calificadas, durante los siete años siguientes, con un límite máximo anual de un 20 %. Honduras concede el arrastre de pérdidas a las empresas calificadas como básicas conforme la ley de fomento industrial, durante los tres años siguientes, siempre que se originen en ventas de activos utilizados en esas explotaciones.

7.3 *Deudas incobrables*

Cuatro países permiten la deducción de las deudas consideradas como definitivamente incobrables. Honduras, en cambio, concede, alternativamente, la deducción de una suma para constituir una reserva por deudas incobrables —del 1 % anual de las ventas al crédito, con un límite máximo del 10 % de los saldos de las cuentas por cobrar— o la deducción de la deuda considerada como definitivamente incobrable.

7.4 *Deducciones por reinversiones de utilidades*

También existen diversas disposiciones que tienen como propósito fundamental estimular las inversiones o la producción. Por ejemplo, Guatemala concede a todas las empresas la deducción del 33 % de las utilidades reinvertidas. Costa Rica concede una deducción del 50 % de las utilidades reinvertidas por las empresas agrícolas e industriales, sin poder exceder de ¢ 100.000,00 anuales. Honduras concede una deducción del 20 % del costo de los activos nuevos, además de la depreciación normal que se calcula sobre el costo total de esos activos. Nicaragua concede una deducción del 100 % de las utilidades reinvertidas en la agricultura o en la industria. El Salvador concede una deducción del 100 % de las utilidades reinvertidas por las sociedades anónimas en el sector industrial.

F) *Régimen de incentivos fiscales*

El Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial, firmado por los cinco países del Istmo el 31 de julio de 1962, entró en vigencia a partir del 23 de mayo de 1969, y su reglamento el 10 de septiembre de 1971 para cuatro países, quedando pendiente la ratificación por parte de Honduras. Este convenio establece la política uniforme centroamericana de incentivos fiscales al desarrollo industrial en cuanto al establecimiento o a la ampliación de industrias manufactureras que contribuyan de manera efectiva al desarrollo económico de la región. El convenio prohibe a los países otorgar a estas industrias incentivos de naturaleza, monto y plazos distintos a los previstos en el mismo, con excepción de exoneración de los impuestos municipales o locales o cuando la protección se otorgue a las siguientes actividades productivas: extracción de minerales, petróleo y gas natural; silvicultura, extracción de madera, piscicultura, caza marítima y pesca; industrias y actividades de servicios; actividades agropecuarias; y construcción de vivienda popular.[1]

[1] En el cuadro 3, aparece la clasificación de las actividades industriales y los beneficios fiscales otorgados por el Convenio.

Aunque el convenio establece las limitaciones indicadas, las leyes de fomento económico de los países otorgan incentivos fiscales a las industrias no clasificadas por el instrumento mencionado.

Como puede observarse del resumen expuesto, las actividades productivas industriales están amparadas por el convenio y por las leyes nacionales de los países, ya que las mismas empresas clasificadas de acuerdo a dicho instrumento regional también reciben otros incentivos de fomento industrial en casi todos los países, tales como el arrastre de pérdidas de operación, de capital y la concesión de deducciones por depreciación acelerada en el impuesto sobre la renta. Por otro lado, las empresas agropecuarias gozan de una serie de incentivos dados por las leyes nacionales del impuesto sobre la renta, sin que en esta materia exista uniformidad.

En el campo de incentivos al desarrollo social, aunque no existe un Convenio Centroamericano, sí existe cierta similitud en cuanto a los beneficios otorgados, ya que todas las leyes del impuesto sobre la renta permiten la deducción del valor de construcción para vivienda, centros sociales, de recreo y culturales cedidos gratuitamente por las empresas en beneficio de sus trabajadores.

Del conjunto de incentivos otorgados a través de las leyes del impuesto sobre la renta se desprende:

1) Que las exenciones otorgadas reducen la base impositiva, siendo causa de la baja en la recaudaoión del impuesto;
2) Que aun con el Convenio, que es de aplicación general, las decisiones de inversión a causa de los incentivos otorgados por el mismo, tienen impacto diferente en los cinco países, debido a que operan sobre bases y tarifas impositivas que no son uniformes; y por lo tanto la carga tributaria exenta es distinta;
3) Que hay duplicidad en la concesión de incentivos, ya que las deducciones por arrastre de pérdidas y cuotas de depreciación acelerada pueden otorgarse sin violar el Convenio, debido a que estos beneficios no son considerados como incentivos tributarios;
4) Que la exención concedida por el Convenio sobre las participaciones sociales, dividendos o distribución de utilidades a los socios de las empresas, también opera en forma diferente en cada uno de los países, puesto que en Guatemala, Honduras y Nicaragua tales ingresos no son gravados en cabeza de la persona natural que los recibe y, en cambio, en El Salvador y Costa Rica sí son gravadas tales rentas. También en cuanto a las personas no domiciliadas en los países o inversionistas extranjeros, tal exención tiene un impacto diferente en cada uno de los países, debido a que las remesas al exterior están gravadas con diferentes tasas en cada uno de ellos.

CUADRO 3

Exenciones tributarias otorgadas por el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al desarrollo industrial y su protocolo[1]

Conceptos de exenciones	*Clasificación de empresas industriales*				
	Grupo "A"		*Grupo "B"*		*Grupo "C"*
	Industrias nuevas	*Industrias existentes*	*Industrias nuevas*	*Industrias existentes*	*Existentes*
a) Exención total de derechos de aduana y conexos para maquinaria y equipo	10 años	6 años	8 años	5 años	3 años
b) Exención derechos de aduana y conexos sobre importación de materias primas, productos semielaborados y envases por 10 y 5 años para:					
Grupo A					
80 % durante los primeros	5 años[3]	—	—	—	—
50 % durante los siguientes	5 años	—	—	—	—
Grupo B					
80 % durante los primeros	—	—	3 años	—	—
50 % durante los siguientes	—	—	2 años	—	—
c) Exención de derechos de aduana y conexos, en importación de combustibles, excepto gasolina, así:					
100 % durante... (y primeros)	5 años	—	3 años	—	—
50 % durante ... (y siguientes)	—	—	2 años	—	—
d) Exención total de *impuestos sobre la renta* y utilidades durante[2]...	8 años	2 años	6 años	—	—
e) Exención total de impuestos sobre los activos y sobre el patrimonio durante[3]	10 años	4 años	6 años	—	—

[1] En el Protocolo se dan varios beneficios adicionales a Honduras.

[2] Se establecen exenciones adicionales en estos rubros en los siguientes casos: a) por un período adicional de dos años para las empresas productoras de materias primas industriales o bienes de capital de los grupos *A* y *B* que llegaren a utilizar un 50 % de materias primas centroamericanas; y b) Nicaragua podrá conceder durante los primeros 10 años del Convenio exención adicional en estos rubros por un año.

[3] Las plantas industriales de "Integración" gozan de exención total en este rubro por un período de diez años, de acuerdo con el Protocolo al Convenio sobre el Régimen de Industrias Centroamericanas de integración.

B. EL PROGRAMA DE INTEGRACIÓN Y LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA

a) *Formas de la armonización*

Dentro del esquema general de integración regional, la armonización tributaria se ocupa de las interrelaciones de las políticas nacionales con respecto a la tributación y al gasto público. Los sistemas fiscales de los Países Miembros tienen objetivos económicos y sociales propios; sin embargo, el proceso de integración exige que cada uno de éstos sea compatibilizado con ciertos objetivos regionales. Dada la existencia de dos conjuntos de objetivos, los nacionales deben alcanzarse con un grado mínimo de interferencia con los objetivos regionales. De tal manera que la armonización fiscal podría definirse como el proceso de ajuste de los sistemas fiscales nacionales al conjunto de objetivos económicos y sociales regionales.

Esta primera definición, aunque válida en términos conceptuales generales, debe concretarse más para que pueda servir de guía en las tareas prácticas de la armonización. El proceso de ajuste debe buscar, tanto desde el punto de vista de los objetivos regionales como el de los nacionales, la eliminación de las "distorsiones", que no pueden corregirse mediante la aplicación de medidas unilaterales o aisladas, sino solamente por medidas coordinadamente adoptadas en razón de la integración. Seguramente el proceso de armonización requerirá que en repetidas oportunidades sea necesario pedir o recomendar a uno o más países miembros la adopción de medidas fiscales que otro u otros de los países ya hubieran adoptado anteriormente. Este caso se define también como de "armonización", ya que la aprobación de la disposición por los países que aún no lo habían hecho, la transforma en común para todos los países de la región.

En el caso de los sistemas impositivos, para efectuar los ajustes indicados pueden aplicarse a cada impuesto, según lo aconsejan las circunstancias, tres mecanismos distintos: el de uniformación, el de compatibilización y el de compensación.

El mecanismo de *uniformación* procura igualar u homogeneizar las cargas impositivas que recaen sobre similar materia gravable en idénticas circunstancias. Aplicada a determinado tributo, la uniformación significaría adoptar para éste la misma estructura conceptual y tasas iguales, buscando al mismo tiempo similares criterios de aplicación y el mismo grado de eficiencia administrativa.

Resulta obvio que, por lo menos en las primeras etapas de la armonización, la uniformación no siempre es posible y a menudo ni siquiera re-

comendable, sobre todo para algunos tipos de impuestos. De ahí que resulta necesario acudir al mecanismo de la compatibilización.

La *compatibilización* busca efectuar una serie de modificaciones en la estructura conceptual de un impuesto, hasta posibilitar su aplicación sin ocasionar efectos distorsionantes en los procesos económicos. En algunos casos, será necesario utilizar para ello mecanismos capaces de neutralizar las distorsiones producidas por la aplicación de cargas tributarias distintas.

En cambio, el mecanismo *compensatorio* trata de crear desigualdades tributarias intencionales, que puedan actuar como contrapeso de otras circunstancias económicas. En efecto, a veces surgirá la necesidad de establecer tratamientos fiscales desiguales a fin de corregir algún desequilibrio potencial en la aptitud de los países para aprovechar los beneficios de la integración o a fin de asegurar un adecuado aprovechamiento de las nuevas oportunidades de inversión creadas por la aplicación del mercado.

En ocasiones, será necesario actuar simultáneamente con más de uno de estos mecanismos, a fin de provocar los efectos deseables o evitar los indeseables.

b) *Necesidad y objetivos de la armonización*

1. *Necesidad de la armonización*

La integración de los países centroamericanos no es un fenómeno espontáneo, sino más bien el resultado de un esfuerzo voluntario, sistemático y progresivo para racionalizar, coordinar e integrar paulatinamente el intercambio y la producción de los Países Miembros. Si se desea que el Mercado Común presente una situación análoga a la de un mercado interno, además de la supresión de barreras aduaneras internas y la adopción de un arancel externo común, será necesario —entre otras cosas— armonizar las estructuras económicas, jurídicas y sociales que posibilitan y enmarcan la actividad económica. Simultáneamente, los Países Miembros deberán adoptar una política económica tal, que permita alcanzar los objetivos económicos y sociales nacionales y compatibilizarlos con los objetivos regionales. Los aspectos comunes de las políticas económicas nacionales irán aumentando conforme el proceso de integración avanza.

Dentro de la coordinación de las políticas económicas, la armonización tributaria constituye una faceta importante del problema puesto que los impuestos al consumo pueden convertirse en un fácil sustituto a la protección arancelaria si no se actúa oportunamente en este campo.

Por otra parte, la competencia llamada a regir en el Mercado Común

Centroamericano no es la concurrencia establecida espontáneamente por el libre juego de intereses en el mercado ideal que la teoría describe. La competencia en la región tendrá que ser una competencia "controlada" y el "mercado", un mercado administrado. La administración del mercado será imposible si no se van corrigiendo las distorsiones en los precios y las incompatibilidades que resultan de los diversos sistemas impositivos existentes en la región.

2. *Objetivos de la armonización*

Los objetivos de la armonización tributaria no pueden desligarse completamente de los objetivos de las políticas fiscales nacionales. En determinados aspectos pueden llegar casi a una plena coincidencia mientras difieren en otros. Sin embargo, cuanto mayor sea el grado de integración a que se llegue, mayores serán también las coincidencias. El grado de coincidencia entre ambas se verá también afectado por la forma que adopte el programa de armonización.

En este sentido, existirán objetivos relacionados directamente con la armonización y otros que tienen relación directa con el perfeccionamiento de los instrumentos fiscales. Se llamará a los primeros "objetivos principales" y a los segundos "objetivos secundarios". Cabe destacar que la armonización tributaria está íntimamente ligada a la armonización monetaria, especialmente en el aspecto cambiario y por consiguiente es necesario coordinarlas.

2.1 *Objetivos principales*

Los objetivos tienen directa relación con el tipo de impuesto que se esté tratando de armonizar. Para efectos de este análisis, se conservará la tradicional clasificación de impuestos directos e impuestos indirectos, con todas las debilidades que esta clasificación pueda tener.

En cuanto a la armonización de los impuestos directos, el objetivo principal es facilitar el flujo de rentas y de capitales entre los Países Miembros evitando la doble imposición y los tratamientos discriminatorios y buscando la homogeneización de la carga fiscal directa. Se trataría de hacer que el componente tributario sea "neutro" en cuanto a la distribución regional de las inversiones. Los desvíos de la neutralidad sólo deben ser aquellos buscados y previstos mediante el uso del mecanismo que se ha llamado "compensatorio".

Los objetivos principales en la imposición indirecta buscarían eliminar las distorsiones creadas por el componente tributario en las estructuras de

precios relativos y en la competencia en escala regional, así como evitar que los impuestos al consumo se utilicen para sustituir la protección arancelaria cuya eliminación se busca con los programas de liberación del intercambio.

2.2 *Objetivos secundarios*

Estos objetivos no deben interpretarse como secundarios en el sentido de que son de menor importancia desde un punto de vista económico. Solamente tienen esta característica en el contexto del programa de armonización.

Los objetivos secundarios en la imposición directa, principalmente en los impuestos a la renta personal y a las utilidades de las empresas, están relacionados principalmente con el otorgamiento de incentivos fiscales al ahorro y a la inversión de empresas que contribuyan al desarrollo económico y suponen una mayor utilización del mecanismo de armonización llamado "compensatorio".

La importancia de los impuestos que gravan el consumo de bienes y servicios se ha acrecentado en cuanto han debido reemplazar, por lo menos parcialmetne, la recaudación aduanera previamente existente, por lo cual es necesario racionalizar esta forma de tributación.

Los impuestos generales a las ventas deben ser en lo posible neutros y su función principal debe ser la de allegar recursos para el sector público. Para este efecto las dos clases de impuestos más recomendables son las de etapa única al nivel de venta al consumidor final y el sistema de valor agregado.

Los impuestos selectivos al consumo, en cambio, deben servir para restringir la demanda de acuerdo con los objetivos macroeconómicos de la región, y en algunos casos puede ser necesario uniformar el nivel de tasas para determinados productos.

3. *Etapas de la armonización tributaria*

La armonización tributaria constituye un proceso y por razones prácticas debe dividirse en varias etapas, en atención a las prioridades que se establezcan. Por otra parte, la división no debe ser rígida y algunos aspectos de las diversas etapas pueden realizarse en el momento más oportuno. Para Centroamérica se sugieren las etapas que siguen.

3.1 *Primera etapa: Adopción de principios jurisdiccionales uniformes*

Durante la primera etapa, en que el conocimiento de las discrepancias importantes en las estructuras tributarias de los Países Miembros es aún im-

perfecto, parece aconsejable limitarse a la adopción de principios jurisdiccionales de imposición, uniformes en la región.

Las alternativas existentes en cuanto a la aplicación de los impuestos sobre bienes y servicios, son la del principio del país de destino y la del país de origen.

I) Principio del país de destino

La aplicación de este principio permitiría que los bienes y servicios estén sujetos a los impuestos de consumo en el país donde son finalmente consumidos o utilizados, partiendo del supuesto que previamente no han sido gravados en el país de origen. El principio es aplicable a los impuestos a las ventas y a todos los otros tributos que gravan los distintos bienes —ya sea en la etapa de producción, distribución o consumo— y a los servicios.

Este principio de imposición tiene, entre otras, las siguientes ventajas:

a) No requiere la uniformación de la base gravable, ni de las tasas, las cuales pueden mantenerse a niveles distintos, lo que significa mantener la libertad de cada país para establecer el nivel de imposición que juzgue adecuado; y
b) Se puede aplicar tanto a los impuestos de carácter general como a los de carácter selectivo.

No obstante, bajo este principio se requiere mantener controles aduaneros, es decir, que el movimiento de mercancías de un país a otro está sujeto a verificaciones fiscales para que las exportaciones reciban reembolsos o exoneraciones y para que se aplique un impuesto compensatorio a las importaciones, el cual debe ser equivalente al que afecta a la misma clase de mercancías producidas en el país importador.

II) Principio del país de origen

Según este principio los bienes y servicios están sujetos a imposición en el país de origen, sin tomar en cuenta el país donde se consumen, y por su parte el país de destino no debe aplicar a estos productos sus propios impuestos.

Este principio, recomendable para los casos en que se ha alcanzado grados avanzados de integración, tiene la ventaja de permitir la eliminación completa de las verificaciones fiscales en las aduanas, puesto que también desaparece la necesidad de conceder exenciones o reembolsos a las exportaciones y de aplicar impuestos compensatorios a las importaciones.

Su principal desventaja, especialmente en las etapas iniciales de inte-

gración, está en que exigen un alto grado de uniformidad en la carga fiscal que soporta cada clase de mercancía. Las discrepancias permisibles en la carga tributaria deben ser insignificantes, para evitar la creación de incentivos de exportación desde los países de más bajo nivel de imposición hacia los de mayor nivel, por una parte, y por la otra favorece a los países más industrializados.

Este problema ha sido tratado con mayor detalle en otro documento,[1] y en él se menciona la posibilidad de adoptar el principio de país de origen como un requisito necesario para la eliminación de las aduanas interregionales, posibilidad que en este caso no se ha considerado, para dar paso a la aplicación del principio de país de destino, ya que permite mantener la libertad individual de los países, para determinar el nivel de imposición al consumo que resulte deseable o conveniente para cada uno de ellos.

En relación con el impuesto sobre la renta también será preciso uniformar los principios jurisdiccionales en que se sustenta el tributo para que se otorgue el mismo tratamiento a las rentas de las personas domiciliadas en cada país, que se originen en otro de la región o de fuera de ella.

En ese sentido, el principio que más conviene adoptar en Centroamérica es el de territorialidad de la renta, sin olvidar que, como ya se ha expresado en otra parte de este documento, la armonización del principio jurisdiccional está íntimamente relacionado con la de las reglas para la determinación del origen de las rentas y por consiguiente ambos esfuerzos deben hacerse simultáneamente. En lo fundamental, se debe procurar que no se mantengan diferencias de tratamiento tales que puedan influenciar la localización de la inversión extranjera en Centroamérica, a la vez que eliminar los obstáculos que dificultan el flujo de capitales dentro del área, resultantes de diferencias en el tratamiento o la definición de rentas no nacionales.

3.2 *Segunda etapa: Armonización de las estructuras conceptuales*

Los diversos impuestos que conforman las estructuras impositivas de los países de la región contienen marcadas diferencias y algunas similitudes. A fin de analizarlas, es preciso distinguir y aislar conceptualmente sus componentes; dos de ellos son altamente significativos: el primero está constituido por las características conceptuales del impuesto, que comprende la definición del sujeto, de la materia imponible, del hecho generador, de la base de cálculo y de otros aspectos que tipifican la naturaleza y amplitud del tributo. El segundo lo conforman los niveles de tasas del impuesto.

Ambos componentes afectan, en último término, las tasas efectivas de

[1] SIECA/69/VII-2-A/79-Rev. 2 del 7 de agosto de 1971.

imposición; por lo tanto, mantener tales diferencias distorsiona las condiciones normales de competencia entre los productores ya instalados en la región y la localización óptima de las nuevas inversiones estimuladas por la ampliación del mercado.

La tarea de armonizar las estructuras formales de cada impuesto debe ser previa a la de coordinar las tasas, pues de nada valdría el aplicar tasas uniformes a bases diferentes. Además, mientras sea diferente la determinación conceptual de la base gravable en cada uno de los países, seguirá siendo laborioso comparar la magnitud e impacto del impuesto efectivo cobrado en cada uno de ellos, tarea que lógicamente debe emprenderse antes de intentar la armonización de las tasas nominales.

3.3 *Tercera etapa: Armonización de las tasas*

Esta etapa de la armonización trataría de fijar los niveles óptimos de la carga tributaria representada por algunos impuestos en los diversos países miembros. Los estudios económicos mostrarán si es necesario y conveniente una uniformación en determinados impuestos o si debe emplearse otros mecanismos.

4. *Armonización de los incentivos fiscales*

Todos los países del área hacen un extensivo uso de los incentivos tributarios en su afán de acelerar la expansión de sus respectivas economías, aún cuando la efectividad de los incentivos como instrumentos de fomento de la inversión ha sido puesta en duda en algunos estudios efectuados hasta ahora. Parece que cuando se trata de emplear la tributación como instrumento para aumentar y canalizar el ahorro, orientar la inversión o modificar la estructura de la demanda, resulta más efectivo utilizar toda la estructura tributaria y no acudir a alteraciones parciales de ésta. También cabe considerar la posibilidad de que en vez de reducir las tasas de imposición para las actividades deseables, se aumenten para las actividades no prioritarias, es decir, utilizar un sistema para desalentar la inversión en determinadas áreas.

En todo caso, la tarea más importante con relación a este punto, consiste en evitar que los países continúen una "competencia de incentivos" que se traduce en pérdidas de ingresos fiscales e introduce el desorden en el desarrollo de las actividades productivas.

Las políticas de fomento a las inversiones, cuando se basan en la concesión de incentivos fiscales, no deben perder de vista que existe una rela-

ción directa entre la pérdida de ingresos fiscales y las ventajas económicas que se pueden derivar de la inversión así promovida. Finalmente, los incentivos fiscales que se proponen para la reestructuración del Mercado Común se analizan con más detalle en otra parte de este estudio (anexo 3).

5. *Aspectos administrativos de la armonización fiscal*

Es evidente que la sola armonización de la legislación tributaria no bastará para que las estructuras impositivas de los países queden coordinadas. El aparato institucional y las prácticas administrativas, que constituyen los medios de convertir la intención legislativa en realidades cotidianas, tienen tanta importancia como aquélla. Por ello, es necesario buscar la manera de lograr la adecuación de los mecanismos existentes a los propósitos de la integración y de la armonización fiscal.

Conforme se vayan cumpliendo las etapas de la armonización fiscal, cuya manifestación objetiva será la aprobación de leyes, convenios y acuerdos relacionados con esta materia, se irán presentando problemas de administración fiscal que, en mayor o menor grado, condicionarán la efectividad de dicha armonización. El grado de eficiencia de las distintas administraciones fiscales no es uniforme y será necesario buscar una mayor homogeneidad en este aspecto. Junto con la aproximación de la legislación tributaria sustantiva, es necesario que las administraciones respectivas adopten ciertas normas de procedimientos comunes. El hecho de que todas las administraciones tributarias en Centroamérica se hallan empeñadas en lograr un mayor grado de eficiencia puede coadyuvar para lograr que se generalicen ciertos procedimientos administrativos que, a través de su aplicación en uno u otro de los países, han mostrado su efectividad. Pero además, es necesario desarrollar sistemas de apoyo administrativo comunes. Los sistemas de apoyo, en este contexto, se refieren a lo que se podría denominar la "infraestructura fiscal" compuesta esencialmente por los registros de contribuyentes, el procesamiento de datos y las estadísticas tributarias. Si no se logra homogeneizar estos aspectos, toda la información en que se fundamentan las decisiones de la armonización puede estar plagada de inconsistencias.

En consecuencia, la armonización debe procurar dotar a cada país de la región, de una estructura administrativa lo suficientemente flexible para adecuarse al grado de desarrollo y a las características peculiares de cada uno de los países y a la vez, lo suficientemente rígida para que las discrepancias no perturben la armonización ni provoquen distorsiones.

C. LINEAMIENTOS BÁSICOS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO PARA CENTROAMÉRICA

a) *Consideraciones generales*

Al presentar un lineamiento básico de un sistema tributario para Centroamérica no se pretende formular un modelo de características rígidas, sino una guía general que pueda servir de referencia, para las futuras decisiones que deban adoptar los países en cuanto a las modificaciones de sus sistemas tributarios y para facilitar el análisis de los diferentes sistemas vigentes en el área.

Como ya quedó señalado, la estructura tributaria de los países centroamericanos se caracteriza por:

1) Una gran variedad de tributos de características diversas que conforman sistemas más o menos carentes de organización armónica, y de los cuales sólo algunos producen ingresos de consideración;
2) Impuestos de igual denominación o naturaleza están formulados con notorias diferencias, tanto en el aspecto conceptual como formal y en otros casos, bajo diferentes denominaciones se establecen tributos de contenido igual o similar, todo lo cual dificulta cualquier esfuerzo de armonización y hasta de simple comparación;
3) Falta de elasticidad en los sistemas que deviene en constante insuficiencia en la capacidad para captar recursos del sector privado y una notoria preponderancia de la imposición denominada indirecta, con la consiguiente regresividad que ello involucra;
4) La existencia de generosos sistemas de exenciones o franquicias que erosionan indiscriminadamente los sistemas de imposición, lo que agrava su propia falta de armonía;
5) Marcadas diferencias en cuanto a las normas jurídicas relativas a la aplicación de los impuestos, que comprenden el concepto de obligación tributaria, hecho generador del gravamen, sujeto, determinación de la obligación, extinción de la misma, facultades de administración, sanciones, reclamaciones y otras; y
6) Las administraciones tributarias evidencian varios grados de ineficiencia en el control de los impuestos, principalmente por la carencia de sistemas adecuados para realizar su cometido.

La sola enunciación de las características que anteceden —aunque sean ellas sólo las principales—, son suficientes para entender que no es realista

pensar que ellas puedan ser corregidas simultáneamente en un país, y aún menos en todos los países centroamericanos en un solo acto. En consecuencia, se trata de una tarea que debe ir cumpliéndose por etapas.

b) *Objetivos del lineamiento básico*

Se considera necesario determinar los lineamientos básicos de un sistema tributario, que sirva de referencia para comparar los diferentes sistemas impositivos vigentes y luego como guía en la adopción de medidas de corrección, de manera que las futuras reformas tributarias en los países de Centroamérica obedezcan a objetivos previamente establecidos y no solamente con el fin de obtener mayores ingresos.

La decisión de los países centroamericanos de promover el desarrollo a través de la integración, incorpora un elemento que debe tomarse en cuenta en el proceso de reformas tributarias y en la armonización fiscal.

Con base en las premisas mencionadas se formulan los lineamientos básicos de un sistema que cumpla fundamentalmente con tres objetivos: racionalizar los sistemas tributarios en el plano nacional, permitir la armonización de los mismos en el plano regional y proveer recursos suficientes para los requerimientos de desarrollo.

1. *La racionalidad de los sistemas en el plano nacional*

Se ha señalado anteriormente las características, falta de armonía y coherencia de los sistemas tributarios de Centroamérica, y respecto de los cuales se pretende ofrecer un esquema de ideas que permita:

1.1 Racionalizar los sistemas por la vía de asignar funciones específicas preponderantes, ya sean financieras o económicas a cada forma de imposición, teniendo en cuenta que las características de la tributación obedezcan al sistema en su conjunto y no a cada tributo en particular. En este aspecto se tendrá especial consideración para que los diferentes incentivos fiscales, exenciones o franquicias, se integren al sistema en forma armónica.

1.2 Simplificar los sistemas por la vía de unificar en un menor número de tributos las diferentes formas de imposición que afectan a las mismas expresiones de capacidad contributiva. Para este objeto se parte de la base que las expresiones de capacidad contributiva son sólo tres: consumo, ingreso y riqueza y que todo tributo de una u otra forma afecta a alguna de estas tres expresiones; por consiguiente se considera posible esta simplificación

por la vía de afectar las expresiones mencionadas con menor número de tributos de carácter masivo y evitar la multiplicidad de pequeños impuestos de distintas características.

1.3 Atenuar el grado de regresividad que manifiestan los sistemas actualmente en vigencia promoviendo el robustecimiento de las formas de imposición denominadas directas.
Este efecto se logrará balanceando las características regresivas de algunos tributos con las progresivas de otros.

1.4 Mejorar el nivel de eficiencia en la administración de los impuestos de manera que sus efectos reales reflejen el contenido de cada sistema.

2. *La armonización en el plano regional*

Se considera que la armonización tributaria en el plano regional constituye un requisito necesario del proceso de integración y en este aspecto se pretende que este lineamiento básico cumpla con las siguientes características:

2.1 Permitir la uniformación de los aspectos conceptuales de los diferentes impuestos;

2.2 Uniformar la nomenclatura y clasificación de los impuestos, de manera que los de igual naturaleza se formulen y denominen en forma similar; y

2.3 Mantener la mayor libertad que sea posible para que cada país, a través de la tasa del tributo, establezca el nivel de tributación que considere conveniente de acuerdo con sus necesidades.

3. *Proveer recursos para los requerimientos de desarrollo*

Las crecientes necesidades que plantea el desarrollo económico obligan a los países a recurrir frecuentemente a la creación de variados impuestos para poder satisfacerlas, por lo que en este aspecto se pretende:

3.1 Formular un sistema impositivo que contenga los instrumentos necesarios para gravar las expresiones de capacidad tributaria que sean de mayor significación; y

3.2 Aumentar el grado de elasticidad de los sistemas con el objeto que el sector público pueda mantener el nivel adecuado de captación de ingresos del sector privado.

Determinados los objetivos y establecidos los lineamientos básicos de un sistema tributario en la forma anticipada, es posible prever que en la medida que las futuras reformas tributarias de los países centroamericanos se encuadren en tal marco de referencia, constituirán aproximaciones sucesivas a una meta común.

Lo expresado no excluye que en determinados aspectos de mayor gravitación en el esfuerzo de integración pueda ser necesario acelerar algunas medidas de armonización.

De esta manera se pretende institucionalizar el proceso de reforma tributaria, recogiendo y encauzando esta realidad para que obedezca a objetivos programados y no solamente a necesidades financieras provocadas por crisis periódicas.

c) *Función de los impuestos*

La idea de formular un lineamiento básico para los sistemas tributarios de Centroamérica obedece a la necesidad de racionalizar el uso del instrumental tributario con miras a buscar las formas técnicas más adecuadas de efectuar las transferencias de recursos al sector público, que al mismo tiempo sean concordantes con las políticas de desarrollo que se deseen implantar y armónicos con las necesidades que determina el proceso de integración. Por consiguiente, la formulación de este lineamiento básico no puede ser un proceso arbitrario sino que necesariamente debe contemplar las características señaladas.

El nivel y la distribución del "stock" de factores sólo pueden ser alterados adecuadamente por los instrumentos tributarios en relación con los incrementos resultantes de una dada reorientación de los flujos en la economía.

Existen dos mecanismos distintos y complementarios entre sí por medio de los cuales los tributos alteran dichos flujos:

1) Al transferir para el sector público parte del ingreso generado por el sistema económico, al que retornará posteriormente bajo las formas de gastos corrientes y de capital; y
2) Al promover la reasignación de los recursos en el ámbito del propio sector privado.

Del proceso ingreso-gastos del sector público resultan sustanciales alteraciones de los flujos reales y financieros, con intensa repercusión en el ritmo y dirección del desarrollo. La reasignación de recursos que invo-

lucra dicho proceso, así como sus efectos macroeconómicos, constituyen problemas del dominio general de la política fiscal. Sin embargo, en este caso solamente se analizarán los problemas específicos de la política tributaria.

Del examen de las fuentes alternativas de recursos necesarios a la financiación de un monto dado de gastos públicos resultará la indicación de la magnitud de la participación que a tales efectos se asignará a los ingresos tributarios. La carga impositiva global se presentará como un dato a partir del cual se plantearán los problemas de la política tributaria, relacionados con su distribución social, sectorial y espacial y con los efectos sobre la asignación de recursos.

Los tributos actúan en el proceso económico por medio de dos mecanismos:

I) Uno resultante de la reducción del ingreso disponible de las empresas y personas en proporción equivalente al monto de los impuestos que les corresponda pagar; y

II) Otro resultante de la alteración de la estructura de precios relativos de los bienes, servicios y factores.

Ambos mecanismos afectan la asignación privada de recursos al alterar el nivel y estructura de la demanda final e intermedia de bienes, servicios y factores, en función de los respectivos coeficientes de elasticidad precio e ingreso.

En consecuencia, los objetivos económicos sólo pueden ser implementados eficazmente por los instrumentos tributarios, cuando las variables más significativas respondan a tales mecanismos de acción.

d) *La estructura del lineamiento básico*

El perfil macroestructural de las economías condiciona la distribución de la carga tributaria en función de la participación relativa de cada sector en la composición del producto. Pero lo que diferencia los sistemas tributarios entre sí y dificulta el análisis de sus interacciones con el proceso económico es, precisamente, la extrema variedad de formas e instrumentos con que se gravan, en los diferentes países, idénticas manifestaciones de la capacidad contributiva.

Ello ocurre en razón del elevado contenido de discrecionalidad que viene caracterizando el proceso histórico de formación de los sistemas impositivos centroamericanos, que ha producido una variedad de situaciones no susceptibles de tipificación.

A fin de eludir tales dificultades de orden metodológico, se ha optado por orientar los análisis sobre la base de un lineamiento básico, con carácter de esquema general y, por lo tanto, no referido a ninguna situación particular, pero susceptible de utilización para diferentes sistemas económicos en la implementación de distintas estrategias de desarrollo.

Para la formulación del lineamiento se tuvieron que resolver dos problemas: uno, relacionado con su composición, y el otro, con las características particulares de cada tributo.

En cuanto a la variedad de impuestos que deberían integrarlo, se trató que el lineamiento fuera completo y sintético, esto es, que estuviera formado por todos los impuestos que desempeñan funciones básicas como instrumentos de política tributaria.

Para elegir los tributos se partió del concepto básico de que todo impuesto es, simultáneamente, una fuente de ingreso para el sector público y un instrumento que actúa en el proceso económico. En consecuencia, no existe impuesto neutro; todo tributo afecta, de forma favorable o desfavorable, el comportamiento de los agentes económicos. El problema fundamental de la política tributaria consiste, precisamente, en disciplinar tales efectos y colocarlos al servicio de los objetivos económicos.

Para asegurar el carácter sintético y al mismo tiempo versátil de este lineamiento básico, se buscó integrar su estructura con todos los tributos que, además de su función productora de ingreso, tienen acción decisiva y específica sobre alguna variable que se considera clave en el proceso de desarrollo.

A tales efectos, este lineamiento no pretende agotar las posibilidades de uso de los tributos; varios de ellos existen en los sistemas centroamericanos y fueron deliberadamente excluidos:

1) Por ser anacrónicos e irracionales, como es el caso de los llamados impuestos de timbre;
2) Por considerar que no son esenciales como instrumento de la política de desarrollo, sin perjuicio de que, por otras razones, pueda justificarse su presencia en los sistemas impositivos, como es el caso de los impuestos al patrimonio, a las ganancias de capital, a las herencias, a las transferencias de bienes inmuebles y otros.

De acuerdo con esos principios se seleccionaron los siguientes impuestos, agrupados sobre la base de la respectiva materia imponible:

Impuestos sobre mercaderías y servicios
  Impuestos externos
    Impuesto a la exportación
    Impuesto a la importación
  Impuestos internos
    Impuesto general a las mercancías y servicios
    Impuesto selectivo a las mercancías
    Impuesto selectivo a los servicios
Impuestos sobre factores de producción
  Impuesto a la tierra
  Impuesto al trabajo
  Impuesto al capital
Impuestos sobre ingresos
  Impuesto a las utilidades de las empresas
  Impuesto a la renta personal

Algunos de estos impuestos pretenden ser la representación, altamente agregada, de una gran variedad de tributos existentes en los sistemas centroamericanos. Se supone además, que la base imponible de esos impuestos alcanza, en su conjunto, todas las manifestaciones reales de la capacidad contributiva y que todos los instrumentos básicos de política tributaria están adecuadamente representados en este lineamiento.

Establecida la estructura del sistema, fue necesario decidir las características de los tributos que debían ser incluidos en el lineamiento; al igual que en relación con el sistema en su conjunto, también con referencia a cada tributo en particular, se presentan grandes dificultades metodológicas para un análisis de tipo comparativo de sus efectos sobre el proceso económico.

En cuanto a las características particulares de cada tributo integrante del lineamiento, se consideró que podrían distinguirse, para tal fin, dos componentes:

I) El primero, al cual se atribuyó carácter paramétrico, está representado por la definición del sujeto, objeto, hecho generador, base imponible y otros aspectos que contribuyen a caracterizar la naturaleza del tributo, así como la amplitud de la base de imposición.
II) El segundo, con carácter de variable, está representado por el nivel de las tasas (las exenciones, para simplificar, se consideran equivalentes a la aplicación de la *tasa cero* sobre una parte de la base de imposición).

A los efectos de la formulación del lineamiento, se tomó el primer componente de cada tributo como un elemento uniforme para fines analíti-

CUADRO 3

Características fundamentales de cada tributo

Tributo	*BASE DE IMPOSICIÓN*				*Modalidad de imposición*
	AMPLITUD			*Valor*	
	Materia imponible	*Hecho generador*	*Contribuyente*		
1. IMPUESTOS SOBRE MERCANCÍAS Y SERVICIOS					
1.1 *Impuestos externos*					
11.1 Impuesto a la importación	Mercancías en general	Introducción en el territorio nacional	Importadores	Valor aduanero	Tasa básica combinada con tasas diferenciales en casos especiales
11.2 Impuesto a la exportación	Productos primarios, en estado natural o con poca elaboración	Exportación	Exportadores	Valor en exceso del precio interno básico fijado para cada producto	Tasas progresivas según niveles crecientes de precios
1.2 *Impuestos internos*					
12.1 Impuestos generales a las mercancías	Mercancías en general:				Tasa única
	a. Procedentes del exterior	a. Introducción en el territorio nacional	a. Importadores	a. Valor ex-aduana (valor aduanero + impuestos a la importación)	
	b. En el mercado interno	b. Venta u operación equivalente	b. Industriales y comerciantes	b. Valor agregado (débito fiscal - crédito fiscal)	

(Continuación)

12.2 Impuesto selectivo a las mercancías	Mercancías industrializadas de consumo: I. Procedentes del exterior II. En el mercado interno	I. Introducción en el territorio nacional II. Venta u operación equivalente	a. Importadores b. productores	I) Valor ex aduana (valor aduanero + impuestos a la importación) II) Precio de venta del fabricante		Tasas diferenciales en función de la esencialidad de la mercancía
12.3 Impuesto selectivo a los servicios	Servicios de consumo final	Prestación del servicio	Prestadores del servicio	Valor del servicio		Tasas diferenciales en función de la esencialidad del servicio

2. IMPUESTOS SOBRE FACTORES DE LA PRODUCCIÓN

2.1 Impuesto a la tierra	Tierras rústicas o urbanas	Tenencia de la tierra	Propietarios o tenedores	Valor de la tierra	Tasa única

3. IMPUESTO SOBRE INGRESO

3.1 Impuesto a las utilidades de las empresas	Utilidad neta, real o presunta	Obtención de utilidad al cierre del ejercicio	Empresas unipersonales o multipersonales	Utilidad neta del ejercicio	Tasa única
3.2 Impuesto a la renta personal	Renta neta, real o presunta, percibida o devengada (incluyendo en esta última las utilidades no distribuidas por las empresas)	Obtención de renta global neta al cierre del año	Personas naturales y unidades familiares	Renta global neta anual deducidos el mínimo no imponible y las rebajas por dependientes	Tasas progresivas según niveles crecientes de renta

cos. Con ello, las distintas orientaciones de política tributaria, caracterizadas por el nivel y la distribución de la carga impositiva, se harán explícitas mediante una sola variable, constituida por las tasas.

En el cuadro 3 se resumen las características fundamentales que se atribuyen a los impuestos integrantes del lineamiento. Para ello, se adoptaron algunos conceptos convencionales que se explicarán más adelante.

En la *base de imposición* se considera comprendida la expresión cuantitativa de la materia imponible y el valor correspondiente a cada unidad de materia gravada.

Bajo el título de *modalidad de imposición* se indican las tres formas básicas de presentación de la base de imposición a los efectos de aplicación de las tasas correspondientes:

I) La tasa única implica tomar la base de imposición como un todo homogéneo;

II) Las tasas diferenciales corresponden a una base de imposición desdoblada en partes cualitativamente distintas;

III) Las tasas progresivas corresponden a una base de imposición desdoblada en cantidades o valores ordenados de forma creciente.

1. *Impuestos externos sobre mercancías*

En los impuestos externos sobre mercancías se han mencionado el impuesto a la exportación y el impuesto a la importación.

1.1 *Impuestos a las exportaciones*

I) Las exportaciones centroamericanas

Las economías centroamericanas se caracterizan por ser exportadoras de productos primarios y en consecuencia se acentúa su grado de dependencia de las economías desarrolladas.

La propia estructura de sus actuales exportaciones constituye uno de los factores que limitan la diversificación de sus producciones primarias y el desarrollo de las secundarias, y consiguientemente la posibilidad de exportaciones en uno y otro caso.

Frecuentemente se plantea la necesidad de desarrollar una política de fomento de las exportaciones, que contemple como elemento importante la eliminación de los impuestos. Sin embargo, es preciso distinguir para estos efectos entre las llamadas exportaciones tradicionales y las no tradicionales.

La política de exenciones debe ser aplicada sólo respecto de las llamadas exportaciones no tradicionales; los productos que constituyen las

exportaciones tradicionales deben pagar todos los impuestos y además el impuesto a las exportaciones que se expone en este caso y que se fundamenta más adelante.

Las exenciones a las exportaciones de productos tradicionales constituye una bonificación al productor extranjero en perjuicio del fabricante nacional de artículos secundarios. En cambio es justificada la política de exención para los productos no tradicionales y en especial para los secundarios que incorporen en el valor de los bienes una buena parte de remuneraciones al trabajo.

II) El efecto de la productividad de las exportaciones tradicionales en la economía interna

En Centroamérica la tasa de cambio se ha fijado y mantenido en términos de financiar el costo de producción de los productos tradicionales de exportación, de manera de permitirles llegar a los mercados internacionales y mantener un determinado ingreso de divisas.

La tasa de cambio está fijada en función de la exportación de los productos que tienen el mayor coeficiente de productividad, tanto por la experiencia y tecnología incorporada, como por la aptitud natural de los países, todo lo cual concurre en contra de la posibilidad de diversificación de la producción.

Por otra parte, la elevada productividad de los bienes tradicionales de exportación presiona sobre el valor de la tierra, factor escaso y limitado, desplazando la posibilidad de otros cultivos, incluso esenciales para abastecer el consumo interno, pero de menor productividad.

III) Objetivos de los impuestos a las exportaciones

Prescindiendo en este caso de la política cambiaria que pueda adoptarse, se trata de plantear el uso del instrumental tributario, para lograr que las exportaciones tradicionales no tan sólo proporcionen un ingreso determinado de divisas para financiar importaciones, sino que además pueda inducir y facilitar su propia diversificación y el desarrollo de la producción secundaria.

Un impuesto a la exportación de productos primarios tradicionales tiene por objeto retirar parte del exceso relativo de productividad, lo cual debe presionar sobre el valor de la tierra, tendiendo a comprimirlo y consiguientemente haciéndolo accesible para otros cultivos y con ello promover la diversificación de las explotaciones, que por carecer de una técnica desarrollada tiene un mayor costo de producción.

Para formular un impuesto de esta naturaleza debe considerarse especialmente que estos productos están sujetos a frecuentes oscilaciones de

precio en el mercado internacional y que no resultaría efectivo establecer un impuesto fijo.

La idea es tener como punto de partida un precio base que remunere adecuadamente los factores empleados en la producción del producto y que mediante el tributo se retire en forma progresiva parte del precio real que exceda del precio-base, con lo cual se percibe por medio del impuesto los aumentos de precio que se registren en el mercado internacional.

En esta forma el impuesto está retirando lo que puede considerarse exceso de productividad, en relación con otras explotaciones destinadas al consumo interno. Por otra parte, de esta manera las alzas de un producto en el mercado internacional favorecerán al país más que a determinadas personas en particular.

Este impuesto constituye principalmente un instrumento para actuar en el proceso económico, con miras a obtener los resultados mencionados.

También debe tenerse en consideración el hecho que las oscilaciones del mercado internacional, que ya se han mencionado, pueden hacer caer el precio por debajo del precio base, situación en la que el impuesto no surte ningún efecto, razón por la cual deben adoptarse otras medidas, como por ejemplo establecer un poder de compra que permita reducir los efectos de la baja, cuando ésta pase de un punto crítico.

En vista de lo expuesto, los ingresos que genere este tributo pueden incorporarse al presupuesto nacional en una determinada proporción, asignando una parte al fomento de la productividad de otras explotaciones y a la formación de un fondo para actuar en situaciones críticas, medidas concurrentes para mejorar la estructura de las exportaciones, ya sea mediante su diversificación o reducción en la oferta de los productos de que se trate.

1.2 *Impuestos a las importaciones*

I) Efecto de los derechos arancelarios

Como cualquier impuesto, los derechos arancelarios tienen una función primaria de carácter general: transferir parte del ingreso generado por el sistema económico para el sector público. Y, al elevarse el precio de los productos importados, produce los siguientes efectos sobre la economía:

a) Creación de una reserva de mercado en favor de la producción interna; y
b) Reducción de la demanda interna en función de los respectivos coeficientes de elasticidad-precio.

Ambos efectos coexisten en todo derecho aduanero, aunque en ciertas

circunstancias puedan presentarse despojados de eficacia operativa; o porque la elasticidad-precio de la demanda es vecina de cero; o porque el nivel de protección implícita no llega a cubrir la menor eficiencia relativa de la producción interna sustitutiva. Pero, aun así, los efectos persisten con carácter potencial.

El primer efecto es simplemente protector, involucrando tanto la reserva de mercado relacionada con la preservación de las unidades productivas ya instaladas, como la que se refiere a la creación de condiciones favorables a la expansión de la producción interna sustitutiva.

Los efectos sobre la reducción de la demanda se puede limitar a los artículos finales de consumo, ya que los bienes intermedios y de capital tienen una demanda derivada y su resultado se designará como efecto reductor del consumo.

En conclusión, se puede afirmar que la política aduanera, como instrumento de acción sobre el proceso económico, actúa por medio de dos mecanismos:

a) Reductor del consumo de bienes finales; y
b) Protector de la producción de bienes de consumo final, intermedios o de capital.

II) La política aduanera relativa a los bienes de consumo

II-1) Efecto reductor del consumo

Tradicionalmente, los aranceles centroamericanos buscaron utilizar ambos efectos con relación a los bienes de consumo: efecto protector, para los bienes ya producidos en el país y efecto reductor de consumo, para los demás bienes, especialmente los de consumo menos esencial.

La necesidad de comprimir la demanda interna de bienes importados de consumo no esencial es de fácil justificación.

No poseyendo los sistemas económicos del área capacidad de innovación tecnológica, la diversificación de la demanda final se hace en función del efecto demostración de los patrones de consumo de los países de altos niveles de ingreso, con estructura productiva muy diversificada y/o elevada capacidad para importar.

No teniendo el aparato productivo interno de los países centroamericanos condiciones de responder, o por lo menos en el corto plazo, a los cambios operados en la demanda, los respectivos efectos dinámicos se transfieren hacia los países exportadores de tales bienes.

A mediano o largo plazo, esa diversificación de la demanda puede venir a crear condiciones favorables a la expansión del aparato productivo interno. Pero la dependencia tecnológica y la indivisibilidad de las unidades produc-

tivas hacen difícil que esos efectos dinámicos se transfieran a economías de un mercado reducido; sin embargo, son estos países los que importan una gama variada de bienes finales de consumo.

Tal hecho explica por qué son los países medianos y pequeños, como los centroamericanos, los que más ampliamente vienen utilizando el arancel como instrumento para gravar fuertemente los bienes de consumo de menor esencialidad relativa con el objeto de obtener mayores ingresos y/o comprimir la demanda interna y, en consecuencia, liberar divisas escasas para importaciones más esenciales.

El segundo objetivo busca, por vía de elevación de los precios, reducir el efecto demostración externo en relación a los consumidores de altos ingresos y, al mismo tiempo y tal vez con mayores posibilidades de éxito, evitar su propagación a los estratos sociales inferiores.

Vista desde este ángulo, tal política aduanera parece encontrar sólidos fundamentos justificativos. Y, con diferentes grados de consistencia y eficacia, viene ella siendo aplicada por los países de la región.

II-2) Efecto protector

Al analizar este otro aspecto, se da por descontado, por lo menos en el caso particular de Centroamérica, que la necesidad de protección está generalmente aceptada y que lo que importa discutir, en la definición de determinada política aduanera, son los sectores a proteger y los niveles de protección que se consideran adecuados.

Las menores economías de escala, la insuficiencia de economías externas, la imposición del uso de tecnologías cada vez más intensivas en capital, el mayor costo de esa tecnología son, entre otros, factores desfavorables que frecuentemente afectan el grado de ventaja comparativa de la producción industrial de los países exportadores de productos tradicionales, como los de Centroamérica.

Considerada la baja elasticidad-ingreso de la demanda mundial de los productos primarios de exportación y la necesidad de elevar los niveles internos de renta y empleo, la protección aduanera, o el uso de instrumentos alternativos de efecto equivalente, surge como exigencia imperativa de la política del desarrollo integrado.

Analizados los fundamentos justificativos de la protección aduanera, se pasará al examen de los problemas que plantea la definición de los niveles arancelarios relativos a los bienes de consumo.

Al elevar el precio de los productos importados, todo derecho aduanero crea una reserva de mercado en favor de la producción interna. En teoría, sería posible producir en dado país una gama muy variada de productos, siempre que se estuviera dispuesto a aceptar cualquier grado de ineficiencia relativa en el uso interno de los factores productivos.

Al analizar el efecto reductor de consumo se señaló que la tendencia generalizada en Centroamérica ha sido la de gravar con derechos más elevados cuanto menos esencial sea el producto, con el objeto de comprimir la demanda y liberar divisas escasas para importaciones más esenciales. Dicha política no se ha seguido con la misma rigurosidad en lo que se refiere al consumo de productos elaborados en la región, a pesar de que existe escasez interna de ciertos factores de producción, como capital, fuerza de trabajo especializada, capacidad gerencial y otras; todo lo cual sugiere la necesidad de establecer prioridades traducidas en una clara y selectiva política de inversiones.

Lo anterior significa que una política de protección aduanera debería orientarse en el sentido de asegurar, prioritariamente, la producción interna de los bienes más esenciales al consumo de la población, antes que promover la utilización de factores productivos escasos en la fabricación de bienes de consumo no esenciales.

Tal razonamiento conduciría al establecimiento de niveles arancelarios más bajos, y por lo tanto menor protección para los productos no esenciales cuya producción interna no se debería estimular. Sin embargo, una política aduanera de esta índole, entraría en abierto conflicto con la orientación señalada al examinar el efecto reductor del consumo del arancel, porque:

I) Al procurar reducir la importación de artículos de consumo suntuario por medio de aranceles elevados, se estaría asegurando una reserva de mercado y una protección tanto más intensa cuanto menos esencial el producto; y

II) Al buscar optimizar el uso de los recursos productivos internos por medio de una protección aduanera selectiva en favor de los bienes de consumo esencial, se estaría liberando la importación de los productos menos indispensables, con el consecuente gasto de divisas, también escasas.

De lo que se infiere que resulta conflictivo el uso del arancel, simultáneamente, para ambos objetivos. Para superar el conflicto se propone descomponer la tributación de los bienes de consumo importados en dos componentes:

I) Uno, de función estrictamente protectora, que permanecería con el arancel de aduanas; y

II) Otro, de función reductora de la demanda, que se atribuiría a un impuesto interno con las características que, en el "Lineamiento" se designa por "Impuesto selectivo de consumo".

Definido un nivel de protección, las inversiones estimuladas por el arancel

aduanero se orientarían, naturalmente, en función del uso más eficiente de los factores productivos.

Es evidente que tal selección no asegura que las inversiones se canalicen necesaria o preferentemente para la producción de artículos de consumo de mayor esencialidad relativa. Sin embargo, tal función no debe ser atribuida al instrumento aduanero y sí a la tributación selectiva del consumo, conforme se analizará más adelante.

En síntesis, se considera que para adecuar la estructura de la importación de bienes finales de consumo se deben combinar dos instrumentos tributarios:

I) El arancel de aduanas, para orientar la expansión de la producción interna sustitutiva en función del uso más eficiente de los factores y para responder a las directrices de una política de comercio exterior común; y

II) El impuesto selectivo de consumo, para ajustar el nivel de la demanda interna de conformidad con los objetivos globales de la economía.

2. *Impuestos internos sobre mercancías y servicios*

Los impuestos internos sobre mercancías y servicios se deben separar en un impuesto general sobre el consumo de mercancías y un impuesto especial sobre consumo selectivo de mercancías y servicios, y este último puede ser dividido a su vez en dos tributos: uno sobre mercancías y otro sobre servicios.

2.1 *Impuesto general al consumo*

Las estructuras tributarias de los países centroamericanos presentan una clara preponderancia de la imposición al consumo y esta realidad no puede ser alterada a voluntad en términos de variar esta situación fundamentalmente, aún cuando puede y debe ser atenuada.

Esta situación no puede ser alterada en términos sustanciales porque ella es una consecuencia y no una causa de sus actuales economías. La financiación del gasto público podrá fundarse en la imposición al ingreso cuando las economías alcancen un grado de desarrollo que lo haga posible. Sin embargo, esto no debe entenderse como una aceptación y justificación de las actuales estructuras tributarias, cuyo grado de regresividad puede y debe ser atenuado; pero principalmente procurando formular un sistema tributario que permita ir reduciendo gradualmente su regresividad a medida que se avance en el proceso de desarrollo.

Con la reserva anotada, se considera que un impuesto general sobre el consumo de mercancías debe tener como función esencial la de transferir recursos del sector privado al sector público.

Para cumplir esta función, el impuesto general sobre el consumo de mercancías debe ser apto para generar un ingreso financiero de consideración, lo que dependerá de la base de imposición y de la tasa, siendo preferible la adopción de un tributo de amplia base de imposición, que permita obtener el ingreso financiero necesario con la tasa más baja que sea posible.

En la medida en que se utilice este instrumento sólo con fines financieros, será deseable que tenga el mayor grado de neutralidad posible, en la formación de la estructura relativa de precios.

En estas condiciones el impuesto general al consumo de mercancías se prevé como un factor de costo uniforme y constante para todo producto y que al mismo tiempo incida en forma mínima en el nivel de los precios. Para este fin también se considera que la tasa del tributo, además de ser relativamente baja, sea al mismo tiempo uniforme para todos los productos.

Es indudable que si bien este impuesto constituye un medio para que los países puedan captar recursos financieros, lleva implícito un determinado grado de regresividad. Sin embargo, se entiende que en la medida en que se aplique una tasa baja ese efecto será moderado y lo que es más importante, puede ser compensado con el uso adecuado de otras formas de imposición. En definitiva, no puede juzgarse negativamente la regresividad de cada impuesto en particular, sino que la del sistema tributario en su conjunto. En este caso, también debe considerarse la necesidad de armonizar la imposición al consumo de bienes dentro de un proceso de integración.

Las diferentes opciones técnicas que existen para formular un impuesto general al consumo de mercancías se analizan por separado, considerando que un impuesto al valor agregado o de etapa única al nivel de minorista son los instrumentos más idóneos, puesto que con ambas modalidades de tributación se logran los mismos efectos económicos.

2.2 *El impuesto a los consumos selectivos de mercancías*

Los países de Centroamérica han gravado determinados productos en forma especial con fines de obtener recursos financieros, pero al mismo tiempo justificando su imposición por razones extra-económicas, como cuando se establecen impuestos al alcohol y tabaco, o buscando tal justificación en el principio del beneficio como cuando se grava el petróleo y sus derivados, entendiendo que los consumidores se benefician directamente con el uso de carreteras, puentes y vías de comunicación terrestre en general.

Esta forma de imposición —que ha dado lugar al nacimiento de impues-

tos especiales que gravan el consumo de una variedad de productos— debe tener un marco mucho más amplio y racionalmente acorde con el proceso económico, ya que la imposición al alcohol o tabaco no ha limitado ni controlado el uso de tales productos que son de demanda con un grado elevado de rigidez.

El impuesto a los consumos selectivos, como todo tributo, constituye un medio de transferir recursos del sector privado al sector público y en muchos casos el ingreso financiero tiene relevante importancia, precisamente por la rigidez en la demanda de algunos de los productos gravados. Pero además, se pretende mediante este impuesto actuar sobre la formación relativa de precios para modificar la composición del consumo.

Cuando el arancel cumple además de su función de protección la de desalentar determinados consumos por su carácter suntuario o prescindible, de hecho está creando una mayor reserva de mercado para la producción nacional de esos bienes y como reacción a un elevado arancel, los recursos nacionales se volcarán a la producción de dichos bienes. Al gravar elevadamente un determinado bien, cuyo consumo no resulta plenamente deseable, de hecho se está alentando la producción nacional de ese producto, muchas veces en detrimento de poder usar los recursos en forma más útil y positiva para la economía del país.

La solución al problema planteado, consiste en crear un impuesto de consumo que se aplique indistintamente a productos nacionales e importados, reservando al arancel la función de protección. En esta forma se actuará sobre la formación de los precios de determinados artículos cuyo consumo se desea limitar en forma indiscriminada con respecto a su origen.

Con la aplicación de un impuesto a los consumos selectivos se pretende:

I) Actuar sobre la formación relativa de los precios, para gravar con tasas diferenciales, determinados artículos considerados suntuarios o prescindibles, en razón que sus consumidores tienen una mayor capacidad económica y por consiguiente contributiva;

II) Transferir ingresos del sector privado al sector público, aunque ésta no sea una función exclusiva;

III) Mejorar los términos del balance de pagos al reducir la presión para importar bienes de consumo suntuarios o prescindibles;

IV) Reducir la demanda de bienes de consumo suntuarios o prescindibles en términos de canalizar los recursos internos a la producción de otros bienes que se considere de mayor interés económico o social; y

V) Atenuar la regresividad que significa la imposición general sobre el consumo, en forma de darle un cierto grado de progresi-

vidad, que dependerá de la amplitud y de la forma de estructurar el impuesto a los consumos selectivos.

3. *Impuestos sobre la tierra*

Cualquiera que sea la política económica seguida es un hecho que el desarrollo económico, en la medida que se exprese como un aumento de la producción secundaria, necesariamente deberá afianzarse en una explotación agrícola eficiente, por múltiples razones que no es del caso analizar en este trabajo porque son ampliamente conocidas.

El impuesto sobre la tierra juntamente con proveer ingresos al sector público debe alentar el uso eficiente de la tierra que es un factor escaso y limitado.

La primera alternativa que puede plantearse es la de si la tierra debe estar gravada con un impuesto o no. Esta alternativa tiene validez en Centroamérica porque con frecuencia se sostiene y se aplica la exención del impuesto como una medida eficaz para incentivar la explotación agrícola.

La exención de impuesto sobre la tierra coloca en igual situación a quien hace de ella una explotación eficiente y a quien simplemente no la trabaja o lo hace con manifiesta ineficacia. La tierra, a diferencia del capital, aún cuando no sea trabajada, tiende a valorizarse, en forma constante y sostenida, aunque con diferentes grados de aceleración; en cambio, el capital inactivo tiende a depreciarse en razón inversa de la tierra. Esta puede ser una razón para que la tierra se convierta en un importante factor de especulación.

La aplicación de un impuesto sobre la renta o al ingreso proveniente de la agricultura no induce a la explotación eficiente, aunque esté plenamente justificado por otras razones ya expuestas. Por otra parte, un impuesto sobre la renta tampoco alcanzaría al propietario de la tierra que no la explota o que lo hace deficientemente. Sin embargo, no se deben buscar resultados éticos en torno a la tributación de la tierra, en cuanto a premiar o castigar; no es ésta la función del impuesto. Ya se ha advertido que la tierra es un factor escaso y limitado y que existe necesidad de usarlo eficientemente, por consiguiente, a través del impuesto debe buscarse ese objetivo.

La tierra debe ser gravada con un impuesto determinado en función de la potencialidad de la renta que pueda generar. Al decir que la tierra debe ser gravada de acuerdo a su capacidad potencial de rendimiento, no debe ligarse a ningún sistema de determinación de tal capacidad, sino al concepto que el gravamen debe estar relacionado a esa circunstancia. Esto significa que para que el impuesto sea un factor que induzca a la explotación efectiva tiene que ser una parte importante de ese rendimiento, ya

que si fuera exageradamente bajo, no produciría los efectos perseguidos porque sería fácilmente absorbido, aún por el que no la trabaja o lo hace de manera ineficiente; pero tampoco puede ser muy alto porque produciría el efecto de desestimular al que la explota eficientemente.

Establecido que la tierra debe ser gravada como un medio de incentivar su uso eficiente, surge un nuevo interrogante sobre cuál debe ser el tipo de impuesto, si proporcional o progresivo. Aceptado el impuesto y el objetivo perseguido, éste debe ser proporcional, porque un impuesto progresivo ligado a la capacidad de rendimiento, resulta altamente desestimulante para quienes puedan lograr un mayor grado de productividad. Sin embargo, con el propósito de alentar un uso más racional del recurso tierra, también se podría pensar en un impuesto progresivo sobre la extensión de la propiedad.

El impuesto aludido debe actuar como una barrera mínima y al mismo tiempo debe estimular la eficiencia en la explotación de la tierra, y debe ser de tal magnitud que desestimule la retención de tierras incultas u ociosas, con fines especulativos, forzando al ineficiente a transferirla a quien haga un uso eficaz de la misma.

3.1 *La reforma agraria y la política tributaria*

En términos generales es posible concluir, para Centroamérica, que la agricultura es deficiente en términos de productividad y que existe un elevado grado de concentración de la propiedad agrícola.

Como se señala en el anexo 4, la excesiva concentración es uno de los factores que limita el aumento de productividad de la misma y que es atribuible a un régimen jurídico deficiente de la tenencia de la tierra y que necesariamente éste debe ser transformado.

Es indiscutible que la reestructuración agraria es un problema político-social, además de ser de índole económica, y que tal reforma podrá variar según la prioridad que se asigne a los diferentes aspectos del problema, así como a las condiciones imperantes en cada país.

Lo que se desea resaltar en este caso es que la política tributaria, desde el punto de vista instrumental en que se ha analizado a través de este documento, no es un instrumento adecuado ni eficiente para promover una redistribución social de la propiedad de la tierra.

El impuesto, como se ha mencionado antes, puede y debe presionar sobre el propietario ineficiente para forzarlo a transferir a otro que sea eficiente. El propietario que presionado por el impuesto se puede ver obligado a transferir lo hará, pero a través del impuesto no se puede dirigir a quién le va a transferir, y en tal caso lo hará a quien tenga capacidad sufi-

ciente para adquirir, que lo más probable es que pertenezca al mismo estrato social que el anterior propietario.

Si se desea operar una transformación en el régimen de tenencia de la tierra, desde el punto de vista social, deberán adoptarse medidas directas de otra naturaleza que no corresponde analizar en este caso. Sin embargo, es necesario reconocer que la aplicación de cualquier impuesto sobre la tierra tenderá a actuar sobre su valor y desde tal punto de vista la aplicación de un tributo elevado sobre determinadas tierras, que se consideren mal explotadas, producirá el efecto de reducir su precio y consiguientemente el costo de las eventuales indemnizaciones que pudieran derivarse de un proceso de expropiación.

Por consiguiente, puede entenderse el uso del instrumento tributario como coadyuvante en un proceso de reestructuración agraria, pero ineficaz por sí solo para producirla.

3.2 *La tributación a la propiedad urbana*

Lo expresado en cuanto a que un impuesto sobre la tierra es idóneo para promover el uso eficiente de la misma, en términos generales es válido respecto de la propiedad urbana.

Al respecto debe advertirse que al tratar de la propiedad urbana se distingue entre el terreno y la construcción. Sin pretender que pueda ser la opción óptima en términos teóricos, se considera que dado el desarrollo de los diferentes sistemas tributarios de Centroamérica la que se menciona en este caso tiene validez.

La construcción se puede valorizar, como se verá en addendum separado, de acuerdo con normas especiales y el terreno también puede ser valuado con independencia de la construcción. En la medida que el impuesto se aplique sobre la capacidad de renta potencial del terreno se forzará su uso eficiente y se facilitará el progreso urbanístico, en forma más simple que gravando en forma especial terrenos no construidos, en los cuales si el impuesto sobre el terreno no es significativo, se puede remover el tributo especial construyendo un piso, donde podría o deberían construirse diez. Esto último no puede hacerse en la medida que el impuesto sobre el terreno tenga un nivel adecuado, porque en tal caso no resultará consecuente tal inversión y quien no pueda o no quiera hacer un uso eficiente del terreno se verá forzado a transferirlo.

4. *Impuestos sobre el trabajo*

En esta materia se tiene como idea esencial la de procurar la transformación de todo impuesto que pueda comprimir la demanda de trabajo.

Se entiende que produce tal efecto todo impuesto que alcance a la empresa, en la medida en que éste se determine en relación con el uso de trabajo. Tal es el caso de los aportes de las empresas con fines de previsión, que se determinan en función de los salarios pagados por éstas.

En definitiva, el aporte para previsión social pasa a constituir un factor de costo que gravita sobre los precios, pero en mayor medida en cuanto se use mayor cantidad de trabajo en la producción de un bien o en la prestación de un servicio. Esta situación favorece a los productos que incorporan mayor cantidad de capital que de trabajo.

En la medida en que los aportes se transformen en un impuesto sobre utilidades, se produciría una redistribución de su monto que favorecería a los fabricantes que incorporan una mayor cantidad de trabajo.

5. *Impuestos sobre el ingreso*

5.1 *Conceptos tributarios relacionados con las personas y las empresas*

Para esbozar una política tributaria respecto del ingreso es necesario precisar algunos conceptos como el de persona y empresa, y las relaciones que existen entre ambos.

En el concepto de persona no es necesario abundar ya que no ofrece mayores problemas en este caso, y se entiende como todo ente natural o ficticio capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones.

Por empresa se entiende toda entidad que constituya una unidad económica, con patrimonio propio y que se dedique a una actividad lucrativa.

El problema que interesa aclarar en este caso es principalmente la relación que existe entre ambos conceptos: empresa y persona.

Entre empresa y persona existe una relación de propiedad, las personas son propietarias de la empresa, con independencia de la naturaleza de aquéllas; así la empresa puede ser propiedad de una persona natural o de una persona jurídica, cualquiera que sea la estructura jurídica de esta última.

Cuando la empresa pertenece a una persona natural se da el caso de la llamada empresa unipersonal; pero ello no significa que la persona asuma el carácter de empresa sino simplemente el hecho anotado antes, que la empresa pertenece a una persona, sin que empresa y persona pierdan sus características que las individualizan.

Lo mismo ocurre cuando la empresa pertenece a una persona jurídica, no significa que la persona jurídica sea la empresa, sino sólo que es su propietaria.

Lo que ha ocurrido hasta el presente es que las diferentes legislaciones han discriminado respecto de la forma de propiedad de la empresa para apli-

car los impuestos sobre el ingreso, lo que carece de racionalidad. No existe razón para aplicar un impuesto diferente a las sociedades de personas que a las de capital, basado en simples presunciones en cuanto a su magnitud, porque no puede desconocerse la posibilidad de transformarse unas en las otras, según sea el tratamiento tributario más favorable.

La empresa carece de fines en sí misma como productora de ingresos; el ingreso de la empresa en definitiva se destina a las personas naturales que son propietarias de la empresa, sea en forma directa o mediante alguna de las ficciones jurídicas establecidas en las leyes; pero el hecho de no tener finalidades en sí misma no le resta individualidad a la empresa como tal, que actúa en la vida económica y que adopta decisiones como unidad económica.

En estas condiciones, el impuesto sobre el ingreso debe alcanzar a las personas, en cuanto éste representa una determinada capacidad contributiva, y adoptando en este caso la función de un instrumento esencialmente financiero, para transferir recursos del sector privado al sector público y en el caso de la empresa este impuesto debe afectar las utilidades de la empresa, como instrumento económico para inducir la reasignación de recursos en el sector privado. Por consiguiente, no debe entenderse que existe un impuesto sobre la renta, sino dos impuestos con características y objetivos diferentes, uno sobre el ingreso de las personas y otro sobre las utilidades de las empresas. Además, por estar vinculados a esta forma de tributación el ahorro y la inversión, dichos conceptos se examinan seguidamente.

I) El desarrollo y el ahorro inversión

Que el ahorro y la inversión es una condición ineludible del desarrollo no constituye tema de análisis ni discusión, el hecho es igualmente reconocido para una sociedad capitalista o socialista. El desarrollo dependerá de la expansión del aparato productivo y ésta de la inversión, sea por parte del Estado o de los particulares.

Las opciones podrían ser sobre quién y cómo se hará el ahorro y la inversión, si el Estado o los particulares, si a través de la propiedad colectiva de los medios de producción o a través de la empresa privada. Cualquiera que sea la decisión, ella corresponde al campo de la política económica y no de la tributaria; como ya se ha señalado antes, corresponderá a esta última proporcionar el instrumental tributario adecuado para cumplir una u otra política económica y que dicho instrumental actúe en forma eficaz.

También es un hecho que la sociedad se mueve alrededor de ciertos intereses, aunque los objetivos puedan variar: la riqueza en una sociedad capitalista o la posición burocrática en otra socialista. Este hecho es necesario recordarlo porque tendrá influencia para poder diseñar el instrumento tributario adecuado a los objetivos que se persiguen.

En una economía socialista, la importancia del impuesto en general es muy limitada por razones propias de su estructura, y en particular carece de objetivos un impuesto al ingreso. En cambio, la empresa privada es una institución propia de una economía de mercado; por consiguiente, en la medida en que existe la empresa privada, subsistirán en igual forma las características de tal sociedad y será necesario utilizar instrumentos tales como el impuesto.

También es indiscutible que en los países en vías de desarrollo el Estado no puede adoptar una actitud pasiva frente a la actividad económica, aunque el grado y la forma de su participación sea una decisión de política económica.

El problema que se trata de hacer resaltar en este caso es la necesidad de que el instrumental tributario sea el adecuado a los objetivos económicos que se persiguen, de manera que la política tributaria sea concordante con la política económica.

Resuelto el grado de participación directa del Estado en la actividad económica, éste retirará una parte del ingreso nacional y realizará su política de ahorro e inversión; pero en tanto subsista la empresa privada interesará también que exista ahorro e inversión privados.

II) El desarrollo y la distribución del ingreso

Prescindiendo de las opciones teóricas que antes se han mencionado, la realidad que hoy se advierte en las economías centroamericanas es que el Estado, aparte de sus funciones cada vez en expansión en cuanto a proporcionar servicios, seguridad, educación, sanidad, previsión y otros, también ha asumido la función de crear y expandir las economías externas, a través de obras de infraestructura y aun de participar directamente en el proceso económico a través de empresas de producción; pero es también un hecho que el aparato productivo depende de la empresa privada en una parte sustancialmente importante. Por consiguiente, la ampliación del aparato productivo, cuantitativa y cualitativamente, depende en parte importante de la actitud de la empresa privada, en cuanto al ahorro e inversión.

Por otra parte, las economías centroamericanas se caracterizan por una acentuada concentración de la riqueza, al mismo tiempo que demuestran incapacidad para proporcionar trabajo a una población en rápido crecimiento.

Lo más probable es que el desarrollo económico, expresado por el crecimiento del aparato productivo, aumentará la brecha ya profunda que existe entre los distintos estratos de la población, a menos que se adopten medidas para promover la redistribución del ingreso.

Dada la realidad reseñada, el problema que se enfrenta es que las medidas directas de redistribución del ingreso son conflictivas con las medidas de fomento al ahorro y la inversión. Cuanto mayor sea el excedente de

ingreso de las personas que se retiren con fines de redistribución, menor será la capacidad de ahorro e inversión para expandir el aparato productivo y tal capacidad podrá anularse, si se retira el total, pero en tal caso se habrá operado una transformación de la estructura económica, que no le corresponde calificar a la política tributaria, sino aceptarla como una opción válida, en tanto ella se adopte conscientemente.

III) La política de imposición al ingreso

La política de imposición al ingreso debe tratar de resolver el conflicto antes anotado en la forma más positiva respecto de las conclusiones que se consideran válidas.

Con tal objeto podría mantenerse una política directa de redistribución expresada en un impuesto progresivo sobre el ingreso de las personas, combinada con un sistema de exenciones condicionadas a las utilidades de las empresas que se reinviertan, siempre que la reinversión esté directamente encaminada a ampliar el uso de trabajo en el aparato productivo.

El nivel de redistribución directa que se determine estará expresado por el grado de progresividad que se asigne a la tarifa del impuesto que se aplique al ingreso de las personas.

En relación a las exenciones para alentar el ahorro y la inversión debe tenerse en consideración algunas situaciones reales, independientes de cualquier especulación teórica.

Las personas de menores ingresos no pueden ahorrar porque dedican la totalidad de sus ingresos al consumo, por lo que es en favor de dichos estratos que se debe realizar una política de distribución del ingreso, y el Estado debe efectuarla mediante servicios como sanidad, educación, vivienda y otros; pero no debe perderse de vista que también puede hacerse a través de crear demanda de trabajo o mejorar las condiciones de la existente y ésta también es una forma de redistribución.

La política tributaria no debe desconocer la posibilidad de establecer alguna forma de incentivo al ahorro e inversión de aquellas personas de recursos moderados, que pueden satisfacer los requerimientos mínimos de subsistencia y que tienen un margen de ingreso que les permite ahorrar; pero indudablemente tal ahorro tendrá un efecto individual y no es real esperar de él un cambio estructural de alguna significación para la economía en general. Tales incentivos deben concederse para fines determinados, vivienda por ejemplo, y respecto de personas cuyo ingreso no exceda de cierto límite. En cambio, es posible pretender que las personas de ingresos elevados limiten sus posibilidades de consumo para ahorrar e invertir. También es una realidad que las personas de ingresos elevados obtienen la mayor parte de ellos de las utilidades que genera la actividad empresarial y por

consiguiente los incentivos que se concedan deben estar vinculados a la actitud de la empresa.

Las fuentes del ingreso personal son las utilidades de las empresas, el interés del capital, el alquiler de la tierra y el salario del trabajo. En términos absolutos puede ser que lo pagado en salarios sea superior a las utilidades de la empresa, pero en tanto la propiedad de ésta esté concentrada en pocas personas, la suma total de salarios se distribuye en muchas personas.

Las utilidades de las empresas deberían gravarse con un impuesto de tasa proporcional, cuyos fundamentos y características se señalarán más adelante. Una vez deducido el impuesto, la utilidad restante puede distribuirse totalmente a los propietarios de la empresa, o retener una parte y distribuir el saldo. Para estos efectos se supone que retiene una parte.

El ingreso de las personas debe gravarse con un impuesto de tasas progresivas, cuyos fundamentos y características se detallarán más adelante.

En principio, el ingreso de las personas estaría integrado por los salarios, alquileres, intereses y la totalidad de las utilidades de las empresas, deducido de éstas el impuesto a dichas utilidades; pero se prevé la posibilidad de eximir de este impuesto las utilidades retenidas por la empresa, siempre que se retengan bajo determinadas condiciones.

La empresa no obtiene ingresos para sí, el destino de sus utilidades son las personas naturales propietarias de la empresa, ya sea en forma directa, como en la empresa unipersonal, o en forma indirecta de participaciones o dividendos, si su propietario es una persona jurídica.

En estas condiciones no es admisible que sea la empresa la que decida qué parte de sus utilidades estarán sujetas al impuesto que afecta el ingreso personal; más aun si se considera la marcada concentración que existe en la propiedad empresarial.

Sin embargo, es posible eximir del impuesto que grava el ingreso personal la renta retenida y reinvertida por la empresa, siempre que se produzca un aumento en la demanda de trabajo o se mejoren las condiciones de la existente. Se entiende que en esta forma se está estimulando el desarrollo del aparato productivo y al mismo tiempo se está promoviendo la redistribución del ingreso. Por consiguiente, la exención a que se alude no dependerá de la decisión de la empresa de retener una parte de la renta, sino del hecho de invertirla en la forma prevista por la ley.

5.2 *Impuesto sobre la renta de las personas*

Este impuesto tiene como finalidad esencial la de ser un instrumento para transferir ingresos del sector privado al sector público para el financiamiento del gasto público.

Atendiendo a la función asignada, el ingreso financiero tiene una importancia fundamental, el que depende de dos factores: base de imposición y tasa y se comporta en razón directa de ambos factores, esto es, a mayor base de imposición o de tasa, mayor recaudación.

Al estructurar este impuesto se debe procurar la mayor base de imposición que sea posible, lo cual depende del concepto de renta, de la limitación de las exenciones y de la forma que se adopte para la determinación de la renta imponible.

La tasa del impuesto sería progresiva; pero ésta debe estar ajustada a la realidad, en cuanto a la composición de las rentas efectivas de cada país.

El nivel de ingresos que genere el impuesto dependerá de su elasticidad, de la forma de estructurar la base de imposición y de la progresividad de la escala de tasas.

Mediante este tributo se pretende obtener ingresos y por consiguiente se buscará su neutralidad frente al proceso económico, es decir, no se desea afectar decisiones, aunque se reducirá obviamente el nivel global de la demanda del sector privado en la medida en que la aplicación del tributo significa transferir recursos.

El impuesto sobre la renta de las personas es el tributo en el que debe fundarse la progresividad del sistema impositivo, porque es el que ofrece mejores condiciones para hacerlo. La progresividad depende de la estructura de la tarifa del impuesto y ella debe formularse con un claro conocimiento de la realidad de cada país.

Igualmente deberán adoptarse medidas especiales para el cómputo de las rentas que configuran la base de imposición y para conceder determinadas exenciones, todo con miras a lograr y mantener una progresividad real en el tributo y no simplemente teórica o aparente.

Si se estructura un impuesto personal progresivo se compensará el grado de regresividad del impuesto general al consumo.

También debe tenerse en consideración que la progresividad dependerá de la aptitud del sistema para efectuar la redistribución del ingreso que se considere necesaria.

Dentro de un Mercado Común, es bien sabido que el impuesto a la renta es uno de los factores que inciden en las alternativas de asignación de recursos, movilización de capitales y de personas y en las decisiones de inversión. Por tal motivo se ha considerado la posibilidad de establecer una estructura neutra de los impuestos a la renta ante las alternativas de un contribuyente de decidir en qué país habrá de localizar su inversión o realizar su actividad personal.

El impuesto sobre la renta de las personas debería estructurarse considerando la interrelación que surge entre los países de Centroamérica como consecuencia del proceso de integración y consiguientemente debe aplicarse

los principios que faciliten en mejor forma el intercambio de bienes y factores.

Es deseable que el impuesto sobre la renta de las personas sea lo suficientemente simple y cierto en términos de facilitar su administración y fiscalización.

5.3 *El impuesto sobre la renta de las empresas*

La empresa se grava en forma independiente y por razones diferentes que las personas, ya que obtiene su ingreso de una actividad fundada esencialmente en la existencia y preservación de un capital. Por otra parte, la actividad empresarial usa en su beneficio más directamente y en mayor medida la organización social y tiene una existencia funcional distinta de las personas individualmente consideradas, lo que justifica la aplicación de un gravamen independiente del que afecta a las personas naturales.

La incidencia del impuesto sobre la renta se materializa tanto en el gravamen a las utilidades de ésta como en la forma de llegar a la determinación de la base de imposición. El ingreso fiscal debe constituir un objetivo de importancia en este impuesto, aún cuando no sea su principal característica.

No es un impuesto neutro en cuanto a su incidencia en la reasignación de recursos dentro del sector privado y debe ser usado como un instrumento para alentar determinadas actividades productivas y para incentivar el ahorro y la inversión.

En cambio, es neutro en cuanto a la formación de los precios porque en principio se debe aceptar que el impuesto no se traslada a éstos, por lo menos en el corto plazo. El impuesto sobre la renta de las empresas debe afectar decisiones de inversión en cuanto a una actividad económica en particular, pero no en la forma que adopte la empresa.

La diversidad de las estructuras de los impuestos sobre la renta centroamericana da lugar a discrepancias en las cargas impositivas sobre las empresas, debido a los siguientes motivos fundamentales: a) diferencias conceptuales respecto a la amplitud y fuente de la materia imponible; b) diferencias en las tarifas, así como en las tasas que gravan determinadas rentas o que son giradas a terceros países o a otros de la región.

Dentro de este campo de la tributación tendría primera prioridad la armonización de los aspectos conceptuales, a fin de configurar marcos comunes en las diversas legislaciones y simplificar los sistemas para permitir el análisis y aplicación de políticas regionales. En segundo lugar tendría importancia la uniformidad del tratamiento tributario sobre las utilidades de las empresas y sus socios, tanto nacionales como extranjeros y, por último, sería deseable la uniformidad de exenciones y tasas impositivas, especialmente en cuanto a las empresas se refiere, o, al menos, la fijación o nego-

ciación a nivel centroamericano de la estructura de las tarifas con miras a tratamientos diferenciales de acuerdo con la política de desarrollo equilibrado entre los distintos países del Istmo, así como también la adopción uniforme de reglas de fuente del ingreso.

No cabe duda que en cuanto a las empresas la armonización regional es urgente y necesaria, por las siguientes razones: primero, porque es necesario crear un sistema de impuesto sobre la renta neutra a las decisiones de inversión entre los diferentes países; y segundo, porque la aplicación actual de los incentivos tributarios contemplados en el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial, en relación con este impuesto, inciden en forma diferente en cada uno de los países, debido a las diferencias que existen en cuanto a los conceptos de renta bruta, deducciones y rentas exentas para determinar la renta imponible, así como el tratamiento que se da a los socios por las participaciones sociales en las mismas, y al sistema de retención de impuestos tanto para las personas residentes como para pagos al exterior; por ejemplo, pago de intereses, regalías, marcas, servicios técnicos y participaciones sociales y dividendos. Por otro lado, también existen profundas diferencias entre los países en cuanto al tratamiento que se da a las personas o empresas que trabajan en el sector agropecuario.

D. COMPARACIÓN DE LOS IMPUESTOS VIGENTES EN CADA PAIS CON LOS CONTENIDOS EN EL LINEAMIENTO BÁSICO

Con el objeto de comparar las principales características de los impuestos más importantes que conforman las estructuras impositivas de los países de la región, se han preparado varios cuadros sinópticos que indican tales características por países. Además, cuando el impuesto objeto de análisis es similar —en cuanto al objeto gravado— al que se sugiere en el lineamiento básico, se indica en columna especial de cada cuadro las características de dicho tributo.

En los cuadros anexos se han examinado los siguientes tributos:

a) Impuestos de exportación:
   1) Café
   2) Banano
   3) Madera
b) Impuestos internos sobre bienes y servicios
   1) Impuestos generales de ventas y de timbres, que recaen sobre ventas de mercancías
   2) Impuesto al consumo selectivo de tabaco y sus derivados
   3) Impuesto al consumo selectivo sobre el petróleo y sus derivados
   4) Impuesto al consumo selectivo de mercancías establecidas con base

al Protocolo sobre Medidas de Emergencia de Defensa de la Balanza de Pagos

5) Otros impuestos al consumo selectivo de mercancías

c) Impuestos sobre bienes inmuebles y tierras ociosas e incultas
d) Impuestos sobre herencias, legados y donaciones
e) Impuestos sobre el ingreso:

1) Sobre las utilidades de empresas y sobre la renta personal

Con el fin de dar una visión general sobre las diferencias más importantes entre las proposiciones de los tributos comprendidos en el lineamiento y los vigentes en los países de la región, seguidamente se comentan tales diferencias.

a) *Impuestos de exportación*

Los impuestos existentes a la exportación de ciertos productos tradicionales no están diseñados de la manera que se sugiere en el lineamiento, salvo el caso del impuesto de exportación del café, establecido por El Salvador y Costa Rica, ya que ambos toman como base de imposición los precios internacionales de dicho producto.

En vista de lo anterior, los países deberán tomar acuerdos para armonizar estos gravámenes, especialmente si se avanza a etapas superiores en el proceso de integración. De la misma manera se deberá proceder en caso de que se acepte a nivel regional la función económica que a dicho impuesto se le atribuye en el lineamiento.

b) *Impuestos generales de ventas y de timbres que recaen sobre la transferencia de mercancías y servicios*

De los impuestos generales sobre las ventas de mercancías existentes en la región, los de Honduras, Nicaragua y Costa Rica son compatibles con la proposición del lineamiento.

Guatemala, El Salvador y Nicaragua tienen un gravamen acumulativo en "cascada" en sus leyes de papel sellado y timbres, razón por la cual dichos tributos deben armonizarse, a fin de que los artículos que se exporten a los otros países de Centroamérica no contengan en sus precios tales impuestos.

En relación a la tributación a los servicios, Guatemala, El Salvador y Nicaragua los gravan en forma general por medio de la ley de papel sellado y timbres. Además, todos los países gravan de manera selectiva ciertos servicios, algunos establecidos por leyes especiales y otros contenidos en el impuesto general de ventas de mercancías. Estos impuestos se deben armonizar en el sentido de no alcanzar con el gravamen servicios que no sean finales,

ya que al afectar servicios intermedios se altera la estructura relativa de precios de los productos de consumo final. Por otra parte, debe procurarse gravar solamente aquellos servicios que se presten en forma masiva, de manera que su rendimiento sea de cierta consideración.

c) *Impuestos al consumo selectivo de determinadas mercancías*

Todos los países de la región tienen en sus estructuras impuestos de esta naturaleza, y como regla general se cobran en la etapa manufacturera para la producción nacional y en las aduanas para las importaciones e internaciones, observando el principio de país de destino. En relación a estos tributos, es del caso formular las siguientes observaciones:

I) Los gravámenes específicos deberían transformarse en sus equivalentes ad-valorem, con el fin de atenuar su regresividad y obtener mayores ingresos fiscales al efectuarse un aumento en los precios de dichos artículos;

II) El concepto de producción nacional debería examinarse con el objeto de determinar si ésta satisface un porcentaje significativo de la demanda interna de los artículos gravados, a efecto de establecer si dicho país puede gravar las internaciones procedentes de Centroamérica; y

III) En general se debe examinar la legislación y las prácticas administrativas vigentes en cada uno de los países, con el propósito de evitar discriminaciones en contra de los productos originarios de Centroamérica en la aplicación de tales gravámenes.

Finalmente, para que estos impuestos se acerquen a la proposición contenida en el lineamiento básico se deben agrupar en una sola ley cuando esto sea posible, y además las transferencias posteriores de tales artículos no deberían estar exentas del impuesto general de ventas; sobre este último punto, Costa Rica es el único país que observa esta norma con los artículos gravados con impuestos selectivos de consumo.

d) *Impuestos sobre bienes inmuebles*

Solamente El Salvador no tiene impuesto sobre bienes inmuebles; los otros países los gravan tomando como base el valor de la tierra y las mejoras, determinadas por avalúos practicados por las administraciones tributarias; únicamente Honduras aplica una tasa proporcional.

Las tasas son relativamente bajas en todos los países, así como también generalmente los avalúos no reflejan los verdaderos valores, en vista de la carencia de catastros fiscales adecuados.

Para que esta forma de tributación se acerque a la propuesta del linea-

miento, es necesario un examen general de la propiedad inmueble, a fin de segregar, en primer término, los bienes rurales de los urbanos, ya que para los primeros solamente se sugiere gravar el valor de la tierra.

e) *Impuesto sobre la renta*

El Salvador y Costa Rica son los únicos países que distinguen la tributación al ingreso entre personas naturales y jurídicas, aplicando a estas últimas una escala de tasas progresivas distinta a la de personas naturales.

Solamente en El Salvador se grava totalmente, en el impuesto personal, las distribuciones de dividendos y participaciones sociales; en cambio, en Costa Rica se gravan con una tasa única y definitiva del 5 % y en los restantes países no se gravan.

Honduras es el único país que aplica el principio de renta mundial; mientras que en El Salvador este principio solamente se aplica a los contribuyentes personas naturales; los restantes países siguen el principio de territorialidad del ingreso para todos sus contribuyentes.

En relación a las reglas para establecer la fuente del ingreso, determinar la renta imponible, tasas aplicables a rentas de beneficiarios del exterior e incentivos por reinversión y otros, todos los países siguen criterios diferentes, por lo cual deberá buscarse una armonización de dichos conceptos.

Este impuesto se aleja de la proposición del lineamiento, en mayor o menor grado, pero en el caso de El Salvador esas diferencias son mínimas. En general, es necesario que los países efectúen los ajustes siguientes:

1) Tratamiento distinto para los ingresos de las personas naturales y para las utilidades de las empresas;
2) Aplicación de una tasa proporcional uniforme a las utilidades de las empresas;
3) Establecimiento uniforme del principio territorial para determinar el ingreso y las utilidades;
4) Tasas uniformes para gravar ingresos y utilidades de beneficiarios domiciliados en el exterior;
5) Eliminación o, en su caso, armonización de los incentivos contenidos en el impuesto sobre la renta personal y de las empresas;
6) Armonización de las normas para determinar la renta líquida gravable de las empresas;
7) Integración, en el impuesto personal, de las utilidades de las empresas, una vez que éstas hayan pagado su propio impuesto; y
8) En general, armonización de las características conceptuales del impuesto personal y la adopción de un impuesto uniforme que grave las utilidades de las empresas.

Indudablemente, tales ajustes no podrán hacerse en un solo acto, razón por la cual es conveniente que los países adopten acuerdos regionales, dentro de un programa de armonización fiscal, que permite efectuar tales ajustes gradualmente.

f) *Incentivos fiscales*

En relación con los incentivos fiscales, los mismos deben concederse de conformidad con el planteamiento que se sugiere en capítulo especial de este documento, razón por la cual todo tipo de incentivo contenido en la legislación tributaria, que se oponga al régimen centroamericano, debe eliminarse y los otros deben ser objeto de armonización.

E. RENDIMIENTO FISCAL PROBABLE DE ALGUNAS PROPUESTAS CONTENIDAS EN EL LINEAMIENTO BÁSICO

a) *Consideraciones generales*

En la presente sección se intenta estimar cuál sería el rendimiento de algunos impuestos comprendidos en el lineamiento, partiendo del supuesto que los países los estructurarán de la manera en que se han sugerido.

Por otra parte, se advierte que tales cálculos solamente se efectuaron para los impuestos de carácter masivo: 1) consumo de mercancías; 2) bienes inmuebles; y 3) ingresos personales y utilidades de las empresas, en vista de que para las otras formas de imposición sugeridas en el lineamiento no se obtuvieron datos estadísticos confiables.

En la serie de cuadros que se presentan en la parte quinta (sección C), se indica la metodología empleada para efectuar los cálculos de rendimiento fiscal probable para los tributos indicados, los cuales se han proyectado para los años 1973 a 1975 y a la vez se comparan con el rendimiento estimado de los tributos vigentes en los países que afectan esas mismas fuentes de imposición, lo que da una idea general del rendimiento fiscal adicional que se podría obtener en cada impuesto. También cabe advertir que la base imponible de los gravámenes no considera los márgenes de evasión, y, en consecuencia, el rendimiento de cada impuesto se aproximará más al estimado en la medida en que las administraciones tributarias de los países sean más eficientes para controlar la evasión.

A continuación se comentan las estimaciones practicadas por impuesto y cuál sería la situación para cada uno de los países.

b) *Impuesto general al consumo de mercancías*

La base impositiva teórica de este impuesto se calculó por dos métodos: 1) consumo privado aparente; y 2) composición del consumo familiar, siendo

que el primero da la hipótesis baja y el segundo método la hipótesis alta. Cabe indicar que el rendimiento del impuesto, observándose lo dicho en el inciso a), estará contenido entre estas dos hipótesis.

En lo que atañe a la tasa, en vista de que las existencias en los países oscilan desde un 1 % a una máxima del 5 %, se tomó esta última porque se supone que los países que la tienen no la reducirán, mientras que los que tienen una inferior tratarán de subirla.

El año base del cálculo es 1969 porque no se dispuso de cifras definitivas para años posteriores y las proyecciones para 1973 a 1975 se efectuaron tomando como constante la tasa anual de crecimiento, lo que permite presumir que las cifras obtenidas son conservadoras.

Cabe indicar que el cambio sería altamente productivo para Guatemala y El Salvador, ya que estos países tienen un impuesto de tasa baja, pero de carácter acumulativo y en "cascada". Honduras seguiría en importancia, por el hecho de que su tasa actual es de sólo un 3 %, sin embargo se advierte que aun no alterándola podría obtener ingresos adicionales de más de un millón de pesos centroamericanos. Para Nicaragua y Costa Rica que ya gravan el consumo de mercancías con un 5 %, el rendimiento adicional sería bajo, puesto que éste solamente estaría influenciado por la amplitud de la base que supone el impuesto al valor agregado sugerido. Sin embargo, aun en estos dos países se pueden lograr aumentos en la recaudación debido a las facilidades que ofrece el esquema propuesto en materia de administración y control de recaudación.

Los ingresos adicionales para los años de 1973 a 1975 para cada país bajo los supuestos anteriores y usándose el Método II, serían de la siguiente magnitud:

	(En millones de pesos centroamericanos)		
Países	*1973*	*1974*	*1975*
Guatemala	24,0	26,0	28,1
El Salvador	1	1	1
Honduras	4,5	4,3	4,3
Nicaragua	9,1	9,8	10,4
Costa Rica	3,6	3,9	4,3

[1] No se encontraron cifras confiables sobre las que se podía formular una proyección. Sin embargo, las magnitudes deben oscilar alrededor de los niveles estimados para Guatemala.

c) *Impuesto sobre bienes inmuebles*

Para este tributo no fue posible establecer una base de imposición teórica, por las razones siguientes: 1) el gravamen sugerido en el lineamiento afecta únicamente el valor de los bienes inmuebles urbanos; mientras que para los rurales el impuesto solamente recae sobre el valor de la tierra. Esta segregación no pudo efectuarse por falta de datos; 2) solamente tres países de la región afectan directamente el valor de los inmuebles: Guatemala, Honduras y Costa Rica y los otros dos gravan el patrimonio inmobiliario neto por medio del impuesto de vialidad "Serie A" en El Salvador y con un gravamen a los bienes inmuebles en Nicaragua; 3) en Honduras el rendimiento y la administración del impuesto corresponden a los municipios; en cambio en Costa Rica es el Gobierno Central el que lo administra, pero más del 90 % se distribuye entre los municipios y solamente en Guatemala el producto total y su administración corresponden al Gobierno Central, aunque la Municipalidad de Guatemala tiene otro que recae sobre dicha fuente de imposición.

Los hechos anteriores impidieron determinar con cierta aproximación la base y, en consecuencia, el posible rendimiento fiscal adicional. No obstante, dada la característica de que esta expresión de capacidad contributiva es sumamente baja en Centroamérica, y utilizando los datos de matrículas fiscales de Guatemala y Costa Rica, así como suponiendo una tasa de imposición del 1 %, se hacen las consideraciones que siguen.

El valor total de avalúos inmobiliarios registrados en 1970 para dichos países fue así:

Guatemala:	$CA 1.252,2 millones
Costa Rica:	$CA 1.203,7 millones

Si se supone una tasa proporcional del 1 % —con la salvedad de que para los bienes rurales solamente se gravaría la tierra— ambos países obtendrían ingresos anuales adicionales de más de siete millones de pesos centroamericanos.

Para los otros países, la adopción del impuesto les significaría ingresos adicionales de consideración, en el entendido de que El Salvador y Nicaragua deberían de ajustar su impuesto al patrimonio neto y que todos los países deberían continuar sus esfuerzos para establecer catastros fiscales adecuados, que registren los verdaderos valores de mercado de los inmuebles.

d) *Impuesto sobre la renta*

Para este tributo se han efectuado tres estimaciones, las cuales se fundamentan en los siguientes principios: 1) ampliación de la base del impuesto personal, con motivo de la incorporación de las utilidades de las empresas,

que se distribuyen a los dueños de las mismas después que han pagado su propio impuesto; 2) la aplicación de tasas proporcionales a las utilidades de las empresas del orden de 20 y 15 % y a las utilidades no distribuidas que no se reinviertan en actividades que generen uso del factor trabajo; esta última constituiría un pago a cuenta del impuesto de los socios por futuras distribuciones de utilidades; 3) la aplicación de una tasa uniforme del 30 % para los ingresos y utilidades que reciben personas domiciliadas fuera de Centroamérica.

Las estimaciones mencionadas se realizaron considerando como que hubieran ocurrido en 1969; luego se proyectaron para 1973 a 1975, suponiendo una tasa de crecimiento constante.

Merece señalarse que solamente fue posible practicar esos análisis para cuatro países: Guatemala, El Salvador, Nicaragua y Costa Rica, ya que para Honduras no se obtuvo información estadística completa y confiable. No obstante, las conclusiones que se obtienen para los primeros países son válidas, con las adecuaciones del caso para el otro.

Dicho lo anterior, a continuación se señalan los ingresos adicionales que obtendrían los países en 1969 y para 1973 a 1975.

Estimación de ingresos fiscales adicionales derivados de cambios en la tributación sobre los ingresos y las utilidades

País	*Concepto*	*(En millones de pesos centroamericanos)* 1969	1973	1974	1795
Guatemala	I:				
	a) Impuesto a personas naturales (con dividendos y participaciones, en el supuesto de que se distribuya un 20 %)	6,5	8,8	9,5	10,3
	b) Impuesto a las utilidades de las empresas (15 %)	8,6	11,7	12,7	13,7
	c) Pago a cuenta de utilidades no distribuidas por las empresas, en el supuesto que no exista reinversión	5,3	7,3	7,8	8,4
	d) Impuestos proporcionales a las remesas al exterior (utilidades)	8,3	11,3	12,2	13,2
	e) Total	28,7	39,1	42,2	45,6
	II: Rendimiento real	17,9	17,9	17,9	17,9
	III: Rendimiento adicional	10,8	21,2	24,3	27,7

(*Continuación*)

País	*Concepto*	(*En millones de pesos centroamericanos*) *1969*	*1973*	*1974*	*1795*
El Salvador	I:				
	a) Impuesto a personas naturales (con dividendos y participaciones, en el supuesto de que se distribuya un 20 %)	9,7	11,1	11,7	12,4
	b) Impuesto a las utilidades de las empresas (15 %)	6,0	6,9	7,2	7,6
	c) Pago a cuenta de utilidades no distribuidas por las empresas, en el supuesto que no exista reinversión	4,1	4,7	5,0	5,2
	d) Impuestos proporcionales a las remesas al exterior (utilidades)	1,9	2,2	2,3	2,4
	e) Total	21,7	24,9	26,2	27,6
	II: Rendimiento real	13,3	13,3	13,3	13,3
	III: Rendimiento adicional	8,4	11,6	12,9	14,3
Costa Rica	I:				
	a) Impuesto a personas naturales (con dividendos y participaciones, en el supuesto de que se distribuya un 20 %)	7,6	10,6	11,7	13,0
	b) Impuesto a las utilidades de las empresas (15 %)	8,6	12,0	13,3	14,8
	c) Pago a cuenta de utilidades no distribuidas por las empresas, en el supuesto que no exista reinversión	5,4	7,5	8,3	9,3
	d) Impuestos proporcionales a las remesas al exterior (utilidades)	2,7	3,7	4,2	4,6
	e) Total	24,3	33,8	37.5	41,7
	II: Rendimiento real	17,7	17,7	17,7	17,7
	III: Rendimiento adicional	6,6	16,1	19,8	24,0

(Continuación)

		(En millones de pesos centroamericanos)			
		1969	*1973*	*1974*	*1795*
Nicaragua	I:				
	a) Impuesto a personas naturales (con dividendos y participaciones, en el supuesto de que se distribuya un 20 %)	2,4	3,2	3,5	3,7
	b) Impuesto a las utilidades de las empresas (15 %)	4,5	6,0	6,4	6,9
	c) Pago a cuenta de utilidades no distribuidas por las empresas, en el supuesto que no exista reinversión	2,9	4,0	4,3	4,6
	d) Impuestos proporcionales a las remesas al exterior (utilidades)	6,2	8,2	8,8	9,6
	e) Total	16,0	21,4	23,0	24,8
	II: Rendimiento real	6,4	6,4	6,4	6,4
	III: Rendimiento adicional	9,6	15,0	16,6	18,4

NOTA: Estas estimaciones fueron realizadas con la alternativa más baja del modelo propuesto (ver cuadro).

F. NECESIDAD DE TOMAR ACUERDOS REGIONALES PARA PROMOVER LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA

La necesidad de un desarrollo integrado de la región impone a los países la obligación de obtener ingresos fiscales adicionales para financiar proyectos por medio de sistemas impositivos que sean compatibles con el libre comercio, neutros en cuanto a la localización de las inversiones y que a la vez faciliten el avance hacia etapas superiores en el proceso de integración.

Para facilitar la adopción de medidas conducentes a racionalizar las estructuras tributarias, es conveniente que se adopten acuerdos regionales una vez que los organismos de la integración hayan determinado las magnitudes mínimas de ingresos adicionales indispensables para ejecutar los planes de inversiones acordados, así como también un programa de armonización fiscal.

En el diseño del programa de armonización fiscal se deben considerar y coordinar con los objetivos económicos de la integración, tomando en cuenta las posibilidades de los países para efectuar los cambios de sus

sistemas impositivos, a fin de que dicho programa responda a la realidad centroamericana.

Naturalmente que la armonización, como todo proceso, no puede efectuarse en un solo acto, razón por la cual se deben fijar etapas para su ejecución, las cuales a su vez deben establecer prioridades y en algunos casos fechas para la adopción de ciertas medidas.

En este orden de ideas, y tal como se ha expuesto a lo largo de este anexo, es conveniente que a nivel regional se tomen acuerdos o convenios para efectuar la armonización fiscal.

A manera de ilustración, y tomando en cuenta la experiencia de los últimos años, se sugiere para la primera etapa de armonización la adopción de los siguientes acuerdos regionales sobre:

1) Disposiciones uniformes para gravar las utilidades de las empresas establecidas en la región;
2) Incentivos fiscales para promover el desarrollo industrial, que responda a un esquema de desarrollo equilibrado;
3) La racionalización de la tributación que grava el ingreso, la producción, el consumo de bienes y servicios y la riqueza;
4) Los conceptos técnicos de los principales tributos que gravan el ingreso personal, la producción y el consumo de bienes y servicios;
5) El establecimiento de reglas uniformes para la determinación de la fuente del ingreso;
6) La adopción de un gravamen uniforme para las utilidades de las empresas e ingresos y utilidades de personas domiciliadas en el exterior; y
7) Principios impositivos uniformes para gravar el ingreso y el consumo de bienes y servicios.

La puesta en vigor de un esquema de armonización tributaria como el que se sugiere en este anexo tiene implicaciones administrativas e institucionales. Por ejemplo, se requerirá una extraordinaria labor para formular propuestas específicas, preparar estudios técnicos, analizar las incidencias de las diversas medidas a proponer y evaluar los resultados del programa. Para ello será necesario reforzar significativamente la unidad fiscal de la SIECA o del organismo técnico que haga sus veces. Asimismo, se deberá establecer un mecanismo de coordinación y consulta con los países, aspecto que se examina en el anexo 11. Finalmente, se tendrán que diseñar los mecanismos internos que adoptará cada país para poner en vigor los acuerdos adoptados a nivel multilateral en materia tributaria.

PARTE TERCERA: EL POSIBLE ROL DE MECANISMOS DE COMPENSACIÓN FISCAL EN CENTROAMÉRICA

A. INTRODUCCIÓN

Desde su inicio, el proceso de integración en Centroamérica se ha preocupado por la promoción de una distribución equitativa de los beneficios derivados del Mercado Común. Para tal fin, hasta el presente se ha confiado principalmente en tres instrumentos; a saber, la operación del Banco Centroamericano de Integración Económica en relación al financiamiento de los proyectos de desarrollo en el campo de la infraestructura y de la industria; el control sobre la localización de la industria ejercido a través del régimen de industrias de integración, y el otorgamiento de incentivos fiscales diferenciales al desarrollo industrial. Un cuarto instrumento también ha recibido mucha consideración en los últimos tres o cuatro años. Se trata de distintos esquemas de compensación fiscal intergubernamentales.[1]

Cabe preguntarse, entonces, si el sistema tributario centroamericano debería contemplar algún mecanismo de compensación fiscal, como parte del instrumento de que dispondrían las autoridades regionales para propiciar una participación razonablemente equitativa por parte de todos los países en los costos y en los beneficios atribuibles a la integración. A continuación se formulan algunas consideraciones sobre el particular.

---

[1] Para un análisis más general sobre este problema, véase: Peter Robson, *La Compensación Fiscal como Medio de Contribuir a una Distribución Equitativa de los Costos y Beneficios que Traen Consigo las Agrupaciones Económicas de Países en Desarrollo*, (Ginebra: Documento UNCTAD TD/B/322, 31 de julio de 1970).

B. CONSIDERACIONES GENERALES

Las compensaciones fiscales intergubernamentales se emplean en las agrupaciones económicas para tres propósitos principales: a) neutralizar los efectos de las estructuras impositivas domésticas y niveles o principios jurisdiccionales divergentes en los países miembros; b) dar una dimensión operativa al principio de derivación en cuanto a los impuestos directos se refiere, de modo que los gobiernos de los Estados Miembros tienen derecho, en primera instancia, a recaudar los impuestos indirectos efectivamente pagados en sus respectivos territorios; c) promover una distribución más equitativa de los costos y beneficios de la integración dentro de la agrupación.

a) El primer objetivo da origen a las compensaciones fiscales llamadas ajustes fronterizos. La justificación de tales ajustes en uniones aduaneras es aceptada y han sido puestas en vigor tanto en el Mercado Común Centroamericano como en la Comunidad Económica Europea, en lo que respecta a los impuestos indirectos. El principio de los ajustes de impuestos fronterizos no es generalmente aceptado en lo que respecta a los impuestos directos, aunque los principios jurisdiccionales y tasas de impuesto divergentes pueden, en ciertas circunstancias, justificar el ajuste con base en la localización de recursos.

En relación a los impuestos indirectos, el objetivo de evitar las distorsiones competitivas requiere la implementación del principio de destinación. Para esto se requiere que los impuestos indirectos que recaen sobre productos sean exonerados cuando dichos productos se exporten al resto del Mercado Común, pero que sean uniformemente recaudados tanto sobre los productos importados de los demás países miembros como sobre los productos domésticos.

Los ajustes de impuesto fronterizo de este tipo pueden ser aplicados no solamente para compensar las diferencias en las tasas de impuestos indirectos al consumo, los cuales son cargados sobre los artículos importados mismos, sino también respecto al llamado impuesto oculto, el cual surge cuando los impuestos al consumo son cargados sobre bienes de capital —tales como maquinaria y vehículos—, materiales auxiliares, y servicios utilizados en la producción y transporte de artículos de comercio. La práctica varía a este respecto, pero en la Comunidad Económica Europea, normalmente se efectúan ajustes de este tipo.

Existe poca controversia acerca de la deseabilidad de tales ajustes de impuestos fronterizos, los cuales encuentran su justificación esencialmente en el deseo de evitar distorsiones en el nivel de competencia, aunque frecuentemente hay dificultades prácticas en la implementación de los ajustes,

particularmente, en aquellos casos donde los países emplean la modalidad de impuestos indirectos en cascada. Es generalmente aceptado que la operación de los impuestos de valor agregado facilita la implementación práctica de los requeridos ajustes.

b) Los ajustes fiscales intergubernamentales de esta clase también pueden efectuarse, no con el objeto de igualar las condiciones de la competencia en el marcado, sino para dar efecto al principio de atribución de la renta de acuerdo a la derivación. Esto requerirá, en relación a las aduanas, que los ingresos recaudados por concepto de impuestos sobre productos consumidos en una unión aduanera deban ser pagados al gobierno en cuyo país dichos productos gravados sean vendidos para su consumo. En un Mercado Común, tales ajustes, por lo menos en lo que concierne a aduanas, probablemente serían efectuados mediante transferencias interfiscales, más que por medio de ajustes de impuestos fronterizos, ya que el objetivo no es influir sobre los precios relativos por medio de la compensación de diferencias impositivas.[1]

Cuando los productos importados de terceros países son transferidos después de la importación inicial de un país miembro del Mercado Común a otro país miembro, el argumento de principio para efectuar la compensación sobre bases de incidencia, es irrefutable: el gravamen a la importación evidentemente es pagado por el consumidor final. No debe sorprender, entonces —sobre todo cuando los derechos de importación representan una importante fuente de rentas públicas— que usualmente en las uniones aduaneras perfectas se tomen previsiones para los correspondientes ajustes fiscales. Este es el caso en UDEAC, EAC y BOLESWA.[2] El monto de las transferencias puede calcularse en base a la documentación de embarque o estimado periódicamente en base a investigaciones de tráfico fronterizo.

En el Mercado Común Centroamericano tales ajustes aún no se requieren puesto que no se ha constituido una unión aduanera perfecta, dentro de la cual los productos se mueven libremente, indistintamente de su origen. Así, en el Mercado Común Centroamericano, si los productos importados se transfieren de un país a otro, se someten nuevamente al impuesto de importación en el país de la subsecuente importación.

En el caso de la Comunidad Económica Europea no se realizan tales transferencias de derechos de importación, a no dudar por razones estricta-

[1] En efecto, si la tarifa externa común no fuera completamente uniforme, o si los países difieren en las exenciones ofrecidas, entonces el método de ajuste fronterizo sería más apropiado que la transferencia interfiscal, excepto cuando el país importador del producto del país asociado no produce el mismo artículo.

[2] UDEAC, Cameroon, República del África Central, Brazzaville, Gabon y Chad; EAC, Tanzania, Kenya y Uganda; y, BOLESWA, Botswana, Lesotho y Swaziland.

mente prácticas. Las rentas aduaneras son de poca importancia con respecto a las rentas totales, y en todo caso, los canales de distribución están bien desarrollados en todos los países miembros, de manera que la posibilidad de pérdidas significativas de rentas derivadas de importaciones transferidas sería muy reducida.

Ahora bien, en cuanto a productos originarios de la región, pero que incorporan un componente importado —sobre el cual el gobierno del país importador recauda impuestos— la transferencia de dichos productos entre países miembros de un Mercado Común puede dar origen a una situación similar a la anteriormente descrita. Parecería a primera vista que donde los derechos efectivamente se recaudan sobre materias primas y productos intermedios que posteriormente entran al intercambio regional existe una situación tan clara para una transferencia fiscal respecto a los productos terminados transferidos entre países. Sin embargo en una situación de competencia perfecta, si el precio del producto regional se fija por el precio CIF de importación más la tarifa sobre el producto final, la pérdida al consumidor y al fisco del país de la importación final no se ve afectada por los derechos cobrados sobre los productos intermedios incorporados en el producto importado. Asimismo, la concesión de exenciones no significa que el precio del producto sea rebajado. Lo que se ve primordialmente afectado es la escala de producción de la empresa correspondiente, la cual será diferente, dependiendo de si las exenciones son o no otorgadas, ya que el nivel de protección efectiva concedido será correspondientemente influenciado. Pero es el nivel de protección nominal el que, juntamente con el precio CIF de las importaciones, determina el costo local del producto.

De ahí que no necesariamente resulte válido el argumento en el sentido que los consumidores en el país importador de productos elaborados en la región, pero que incorporan productos intermediarios importados de terceros países y sujetos a gravámenes, deben soportar el costo de dichos gravámenes. Esta situación es completamente diferente del caso de los productos finales, para los cuales, como resultado de la transferencia entre países, el país de la importación inicial no es el mismo que el país del consumo final.

Al considerar el fundamento práctico de este argumento, debe tenerse en cuenta que se presupone una situación de competencia perfecta, en la cual la tarifa sobre el producto final más el costo CIF de la importación fija el precio local. Por razones que se discuten en la siguiente sección, sin embargo esta hipótesis es discutible. En estas circunstancias, y en particular cuando la competencia es imperfecta, el resultado no es tan fácilmente predecible.

A pesar de la aparente falta de justificación para hacer ajustes a cuenta del elemento de derecho de importación en insumos intermedios, debe seña-

larse que éstos se realizan en la Comunidad Económica de África Oriental. Allí el ajuste se efectúa sobre la base de indicadores derivados de los resultados de una encuesta estadística llevada a cabo hace algunos años, la cual involucró una investigación de los productos transferidos hacia su importación original. Debe también ser notado que la magnitud de este ajuste no es reducido por exenciones fiscales sobre la materia prima. Quiere decir, que si un país del África Oriental exonera de derechos de importación y el producto en el cual la importación está incorporada es subsecuentemente transferido, el país de la importación final no pierde, en principio, el derecho de compensación fiscal. El impacto formal del costo de las exenciones y rebajas de este modo recae sobre el país que elige otorgarlas.

c) El tercer tipo de ajuste fiscal intergubernamental se refiere a la compensación por desequilibrios en los costos y beneficios de la integración económica entre países. Este aspecto hace surgir la pregunta de cómo identificar y evaluar los costos y beneficios asociados con la integración, y también la de definir aquellos costos y beneficios particulares, para los cuales la compensación fiscal es apropiada. También involucra la identificación y elección de mecanismos. Esto requeriría un juicio sobre la efectividad de una cantidad de instrumentos de política económica, lo cual, en última instancia, está vinculado a las reacciones de productores y consumidores.

La compensación de los desequilibrios también hace surgir interrogantes sobre capacidad fiscal; sobre compatibilidad de las medidas con los principios jurisdiccionales de los países y con los de los instrumentos del Mercado Común; y, finalmente, sobre el diseño de instrumentos y regulaciones funcionales para la implementación de los métodos elegidos.

Para destacar las cuestiones más importantes, conviene considerar brevemente los principales factores que influyen en la distribución de costos y beneficios en una agrupación económica. A corto plazo, cuando la estructura de la producción es dada (y suponiendo que no hay exceso de capacidad industrial), los costos de la integración para cada país miembro dependen principalmente del exceso de costo en las importaciones originarias en los demás países asociados, de productos que podrían de otra manera ser importados del resto del mundo. A largo plazo, el costo de la integración será mayor, en la medida en que, para muchos productos, la importación de sucedáneos de un país asociado resulta en la pérdida de oportunidad para establecer industrias a nivel nacional, las cuales, de otra manera, serían viables y capaces de generar ingreso y empleo y contribuir a la diversificación de la estructura de la producción y a la generación de economías externas.

Por otra parte, los beneficios de la integración están íntimamente ligados con la participación del país miembro en la actividad industrial indu-

cida por la integración, de la cual dependerán los ingresos domésticos generados por el Mercado Común. Una divergencia en costos y beneficios estará así reflejada en el comercio intrarregional inducido de cada miembro con sus asociados, y en la balanza comercial neta de cada país miembro con el resto de la agrupación en su conjunto. De ahí que los países frecuentemente concentran la atención en las balanzas comerciales entre países, para utilizarlas como un indicador de costos y beneficios, y para dar un generalizado énfasis en la promoción del equilibrio por medio de la reducción de déficit y superávit en el comercio intrarregional, aún cuando, sobre bases desarrollistas, es deseable que esto se realice sin reducir al mismo tiempo el volumen del comercio.

De estas distintas variables de costos y beneficios parece adecuado, en relación a las agrupaciones existentes, limitar el papel de la compensación fiscal al de compensar lo que podría ser llamado el impacto neto de los costos de la integración, resultante de saldar los costos y beneficios a cada país. En otras palabras, ello conduciría a compensar a cualquier país miembro por el exceso de costo de importar productos del resto de la agrupación, previo la deducción de cualquier pasivo de su parte debido a exportaciones hacia los demás miembros. Este ajuste puede considerarse un reflejo de la ganancia o pérdida de producto nacional en cada caso.

La justificación básica que se aduce para utilizar este criterio es, que por un lado, corresponde a lo que el país importador podría ahorrar en términos de recursos reales si desviara sus adquisiciones corrientes de las importaciones originarias en el Mercado Común, hacia el resto del mundo. Desde el punto de vista del país exportador, se presenta la misma justificación para limitar el pago de compensación requerida, ya que si sus precios de exportación fueron reducidos por la cantidad del exceso de costo —por ejemplo por un subsidio—, sería posible para el vendedor mantener sus ventas en el mercado de su asociado sin la preferencia arancelaria.

La compensación sobre esta base frecuentemente subestima el costo de oportunidad a largo plazo para el país comprador del producto regional. Esto será así, como se señaló anteriormente, en el caso de aquellos países que serían capaces de producir el artículo importado del resto de la región por sí mismo, generando así incrementos en ingresos y en entradas fiscales por concepto de tales incrementos. Esto, sin embargo, es un aspecto del problema de costo-beneficio que no puede influir en el monto de la compensación y que requiere de medidas para influir en la localización de la producción industrial —las cuales podrían por supuesto estar ligadas con cualesquier ajustes de compensación hechos o requeridos por los criterios sugeridos.

Desde este punto de vista, el papel de la compensación fiscal es aliviar la situación de los países deficitarios durante el período —que puede ser

largo— durante el cual las medidas directas de política para actuar sobre el desarrollo equilibrado están produciendo sus efectos.

La magnitud de los ajustes requeridos entre países de acuerdo con estos criterios no es fácilmente establecida. Si el precio interno no es dado por el precio exterior cif más la tarifa externa común, entonces la compensación a recibir y a pagar sería fijada por medio de la aplicación de la tasa tarifaria apropiada a las exportaciones e importaciones entre países, y sería equivalente a la renta neta predeterminada en el curso del comercio intrarregional. Sin embargo, sólo puede esperarse que los precios domésticos sean iguales al precio externo más los derechos, si se dan ciertas condiciones. En primer lugar, debe haber un volumen suficientemente grande de importaciones para fijar los precios locales. En muchos casos, sin embargo, el flujo de las importaciones será reducido debido a los costos de transporte o a la protección arancelaria. En otros casos, la tarifa puede ser deliberadamente fijada a un nivel más alto de lo justificado por la necesidad de dar protección a la industria local, ya sea por razones de renta fiscal o de balanza de pagos. En segundo lugar, las empresas deben ser capaces de no ser afectadas por la posibilidad de la competencia doméstica. Esto no es probable que sea el caso de las industrias bien establecidas en los sectores tradicionales, tales como los textiles, aunque podría aproximarse a la situación en la cual hay importantes economías de escala y donde solamente es factible el establecimiento de una planta en el Mercado Común.

En el caso de Centroamérica, las estimaciones[1] hechas en base de costos unitarios, sugieren la poca relación entre el exceso de costo de los productos centroamericanos y el grado de protección nominal. Esta falta de correlación puede ser explicada en parte por la diferencia de calidad, y en parte por los factores mencionados anteriormente. En el caso de productos alimenticios y bebidas y muchos productos tradicionales como textiles, a menudo parece no haber exceso de costo y en algunos casos los precios centroamericanos son más bajos que el precio internacional. Para industrias más nuevas, sin embargo, incluyendo aquellas que producen productos intermedios, los datos obtenibles indican que el producto local frecuentemente es más caro que el producto comparable importado. En el caso de empresas involucradas en la Resolución 26,[2] por ejemplo, el producto local era más caro que el importado en dos de cada tres casos. No obstante, en casi ningún caso el exceso de costo era tan alto como la tarifa nominal lo habría permitido.

---

[1] Ver, por ejemplo, *Reporte de la Misión Financiera Industrial para Centroamérica*, IBRD, abril de 1971, tabla 15.

[2] Ver: Análisis de la Información Contenida en las Solicitudes para la Aplicación de la Resolución 26, SIECA, Sección de Asuntos Industriales, 19/XI/1971.

C. MECANISMOS Y POLITICAS ALTERNATIVAS EN RELACIÓN A LAS COMPENSACIONES FISCALES

Hay varios aspectos vinculados con la compensación fiscal, que deben ser analizados por separado para aclarar conceptos; éstos son: a) la fuente de pago; b) el criterio para efectuar la compensación; y, c) el mecanismo de transferencia.

En esta sección se discuten los mecanismos, procedimientos y políticas en relación a los esquemas de compensación fiscal que podrían utilizarse para dar efecto al apropiado principio de derivación, y, más particularmente, para atender el problema de una distribución equitativa de costos y beneficios. Asimismo, se analizan algunas de sus implicaciones.

a) *Transferencias interpresupuestarias*

Pasando por alto los problemas jurídicos, desde el punto de vista administrativo, el medio más simple de efectuar una compensación convenida entre países es por medio de una transferencia interpresupuestaria directa —basada en el criterio acordado— entre los países en cuestión. Este fue, en efecto el método adoptado en el África Oriental por varios años, donde una proporción de la renta fiscal proveniente de los impuestos aduaneros, de consumo y de la renta de las empresas manufactureras y financieras fue redistribuido entre los fiscos de los tres países miembros. Similares transferencias interpaís fueron hechas en África Ecuatorial (UDEAC) por medio del Fondo de Solidaridad. Si no hay una administración común de las aduanas y del impuesto sobre la renta, este mecanismo requiere transferencias intertesoro. Donde las rentas fiscales son recolectadas centralmente el plan puede ser operado pagando las rentas distribuibles después de hacer las provisiones del caso para las transferencias requeridas.

Uno de los principales méritos de este mecanismo es que no interfiere de ninguna manera con la operación del Mercado Común. Las principales objeciones al mismo son, en primer término, que las transferencias públicas o manifiestas de esta clase son difíciles de sostener —desde el punto de vista económico, político y legal— tanto en el país pagador como en el receptor:[1] y, en segundo lugar, que las mismas no contribuyen directamente al alivio de los desequilibrios fundamentales que dan ocasión a las transferencias.

b) *Subsidio a las exportaciones*

Otro posible mecanismo para tratar el problema de costos y beneficios por

[1] En la primera parte de este anexo ya se señalaron las estrecheces fiscales por las que pasan constantemente todos los gobiernos de la región.

medios fiscales es subsidiar las exportaciones intrarregionales, para lo cual se presentan dos principales alternativas. La primera implica que las exportaciones de cada país miembro a otro deberán recibir un subsidio del país exportador. Si el criterio para este subsidio es el exceso de costo de las exportaciones introducidas en el comercio entre países, esta propuesta tiene alguna afinidad con la compensación fiscal directa, pero hay diferencias importantes. Donde se paga un subsidio, los precios relativos de las importaciones y de los productos regionales serán alterados en favor de los últimos. Esto incrementará la demanda por el producto local y reducirá la misma para el producto importado. Solamente cuando las demandas relativas no se ven afectadas, el monto de la compensación será el mismo que el de una transferencia fiscal directa basada en el exceso de costo. Si el subsidio es pagado solamente sobre las exportaciones a los países asociados y no sobre las ventas en el mercado doméstico, un producto idéntico tendría dos precios en el Mercado Común y se crearía un incentivo para el contrabando. Tendría que establecerse un mecanismo de control para superar esta situación, suprimiendo de este modo una de las importantes ventajas que se espera de la formación de una unión aduanera perfecta.

Un resultado similar podría lograrse a través de las operaciones de compañías multinacionales sirviendo al Mercado Común. Por ejemplo, el fisco nacional podría pagar un subsidio a tales empresas, en la medida requerida para permitir que sus productos se vendan a precios paritarios de importación. Es concebible que la operación pudiera ser efectuada sin un subsidio público directo, por la operación de una política dual de precios, la cual en efecto requeriría que el consumidor doméstico en el país productor soportara el costo del subsidio. Esto de nuevo causaría dos precios para el producto dentro del Mercado Común, pero la diferencial requerida en la ausencia de un subsidio sería mayor.

Aunque la existencia de dos precios no necesariamente constituiría una desventaja seria en los casos en que la proporción de la producción vendida intrarregionalmente es relativamente reducida, difícilmente sería factible para las industrias que exportan el grueso de su producción al resto de los países asociados. En general, ligar el subsidio a las operaciones de una empresa particular sobre esta base de financiamiento propio resultaría en una alteración de la estructura de los precios relativos en el país productor, de acuerdo al grado de exceso de costo del producto y a la proporción exportada, lo cual es difícilmente sostenible desde el punto de vista de asignación de recursos dentro del Mercado Común. Finalmente, tal mecanismo no ayudaría a resolver el problema del desarrollo equilibrado.

Una variante del subsidio sería usar este recurso para facilitar las exportaciones de los países relativamente menos avanzados —supuestamente de más altos costos entre los miembros de la agrupación— hacia los países

superavitarios y más avanzados, contribuyendo así a la corrección del desequilibrio en el desarrollo industrial dentro de la agrupación. El subsidio en este caso no estaría destinado a compensar el exceso de costo del producto local sobre el precio paritario de importación, sino, por ejemplo, el exceso de costo de producir el artículo en el país miembro menos desarrollado del mercado, comparado con los costos de producir el mismo artículo en un país miembro relativamente más avanzado.

Un punto crucial se refiere a la fuente del subsidio. Si el país más avanzado provee los fondos para la compensación por un criterio tal como la base del exceso de costo, la diferencia entre esta propuesta y la descrita en a) anterior, estriba esencialmente en la asignación de los pagos de compensación. Sin embargo, si el país de menor desarrollo relativo es el mismo que proveerá el subsidio, la propuesta es equivalente a una provisión que permita a cierto país asociado el conceder mayores incentivos fiscales. En este caso, el subsidio estaría relacionado con la producción y no —como con la legislación de incentivos fiscales— con los insumos o ingreso neto. El impacto de la incidencia del subsidio recaería sobre el gobierno que lo provee y no habría compensación directa provista por el mecanismo sugerido. No es necesario señalar que el uso de cualquier mecanismo de subsidio en el Mercado Común Centroamericano requeriría una enmienda al Tratado General, ya que bajo sus estipulaciones, a las industrias que reciben subsidios de exportación no les sería acordado el libre comercio.

c) *Gravación de las importaciones intrarregionales*

Un recurso alternativo que debe ser considerado en este contexto es prever el establecimiento de impuestos intrarregionales sobre la transferencia de productos entre los países miembros. Un ejemplo de tal recurso lo proporciona el impuesto de transferencia del Africa Oriental. El impuesto constituye un nuevo —y potencialmente importante— mecanismo fiscal que está diseñado para influir sobre la distribución de costos y beneficios por medio de la promoción del equilibrio industrial. No involucra transferencia interpresupuestaria entre los países miembros. El impuesto de transferencia del Africa Oriental puede establecerse en un país que muestra una situación deficitaria en su comercio intrarregional de manufacturas, gravando las importaciones de otros estados asociados. La tasa del impuesto de transferencia no puede exceder el 50 % de la tarifa externa común, y se aplica como un recurso temporal. En el caso de Africa Oriental, su principal propósito es estimular el desarrollo industrial en Tanzania y Uganda. No está destinado a provocar una substitución de productos locales por productos más baratos de fuera de la Comunidad, y el Tratado contiene estipulaciones destinadas a prevenir que tal cosa suceda. La más importante de dichas dispo-

siciones es que el impuesto de transferencia solamente puede establecerse donde el producto en cuestión ya se produce —o se espera que se produzca en un lapso de tres meses— en el país deficitario, a un valor mínimo predeterminado.

Aunque el propósito primordial del impuesto de transferencia es facilitar una distribución más equitativa de beneficios en el Mercado Común del África Oriental mediante el estímulo al desarrollo industrial de Tanzania y Uganda, también hará posible incrementar los ingresos públicos en los países que lo establezcan, a costa de los consumidores en esos mismos países. Asimismo, probablemente el establecimiento del impuesto puede dar origen a una reducción en el precio de exportación intrarregional de los artículos gravados con impuestos de transferencia, o sea que los exportadores absorben parte de la incidencia de los mismos. En ese caso habría también un aumento real del ingreso para el país importador. La mayor ventaja para los países que establezcan el impuesto, sin embargo, probablemente consiste en los salarios y beneficios domésticos adicionales, generados por el nuevo desarrollo industrial que el impuesto de transferencia impulsa.

La administración del impuesto de transferencia en África Oriental ha originado ciertas dificultades. Por ejemplo, las categorías de la tarifa no son lo suficientemente precisas para permitir que el impuesto quede limitado a artículos que están siendo producidos, dando así ocasión a una posible desviación de la demanda regional hacia el resto del mundo. El sistema de control que ha sido necesario instituir, consistente en exigir que las mercaderías gravadas sean separadamente transportadas, ha resultado en un incremento en los costos de distribución. Sin embargo, la mayor parte de las dificultades pueden ser superadas, y en base de lo experimentado hasta ahora, parece que el impuesto de transferencia es un arma útil para promover el equilibrio. Debe ser enfatizado que el recurso en sí mismo provee poca compensación entre países para los desequilibrios existentes. Además, requiere de un control minucioso del tráfico interfronterizo, y, en efecto, del restablecimiento de las fronteras fiscales para los productos locales. A menos que la introducción de tales impuestos sea cuidadosamente planeada, éstos podrían, temporalmente, generar exceso de capacidad. La introducción de tal recurso se opondría al impulso de la política en Centroamérica, la cual hasta ahora ha hecho énfasis en el objetivo de la no discriminación en relación a los productos centroamericanos. Sin embargo, este recurso, u otro, dentro de los mismos lineamientos, podría ofrecer un instrumento fiscal más efectivo para lograr el equilibrio que cualquier otra alternativa factible.

D. IMPLICACIONES DE POLÍTICA

Como se señala en las secciones anteriores la compensación fiscal podría constituir un instrumeno útil para paliar —pero no corregir— los desequilibrios entre países en su participación en los costos y beneficios atribuibles a la integración. Pareciera que el fundamento para aplicar el principio de derivación para el componente importado contenido en los productos que intervienen en el intercambio regional no es tan sólido, excepto en determinados casos específicos, como por ejemplo el intercambio de productos producidos en condiciones oligopólicas o monopólicas, con elevada protección arancelaria. El problema, entonces, consiste en esbozar bases funcionales y sostenibles para poner en vigor algún mecanismo de compensación que atienda las reclamaciones de los países de menor desarrollo relativo de la región.

En este sentido, en el addendum técnico que forma parte de este capítulo, se ha estimado que la magnitud de las reclamaciones a que daría lugar la desviación del comercio en Centroamérica en 1968 no es significativa. En efecto, de acuerdo con dicho análisis, en 1968 Guatemala y El Salvador hubieran tenido que compensar a los otros tres países de la región por un monto de $CA 537.000, en la siguiente forma:

Países donantes	*Monto*	*Países recipientes*	*Monto*
Guatemala	$CA 358.000	Honduras	$CA 177.200
El Salvador	179.000	Nicaragua	198.700
TOTAL	$CA 537.000	Costa Rica	161.000
		TOTAL	$CA 537.000

Por otro lado, una transferencia directa entre Tesorerías, como ya quedó señalado, conlleva una serie de problemas fiscales, políticos y legales para los países donantes.

De ahí que se sugiere que las compensaciones fiscales diseñadas para compensar el impacto de las pérdidas teóricas de ingreso que se presentan a los países de menor desarrollo relativo se pueden manejar, en una primera etapa, a través del mecanismo de financiamiento automático y continuo de las instituciones regionales que se propone en el capítulo IV del anexo número 9 del presente estudio. En dicho mecanismo los países aportarían recursos en forma desigual para los gastos de funcionamiento de las instituciones regionales, y para la capitalización del Banco Centroamericano de Integración Económica, con lo cual se lograría un esquema indirecto de compensación. En una segunda etapa, al perfeccionarse la constitución de

una unión aduanera perfecta, la redistribución de los ingresos aduaneros recaudados podrá tomar en cuenta criterios como los anotados en la siguiente sección, a fin de atender los desequilibrios en la participación relativa de cada país en los costos y beneficios atribuibles al proceso del desarrollo integrado.

E. APUNTES METODOLÓGICOS SOBRE EL COMPONENTE FISCAL EN LA DESVIACIÓN DEL COMERCIO

1. Parte del costo de la desviación del comercio se encuentra en los impuestos que gravan la importación de materias primas incorporadas a productos originarios en la región y posteriormente intercambiados entre los países miembros. Cuando ello ocurre, el país A obtiene una ganancia fiscal —equivalente a un aumento a su producto interno bruto—, en parte a expensas del país B, cuando el producto de mérito de consumo en dicho país, y bajo el supuesto de que la totalidad de la incidencia arancelaria recae sobre el consumidor del país B.

2. En Centroamérica, se ha argumentado que transferencias de este tipo ocurren, y que los países beneficiarios deberían compensar fiscalmente a los gobiernos de los países en que se consumieron los productos con un componente de materias primas gravadas.[1]

3. Donde:

t = la tarifa externa común sobre insumos importados

m_{fa}, m_{fb} = coeficientes del valor CIF de los insumos importados en relación al valor de la producción en los países A y B

X_a, X_b = el volumen de exportaciones intrarregionales de A y B

P_{xa}, P_{xb} = el precio unitario de X en los países A y B

P_f = el precio unitario de X originario de terceros países

Entonces, la ganancia fiscal bruta (gFG_a) de A equivale a:

1) $gFG_a = t.m_{fa}.P_{xa}\ (X_a)$

4. Al mismo tiempo A incurre en pérdidas fiscales brutas (gFP_a) cuando importa de B. Ello equivale a:

2) $gFP_a = t.m_{fb}.P_{xb}\ (X_b)$

---

[1] Véase, por ejemplo, la *Exposición de Honduras sobre los Problemas Actuales del Mercado Común Centroamericano*, sometida a la Decimoséptima Reunión Extraordinaria del Consejo Económico, celebrada en Tegucigalpa del 20 al 22 de marzo de 1969 (Acta número veinticinco del CEC).

5. La ganancia fiscal neta (FG_a) de A, entonces, es la diferencia entre 1) y 2). Si se asume que m_{ra} y m_{rb} tienen un valor similar —el cual se podría denominar m_r—, y con la tarifa uniforme común t, esta diferencia equivale a:

3) $FG_a = t.m_r.\ Q$

Donde Q es el saldo comercial entre A y B (o sea: $P_{xa}.X_a - P_{xb}.X_b$).

6. El hecho que el país A obtiene una ganancia fiscal al vender a país B no es suficiente justificación para que se establezca una compensación fiscal (CF) de A a B. Dicha justificación únicamente existe si B simultáneamente ha sufrido un costo social debido a una desviación de comercio. La segunda situación descrita no necesariamente acompaña la primera; únicamente se da bajo ciertas condiciones.

7. Si país B no ha incurrido en costos de desviación de comercio, no existe fundamento teórico para compensación fiscal, ya que su capacidad tributable no ha disminuido, y el problema fiscal entonces se convierte en uno de ajustes internos al sistema impositivo.

8. Únicamente se puede establecer si B incurrió en un costo debido a la desviación de comercio mediante la comparación de sus compras de A con sus compras del resto del mundo (RM).[1] El costo adicional para B derivado de la desviación de comercio (EC_b), si es que ocurre, puede tener un componente fiscal objeto de compensación y un componente que simplemente refleja el hecho que A produce a un costo mayor que RM. Lo último, desde luego, es uno de los problemas generales relacionados con la integración y con la distribución equitativa de costos y beneficios, y va mucho más allá que los problemas de compensación fiscal.

9. De ahí que el costo real para B de comprar de A es el siguiente:

4) $EC_b = e.X_a$

Ello puede ser igual, mayor o menor que la ganancia fiscal de A. Dentro del contexto de la compensación fiscal, no es dable exigir a A compensaciones mayores para B que el costo de este último realmente ha tenido que soportar debido a las compras que efectúa a A en vez del resto del mundo. En ese sentido, se presentan las siguientes posibilidades:

a) $EC_b = FG_a$
b) $EC_b = FG_a$
c) $EC_b = FG_a$
d) $ECb = 0$
e) $EC_b < 0$

10. La medición de pérdidas fiscales, entonces, no es independiente de

[1] Desde luego, hay otras alternativas, como por ejemplo la producción local.

la medición del costo de la desviación del comercio, y viceversa. Esta interdependencia da origen a los casos c) a e) antes citados, donde la compensación fiscal de A a B es menor —y puede ser nula— que la transferencia fiscal de B a A.

11. Una combinación y un reordenamiento de 3) y 4) permiten formular algunos lineamientos de tipo operativo para determinar la magnitud de la compensación fiscal, en la siguiente forma:

5) Donde $\frac{e}{m_r B} X_a = t$, $FC = FG_a$, B se ve totalmente compensada sin deteriorar la posición de A.

6) Donde $\frac{e}{m_r B} X_a > t$, $FC = FG_a$, el costo para B es mayor que la ganancia fiscal de A, pero únicamente se le compensa en la medida en que A haya obtenido ganancias fiscales.

7) Donde $\frac{e}{m_r B} X_a < t$, $FC < FG_a$, los costos para B son menores que las ganancias fiscales para A, y a B se le compensa por la totalidad de su costo. La compensación fiscal puede expresarse como una proporción de la ganancia fiscal de A en el coeficiente:

8) $\frac{e}{m_r B_a} X_a/t$

9) donde $\frac{e}{m_r B} X_a = 0$, $FC = 0$, A obtiene ventajas sin costos para B; y,

10) donde $\frac{e}{m_r B} X_a < 0$, $FC = 0$, tanto A y B salen con ventajas netas.

12. A estas alturas se pueden formular dos generalizaciones con base en el análisis anterior: a) en principio, únicamente aquellos países que tienen un saldo negativo en su comercio intrarregional pueden ser acreedores a compensación fiscal (bajo el supuesto que "t" y "m" son iguales para todos los países); y, b) donde existe déficit en el comercio intrarregional, únicamente se justifica la compensación fiscal por un monto equivalente —pero no superior— a la desviación de comercio.

13. Bajo el primero de los supuestos, el cuadro 1 revela que en 1968 —último año en que el intercambio regional se desenvolvió en una forma más o menos normal—, Honduras, Nicaragua y Costa Rica podrían reclamar,

en principio, alguna compensación fiscal de Guatemala y El Salvador. Sin embargo, existen dos complicaciones al seguir esta línea de razonamiento. En primer lugar, mientras que se observa un equilibrio aproximado en el comercio entre Honduras y Nicaragua, ambos países tenían ese año saldos negativos importantes con Costa Rica. En segundo lugar, El Salvador presentaba un importante saldo negativo con Guatemala. Lo anterior afectaría la distribución del superávit regional entre países y su posterior compensación a los países deficitarios.

CUADRO 1

Matriz de saldos en el comercio intrarregional, 1968
(En millones de pesos centroamericanos)

Saldo comercial de	*Saldo comercial con*	*Guatemala*	*El Salvador*	*Honduras*	*Nicaragua*	*Costa Rica*
Guatemala		0 000	+ 6 610	+ 8 415	+ 10 312	+ 9 049
El Salvador		— 6 610	0 000	8 397	+ 8 442	+ 7 092
Honduras		— 8 415	— 8 397	0 000	— 617	— 1 326
Nicaragua		— 10 312	— 8 042	+ 617	0 000	— 2 395
Costa Rica		— 9 049	— 7 092	+ 1 326	+ 2 395	0 000

14. Al dividir el superávit y el déficit en dos grupos de países, se pueden aplicar algunos cálculos para ilustrar cuáles de las reglas antes descritas son aplicables al caso bajo análisis, y para calcular la magnitud aproximada de las transferencias que ocurrieron. La matriz de comercio entre Guatemala / El Salvador y Honduras / Nicaragua / Costa Rica en 1968 se detalla en el cuadro 2.

CUADRO 2

Matriz de saldos entre países superavitarios y deficitarios en el comercio intrarregional, 1968 [1]
(En millones de pesos centroamericanos)

Grupos de países	*Importaciones*	*Exportaciones*	*Saldos comerciales*
Guatemala / El Salvador	45,8	92,5	+ 46,7
Honduras / Nicaragua / Costa Rica	97,0	46,7	— 50,3
Saldo comercial	— 51,2	+ 45,8	

[1] Evidentemente debe existir un margen de error debido a la forma en que se contabilizan los fletes y seguros en los formularios aduaneros.

15. La ganancia fiscal bruta de Guatemala / El Salvador es:

11) $gFG_a = t_a . m_{ra} . P_{xa} . X_a$

$= 0,13 \times 0,13 \times \$92,5 = \$\ 1.571$

En cambio, la pérdida fiscal bruta de estos países —equivalente a la ganancia fiscal bruta de Honduras / Nicaragua / Costa Rica— es:

12) $gFP_a = t_b . m_{rb} . P_{xb} . X_b$

$= 0,11 \times 0,20 \times \$\ 46,7 = \$\ 1.034$

16. En estas ecuaciones, t_a y t_b representan el promedio ponderado de la tasa arancelaria nominal sobre materias primas industriales importadas, y ajustadas por franquicias otorgadas. En otras palabras, la cifra representa el valor hipotético de recaudaciones sobre todas las importaciones extrarregionales de materias primas industriales, dividido entre el valor CIF de las mismas. Para los países individuales, "t" tuvo los siguientes valores: Guatemala, 15 %; El Salvador, 11 %; Honduras, 10 %; Nicaragua, 11 %; y, Costa Rica, 12 %. Los coeficientes m_{ra} y m_{rb} representan las relaciones de insumos importados del resto del mundo al valor bruto de producción.[1] Esta es la proporción de los insumos industriales que son gravables.

17. La diferencia entre 1) y 2), o sean $ 537 000, representa la magnitud de la transferencia de los países deficitarios a los países superavitarios en el comercio intrarregional de 1968. Ello equivale al 1,17 % del comercio entre países superávitarios y países deficitarios.

18. En el supuesto que los costos de desviación de comercio fueron mayores que las transferencias fiscales a que dio origen el intercambio comercial en 1968, según los cálculos anteriores, sería aplicable la regla b) del punto 9 (ecuación número 6), o sea que la totalidad de la transferencia fiscal sería compensable. En ese caso, se podría idear un esquema de compensación fiscal con las siguientes modalidades:

a) *Magnitud de la transferencia*: de los países superavitarios a los países deficitarios equivaldría más o menos el 1 % del déficit comercial del año anterior, o sea:

$$FC = 0.1 \cdot Q_{a-1}$$

b) *Distribución de la compensación*: Se calcularía de acuerdo con el peso

[1] La relación "m" para los países individuales fue la siguiente en 1968: Guatemala, 11,77 %; El Salvador, 14,99 %; Costa Rica, 17,07 %; Nicaragua, 19,18 %; y, Honduras, 28,00 %.

relativo de cada país en el déficit total del año anterior. Por ejemplo, para 1968, la distribución hubiera sido la siguiente:

Honduras	(33 %)	Sca	177.200
Nicaragua	(37 %)	„	198.700
Costa Rica	(30 %)	„	161.100

c) *Distribución del pago*: En la misma forma, se calcularía el pago atribuible a cada país superavitario de acuerdo con el peso relativo en el superávit comercial. Para 1968, esta distribución hubiera dado lo siguiente:

Guatemala	(66,6 %)	Sca	358.000
El Salvador	(33,3 %)	„	179.000

19. Llama la atención la reducida magnitud de estas cifras, las que representan menos del 0,025 % de los ingresos fiscales de cada país. Ello sugiere que, al menos hasta 1968, la compensación fiscal en Centroamérica no constituía un problema de gran significación, y que no debería desviar la atención de la puesta en vigor de instrumentos directos para corregir los desequilibrios en la ubicación de empresas industriales dentro de la región.

PARTE CUARTA: RESUMEN Y CONCLUSIONES

1. Durante la década de 1960, los gobiernos de Centroamérica desplegaron un importante esfuerzo para readaptar los sistemas impositivos de la región a la nueva política sustitutiva de importaciones implícita en el proceso de la integración. De ahí que hacia finales de la década la participación relativa de los impuestos que gravan las importaciones únicamente aportaban un 27,2 % del total de los ingresos fiscales de los cinco gobiernos, comparado a un 48,3 % en 1960; mientras que los impuestos que gravan la producción y el consumo aportaron el 44,8 % del total, comparado al 28,5 % en 1960. A través de estas reformas en el sistema impositivo, los gobiernos mantuvieron tasas de aumento en los ingresos iguales —o, en el caso de 3 países, ligeramente superiores— a la tasa de crecimiento del PIB, con lo cual la presión tributaria para la región en su conjunto pasó del 9,4 % en 1960 al 10,1 % en 1970. Sin embargo, este ritmo de expansión no resultó suficiente para atender las crecientes demandas sobre el sector público para atender diversos servicios estatales más la inversión pública, motivo por el cual los gobiernos acudieron cada vez más al expediente del endeudamiento interno y externo. Por otro lado, no se lograron avances muy significativos en racionalizar los sistemas tributarios, ya que continuaban recaudándose una gran diversidad de impuestos que inciden sobre un mismo objeto, y los sistemas seguían descansando fundamentalmente durante todo el período en la tributación indirecta. Asimismo, la presión tributaria —sobre todo en Guatemala y Nicaragua— sigue siendo muy reducida en comparación a otros países de similar estructura económica y social que la de los centroamericanos, y la tributación al ingreso, las utilidades y la riqueza es especialmente baja en la región. Finalmente, se evidencia que la administración tributaria en los países es deficiente en el control y aplicación de los impuestos, lo que provoca, en ciertos casos, discriminaciones. Como resultado de todas estas características, los sistemas tributarios en Centroamé-

rica generalmente han sido poco elásticos al aumento en el ingreso nacional, introduciendo rigideces al ritmo de expansión del gasto público.

2. La integración exige una coordinación de las políticas económicas nacionales con las regionales, entre las cuales está la fiscal. Para esta última se plantea la necesidad de armonizarla a fin de que no se produzcan discriminaciones en el intercambio comercial y para que exista neutralidad tributaria en la localización de las inversiones. En este anexo se examina con más detalle la necesidad de efectuar una armonización tributaria y los objetivos que ella persigue. Se advierte que, como todo proceso, el mismo se debe realizar por etapas claramente definidas en un programa con indicación de prioridades para cada fase.

Se propone racionalizar los sistemas impositivos de los países, en el sentido de que el conjunto de impuestos que los conforman sean aptos para cumplir funciones económicas específicas y para proveer los recursos fiscales necesarios que demanda el desarrollo. Se analizan los mecanismos que pueden emplearse para armonizar los impuestos, los cuales no son excluyentes y que consisten en: uniformación, compatibilización y compensación.

En lo que atañe a los impuestos internos que gravan el consumo selectivo de mercancías, la armonización tiene como objetivos principales los siguientes: a) estructurar los impuestos de tal manera que cumplan con la función de desestimular el consumo de aquellos artículos que no se desea importar ni producir internamente. La magnitud de la tasa debe graduar la fuerza del efecto que se desea producir; b) trasladar a estos impuestos el componente de los gravámenes arancelarios destinado a producir disminución en las importaciones de determinados artículos y a aumentar ingresos fiscales; c) eliminar discriminaciones en el tratamiento otorgado a artículos nacionales y a similares producidos en el resto de países centroamericanos; y d) evitar la incidencia de estos gravámenes en el precio de los artículos que se exportan a los otros países de la región, para consolidar y generalizar la utilización del principio del país de destino.

Con respecto al impuesto a las utilidades de las empresas los objetivos principales de la armonización son: a) configurar el impuesto de manera que resulte neutral con relación a la localización de inversiones y a la dirección de los flujos de rentas dentro del área; b) evitar la doble imposición internacional y especialmente entre los países de la región; y c) racionalizar la concesión de incentivos tributarios al ahorro y la inversión.

El tema de los incentivos fiscales se desarrolla sólo en forma somera en esta parte del documento debido a que es objeto de estudio pormenorizado en el anexo 3 del mismo. Fundamentalmente, se trata de destacar la importancia de coordinar los incentivos con la estructura tributaria total. Por

ejemplo, la concesión de un mismo incentivo tiene distinta significación en cada país si las bases de los impuestos y las tasas de los mismos cuya exoneración se está concediendo son diferentes de un país a otro, con lo cual se pierde la supuesta uniformidad de las ventajas a lo largo de la región, en vista de la desarmonía de los sistemas tributarios. Tal situación obliga a considerar los incentivos en un contexto más preciso y lleva a la conclusión de que debe sistematizarse su otorgamiento eliminando las disposiciones dispersas en las leyes de los diversos tributos que conceden beneficios a determinados sectores o actividades. En definitiva, la armonización de los incentivos fiscales debe orientarse hacia el cumplimiento de dos grandes objetivos: a) racionalizar su concesión de acuerdo con la política de desarrollo por sectores o regiones que se definan, evitando la competencia de incentivos entre países; y b) compatibilizar la legislación tributaria de los países, relacionada con los incentivos, de modo que no existan en ella disposiciones que dupliquen o simplemente varíen los incentivos que se desea conceder, sin que ello signifique que no pueda otorgarse incentivos mayores a regiones o países determinados cuando los requerimientos del desarrollo equilibrado así lo impongan.

Paralelamente con la armonización de la legislación fiscal, es aconsejable ir adecuando las funciones y prácticas administrativas de las oficinas encargadas de administrar los impuestos, a fin de asegurar la correcta aplicación de acuerdos en materia de armonización.

3. Para facilitar el análisis de los sistemas impositivos de los países y la armonización fiscal, se estimó conveniente confeccionar un lineamiento básico de un sistema tributario para Centroamérica, que no pretende formular un modelo de características rígidas, sino más bien diseñar las directrices básicas que puedan servir de referencia para las decisiones que en materia fiscal deban adoptar los países. Además, se consideró que es más fácil hacer converger los sistemas a un lineamiento básico que ajustar unilateralmente las leyes de cada país. En este anexo se trata ampliamente esta materia. Por otra parte, al tratar de promover el desarrollo económico a través de la integración, se incorpora un elemento más que debe estar presente en el proceso de las reformas tributarias y de la armonización fiscal.

Sobre tales premisas se formuló el lineamiento básico de un sistema tributario que persigue lograr tres objetivos: a) racionalizar los sistemas tributarios en el plano nacional; b) permitir la armonización de los mismos en el plano regional; y c) proveer recursos suficientes para los requerimientos del desarrollo económico y social. El lineamiento no pretende agotar las distintas posibilidades en que pueden usarse los tributos; de esta manera algunos que existen en los sistemas centroamericanos fueron deliberadamente excluidos por ser anacrónicos —como el llamado impuesto de timbre— o

por considerarlos no esenciales como instrumentos de política económica —como por ejemplo los impuestos a las herencias, transferencias de bienes inmuebles y otros.

Seguidamente se describen las características y objetivos de los impuestos comprendidos en el lineamiento.

Impuesto sobre la exportación. Se sugiere que el impuesto afecte la exportación de ciertos productos tradicionales de manera progresiva, a partir de un precio base del artículo de que se trate, con el fin de ir captando, mediante el gravamen, proporciones crecientes del valor del producto conforme se registren alzas en su precio.

Sería deseable armonizar las tasas como un paso previo a la posible liberalización total del intercambio regional de los productos de exportación tradicionales, como parte del esquema de unión aduanera perfecta. No se recomienda gravar la exportación de productos no tradicionales, para no afectar su nivel de competitividad en los mercados internacionales.

Impuesto sobre las importaciones. Como ya se señaló al resumir las propuestas sobre el arancel común, básicamente se le atribuyen dos funciones: 1) creación de una reserva de mercado en favor de la producción interna; y 2) orientación de la expansión de la producción interna sustitutiva, en función del uso más eficiente de los factores y para coordinar una política de comercio exterior común. Se propone que las funciones fiscales que antaño se atribuían a los derechos de importación —muy considerables— se traslade a los impuestos generales y selectivos que gravan el consumo.

Impuesto general sobre el consumo. Se sugiere que el impuesto grave masivamente el consumo de mercancías, con una tasa única y que observe el principio impositivo de país de destino. Para el efecto, se podría poner en vigor el sistema de etapa única a nivel de consumidor, o un impuesto sobre el valor agregado; ambos permitirían la conformación de una base amplia y surten los mismos efectos económicos. Sin embargo, el impuesto sobre el valor agregado ofrece ciertas ventajas en cuanto a su compatibilidad con el régimen de libre comercio.

La función principal de este tributo sería obtener recursos financieros que compensacen parte de la baja que se experimenta en las recaudaciones de los derechos aduaneros, en razón del proceso de sustitución de importaciones.

Impuesto sobre los consumos selectivos. Estos tributos se caracterizan por gravar con tasas diferenciales bienes de consumo final, de carácter suntuario

o prescindible, en una sola etapa del proceso económico y anterior a aquélla en que se aplica el impuesto general al consumo.

A estos gravámenes se les atribuyen las siguientes funciones: 1) reducir la demanda de artículos suntuarios, con efectos favorables sobre la balanza de pagos, en la medida en que se restrinjan las importaciones de esos bienes y se evite su producción doméstica; 2) atenuar el grado de regresividad del impuesto general al consumo, del cual son un complemento y no un sustituto.

Impuesto sobre la tierra. Mediante este tributo se sugiere gravar la tierra, ya sea en forma proporcional sobre su valor, o en forma progresiva sobre su extensión. En el caso de bienes urbanos, también se gravarían los bienes inmuebles —tierras y mejoras.

Este impuesto tiene la función de obtener recursos financieros de consideración y, al mismo tiempo, alentar el uso eficiente del factor tierra.

Impuesto sobre el ingreso personal. Se propone gravar progresivamente el ingreso de las personas naturales, originado en fuentes ubicadas en el país. La base de imposición deberá ser amplia, para lo cual se sugiere incorporar las utilidades distribuidas por las empresas en forma de dividendos o participaciones sociales. En relación a los niveles de deducciones personales, se sugiere libertad para establecerlas, teniendo presente que las mismas influyen en el grado de progresividad que se le desee imprimir a la escala progresiva de tasas. También se sugiere la aplicación de reglas uniformes a todos los países, para determinar la fuente del ingreso con el propósito de evitar la doble imposición.

El objetivo principal de este impuesto sería obtener ingresos financieros significativos, gravando equitativamente la capacidad contributiva de las personas, e introducir un elemento progresivo en los sistemas impositivos.

Impuesto sobre las utilidades de las empresas. Las características de este gravamen serían afectar con una tasa proporcional las utilidades de las empresas, incluyendo la empresa unipersonal. Además, se sugiere la adopción del principio de territorialidad; reglas uniformes de fuente para determinar la renta líquida gravable; tasas uniformes para gravar las rentas de beneficiarios del exterior, lo mismo que para las utilidades no distribuidas que no fueran reinvertidas en actividades que generasen un mayor uso del factor trabajo. En general, se sugiere la adopción uniforme de un impuesto con las características señaladas para todos los países de la región.

Los objetivos de este tributo serían proporcionar ingresos fiscales de consideración, procurando establecer cierta neutralidad en cuanto a los flujos de rentas y capitales.

4. En la sección "D" de la segunda parte de este anexo se establecen las brechas conceptuales para cada uno de los impuestos comprendidos en el lineamiento básico con los vigentes en los países, que afectan el consumo de bienes y servicios, el ingreso personal y las utilidades de las empresas, el patrimonio inmobiliario y la exportación de bienes.

5. Con el objeto de que los países se formen una idea de lo que podría significarles algunas reformas, en la sección "E" de la segunda parte de este anexo se estiman los ingresos adicionales que podrían obtenerse en los supuestos de: a) la adopción de un impuesto general al consumo de mercancías, cobrado mediante el sistema de valor agregado, con una tasa general del 5 %; b) la aplicación de un impuesto proporcional al valor de los bienes inmuebles del orden de un 1 %; c) lo que produciría el impuesto general a la renta, sin alterar las tasas ni las deducciones vigentes, por el sólo hecho de la incorporación de las utilidades distribuidas por las empresas; d) lo que rendiría un impuesto proporcional del 20 % sobre las utilidades de las empresas; y e) lo que se recaudaría con un gravamen uniforme del 30 % sobre las rentas giradas al exterior.

6. En la parte "F" de la misma sección, se señala la necesidad de adoptar acuerdos regionales que faciliten la ejecución de un programa de armonización fiscal, que sea compatible con los objetivos de un desarrollo integrado de la región. Además, se señalan las tareas más importantes y prioritarias que deberían cumplirse en una primera etapa.

7. En la parte tercera del anexo, se formulan algunas consideraciones sobre la necesidad de incluir algún mecanismo de compensación fiscal en el sistema tributario centroamericano, para atender los problemas de equilibrio entre países. Se llega a la conclusión que si bien un mecanismo de esta índole sería útil para aliviar —pero no corregir— los desequilibrios en la participación relativa de los países en los costos y beneficios atribuibles a la integración, la baja magnitud de las transferencias fiscales que involucraría un sistema de esta índole, y los escollos de tipo económico, político y legal que se le presentan, sugieren la conveniencia de adoptar mecanismos indirectos para cumplir el mismo propósito. En una primera etapa, se recomienda que el mecanismo de financiamiento automático y continuo de las instituciones regionales propuesto en el capítulo IV del anexo 9 sería adecuado para llenar este propósito, por cuanto los aportes de los países se harían en forma desigual. En una segunda etapa, al constituirse la unión aduanera perfecta, entre los criterios de redistribución de los ingresos aduanales recaudados estaría el de compensar a los países deficitarios en el comercio intrarregional por pérdidas atribuibles a la desviación del comercio. Estas

propuestas se apoyan en una nota metodológica que forma parte de la Parte Tercera.

8. Se tratan por separado de este anexo algunas materias específicas, así como también se incluyen algunos cuadros estadísticos relativos a estimaciones de posibles rendimientos fiscales para algunos impuestos. Este material se identifica como addendum de la manera siguiente: Nº 1: Proyecto de ley de un impuesto al consumo general de mercancías (sistema de valor agregado), con notas explicativas de cada una de sus disposiciones. Nº 2: Proyecto de ley de impuesto a los consumos selectivos de mercancías, con explicación de cada una de sus disposiciones. Nº 3· Sustentación teórica de los aspectos más importantes que debe contener un impuesto a los ingresos de las personas y a las utilidades de las empresas. Nº 4: Algunas consideraciones administrativas y de procedimientos que deben tenerse presentes en la aplicación de los tributos.

PARTE QUINTA: CUADROS Y ANEXOS

A. EVOLUCIÓN DE LAS FINANZAS PÚBLICAS EN LA DÉCADA 1960

B. EL SISTEMA IMPOSITIVO CENTROAMERICANO

C. ESTIMACIÓN DEL RENDIMIENTO FISCAL DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS CONTENIDOS EN EL LINEAMIENTO BÁSICO

A. EVOLUCIÓN DE LAS FINANZAS PÚBLICAS EN LA DÉCADA 1960

CUADRO 1-a

CENTROAMERICA: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al gasto

	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A.1 *Valor en millones de pesos centroamericanos*						
a) Producto interno bruto	3 833,7	4 066,7	4 331,4	4 634,2	4 932,8	5 350,8
b) Gasto total sector público	690,1	737,7	808,1	870,8	966,6	1 115,8
Gastos corrientes	458,0	518,6	563,3	611,5	674,3	769,2
Gastos de capital	232,1	219,2	244,8	259,3	292,4	346,6
c) Gasto total Gobierno Central	482,0	515,6	559,5	572,2	650,1	754,0
Gastos corrientes	332,8	369,6	401,2	423,4	462,9	519,6
Gastos de capital	149,2	146,0	158,3	148,8	187,2	234,4
d) Gasto total instituciones autónomas	208,1	222,1	248,6	298,6	316,5	361,8
Gastos corrientes	125,2	149,0	162,1	188,1	211,4	249,6
Gastos de capital	82,9	73,2	86,5	110,5	105,2	112,2
A.2 *Indices de evolución*						
a) Producto interno bruto	100,0	106,1	113,0	120,9	128,7	139,6
b) Gasto total sector público	100,0	106,9	117,1	126,2	140,1	161,7
Gastos corrientes	100,0	113,2	123,0	133,5	147,2	168,0
Gastos de capital	100,0	94,4	105,5	111,7	126,0	149,3
c) Gasto total Gobierno Central	100,0	107,0	116,1	118,7	134,9	156,4
Gastos corrientes	100,0	111,1	120,5	127,2	139,1	156,1
Gastos de capital	100,0	97,9	106,1	99,7	125,5	157,1
d) Gasto total instituciones autónomas	100,0	106,7	119,5	143,5	152,1	173,9
Gastos corrientes	100,0	119,0	129,5	150,2	168,9	199,4
Gastos de capital	100,0	88,3	104,3	133,3	126,9	135,3
B.1 *Relación gasto/*PIB **(%)**						
a) Producto interno bruto	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
b) Gasto total sector público	18,0	18,2	18,7	18,8	19,6	20,9
Gastos corrientes	12,0	12,8	13,0	13,2	13,7	14,4
Gastos de capital	6,0	5,4	5,7	5,6	5,9	6,5
c) Gasto total Gobierno Central	12,6	12,7	12,9	12,4	13,2	14,1
Gastos corrientes	8,7	9,1	9,3	9,2	9,4	9,7
Gastos de capital	3,9	3,6	3,6	3,2	3,8	4,4
d) Gasto total instituciones autónomas	5,4	5,5	5,8	6,4	6,4	6,8
Gastos corrientes	3,3	3,7	3,8	4,0	4,3	4,7
Gastos de capital	2,1	1,8	2,0	2,4	2,1	2,1
B.2 *Indice de evolución de la relación gasto/*PIB						
a) Gasto total sector público	100,0	101,1	103,9	104,4	108,9	116,1
Gastos corrientes	100,0	106,7	108,3	110,0	114,2	120,0
Gastos de capital	100,0	9,0	95,0	93,3	98,3	108,3
b) Gasto total Gobierno Central	100,0	100,8	102,4	98,4	104,8	111,9
Gastos corrientes	100,0	104,6	106,9	105,7	108,1	111,5
Gastos de capital	100,0	92,3	92,3	82,1	97,4	112,8
c) Gasto total instituciones autónomas	100,0	101,9	107,4	118,5	118,5	125,9
Gastos corrientes	100,0	112,1	115,2	121,2	130,3	142,4
Gastos de capital	100,0	85,7	95,2	114,3	100,0	100,0

CUADRO 1-b

CENTROAMÉRICA: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al ingreso

	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A.1 *Valor en millones de pesos centroamericanos*						
a) Producto interno bruto	3 833,7	4 066,7	4 331,5	4 634,2	4 932,8	5 350,8
b) Ingreso total sector público	733,2	765,5	821,0	917,3	1 012,4	1 199,7
Ingresos corrientes	567,8	605,7	648,1	716,5	787,9	915,8
Ingresos de capital	165,4	159,8	172,9	200,8	224,5	283,9
c) Ingreso total Gobierno Central	496,6	510,5	554,3	570,4	653,0	768,4
Ingresos corrientes	403,1	417,8	435,9	470,8	513,2	594,3
Ingresos de capital	93,5	92,7	118,4	99,6	139,8	174,1
d) Ingreso total instituciones autónomas	236,6	255,0	266,7	346,9	359,4	431,3
Ingresos corrientes	164,7	187,9	212,2	245,7	274,7	321,5
Ingresos de capital	71,9	67,1	54,5	101,2	84,7	109,8
A.2 *Indices de evolución*						
a) Producto interno bruto	100,0	106,1	113,0	120,9	128,7	139,6
b) Ingreso total sector público	100,0	104,4	112,0	125,1	138,1	163,6
Ingresos corrientes	100,0	106,7	114,1	126,2	138,8	161,3
Ingresos de capital	100,0	96,6	104,5	121,4	135,7	171,6
c) Ingreso total Gobierno Central	100,0	102,8	111,6	114,9	131,5	154,7
Ingresos corrientes	100,0	103,6	108,1	116,8	127,3	147,4
Ingresos de capital	100,0	99,1	126,6	106,5	149,5	186,2
d) Ingreso total instituciones autónomas	100,0	107,8	112,7	146,6	151,9	182,3
Ingresos corrientes	100,0	114,1	128,8	149,2	166,8	195,2
Ingresos de capital	100,0	93,3	75,8	140,8	117,8	152,7
B.1 *Relación ingreso / PIB (%)*						
a) Producto interno bruto	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
a) Ingreso total sector público	0 19,1	18,8	19,0	19,8	20,5	22,4
Ingresos corrientes	14,8	14,9	15,0	15,5	16,0	17,1
Ingresos de capital	4,3	3,9	4,0	4,3	4,5	5,3
c) Ingreso total Gobierno Central	12,9	12,5	12,8	12,3	13,2	14,4
Ingresos corrientes	10,5	10,2	10,1	10,2	10,4	11,1
Ingresos de capital	2,4	2,3	2,7	2,1	2,8	3,3
d) Ingreso total instituciones autónomas	6,2	6,3	6,2	7,5	7,3	8,1
Ingresos corrientes	4,3	4,6	4,9	5,3	5,6	6,0
Ingresos de capital	1,9	1,7	1,3	2,2	1,7	2,1
B.2 *Indices de evolución de la relación ingreso / PIB*						
a) Ingreso total sector público	100,0	98,4	99,5	103,7	107,3	117,3
Ingresos corrientes	100,0	100,7	101,4	104,7	108,1	115,5
Ingresos de capital	100,0	90,7	93,0	100,0	104,7	123,3
b) Ingreso total Gobierno Central	100,0	96,9	98,5	94,6	101,5	110,8
Ingresos corrientes	100,0	97,1	96,2	97,1	99,1	105,7
Ingresos de capital	100,0	95,8	112,5	87,5	116,7	137,5
c) Ingreso total instituciones autónomas	100,0	101,6	100,0	121,0	117,7	130,7
Ingresos corrientes	100,0	107,0	113,9	123,3	130,2	139,5
Ingresos de capital	100,0	89,5	68,4	115,8	89,5	110,5

FUENTE: Elaboración de la División de Desarrollo de SIECA, con base en los cuadros respectivos de cada país.

CUADRO 2-a

GUATEMALA: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al gasto

	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A.1 *Valor en millones de pesos centroamericanos*						
a) Producto interno bruto	1 331,1	1 391,3	1 453,6	1 565,7	1 679,5	1 826,1
b) Gasto total sector público	178,4	180,9	211,2	224,4	242,4	277,3
Gastos corrientes	117,8	133,3	145,3	157,4	173,8	198,7
Gastos de capital	60,6	47,6	65,9	67,0	68,6	78,6
c) Gasto total Gobierno Central	150,7	149,2	167,9	168,0	182,1	208,3
Gastos corrientes	96,8	109,4	118,5	119,0	129,3	147,8
Gastos de capital	53,9	39,8	49,4	49,0	52,8	60,5
d) Gasto total instituciones autónomas	27,7	31,7	43,3	56,4	60,3	69,0
Gastos corrientes	21,0	23,9	26,8	38,4	44,5	50,9
Gastos de capital	6,7	7,8	16,5	18,0	15,8	18,1
A.2 *Indices de evolución*						
a) Producto interno bruto	100,0	104,5	109,2	117,6	126,2	137,2
b) Gasto total sector público	100,0	101,4	118,4	125,8	135,9	155,4
Gastos corrientes	100,0	113,2	123,3	133,6	147,5	168,7
Gastos de capital	100,0	78,6	108,8	110,6	113,2	129,7
c) Gasto total Gobierno Central	100,0	99,0	111,4	111,5	120,8	138,2
Gastos corrientes	100,0	113,0	122,4	122,9	133,6	152,7
Gastos de capital	100,0	73,0	91,7	90,9	98,0	112,2
d) Gasto total instituciones autónomas	100,0	114,4	156,3	203,6	217,7	249,1
Gastos corrientes	100,0	113,8	127,6	182,9	211,9	242,4
Gastos de capital	100,0	116,4	246,3	268,7	235,8	270,2
B.1 *Relación gasto / PIB (%)*						
a) Producto interno bruto	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
b) Gasto total sector público	13,4	13,0	14,5	14,3	14,4	15,2
Gastos corrientes	8,9	9,6	10,0	10,0	10,3	10,9
Gastos de capital	4,5	3,4	4,5	4,3	4,1	4,3
c) Gasto total Gobierno Central	11,3	10,7	11,5	10,7	10,8	11,4
Gastos corrientes	7,3	7,9	8,1	7,6	7,7	8,1
Gastos de capital	4,0	2,8	3,4	3,1	3,1	3,3
d) Gasto total instituciones autónomas	2,1	2,3	3,0	3,6	3,6	3,8
Gastos corrientes	1,6	1,7	1,9	2,5	2,7	2,8
Gastos de capital	0,5	0,6	1,1	1,1	0,9	1,0
B.2 *Indices de evolución de la relación gasto / PIB*						
a) Gasto total sector público	100,0	97,0	108,2	106,7	107,5	113,4
Gastos corrientes	100,0	107,9	112,4	112,4	115,7	122,5
Gastos de capital	100,0	75,6	100,0	95,6	91,1	95,6
b) Gasto total Gobierno Central	100,0	94,7	101,8	94,7	95,6	100,9
Gastos corrientes	100,0	108,2	110,9	104,1	105,5	110,9
Gastos de capital	100,0	70,0	85,0	77,5	77,5	82,5
c) Gasto total instituciones autónomas	100,0	109,5	142,9	171,4	171,4	180,9
Gastos corrientes	100,0	106,3	118,8	156,3	168,8	175,0
Gastos de capital	100,0	120,0	220,0	220,0	180,0	200,0

Cuadro 2-b

GUATEMALA: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al ingreso

	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A.1 *Valor en millones de pesos centroamericanos*						
a) Producto interno bruto	1 331,1	1.391,3	1 453,6	1 565,7	1 679,5	1 826,1
b) Ingreso total sector público	191.5	186,3	211,4	222,9	248,9	276,3
Ingresos corrientes	142.4	147,1	157,7	177,9	198,9	219,8
Ingresos de capital	49.1	39,2	53,7	45,0	50.0	56,5
c) Ingreso total Gobierno Central	157.3	146,5	159,4	165,6	183.2	203,4
Ingresos corrientes	118,8	120,4	124,0	136,4	149,7	165,2
Ingresos de capital	38,5	26,1	35,4	29,2	33,5	38,2
d) Ingreso total instituciones autónomas	34,2	39,8	52,0	57,3	65,7	72,9
Ingresos corrientes	23.6	26,7	33,7	41,5	49,2	54,6
Ingresos de capital	10,6	13,1	18,3	15,8	16,5	18,3
A.2 *Indices de evolución*						
a) Producto interno bruto	100,0	104,5	109,2	117,6	126,2	137,2
b) Ingreso total sector público	100,0	97,3	110,4	116,4	130,0	144,3
Ingresos corrientes	100,0	103,3	110,7	124,9	139,7	154,4
Ingresos de capital	100,0	79,8	109,4	91,7	101,8	115,1
c) Ingreso total Gobierno Central	100,0	93,1	101,3	105,3	116,5	129,3
Ingresos corrientes	100,0	101,4	104,4	114,8	126,0	139,1
Ingresos de capital	100,0	67,8	91,9	75,8	87,0	99,2
d) Ingreso total instituciones autónomas	100,0	116,4	152,1	167,5	192,1	213,2
Ingresos corrientes	100,0	113,1	142,8	175,9	208.5	231,4
Ingresos de capital	100,0	123,6	172,6	149,1	155.7	172,6
B.1 *Relación ingreso / PIB (%)*						
a) Producto interno bruto	100,0	100.0	100,0	100,0	100.0	100,0
b) Ingreso total sector público	14,4	13.4	14,5	14,2	14,8	15,1
Ingresos corrientes	10,7	10.6	10,8	11,3	11,8	12,0
Ingresos de capital	3,7	2,8	3,7	2,9	3.0	3,1
c) Ingreso total Gobierno Central	11,8	10,5	10,9	10,6	10,9	11,1
Ingresos corrientes	8.9	8,6	8,5	8,7	8,9	9,0
Ingresos de capital	2.9	1,9	2,4	1,9	2,0	2,1
d) Ingreso total instituciones autónomas	2,6	2,9	3,6	3,6	3,9	4,0
Ingresos corrientes	1,8	1,9	2,3	2,6	2,9	3,0
Ingresos de capital	0,8	1,0	1,3	1,0	1,0	1,0
B.2 *Indices de evolución de la relación ingreso / PIB*						
a) Ingreso total sector público	100,0	93,1	100,7	98,6	102,8	104,9
Ingresos corrientes	100,0	99,1	100,9	105,6	110.3	112,2
Ingresos de capital	100,0	75,7	100,0	78,4	81,1	83,8
b) Ingreso total Gobierno Central	100,0	89,0	92,4	89,8	92,4	94,1
Ingresos corrientes	100,0	96,6	95,5	97,8	100,0	101.1
Ingresos de capital	100,0	65,5	82,8	65,5	69,0	72,4
c) Ingreso total instituciones autónomas	100,0	111,5	138,5	138,5	150,0	153,9
Ingresos corrientes	100,0	105,6	127,8	144,4	161,1	166,7
Ingresos de capital	100,0	125,0	162,5	125,0	125,0	125,0

FUENTE: Elaboración de la División de Desarrollo, SIECA, con base en información suministrada por Oficina Técnica del Presupuesto y "Estadísticas de las ejecuciones presupuestales del Sector Público", Banco de Guatemala.

CUADRO 3-a

EL SALVADOR: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al gasto

	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A.1 *Valores en millones de pesos centroamericanos*						
a) Producto interno bruto	796,9	843,9	886,3	916,8	932,7	1 015,3
b) Gasto total sector público	147,9	155,8	155,6	157,7	171,3	194,4
Gastos corrientes	97,9	110,3	115,2	124,9	129,5	142,6
Gastos de capital	50,0	45,5	40,4	32,8	41,8	51,8
c) Gasto total Gobierno Central	89,2	92,9	90,6	88,8	98,9	107,8
Gastos corrientes	67,7	73,1	75,3	80,6	83,7	93,0
Gastos de capital	21,5	19,8	15,3	8,2	15,2	14,8
d) Gasto total instituciones autónomas	58,7	62,9	65,0	68,9	72,4	86,6
Gastos corrientes	30,2	37,2	39,9	44,3	45,8	49,6
Gastos de capital	28,5	25,7	25,1	24,6	26,6	37,0
A.2 *Indices de evolución*						
a) Producto interno bruto	100,0	105,9	111,2	115,0	119,6	127,4
b) Gasto total sector público	100,0	105,3	105,2	106,6	115,8	131,4
Gastos corrientes	100,0	112,7	117,7	127,6	132,3	145,7
Gastos de capital	100,0	91,0	80,8	65,6	83,6	103,6
c) Gasto total Gobierno Central	100,0	104,1	101,6	99,6	110,9	120,9
Gastos corrientes	100,0	108,0	111,2	119,1	123,6	137,4
Gastos de capital	100,0	92,1	71,2	38,1	70,7	68,8
d) Gasto total instituciones autónomas	100,0	107,2	110,7	117,4	123,3	147,5
Gastos corrientes	100,0	123,2	132,1	146,7	151,7	154,2
Gastos de capital	100,0	90,2	88,1	86,3	93,3	129,8
B.1 *Relación gasto / PIB (%)*						
a) Producto interno bruto	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
b) Gasto total sector público	18,6	18,5	17,6	17,2	18,0	19,1
Gastos corrientes	12,3	13,1	13,0	13,6	13,6	14,0
Gastos de capital	6,3	5,4	4,6	3,6	4,4	5,1
c) Gasto total Gobierno Central	11,2	11,0	10,2	9,7	10,4	10,6
Gastos corrientes	8,5	8,7	8,5	8,8	8,8	8,2
Gastos de capital	2,7	2,3	1,7	0,9	1,6	1,4
d) Gasto total instituciones autónomas	7,4	7,5	7,3	7,5	7,6	8,5
Gastos corrientes	3,8	4,4	4,5	4,8	4,8	4,9
Gastos de capital	3,6	3,1	2,8	2,7	2,8	3,6
B.2 *Indice de evolución de la relación gasto/PIB*						
a) Gasto total sector público	100,0	99,5	94,6	92,5	96,8	102,7
Gastos corrientes	100,0	106,5	105,7	110,6	110,6	113,8
Gastos de capital	100,0	85,7	73,0	57,1	69,8	81,0
b) Gasto total Gobierno Central	100,0	98,2	91,1	86,6	92,9	94,6
Gastos corrientes	100,0	102,4	100,0	103,5	103,5	108,2
Gastos de capital	100,0	85,2	63,0	33,3	59,3	51,9
c) Gasto total instituciones autónomas	100,0	101,4	98,6	101,4	102,7	114,9
Gastos corrientes	100,0	115,8	118,4	126,3	126,3	128,9
Gastos de capital	100,0	86,1	77,8	75,0	77,8	100,0

CUADRO 3-b

EL SALVADOR: Participación del sector público en la actividad económica, en cuanto al ingreso

	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A.1 *Valores en millones de pesos centroamericanos*						
a) Producto interno bruto	796,9	843,9	886,3	916,8	952,7	1 015,3
b) Ingreso total sector público	158,7	165,0	165,5	168,1	194,4	224,4
Ingresos corrientes	131,4	136,3	142,6	151,0	164,0	192,7
Ingresos de capital	27,3	28,7	22,9	17,1	30,4	31,7
c) Ingreso total Gobierno Central	96,8	92,9	93,7	93,7	111,7	125,5
Ingresos corrientes	89,8	89,4	90,8	92,4	100,8	116,5
Ingresos de capital	7,0	3,5	2,9	1,3	10,9	9,0
d) Ingreso total instituciones autónomas	61,9	72,1	71,8	74,4	82,7	98,9
Ingresos corrientes	41,6	46,9	51,8	58,6	63,2	76,2
Ingresos de capital	20,3	25,2	20,0	15,8	19,5	22,7
A.2 *Indices de evolución*						
a) Producto interno bruto	100,0	105,9	111,2	115,0	119,6	127,4
b) Ingreso total sector público	100,0	104,0	104,3	105,9	122,5	141,4
Ingresos corrientes	100,0	103,7	108,5	114,9	124,8	146,7
Ingresos de capital	100,0	105,1	83,9	62,6	111,4	116,1
c) Ingreso total Gobierno Central	100,0	96,0	96,8	96,8	115,4	129,6
Ingresos corrientes	100,0	99,6	101,1	102,9	112,2	129,7
Ingresos de capital	100,0	50,0	41,4	18,6	155,7	128,6
d) Ingreso total instituciones autónomas	100,0	116,5	116,0	120,2	133,6	159,8
Ingresos corrientes	100,0	112,7	124,5	140,9	151,9	183,2
Ingresos de capital	100,0	124,1	98,5	77,8	96,1	111,8
B.1 *Relación ingreso / PIB (%)*						
a) Producto interno bruto	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
b) Ingreso total sector público	19,9	19,6	18,7	18,3	20,4	22,1
Ingresos corrientes	16,5	16,2	16,1	16,5	17,2	19,0
Ingresos de capital	3,4	3,4	2,6	1,8	3,2	3,1
c) Ingreso total Gobierno Central	12,1	11,0	10,6	10,2	11,7	12,4
Ingresos corrientes	11,2	10,6	10,3	10,1	10,6	11,5
Ingresos de capital	0,9	0,4	0,3	0,1	1,1	0,9
d) Ingreso total instituciones autónomas	7,8	8,5	8,1	8,1	8,7	9,7
Ingresos corrientes	5,2	5,5	5,8	6,4	6,6	7,5
Ingresos de capital	2,6	3,0	2,3	1,7	2,1	2,2
B.2 *Indices de evolución de la relación ingreso / PIB*						
a) Ingreso total sector público	100,0	98,5	94,0	92,0	102,5	111,1
Ingresos corrientes	100,0	98,2	97,6	100,0	104,2	115,2
Ingresos de capital	100,0	100,0	76,5	52,9	94,1	91,2
b) Ingreso total Gobierno Central	100,0	90,9	87,6	84,3	96,7	102,5
Ingresos corrientes	100,0	94,6	92,0	90,2	94,6	102,7
Ingresos de capital	100,0	44,4	33,3	11,1	122,2	100,0
c) Ingreso total instituciones autónomas	100,0	109,0	103,8	103,8	111,5	124,4
Ingresos corrientes	100,0	105,8	111,5	123,1	126,9	144,2
Ingresos de capital	100,0	115,4	88,5	65,4	80,8	84,6

FUENTE: Indicadores Económicos. CONAPLAN.

CUADRO 4-a

HONDURAS: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al gasto

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A.1 *Valores en millones de pesos centroamericanos*											
a) Producto interno bruto	345,4	374,6	391,2	414,8	464,6	505,7	458,6	596,6	645,0	665,1	706,9
b) Gasto total sector público	52,2	53,4	62,4	65,2	68,2	73,8	84,2	95,0	105,2	127,9	151,2
Gastos corrientes	35,8	37,2	38,8	41,2	47,2	50,2	56,3	62,4	68,1	74,6	86,0
Gastos de capital	16,4	16,2	23,6	24,0	21,0	23,6	27,9	32,6	37,1	53,3	65,2
c) Gasto total Gobierno Central	44,5	44,9	47,6	48,6	55,6	61,0	69,4	73,2	82,7	102,1	115,7
Gastos corrientes	31,1	32,3	33,0	34,6	39,1	42,6	45,7	49,8	55,8	63,8	71,0
Gastos de capital	13,4	12,6	14,6	14,0	16,5	18,4	23,7	23,4	26,9	38,3	44,7
d) Gasto total instituciones autónomas	7,7	8,5	14,8	16,6	12,6	12,8	14,8	21,8	22,5	25,8	35,5
Gastos corrientes	4,7	4,9	5,8	6,6	8,1	7,6	10,6	12,6	12,3	10,8	15,0
Gastos de capital	3,0	3,6	9,0	10,0	4,5	5,2	4,2	9,2	10,2	15,0	20,5
A.2 *Indices de evolución*											
a) Producto interno bruto	100,0	108,5	113,3	120,1	134,5	146,4	158,8	172,7	186,7	192,6	204,7
b) Gasto total sector público	100,0	102,3	119,5	124,9	130,7	141,4	161,3	182,0	201,5	245,0	289,7
Gastos corrientes	100,0	103,9	108,4	115,1	131,8	140,2	157,3	174,3	190,2	208,4	240,2
Gastos de capital	100,0	98,8	143,9	146,3	128,0	143,9	170,1	198,8	226,2	325,0	397,6
c) Gasto total Gobierno Central	100,0	100,9	107,0	109,2	124,9	137,1	156,0	164,5	185,8	229,4	260,0
Gastos corrientes	100,0	103,9	106,1	111,3	125,7	137,0	146,9	160,1	179,4	205,1	228,3
Gastos de capital	100,0	94,0	109,0	104,5	123,1	137,3	176,9	174,6	200,7	285,8	333,6
d) Gasto total instituciones autónomas	100,0	110,4	192,2	215,6	163,6	166,2	192,2	283,1	292,2	335,1	461,0
Gastos corrientes	100,0	104,3	123,4	140,4	172,3	161,7	225,5	268,1	261,7	229,8	319,1
Gastos de capital	100,0	120,0	300,0	333,3	150,0	173,3	140,0	306,7	340,0	500,0	633,3
B.1 *Relación gastos / PIB (%)*											
a) Producto interno bruto	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
b) Gasto total sector público	15,1	14,1	15,9	15,7	14,7	14,6	15,4	15,9	16,3	19,2	21,4
Gastos corrientes	10,4	9,9	9,9	9,9	10,2	9,9	10,3	10,4	10,6	11,2	12,2
Gastos de capital	4,7	4,3	6,0	5,8	4,5	4,7	5,1	5,5	5,7	8,0	9,2
c) Gasto total Gobierno Central	12,9	12,0	12,1	11,7	12,0	12,0	12,6	12,3	12,8	15,4	16,4
Gastos corrientes	9,0	8,6	8,4	8,3	8,4	8,4	8,3	8,4	8,6	9,6	10,1
Gastos de capital	3,9	3,4	3,7	3,4	3,6	3,6	4,3	3,9	4,2	5,8	6,3
d) Gasto total instituciones autónomas	2,2	2,3	3,8	4,0	2,7	2,5	2,7	3,6	3,5	3,9	5,0
Gastos corrientes	1,4	1,3	1,5	1,6	1,7	1,5	1,9	2,1	1,9	1,6	2,1
Gastos de capital	0,8	1,0	2,3	2,4	1,0	1,0	0,8	1,5	1,6	2,3	2,9
B.2 *Indices de evolución de la relación gastos / PIB*											
a) Gasto total sector público	100,0	94,0	105,3	104,0	97,4	96,7	102,0	105,3	107,9	127,2	141,7
Gastos corrientes	100,0	95,2	95,2	95,2	98,1	95,2	99,0	100,0	101,9	107,7	117,3
Gastos de capital	100,0	91,5	127,7	123,4	95,7	100,0	108,5	117,0	121,3	170,2	195,7
b) Gasto total Gobierno Central	100,0	93,0	94,6	90,7	93,0	93,8	98,4	95,3	99,2	119,4	127,1
Gastos corrientes	100,0	95,6	93,3	92,2	93,3	93,3	92,2	92,2	96,7	106,7	111,1
Gastos de capital	100,0	87,2	94,9	87,2	92,3	92,3	110,3	100,0	107,7	148,7	161,5
c) Gasto total instituciones autónomas	100,0	104,5	172,7	181,8	122,7	113,6	122,7	100,0	107,7	148,7	161,5
Gastos corrientes	100,0	92,9	107,1	114,3	121,4	107,1	135,7	150,0	135,7	114,3	150,0
Gastos de capital	100,0	125,0	287,0	300,0	125,0	125,0	100,0	187,5	200,0	287,5	362,5

CUADRO 4-b

HONDURAS: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al ingreso

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A.1 *Valores en millones de pesos centroamericanos*											
a) Producto interno bruto	345,4	374,6	391,2	414,8	464,6	505,7	548,6	596,6	645,0	665,1	706,9
b) Ingreso total sector público	52,1	53,4	62,4	65,3	68,3	73,7	81,2	95,0	105,2	127,8	151,2
Ingresos corrientes	42,3	44,0	44,4	46,9	53,4	62,5	69,2	78,5	86,8	90,9	103,5
Ingresos de capital	9,8	9,4	18,0	18,4	14,9	11,2	13,0	16,5	18,4	36,9	47,7
c) Ingreso total Gobierno Central	46,9	48,8	49,7	48,0	54,6	59,7	71,2	75,9	81,8	99,6	116,7
Ingresos corrientes	37,3	38,7	39,4	40,5	45,6	53,1	59,6	63,7	72,6	77,7	87,7
Ingresos de capital	9,6	10,1	10,3	8,3	9,0	6,6	11,6	12,2	9,2	21,9	29,0
d) Ingreso total instituciones autónomas	5,2	4,6	12,7	16,5	13,7	14,0	13,0	19,1	23,4	28,2	34,5
Ingresos corrientes	5,0	5,3	5,0	6,4	7,8	9,4	9,6	14,8	14,2	13,2	15,8
Ingresos de capital	0,2	0,7	7,7	10,1	5,9	4,6	3,4	4,3	9,2	15,0	18,7
A.2 *Indices de evolución*											
a) Producto interno bruto	100,0	108,5	113,3	120,1	134,5	146,4	158,8	172,7	186,7	192,6	204,7
b) Ingreso total sector público	100,0	102,5	119,8	125,3	131,1	141,5	161,6	182,3	201,9	245,3	290,2
Ingresos corrientes	100,0	104,0	105,0	110,9	126,2	147,8	163,6	185,6	205,2	214,9	244,7
Ingresos de capital	100,0	95,9	183,7	187,8	152,0	114,3	153,1	168,4	187,8	376,5	486,7
c) Ingreso total Gobierno Central	100,0	104,1	106,0	104,1	116,4	127,3	151,8	161,8	174,4	212,4	248,8
Ingresos corrientes	100,0	103,8	105,6	108,6	122,3	142,4	159,8	170,8	194,6	208,3	235,1
Ingresos de capital	100,0	105,2	107,3	86,5	93,8	68,8	120,8	127,1	95,8	228,1	302,1
d) Ingreso total instituciones autónomas	100,0	88,5	244,2	317,3	263,5	269,2	250,0	367,3	450,0	542,3	663,5
Ingresos corrientes	100,0	106,0	100,0	128,0	156,0	188,0	192,0	296,0	284,0	264,0	316,0
Ingresos de capital	100,0	—	3850,0	5050,0	2950,0	2300,0	1700,0	2150,0	4600,0	7500,0	9350,0
B.1 *Relación ingresos / pib (%)*											
a) Producto interno bruto	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
b) Ingreso total sector público	15,1	14,2	15,9	15,7	14,7	14,6	15,3	15,9	16,3	19,2	21,4
Ingresos corrientes	12,3	11,7	11,3	11,3	11,5	12,4	12,6	13,2	13,5	13,7	14,6
Ingresos de capital	2,8	2,5	4,5	4,4	3,2	2,2	2,7	2,7	2,8	5,5	6,8
c) Ingreso total Gobierno Central	13,6	13,0	12,7	11,8	11,7	11,8	13,0	12,7	12,7	15,0	16,5
Ingresos corrientes	10,8	10,3	10,1	9,8	9,8	10,5	10,9	10,7	11,3	11,7	12,4
Ingresos de capital	2,8	2,7	2,6	2,0	1,9	1,3	2,1	2,0	1,4	3,3	4,1
d) Ingreso total instituciones autónomas	1,5	1,2	3,2	4,0	2,9	2,8	2,4	3,2	3,6	4,2	4,9
Ingresos corrientes	1,4	1,4	1,3	1,6	1,7	1,9	1,8	2,5	2,2	2,0	2,2
Ingresos de capital	0,1	— 0,2	1,9	2,4	1,2	0,9	0,6	0,7	1,4	2,2	2,7
B.2 *Indices de evolución de la relación ingresos / pib*											
a) Ingreso total sector público	100,0	94,0	105,3	104,0	97,4	96,7	101,3	105,3	107,9	127,2	141,7
Ingresos corrientes	100,0	95,1	91,9	91,9	93,5	100,8	102,4	107,3	109,8	111,4	118,7
Ingresos de capital	100,0	89,3	164,3	157,1	114,3	78,5	96,4	96,4	100,0	196,4	242,9
b) Ingreso total Gobierno Central	100,0	95,6	93,4	86,8	86,8	86,8	95,6	93,4	93,4	110,3	121,3
Ingresos corrientes	100,0	95,4	93,5	90,7	90,7	97,2	100,9	99,1	104,6	108,3	114,8
Ingresos de capital	100,0	96,1	92,9	71,4	67,9	46,4	75,9	71,4	50,0	117,9	146,4
c) Ingreso total instituciones autónomas	100,0	80,0	213,3	266,7	193,3	186,7	160,0	213,3	240,0	280,0	326,7
Ingresos corrientes	100,0	100,0	92,9	114,3	121,4	135,7	128,6	178,6	157,1	142,9	157,1
Ingresos de capital	100,0	—	1900,0	2400,0	1200,0	900,0	600,0	700,0	1400,0	2200,0	2700,0

FUENTE: Oficina Nacional de Planificación.

CUADRO 5-a

NICARAGUA: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al gasto

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A.1 *Valores en millones de pesos centroamericanos*											
a) Producto interno bruto	359,0	382,4	423,0	456,7	539,2	603,8	642,5	701,3	742,9	782,1	858,5
b) Gasto total sector público	60,7	65,7	72,2	88,6	98,1	107,8	129,9	139,6	142,5	158,7	174,2
Gastos corrientes	47,9	49,8	52,2	55,4	64,4	75,0	87,6	98,1	109,0	117,9	124,5
Gastos de capital	12,8	15,9	20,0	33,2	33,7	32,8	42,4	41,5	33,5	40,9	49,7
c) Gasto total Gobierno Central	38,6	42,6	49,3	56,3	59,7	66,0	79,6	84,3	81,0	87,4	96,6
Gastos corrientes	27,9	29,4	29,0	35,5	39,0	44,5	50,3	58,4	61,7	66,9	68,6
Gastos de capital	10,7	13,2	20,3	20,8	20,7	21,5	29,3	25,9	19,3	20,5	28,0
d) Gasto total instituciones autónomas	22,1	23,1	22,9	32,3	38,4	41,8	60,3	55,3	61,5	71,3	77,6
Gastos corrientes	20,0	20,4	23,2	19,9	25,4	30,5	37,3	39,7	47,3	51,0	55,9
Gastos de capital	2,1	2,7	– 0,3	12,4	13,0	11,3	13,1	15,6	14,2	20,4	21,7
A.2 *Indices de evolución*											
a) Producto interno bruto	100,0	106,5	117,8	127,2	150,2	168,2	179,0	195,3	206,9	217,9	239,1
b) Gasto total sector público	100,0	108,2	118,9	146,0	161,6	177,6	214,0	230,0	234,8	261,4	287,0
Gastos corrientes	100,0	104,0	109,0	115,7	134,4	156,6	182,9	204,8	227,6	246,1	259,9
Gastos de capital	100,0	124,2	156,3	259,4	263,3	256,3	331,3	324,2	261,7	319,5	388,3
c) Gasto total Gobierno Central	100,0	110,4	127,7	145,9	154,7	171,0	206,2	218,4	209,8	226,4	250,3
Gastos corrientes	100,0	105,4	103,9	127,2	139,8	159,2	180,3	209,3	221,1	239,8	245,9
Gastos de capital	100,0	123,4	189,7	194,4	193,5	200,9	273,8	241,2	180,4	191,6	261,7
d) Gasto total instituciones autónomas	100,0	104,5	193,6	146,2	173,8	189,1	227,6	250,2	278,3	322,6	351,1
Gastos corrientes	100,0	102,0	116,0	99,5	127,0	152,5	86,5	198,5	236,5	255,0	279,5
Gastos de capital	100,0	128,6	–	590,5	619,0	538,1	623,8	742,8	676,2	971,4	1033,3
B.1 *Relación gastos / PIB* (%)											
a) Producto interno bruto	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
b) Gasto total sector público	16,9	17,2	17,1	19,4	18,2	17,9	20,2	19,9	19,2	20,3	20,3
Gastos corrientes	13,3	13,0	12,3	12,1	11,9	12,4	13,6	14,0	14,7	15,1	14,5
Gastos de capital	3,6	4,2	4,7	7,3	6,3	5,4	6,6	5,9	4,5	5,2	5,8
c) Gasto total Gobierno Central	10,8	11,1	11,7	12,3	11,1	10,9	12,4	12,0	10,9	11,2	11,3
Gastos corrientes	7,8	7,7	6,9	7,8	7,2	7,4	7,8	8,3	8,3	8,6	8,0
Gastos de capital	3,0	3,5	4,8	4,6	3,8	3,6	4,6	3,7	2,6	2,6	3,3
d) Gasto total instituciones autónomas	6,2	6,0	5,4	7,1	7,1	6,9	7,8	7,9	8,3	9,1	9,0
Gastos corrientes	5,6	5,3	5,5	4,4	4,7	5,0	5,8	5,7	6,4	6,5	6,5
Gastos de capital	0,6	0,7	– 0,1	2,7	2,3	1,9	2,0	2,2	1,9	2,6	2,5
B.2 *Indices de evolución de la relación gastos / PIB*											
a) Gasto total sector público	100,0	101,8	101,2	114,8	107,7	105,9	119,5	117,7	113,6	120,1	120,1
Gastos corrientes	100,0	97,7	92,5	91,0	89,5	93,2	102,3	105,3	110,5	113,5	109,0
Gastos de capital	100,0	116,7	130,5	202,8	175,0	150,0	183,3	163,9	125,0	144,4	161,1
b) Gasto total Gobierno Central	100,0	102,8	108,3	113,9	102,8	100,9	114,8	111,1	100,9	103,7	104,6
Gastos corrientes	100,0	98,7	88,5	100,0	92,3	94,9	100,0	106,4	106,4	110,3	102,6
Gastos de capital	100,0	116,7	100,0	153,3	126,7	120,0	153,3	123,3	86,7	86,7	110,0
c) Gasto total instituciones autónomas	100,0	96,8	87,1	114,5	114,5	111,3	125,8	127,4	133,9	146,8	145,2
Gastos corrientes	100,0	94,6	98,2	78,6	83,9	89,3	103,6	101,8	114,3	116,1	116,1
Gastos de capital	100,0	116,7	–	450,0	400,0	316,7	333,3	366,7	316,7	433,3	416,7

FUENTE: Oficina de Planificación.

Cuadro 5-b

NICARAGUA: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al ingreso

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A. Valores en millones de pesos centroamericanos											
a) Producto interno bruto	359,0	382,4	423,0	456,7	539,2	603,8	612,5	701,3	742,9	782,1	858,5
b) Ingreso total sector público	65,9	65,8	75,7	98,9	104,5	118,0	139,7	138,9	163,4	157,9	172,5
Ingresos corrientes	56,2	57,8	65,7	77,7	88,0	105,2	118,6	123,5	132,0	138,5	146,8
Ingresos de capital	9,7	8,0	9,5	21,2	16,5	12,8	21,1	15,4	31,4	19,4	25,7
c) Ingreso total Gobierno Central	38,2	40,4	52,1	58,6	58,2	67,8	75,3	81,9	77,6	79,0	97,2
Ingresos corrientes	34,0	35,8	40,3	49,5	53,0	62,1	64,8	67,6	66,0	69,0	80,1
Ingresos de capital	4,7	4,6	11,8	9,1	5,2	5,7	10,5	14,3	11,6	10,0	17,1
d) Gasto total instituciones autónomas	27,7	25,4	23,1	40,3	46,3	50,2	64,4	57,0	85,8	78,9	75,3
Ingresos corrientes	22,2	22,0	25,4	28,2	35,0	43,1	53,8	55,9	66,0	69,5	66,7
Ingresos de capital	5,5	3,4	−2,3	12,1	11,3	7,1	10,6	1,1	19,8	9,4	8,6
A.2 *Indices de evolución*											
a) Producto interno bruto	100,0	106,5	117,8	127,2	150,2	168,2	179,0	195,3	206,9	217,9	239,1
b) Ingreso total sector público	100,0	99,8	114,1	150,1	158,6	179,1	212,0	210,8	247,9	239,6	261,8
Ingresos corrientes	100,0	102,8	116,9	138,2	156,6	187,2	211,0	219,7	234,9	246,4	261,2
Ingresos de capital	100,0	82,5	97,9	218,5	170,1	131,9	217,5	158,8	323,7	200,0	264,9
c) Ingreso total Gobierno Central	100,0	105,8	136,4	153,4	152,4	177,5	197,1	214,4	203,1	206,8	254,5
Ingresos corrientes	100,0	105,3	118,5	145,6	155,9	182,6	190,6	198,8	194,1	202,9	235,6
Ingresos de capital	100,0	109,5	281,0	216,7	123,8	135,7	250,0	340,5	276,2	238,1	407,1
d) Gasto total instituciones autónomas	100,0	91,7	83,4	145,5	167,1	181,2	232,5	205,8	309,7	284,8	271,8
Ingresos corrientes	100,0	99,1	114,4	127,0	157,6	194,1	242,3	251,8	297,3	313,1	300,4
Ingresos de capital	100,0	61,8	—	220,0	205,4	129,1	192,7	20,0	360,0	170,9	156,4
B.1 *Relación ingresos / pib (%)*											
a) Producto interno bruto	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
b) Ingreso total sector público	18,4	17,2	17,8	21,7	19,4	19,5	21,7	19,8	22,0	20,2	20,1
Ingresos corrientes	5,7	15,1	15,5	17,0	16,3	17,4	18,4	17,6	17,8	17,7	17,1
Ingresos de capital	2,7	2,1	2,3	4,7	3,1	2,1	3,3	2,2	4,2	2,5	3,0
c) Ingreso total Gobierno Central	10,6	10,6	12,3	12,8	10,8	11,2	11,7	11,7	10,4	10,1	11,3
Ingresos corrientes	9,5	9,4	9,5	10,8	9,0	10,3	10,1	9,6	8,9	8,8	9,3
Ingresos de capital	1,2	1,2	2,8	2,0	1,0	0,9	1,6	2,0	1,6	1,3	2,0
d) Gasto total instituciones autónomas	7,7	6,6	5,5	8,8	8,6	8,3	10,0	8,1	11,5	10,1	8,8
Ingresos corrientes	6,2	5,7	6,0	6,2	6,5	7,1	8,4	8,0	8,9	8,9	7,8
Ingresos de capital	1,5	0,9	−0,5	2,6	2,1	1,2	1,6	0,1	2,6	1,2	1,0
B.2 *Indices de evolución de la relación ingresos / pib*											
a) Ingreso total sector público	100,0	93,5	96,7	117,9	105,4	106,0	117,9	107,6	119,6	109,8	109,2
Ingresos corrientes	100,0	96,2	98,7	108,1	103,8	110,8	117,2	112,1	113,4	112,7	108,9
Ingresos de capital	100,0	77,8	85,2	174,1	114,8	77,8	122,2	81,5	155,6	92,6	111,1
b) Ingreso total Gobierno Central	100,0	100,0	116,0	120,8	101,9	105,7	110,4	110,4	98,1	95,3	106,6
Ingresos corrientes	100,0	98,9	100,0	113,7	103,2	108,4	106,3	101,1	93,7	92,6	97,9
Ingresos de capital	100,0	100,0	233,3	166,7	83,3	75,0	133,3	166,7	133,3	108,3	166,7
c) Ingreso total instituciones autónomas	100,0	85,7	71,4	114,3	111,7	107,8	129,9	105,2	149,4	131,2	114,3
Ingresos corrientes	100,0	91,9	96,8	100,0	104,6	114,5	135,5	129,0	143,5	143,5	125,8
Ingresos de capital	100,0	60,0	—	173,3	140,0	80,0	107,7	6,7	173,3	80,0	66,7

FUENTE: Oficina de Planificación.

CUADRO 6-a

COSTA RICA: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al gasto

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A.1 *Valores en millones de pesos centroamericanos*											
a) Producto interno bruto	417,6	440,7	479,2	522,9	543,4	596,2	640,4	693,6	763,8	853,4	944,0
b) Gasto total sector público	104,9	120,8	126,1	159,3	164,4	182,2	187,5	206,7	241,0	266,3	318,7
Gastos corrientes	73,9	80,0	86,2	101,4	108,0	117,2	131,7	142,3	152,1	178,5	217,4
Gastos de capital	31,0	40,8	39,9	57,9	56,4	65,0	55,8	64,4	88,9	87,8	101,3
c) Gasto total Gobierno Central	72,4	82,6	82,7	105,6	102,5	115,1	124,5	143,5	151,7	179,6	225,6
Gastos corrientes	49,9	54,4	59,1	68,9	72,3	81,2	91,1	99,2	106,3	119,2	139,2
Gastos de capital	22,5	28,2	23,6	36,7	30,2	33,9	33,4	44,3	45,4	60,4	86,4
d) Gasto total instituciones autónomas	32,5	38,2	43,4	53,7	61,9	67,1	63,0	63,2	89,3	86,7	93,1
Gastos corrientes	24,0	25,6	27,1	32,5	35,7	36,0	40,6	43,1	45,8	59,3	78,2
Gastos de capital	8,5	12,6	16,3	21,2	26,2	31,1	22,4	20,1	43,5	27,4	14,9
A.2 *Indices de evolución*											
a) Producto interno bruto	100,0	105,5	114,8	125,2	130,1	142,8	153,4	166,1	182,9	204,4	226,1
b) Gasto total sector público	100,0	115,2	120,2	151,9	156,7	173,7	178,7	197,0	229,7	253,9	303,8
Gastos corrientes	100,0	108,3	116,6	137,2	146,1	158,6	178,2	192,6	205,8	241,5	294,2
Gastos de capital	100,0	131,6	128,7	186,8	181,9	209,7	180,0	207,7	286,8	283,2	326,8
c) Gasto total Gobierno Central	100,0	114,1	114,2	145,9	141,6	159,0	172,0	198,2	209,5	248,1	311,6
Gastos corrientes	100,0	109,0	118,4	138,1	144,9	162,7	182,6	198,8	213,0	238,9	279,0
Gastos de capital1	100,0	125,3	104,9	163,1	134,2	150,7	148,4	196,9	201,8	268,4	384,0
d) Gasto total instituciones autónomas	100,0	117,5	133,5	165,2	190,5	206,5	193,8	194,5	274,8	266,8	286,5
Gastos corrientes	100,0	106,7	112,9	135,4	148,7	150,0	169,2	179,6	190,8	247,1	325,8
Gastos de capital	100,0	148,2	191,8	249,4	308,2	365,9	263,5	236,6	511,8	322,3	175,3
B.1 *Relación gastos / PIB (%)*											
a) Producto interno bruto	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
b) Gasto total sector público	25,1	27,4	26,3	30,5	30,3	30,6	29,3	29,8	31,6	31,2	33,8
Gastos corrientes	17,7	18,1	18,0	19,4	19,9	19,7	20,6	20,5	19,9	20,9	23,1
Gastos de capital	7,4	9,3	8,3	11,1	10,4	10,9	8,7	9,3	11,7	10,3	10,7
c) Gasto total Gobierno Central	17,3	18,7	17,2	20,2	18,9	19,3	19,5	20,7	19,9	21,0	23,9
Gastos corrientes	11,9	12,3	12,3	13,2	13,3	13,6	14,3	14,3	13,9	14,0	14,8
Gastos de capital	5,4	6,4	4,9	7,0	5,6	5,7	5,2	6,4	6,0	7,0	9,1
d) Gasto total instituciones autónomas	7,8	8,7	9,1	10,3	11,4	11,3	9,8	9,1	11,7	10,2	9,9
Gastos corrientes	5,8	5,8	5,7	6,2	6,6	6,1	6,3	6,2	6,0	7,0	8,3
Gastos de capital	2,0	2,9	3,4	4,1	4,8	5,2	3,5	2,9	5,7	3,2	1,6
B.2 *Indices de evolución de relación gastos / PIB*											
a) Gasto total sector público	100,0	109,2	104,8	121,5	120,7	121,9	116,7	118,7	125,9	124,3	134,7
Gastos corrientes	100,0	102,3	101,7	109,6	112,4	111,3	116,4	115,8	112,4	118,1	130,5
Gastos de capital	100,0	125,7	112,2	150,0	140,5	147,3	117,6	125,7	158,1	139,2	144,6
b) Gasto total Gobierno Central	100,0	108,1	99,4	116,8	109,2	111,6	112,7	119,6	115,0	121,4	138,1
Gastos corrientes	100,0	103,4	103,4	110,9	111,8	114,3	120,2	120,2	116,8	117,6	124,4
Gastos de capital	100,0	118,5	90,7	129,6	103,7	105,6	96,3	118,5	111,1	129,6	168,5
c) Gasto total instituciones autónomas	100,0	111,5	116,7	132,1	146,2	144,9	125,6	116,7	150,0	130,8	126,9
Gastos corrientes	100,0	100,0	98,3	106,9	113,8	105,2	108,6	106,9	103,5	120,7	143,1
Gastos de capital	100,0	145,0	170,0	205,0	240,0	260,0	175,0	145,0	285,0	160,0	80,0

[1] No incluye gobiernos locales ni intermediarios financieros

FUENTE: Oficina Nacional de Planificación.

Cuadro 6-b

COSTA RICA: Participación del sector público en la actividad económica, en cuanto al ingreso

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A.1 *Valores en millones de pesos centroamericanos*											
a) Producto interno bruto	417,6	440,7	479,2	522,9	543,4	596,2	610,4	693,6	763,8	853,4	944,0
b) Ingreso total sector público	116,5	125,3	135,4	162,3	175,2	191,3	190,3	210,2	257,7	283,4	375,3
Ingresos corrientes	85,5	84,5	95,5	104,4	118,8	126,3	134,5	145,8	168,8	195,6	253,0
Ingresos de capital	31,0	40,8	39,9	57,9	56,4	65,0	55,8	64,4	88,9	87,8	122,3
c) Ingreso total Gobierno Central	72,1	82,6	82,7	105,7	102,3	115,0	124,6	143,4	151,7	179,5	225,6
Ingresos corrientes	55,4	52,7	62,1	64,3	73,3	79,3	83,6	89,8	103,4	116,0	144,8
Ingresos de capital	17,0	29,9	20,6	41,4	29,0	35,7	41,0	53,6	48,3	63,5	80,8
d) Ingreso total instituciones autónomas	44,1	42,7	52,7	56,6	72,9	76,3	65,7	66,8	106,0	103,9	149,7
Ingresos corrientes	30,1	31,8	33,4	40,1	45,5	47,0	50,9	56,0	65,4	79,6	108,2
Ingresos de capital	14,0	10,9	19,3	16,5	27,4	29,3	14,8	10,8	40,6	24,3	41,5
A.2 *Indices de evolución*											
a) Producto interno bruto	100,0	105,5	114,8	125,2	130,1	142,8	153,4	166,1	182,9	204,4	226,1
b) Ingreso total sector público	100,0	107,5	116,2	139,3	150,4	164,2	163,3	180,4	221,2	243,3	322,1
Ingresos corrientes	100,0	98,8	111,7	122,1	138,9	147,7	157,3	170,5	197,4	228,8	295,9
Ingresos de capital	100,0	131,6	128,7	186,8	181,9	209,7	180,0	207,7	286,8	283,2	394,5
c) Ingreso total Gobierno Central	100,0	114,1	114,2	146,0	141,3	158,8	172,1	198,1	209,5	247,9	311,6
Ingresos corrientes	100,0	95,1	112,1	116,1	132,3	143,1	150,9	162,1	186,6	209,4	261,4
Ingresos de capital	100,0	175,9	121,2	243,5	170,6	210,0	241,2	315,3	284,1	373,5	475,3
d) Ingreso total instituciones autónomas	100,0	96,8	119,5	128,3	165,3	173,0	149,0	151,5	240,4	235,6	339,5
Ingresos corrientes	100,0	105,6	111,0	133,2	151,1	156,1	169,1	186,0	217,3	264,4	359,5
Ingresos de capital	100,0	77,9	137,9	717,9	195,7	209,3	105,7	77,1	290,0	173,6	296,4
B.1 *Relación ingresos / pib (%)*											
a) Producto interno bruto	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
b) Ingreso total sector público	27,9	28,5	28,3	31,0	32,2	32,1	29,7	30,3	33,7	33,2	39,8
Ingresos corrientes	20,5	19,2	19,9	20,0	21,8	21,2	21,0	21,0	22,1	22,9	26,8
Ingresos de capital	7,4	9,3	8,4	11,0	10,4	10,9	8,7	9,3	11,6	10,3	13,0
c) Ingreso total Gobierno Central	17,4	18,8	17,3	20,2	18,8	19,3	19,5	20,7	19,8	21,0	23,9
Ingresos corrientes	13,3	12,0	13,0	12,3	13,5	13,3	13,1	13,0	13,5	13,6	15,3
Ingresos de capital	4,1	6,8	4,3	7,9	5,3	6,0	6,4	7,7	6,3	7,4	8,6
d) Ingreso total instituciones autónomas	10,6	9,7	11,0	10,8	13,4	12,8	10,2	9,6	13,9	12,2	15,9
Ingresos corrientes	7,2	7,2	7,0	7,7	8,4	7,9	7,9	8,1	8,6	9,3	11,5
Ingresos de capital	3,4	2,5	4,0	3,1	5,0	4,9	2,3	1,5	5,3	2,9	4,4
B.2 *Indices de evolución de la relación ingreso/pib*											
a) Ingreso total sector público	100,0	102,1	101,4	111,1	115,4	115,0	106,4	108,6	120,8	119,0	142,6
Ingresos corrientes	100,0	93,7	97,1	97,6	106,3	103,4	102,4	102,4	107,8	111,7	130,7
Ingresos de capital	100,0	125,7	113,5	148,6	140,5	147,3	117,6	125,7	156,8	139,2	175,7
b) Ingreso total Gobierno Central	100,0	108,1	99,4	116,1	108,1	110,9	112,1	119,0	113,8	120,7	137,4
Ingresos corrientes	100,0	90,2	97,7	92,5	101,5	100,0	98,5	97,7	101,5	102,3	115,0
Ingresos de capital	100,0	165,8	104,9	192,7	129,3	146,3	156,1	187,8	153,7	180,5	209,8
c) Ingreso total instituciones autónomas	100,0	91,5	103,8	101,9	126,4	120,7	96,2	90,6	131,1	115,1	150,0
Ingresos corrientes	100,0	100,0	97,2	106,9	116,7	109,7	109,7	112,5	119,4	129,2	159,7
Ingresos de capital	100,0	73,5	117,6	91,2	147,1	144,1	67,6	44,1	155,9	85,3	129,4

Fuente: Oficina Nacional de Planificación

Cuadro 7

CENTROAMÉRICA: Ejecución del ejercicio fiscal del Gobierno Central, 1960 - 1970

(Millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
1. *Ingresos ordinarios*	284,6	276,7	294,0	319,7	357,5	403,1	417,8	435,9	470,7	513,2	594,2
1.1 Tributarios	257,9	249,2	264,5	288,1	327,3	369,5	383,8	397,3	431,4	467,8	539,4
a) Directos	35,0	37,3	46,1	48,8	60,5	70,9	79,1	93,0	108,2	114,8	118,0
b) Indirectos	222,9	211,9	218,4	239,3	266,8	298,6	304,7	304,3	323,2	353,0	421,4
1.2 No tributarios	26,6	27,5	29,5	31,5	30,4	33,7	34,0	38,6	39,3	45,4	54,8
a) Venta de bienes y servicios	15,5	15,6	16,8	18,5	17,3	19,1	20,2	21,2	23,4	26,5	28,1
b) Transferencias	4,2	6,1	5,3	7,3	9,0	9,9	9,1	11,2	10,7	9,5	11,8
c) Otros	6,8	5,8	7,4	5,7	4,1	4,7	4,7	6,2	5,2	9,4	14,9
2. *Gastos ordinarios*	241,3	255,1	259,2	278,6	300,0	332,8	369,6	401,1	423,3	462,9	519,6
2.1 Gastos de consumo	195,7	204,3	205,7	219,5	231,0	255,5	283,1	305,5	318,4	342,1	377,6
2.2 Transferencias	38,2	42,4	43,9	47,5	55,3	62,3	70,1	76,2	83,1	95,5	112,7
2.3 Intereses de la deuda pública	7,4	8,4	9,6	11,6	13,7	15,0	16,4	19,4	21,8	25,3	29,3
3. *Ahorro en cuenta corriente* (1-2)	43,3	21,6	34,8	41,1	57,5	70,3	48,2	34,8	47,4	50,3	74,6
4. *Ingresos de capital*	15,2	22,8	20,1	13,7	7,3	7,6	9,6	10,7	15,4	22,7	15,1
4.1 Venta de activos	0,2	0,3	0,6	—	0,1	0,2	0,2	0,4	—	0,5	—
4.2 Transferencias	8,0	16,4	11,2	4,6	4,0	2,5	3,4	4,9	6,1	12,0	7,0
4.3 Otros	7,0	6,1	8,3	9,1	3,2	4,9	6,0	5,4	9,3	10,2	8,1
5. *Gastos de capital*	71,9	89,1	77,0	71,8	95,0	110,0	105,8	122,3	105,5	129,9	155,0
5.1 Inversiones	56,6	65,0	52,9	52,2	69,5	72,1	73,5	80,4	73,4	94,3	109,5
5.2 Transferencias	13,1	13,1	18,3	17,2	17,8	29,7	27,5	23,8	18,6	26,9	26,9
5.3 Otros	2,2	11,0	5,8	2,4	7,7	8,2	4,8	18,1	13,5	8,7	18,6
6. *Resultado de operación*	−13,4	−44,7	−22,1	−17,0	−30,2	−32,1	−48,0	−76,8	−42,7	−56,9	−65,3
7. *Saldo de compromisos del ejercicio corriente*	− 5,2	− 3,6	− 2,4	− 3,7	− 4,9	− 6,4	− 7,2	− 4,1	− 5,0	−17,9	−13,5
8. *Resultado neto de operación*	−18,6	−48,3	−24,5	−20,7	−35,1	−38,5	−55,2	−80,9	−47,7	−74,8	−78,8
FINANCIAMIENTO:											
9. *Crédito* (neto)	12,6	31,7	27,6	48,6	35,5	46,5	42,7	71,7	40,9	60,4	80,0
10. Otros (variación de efectivo)[1]	6,0	16,6	− 3,1	−27,9	− 0,4	− 8,0	12,5	9,2	6,8	14,4	− 1,2
11. TOTAL	18,6	48,3	24,5	20,7	35,1	38,5	55,2	80,9	47,7	74,8	78,8

[1] El signo (−) indica aumento.

FUENTE: Elaboración de la División de Desarrollo de SIECA, con base en los cuadros respectivos de cada país.

CUADRO 8

GUATEMALA: Ejecución del ejercicio fiscal del Gobierno Central, 1960 - 1970

(Millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
1. *Ingresos ordinarios*	89,0	86,3	84,9	92,8	101,2	118,8	120,4	124,0	136,3	149,7	165,3
1.1 Tributarios	79,5	77,2	73,8	81,9	91,8	107,7	108,4	110,5	122,9	134,4	148,0
a) Directos	8,3	9,1	9,7	11,9	11,9	16,5	16,2	18,8	22,1	22,2	24,7
b) Indirectos	71,2	68,1	64,1	70,0	79,9	91,2	92,2	91,7	100,8	112,2	123,3
1.2 No tributarios	9,5	9,1	11,1	10,9	9,5	11,2	12,0	13,6	13,4	15,3	17,3
a) Venta de bienes y servicios	4,6	5,0	5,1	5,5	5,5	6,2	7,0	7,3	7,4	7,9	8,1
b) Transferencias	1,5	1,2	1,5	1,5	1,4	2,0	2,3	3,0	3,1	1,9	2,2
c) Otros	3,4	2,9	4,5	3,9	2,6	3,0	2,7	3,3	2,9	5,5	7,0
2. *Gastos ordinarios*	75,9	79,5	5,4	79,6	86,1	96,8	109,4	118,5	119,0	129,3	147,8
2.1 Gastos de consumo	68,2	70,1	65,2	67,6	70,6	79,0	90,5	96,8	96,1	102,1	119,0
2.2 Transferencias	5,5	6,8	7,2	8,7	11,7	13,0	13,0	14,9	15,3	19,5	20,8
2.3 Intereses de la deuda pública	2,2	2,6	3,0	3,3	3,8	4,8	5,9	6,8	7,6	7,7	8,0
3. *Ahorro en cuenta corriente* (1-2)	13,1	6,8	9,5	13,2	15,1	22,0	11,0	5,5	17,3	20,4	17,5
4. *Ingresos de capital*	5,1	12,7	10,5	4,2	3,4	3,8	2,1	2,5	2,2	2,2	0,9
4.1 Venta de activos	—	—	0,6	—	0,1	0,1	0,1	0,1	—	—	—
4.2 Transferencias	4,8	12,3	8,3	2,5	1,8	1,1	1,3	2,2	1,9	2,0	0,7
4.3 Otros	0,3	0,4	1,6	1,7	1,5	2,6	0,7	0,2	0,3	0,2	0,2
5. *Gastos de capital*	21,4	30,8	20,9	19,0	33,5	36,1	26,6	32,9	31,0	34,9	41,2
5.1 Inversiones	21,4	30,8	20,9	19,0	33,5	24,1	17,2	18,0	18,0	23,3	23,7
5.2 Transferencias	...	...	...	...	...	11,9	9,4	14,9	13,0	11,6	17,5
5.3 Otros	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
6. *Resultado de operación*	− 3,2	− 11,3	− 0,9	− 1,6	− 15,0	− 10,3	− 13,5	− 24,9	− 11,5	− 12,3	− 22,8
FINANCIAMIENTO:											
7. *Crédito interno* (neto)	− 7,8	7,9	1,4	12,8	6,0	12,2	11,4	− 0,9	− 3,3	1,8	− 7,5
7.1 Préstamo	1,1	14,6	7,0	20,4	20,5	19,7	18,1	6,2	5,0	9,0	1,0
7.2 Amortización	8,9	6,7	5,6	7,6	14,5	7,5	6,7	7,1	8,3	7,2	8,5
8. *Crédito externo* (neto)	9,3	− 1,4	− 1,7	10,9	3,1	4,6	− 0,6	17,3	12,3	11,6	25,6
8.1 Préstamo	10,7	0,2	2,4	15,5	9,0	14,9	5,9	26,7	22,0	22,4	36,3
8.2 Amortización	1,4	1,6	4,1	4,6	5,9	10,3	6,5	9,3	9,7	10,7	10,7
9. Otros (variación de efectivo)[1]	1,7	4,8	1,2	− 22,1	5,9	− 6,5	2,7	8,5	2,5	− 1,1	4,7
10. TOTAL	3,2	11,3	0,9	1,6	15,0	10,3	13,5	24,9	11,5	12,3	22,8

[1] El signo (−) indica aumento.

FUENTE: Elaboraciones de la División de Desarrollo de SIECA, con base en información de Trimestres Fiscales de la Dirección Técnica del Presupuesto; Contaduría General de la República y la Oficina de Planificación.

CUADRO 9

EL SALVADOR: Ejecución del ejercicio fiscal del Gobierno Central, 1960 - 1970

(Millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
1. *Ingresos ordinarios*	68,8	63,2	67,4	72,6	84,4	89,8	89,4	90,8	92,4	100,8	116,5
1.1 Tributarios	61,9	56,7	60,9	66,0	79,4	84,5	83,6	84,4	86,4	94,4	105,8
a) Directos	7,7	8,6	11,7	12,4	17,3	16,5	16,3	18,8	25,3	27,9	24,8
b) Indirectos	54,2	48,1	49,2	53,6	62,1	68,0	67,3	65,6	61,1	66,5	81,0
1.2 *No tributarios*	6,9	6,6	6,5	6,6	5,0	5,3	5,8	6,4	6,0	6,4	10,7
a) Venta de bienes y servicios	4,4	4,7	4,8	4,6	3,2	3,4	3,6	4,0	3,8	3,7	4,1
b) Transferencias	—	—	—	0,7	0,8	0,9	1,0	1,1	1,0	1,2	1,2
c) Otros	2,4	1,9	1,7	1,3	1,0	1,0	1,2	1,3	1,2	1,5	5,4
2. *Gastos ordinarios*	56,5	59,6	62,7	60,1	63,5	67,7	73,1	75,3	80,6	83,7	93,0
2.1 Gastos de consumo	43,0	45,2	47,3	45,5	46,6	50,3	52,7	55,5	58,2	60,5	61,9
2.2 Transferencias	12,8	14,0	14,8	13,7	15,9	16,5	19,5	18,9	21,6	22,0	29,5
2.3 Intereses de la deuda pública	0,7	0,4	0,6	0,9	1,0	0,9	0,9	0,9	0,8	1,2	1,6
3. *Ahorro en cuenta corriente* (1-2)	12,3	3,6	4,7	12,5	20,9	22,1	16,3	15,5	11,8	17,1	23,5
4. *Ingresos de capital*	0,2	1,2	1,2	—	—	—	0,2	0,1	—	1,6	4,1
4.1 Venta de efectivos	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
4.2 Transfereneias	—	—	—	—	—	—	—	—	—	0,8	0,6
4.3 Otros	0,2	1,2	1,2	—	—	—	0,2	0,1	—	0,8	3,5
5. *Gastos de capital*	12,8	15,0	10,4	8,6	11,1	18,8	17,0	14,1	6,9	13,7	13,1
5.1 Inversiones reales	9,7	10,9	7,3	2,5	3,0	4,6	7,2	5,3	3,9	10,1	8,9
5.2 Inversiones financieras	0,1	0,7	0,6	0,7	1,9	0,1	0,1	—	—	—	0,2
5.3 Transferencias	2,3	2,7	1,7	5,4	6,2	14,1	9,7	8,8	3,0	3,6	4,0
5.4 Otros	0,7	0,7	0,8	—	—	—	—	—	—	—	—
6. *Resultado de operación*	— 0,3	— 10,2	— 4,5	3,9	9,8	3,3	— 0,5	1,5	4,9	5,0	14,5
7. *Saldo de compromisos del ejercicio corriente*	5,2	3,6	2,4	3,7	4,9	6,4	7,2	4,1	5,0	17,9	13,5
8. *Resultado neto de operación*	— 5,5	— 13,8	— 6,9	0,2	4,9	— 3,1	— 7,7	— 2,6	— 0,1	— 12,9	1,0
FINANCIAMIENTO:											
9. *Crédito*	— 1,0	0,4	6,3	3,0	4,0	4,3	0,5	1,6	—	7,9	3,3
9.1 Préstamo	0,7	1,6	8,5	5,2	6,4	7,0	3,3	2,8	1,3	9,4	5,0
9.2 Amortización	1,7	1,2	2,2	2,2	2,4	2,7	2,8	1,2	1,3	1,5	1,7
10. Otros (variación de efectivo)[1]	6,5	13,4	0,6	— 3,2	— 8,9	— 1,2	7,2	1,0	0,1	5,0	— 4,3
11. TOTAL	5,5	13,8	6,9	— 0,2	— 4,9	3,1	7,7	2,6	0,1	12,9	— 1,0

[1] El signo (—) indica aumento.

FUENTE: Elaboraciones de la División de Desarrollo de SIECA, con base en información suministrada por la Oficina de Planificación.

CUADRO 10

HONDURAS: Ejecución del ejercicio fiscal del Gobierno Central, 1960 - 1970

(Millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
1. *Ingresos ordinarios*	37,3	38,7	39,4	40,5	45,6	53,1	59,6	63,7	72,6	77,7	87,7
1.1 Tributarios	33,8	33,3	34,5	36,4	42,0	49,3	55,1	59,8	68,2	71,1	80,8
a) Directos	5,7	5,2	5,1	6,0	6,6	9,2	14,2	17,7	20,4	22,2	22,2
b) Indirectos	28,1	28,1	29,4	30,4	35,4	40,1	40,9	42,1	47,8	48,9	58,5
1.2 *No tributarios*	3,5	5,4	4,9	4,1	3,6	3,8	4,5	3,9	4,4	6,6	6,9
a) Venta de bienes y servicios	1,7	1,6	1,9	2,1	2,2	2,7	2,3	1,5	1,9	2,1	2,2
b) Transferencias	1,4	3,4	2,6	1,9	1,3	0,9	1,8	1,5	2,1	3,3	3,3
c) Otros	0,4	0,4	0,4	0,1	0,1	0,2	0,4	0,9	0,4	1,2	1,4
2. *Gastos ordinarios*	31,1	32,2	33,0	34,6	39,1	42,6	45,7	49,8	55,7	63,8	71,0
2.1 Gastos de consumo	28,6	29,8	29,8	31,3	35,0	38,4	41,1	44,3	49,8	57,2	63,0
2.2 Transferencias	1,5	1,3	1,8	1,9	2,0	2,4	2,6	3,4	3,5	3,9	4,3
2.3 Intereses de la deuda pública	1,0	1,1	1,4	1,4	2,1	1,8	2,0	2,1	2,4	2,7	3,7
3. *Ahorro en cuenta corriente* (1-2)	6,2	6,5	6,4	5,9	6,5	10,5	13,9	13,9	16,9	13,9	16,7
4. *Ingresos de capital*	1,9	3,9	2,6	0,5	—	—	—	—	—	—	—
4.1 Venta de activos	0,2	0,3	—	—	—	—	—	—	—	—	—
4.2 Transferencias	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
4.3 Otros	1,7	3,6	2,6	0,5	—	—	—	—	—	—	—
5. *Gastos de capital*	9,9	8,4	10,1	9,3	11,2	12,5	17,4	17,9	19,6	32,5	34,4
5.1 Inversiones reales	6,7	5,2	5,8	5,0	6,5	6,5	6,5	9,0	10,7	20,3	25,0
5.2 Inversiones financieras	—	—	0,1	—	0,1	0,1	0,1	0,1	0,5	0,1	0,2
5.3 Transferencias	3,2	3,2	4,2	4,3	4,6	5,9	10,8	8,8	8,4	12,1	9,2
5.4 Otros	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
6. *Resultado de operación*	— 1,8	2,0	— 1,1	— 2,9	— 4,7	— 2,0	— 3,5	— 4,0	— 2,7	— 18,6	— 17,7
7. *Crédito interno* (neto)	0,4	0,6	1,2	0,7	1,7	0,1	3,0	2,8	— 5,0	7,1	5,4
7.1 Préstamo	2,7	3,1	4,3	4,2	4,8	4,5	8,0	7,1	1,0	10,8	13,3
7.2 Amortización	2,3	2,5	3,1	3,5	3,1	4,4	5,0	4,3	6,0	3,7	7,9
8. *Crédito externo* (neto)	3,8	1,3	2,1	2,3	2,0	0,6	2,2	3,8	6,9	9,0	13,4
8.1 Préstamo	5,0	3,0	3,4	3,6	4,2	2,1	3,5	5,1	8,2	11,0	15,7
8.2 Amortización	1,2	1,7	1,3	1,3	2,2	1,5	1,3	1,3	1,3	2,0	2,3
9. *Otros* (variación de efectivo)[1]	— 2,4	— 3,9	— 2,2	— 0,1	1,0	1,3	— 1,7	— 2,6	0,8	2,5	— 1,1
10. TOTAL	1,8	— 2,0	1,1	2,9	4,7	2,0	3,5	4,0	2,7	18,6	17,7

[1] El signo (—) indica aumento.

FUENTE: Elaboraciones de la División de Desarrollo de SIECA, con base en información suministrada por la Oficina de Planificación.

CUADRO 11

NICARAGUA: Ejecución del ejercicio fiscal del Gobierno Central, 1960 - 1970

(Millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
1. *Ingresos ordinarios*	34,1	35,8	40,2	49,5	53,0	62,0	64,8	67,6	66,0	69,0	80,0
1.1 Tributarios	31,6	33,3	37,5	45,2	49,2	57,9	60,7	63,2	60,1	61,5	71,9
a) Directos	4,4	4,3	5,3	7,1	8,0	12,0	14,5	15,9	14,3	13,6	15,8
b) Indirectos	27,2	29,0	32,2	38,1	41,2	45,9	46,2	47,3	45,8	47,9	56,1
1.2 No tributarios	2,5	2,5	2,7	4,3	3,8	4,1	4,1	4,4	5,9	7,5	8,1
a) Venta de bienes y servicios	2,4	2,5	2,7	4,2	3,7	3,9	3,9	4,2	5,7	7,2	7,9
b) Transferencias	0,1	—	—	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
c) Otros	—	—	—	—	—	—	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1
2. *Gastos ordinarios*	27,9	29,4	29,0	35,5	39,0	44,5	50,3	58,4	61,7	66,9	68,6
2.1 Gastos de consumo	23,1	23,6	25,2	27,6	30,5	34,5	40,2	47,0	48,3	50,5	51,5
2.2 Transferencias	4,4	5,4	3,4	6,9	7,7	9,2	9,1	10,2	11,8	14,5	14,7
2.3 Intereses de la deuda pública	0,4	0,4	0,4	1,0	0,8	0,8	1,0	1,2	1,6	1,9	2,4
3. *Ahorro en cuenta corriente* (1-2)	6,2	6,4	11,2	13,9	14,0	17,5	14,5	9,2	4,3	2,1	11,4
4. *Ingresos de capital*	0,6	0,1	1,0	0,8	0,9	0,9	3,1	2,4	1,4	0,8	1,6
4.1 Venta de activos	—	—	—	—	—	0,2	0,1	0,3	—	—	—
4.2 Transferencias	0,6	0,1	1,0	0,6	0,8	0,6	1,4	1,0	0,5	0,8	1,6
4.3 Otros	—	—	—	0,2	0,1	0,1	1,6	1,1	0,9	—	—
5. *Gastos de capital*	9,4	12,0	18,6	18,2	18,1	18,9	25,3	22,0	14,9	15,8	23,5
5.1 Inversiones reales	6,7	7,3	9,3	10,8	12,7	14,4	20,1	19,0	13,1	11,2	15,8
5.2 Inversiones financieras	1,1	—	0,2	5,5	2,5	1,5	1,8	0,8	0,4	0,1	0,1
5.3 Transferencias	1,6	4,7	9,1	1,8	2,9	3,0	3,4	2,2	1,4	4,5	7,6
5.4 Otros	—	—	—	0,1	—	—	—	—	—	—	—
6. *Resultado de operación*	− 2,6	− 5,5	− 6,4	− 3,5	− 3,2	− 0,5	− 7,7	− 10,4	− 9,2	− 12,9	− 10,5
FINANCIAMIENTO:											
7. *Crédito interno* (neto)	1,6	4,1	6,9	5,1	0,1	− 0,6	− 1,6	1,0	0,5	0,9	2,3
7.1 Préstamo	1,7	4,2	7,4	6,1	1,3	1,0	1,5	3,0	2,5	2,6	3,7
7.2 Amortización	0,1	0,1	0,5	1,0	1,2	1,6	3,1	2,0	2,0	1,7	1,4
8. *Crédito externo* (neto)	0,7	− 0,8	2,2	0,6	1,7	2,7	4,9	7,0	5,4	4,1	8,9
8.1 Préstamo	1,9	0,3	3,4	2,2	3,1	3,7	5,8	9,0	7,8	6,7	11,8
8.2 Amortización	1,2	1,1	1,2	1,6	1,4	1,0	0,9	2,0	2,4	2,6	2,9
9. *Otros* (variación de efectivo)[1]	0,3	2,2	− 2,7	− 2,2	1,4	− 1,6	4,4	2,4	3,3	7,9	− 0,7
10. TOTAL	2,6	5,5	6,4	3,5	3,2	0,5	7,7	10,4	9,2	12,9	10,5

[1] El signo (−) indica aumento.

FUENTE: Elaboraciones de la División de Desarrollo de SIECA, con base en información suministrada por la Oficina de Planificación.

CUADRO 12

COSTA RICA: Ejecución del ejercicio fiscal del Gobierno Central, 1960 - 1970

(Millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
1. *Ingresos ordinarios*	65,5	52,7	62,2	64,3	73,6	79,4	83,9	89,6	103,4	116,0	144,8
1.1 Tributarios	60,5	48,7	57,8	58,6	64,9	70,1	76,0	79,4	93,8	106,4	132,9
a) Directos	10,6	10,1	14,3	11,4	16,7	16,7	17,9	21,8	26,1	28,9	30,5
b) Indirectos	49,9	38,6	43,5	47,2	48,2	53,4	58,1	57,7	67,7	77,5	102,4
1.2 No tributarios	5,0	4,0	4,3	5,7	8,6	9,2	7,9	10,1	9,6	9,6	11,9
a) Venta de bienes y servicios	2,8	1,8	2,3	2,2	2,8	2,9	3,4	4,2	4,5	5,6	5,8
b) Transferencias	1,4	1,5	1,2	3,1	5,4	5,9	4,2	5,3	4,4	3,0	5,0
c) Otros	0,8	0,7	0,8	0,4	0,4	0,4	0,3	0,6	0,6	1,0	1,1
2. *Gastos ordinarios*	59,1	54,5	59,2	68,9	72,4	81,2	91,6	99,8	106,3	119,2	139,2
2.1 Gastos de consumo	38,3	35,6	38,2	47,6	48,3	53,3	58,6	62,0	66,0	71,8	82,1
2.2 Transferencias	16,6	14,9	16,8	16,3	18,0	21,2	26,3	29,4	30,9	35,6	43,4
2.3 Intereses de la deuda pública	3,7	3,9	4,2	5,0	6,0	6,7	6,7	8,4	9,3	11,8	13,6
3. *Ahorro en cuenta corriente* (1-2)	6,4	− 1,8	3,0	− 4,6	1,2	− 1,8	− 7,7	− 10,2	− 2,9	− 3,2	5,6
4. *Ingresos de capital*	7,4	4,8	4,9	8,2	3,0	3,6	3,9	5,7	11,8	18,1	8,5
4.1 Venta de activos	—	—	—	—	—	—	—	—	—	0,5	—
4.2 Transferencias	2,6	4,0	1,9	1,5	1,4	0,8	0,7	1,7	3,7	8,4	4,1
4.3 Otros	4,8	0,8	3,0	6,7	1,6	2,8	3,2	4,0	8,1	9,2	4,4
5. *Gastos de capital*	18,4	22,8	16,9	16,6	21,1	23,7	19,1	34,6	33,0	32,9	42,8
5.1 Inversiones reales	9,8	9,8	7,3	8,2	8,6	8,2	9,7	12,0	12,9	16,7	17,4
5.2 Inversiones financieras	1,1	0,5	1,4	0,5	0,7	0,7	1,4	1,3	0,7	0,5	0,7
5.3 Transferencias	5,9	2,4	3,3	5,7	4,2	6,7	3,5	3,9	5,8	6,7	6,1
5.4 Otros	1,6	10,3	4,9	2,2	7,6	8,1	4,5	17,4	13,6	9,0	18,6
6. *Resultado de operación*	− 4,6	−19,8	− 9,0	− 13,0	− 16,9	− 21,9	− 22,9	− 39,1	− 24,1	− 18,0	− 28,7
FINANCIAMIENTO:											
7. *Crédito interno* (neto)	4,2	14,4	5,3	10,0	8,6	19,6	22,7	36,8	27,5	21,9	22,4
7.1 Préstamo	5,8	16,7	6,7	21,0	12,0	23,8	28,3	40,8	31,1	39,0	58,8
7.2 Amortización	1,6	2,3	1,4	11,0	3,4	4,2	5,6	4,0	4,6	17,1	36,4
8. *Crédito externo* (neto)	1,3	5,2	3,9	3,2	8,3	3,0	0,2	2,4	− 3,4	− 3,9	6,2
8.1 Préstamo	3,8	8,3	9,1	12,2	14,0	9,0	8,4	7,2	4,4	6,4	13,4
8.2 Amortización	2,5	3,1	5,2	9,0	5,7	6,0	8,2	4,8	7,8	10,3	7,2
9. Otros (variación de efectivo)[1]	− 0,9	0,2	− 0,2	− 0,2	—	− 0,7	—	− 0,1	—	—	0,1
10. TOTAL	4,6	19,8	9,0	13,0	16,9	21,9	22,9	39,1	24,1	18,0	28,7

[1] El signo (—) indica aumento.

FUENTE: Elaboraciones de la División de Desarrollo de SIECA, con base en información suministrada por la Oficina de Planificación.

CUADRO 13

CENTROAMERICA: Ingresos tributarios del Gobierno Central

(Miles de pesos centroamericanos corrientes)

	Impuestos directos			*Impuestos indirectos*				
Años	*Sobre la renta*	*Patrimonio y herencias*	*Total*	*Sobre la importación*	*Sobre la exportación*	*Al consumo producción y otros*	*Total*	*Total*
1960	26.276,6	8.837,3	35.113,9	124.461,2	24.747,6	73.600,8	222.809,6	257.923,5
1961	26.812,6	10.474,7	37.287,3	118.850,6	21.670,3	71.374,6	211.895,5	249.182,6
1962	35.797,8	10.141,4	45.939,2	121.222,1	19.482,4	77.756,8	218.461,3	264.400,5
1963	36.580,6	12.308,3	48.888,9	128.089,9	19.353,5	91.693,2	239.136,6	288.025,5
1964	45.697,8	14.737,5	60.435,3	125.212,6	23.317,9	118.249,4	266.779,9	327.215,2
1965	54.691,2	16.089,0	70.780,2	137.237,5	27.977,5	133.545,4	298.760,4	369.540,6
1966	61.658,6	17.446,3	79.104,9	132.662,6	27.336,3	144.643,9	304.642,8	383.747,7
1967	72.849,9	20.128,2	92.978,1	122.158,8	22.808,5	159.337,1	304.304,4	397.282,5
1968	82.119,8	26.099,8	108.219,6	117.191,7	19.926,6	186.114,7	323.233,0	431.452,6
1969	84.443,4	30.308,8	114.752,2	124.703,1	22.686,4	205.677,7	353.067,2	467.819,4
1970	90.147,1	27.899,8	118.046,9	146.968,1	33.049,5	241.371,3	421.388,9	539.435,8

CUADRO 14

GUATEMALA: Ingresos tributarios del Gobierno Central

(Miles de pesos centroamericanos corrientes)

	Impuestos directos			*Impuestos indirectos*				
Años	*Sobre la renta*	*Patrimonio y herencias*	*Total*	*Sobre la importación*	*Sobre la exportación*	*Al consumo producción y otros*	*Total*	*Total*
1960	6.332,9	2.000.8	8.333,7	32.234,6	9.024,3	29.988,2	71.197,1	79.530,8
1961	7.065,1	2.051,9	9.117,0	31.752,0	8.373,4	27.944,4	68.069,8	77.186,8
1962	7.309,5	2.344,6	9.654,1	29.298,2	7.416,6	27.398,9	64.113,7	73.767,8
1963	8.825,5	3.090,0	11.915,5	31.478,5	6.074,1	32.402,2	69.934,8	81.870,3
1964	8.798,0	3.062,0	11.860,0	29.670,0	6.312,7	43.911,0	79.893,7	91.763,7
1965	13.100,7	3.345,8	16.446,5	34.988,4	8.455,1	47.794,4	91.237,9	107.684,4
1966	12.369,9	3.864,8	16.234,7	31.701,2	8.530,7	51.938,7	92.170,6	108.405,3
1967	13.957,7	4.848,7	18.806,4	29.807,8	5.511,8	56.355,9	91.675,5	110.481,9
1968	16.008,3	6.129,0	22.137,3	29.591,2	4.798,8	66.393,9	100.783,9	122.921,2
1969	16.637,8	5.513,6	22.151.4	33.560,9	6.295,9	72.386,0	112.242,8	134.394,2
1970	18.653,9	6.009,0	24.662,9	37.362,0	8.723,9	77.217,6	123.303,5	147.966,4

FUENTE: 1960-1963, Contaduría General de la Nación. 1964 - 1970, Trimestres Fiscales de la Dirección Técnica del Presupuesto.

CUADRO 15

EL SALVADOR: Ingresos tributarios del Gobierno Central

(Miles de pesos centroamericanos corrientes)

	Impuestos directos [1]			*Impuestos indirectos*				
Años	*Sobre la renta*	*Patrimonio y herencias*	*Total*	*Sobre la importación*	*Sobre la exportación*	*Al consumo producción y otros*	*Total*	*Total*
1960	5.375,0	2.365,0	7.740,0	27.934,0	10.519,0	15.730,0	54.183,0	61.923,0
1961	6.164,0	2.396,0	8.560,0	23.155,0	9.189,0	15.749,0	48.093,0	56.653,0
1962	9.244,0	2.401,0	11.645,0	24.006,0	8.435,0	16.790,0	49.231,0	60.876,0
1963	9.783,0	2.630,0	12.413,0	24.095,0	9.071,0	20.402,0	53.568,0	65.981,0
1964	14.023,0	3.262,0	17.285,0	25.572,0	12.622,0	23.955,0	62.149,0	79.434,0
1965	13.500,8	2.977,6	16.478,4	25.098,0	14.716,0	28.177,6	67.991,6	84.470,0
1966	13.500,8	2.759,6	16.260,4	25.071,2	13.488,0	28.732,0	67.291,2	83.551,6
1967	15.148,8	3.654,8	18.803,6	23.754,4	12.424,0	29.373,2	65.551,6	84.355,2
1968	17.776,0	7.474,4	25.250,4	21.164,4	9.766,0	30.184,4	61.114,8	86.365,2
1969	18.946,0	8.962,0	27.908,0	22.880,0	10.981,6	32.601,2	66.442,8	94.350,8
1970	15.979,6	8.877,2	24.856,8	26.013,2	19.389,2	35.578,0	80.980,4	105.837,2

[1] Incluye en el año de 1969 $CA 3.720,8 como "Impuesto de emergencia" a causa del conflicto con Honduras.

FUENTE: Oficina de Planificación.

CUADRO 16

HONDURAS: Ingresos tributarios del Gobierno Central

(Miles de pesos centroamericanos corrientes)

	Impuestos directos [1]			*Impuestos indirectos*				
Años	*Sobre la renta*	*Patrimonio y herencias*	*Total*	*Sobre la importación*	*Sobre la exportación*	*Al consumo producción y otros*	*Total*	*Total*
1960	5.254,0	397,0	5.651,0	16.862,0	1.720,0	9.534,0	28.116,0	33.767,0
1961	4.797,0	418,0	5.215,0	17.152,0	1.485,0	9.459,0	28.096,0	33.311,0
1962	4.653,0	388,0	5.041,0	17.407,0	1.717,0	10.291,0	29.415,0	34.456,0
1963	5.650,0	355,0	6.005,0	17.872,0	2.105,0	10.375,0	30.352,0	36.357,0
1964	6.100,0	535,0	6.635,0	17.815,0	2.133,0	15.397,0	35.345,0	41.980,0
1965	8.361,0	829,0	9.190,0	20.479,0	2.644,0	17.041,0	40.164,0	49.354,0
1966	13.465,0	711,0	14.176,0	20.351,0	2.543,0	18.008,0	40.902,0	55.078,0
1967	17.019,0	711,0	17.730,0	20.678,0	2.180,0	19.244,0	42.102,0	59.832,0
1968	19.621,1	844,2	20.465,3	21.728,4	3.256,3	22.776,6	47.771,3	68.236,6
1969	21.520,9	623,2	22.144,1	19.612,7	2.803,6	26.511,3	48.927,6	71.071,7
1970	21.229,5	1.019,2	22.248,7	22.541,9	2.889,9	33.127,8	58.559,6	80.808,3

[1] Incluye en el año de 1969 $CA 3.720,8 como "Impuesto de emergencia" a causa del conflicto bélico con El Salvador.

FUENTE: Oficina de Planificación.

Cuadro 17

NICARAGUA: Ingresos tributarios del Gobierno Central

(Miles de pesos centroamericanos corrientes)

	Impuestos directos			*Impuestos indirectos*				
Años	*Sobre la renta*	*Patrimonio y herencias*	*Total*	*Sobre la importación*	*Sobre la exportación*	*Al consumo producción y otros*	*Total*	*Total*
1960	3.135,0	1.303,3	4.438,3	18.794,7	953,9	7.391,3	27.139,9	31.578,2
1961	2.898,4	1.414,3	4.312,3	20.718,8	962,0	7.329,5	29.010,3	33.322,6
1962	3.425,0	1.894,9	5.319,4	21.398,0	869,4	9.917,2	32.184,6	37.504,5
1963	4.335,0	2.794,0	7.129,0	23.135,0	877.0	14.080,0	38.092,0	45.221,0
1964	4.590,0	3.371,0	7.961,0	21.956,0	1.108,0	18.132,0	41.196,0	49.157,0
1965	7.602,0	4.369,0	11.971,0	24.172,0	1.078,0	20.698,0	45.948,0	57.919,0
1966	8.754,0	5.793,0	14.547,0	23.036,0	1.398,0	21.762,0	46.196,0	60.743,0
1967	9.929,0	5.928,0	15.857,0	20.808,0	1.903,0	24.619,0	47.330,0	63.187,0
1968	7.502,7	6.750,7	14.253,4	20.430,6	669,7	24.734,4	45.834,7	60.088,1
1969	7.186,0	6.472,1	13.658,1	21.123,1	570,9	26.205,3	47.899,3	61.557,4
1970	7.885,4	7.937,7	15.823,1	24.219,6	694,0	31.188,1	56.101,7	71.924,8

FUENTE: Dirección General de Presupuesto.

Cuadro 18

COSTA RICA: Ingresos tributarios del Gobierno Central

(Miles de pesos centroamericanos corrientes)

	Impuestos directos			*Impuestos indirectos*				
Años	*Sobre la renta*	*Patrimonio y herencias*	*Total*	*Sobre la importación*	*Sobre la exportación*	*Al consumo producción y otros*	*Total*	*Total*
1960	6.179,7	2.771,2	8.950.9	28.635,9	2.530,4	11.007,3	42.173,6	51.124,5
1961	5.888,5	4.194,5	10.083,0	26.072,8	1.660,9	10.892,7	38.626,4	48.709,4
1962	11.166,3	3.112,9	14.279,2	29.112,9	1.044,4	13.359,7	43.517,0	57.796,6
1963	7.987,1	3.439,3	11.426,4	31.509,4	1.226,4	14.434,0	47.169,8	58.596,2
1964	12.186,8	4.507,5	16.694,3	30.199,6	1.142,2	16.854,4	48.136,2	64.890,5
1965	12.126,7	4.567,6	16.694.3	32.500,1	1.084,4	19.834,4	53.418,9	70.113,2
1966	13.568,9	4.317,9	17.886,8	32.503,2	1.376,6	24.203,2	58.083,0	75.969,8
1967	16.795,4	4.985,7	21.781,1	27.110,6	789,7	29.745,0	57.645,3	79.426,4
1968	21.211,7	4.901,5	26.113,2	24.267,1	1.435,8	42.025,4	67.728,3	93.841,5
1969	20.152,7	8.737,9	28.890,6	27.526,4	2.054,4	47.973,9	77.554,7	106.445,3
1970	26.398,7	4.056,7	30.455,4	36.831,4	1.352,5	64.259,8	102.443,7	132.899,1

FUENTE: Oficina Nacional de Planificación.

CUADRO 19

CENTROAMERICA: Estructura tributaria, 1960 - 1970

Años	Total	Directos			Indirectos			
		Sobre la renta	*Patrimonio y herencias*	*Total*	*Sobre la importación*	*Sobre la exportación*	*Consumo producción y otros*	*Total*
1960	100	10,2	3,4	13,6	48,3	9,6	28,5	86,4
1961	100	10,8	4,2	15,0	47,7	8,7	28,6	85,0
1962	100	13,6	3,8	17,4	45,8	7,4	29,4	82,6
1963	100	12,7	4,3	17,0	44,5	6,7	31,8	83,0
1964	100	14,0	4,5	18,5	38,3	7,1	36,1	81,5
1965	100	14,8	4,4	19,2	37,1	7,6	36,1	80,8
1966	100	16,1	4,5	20,6	34,6	7,1	37,7	79,4
1967	100	18,3	5,1	23,4	30,8	5,7	40,1	76,6
1968	100	19,0	6,1	25,1	27,2	4,6	43,1	74,9
1969	100	18,0	6,5	24,5	26,7	4,8	44,0	75,5
1970	100	16.7	5.2	21,9	27,2	6,1	44,8	78.1
				INDICES DE EVOLUCIÓN				
1960		100	100	100	100	100	100	100
1961		106	124	110	99	91	100	98
1962		133	112	128	95	77	103	96
1963		125	126	125	92	70	112	96
1964		137	132	136	79	74	127	94
1965		145	129	141	77	79	127	94
1966		158	132	151	72	74	132	92
1967		179	150	172	64	59	141	89
1968		186	179	185	56	48	151	87
1969		176	191	180	55	50	154	87
1970		164	153	161	56	64	157	90

CUADRO 20

GUATEMALA: Estructura tributaria, 1960 - 1970

Años	Total	Directos			Indirectos			
		Sobre la renta	*Patrimonio y herencias*	*Total*	*Sobre la importación*	*Sobre la exportación*	*Consumo producción y otros*	*Total*
1960	100	8,0	2,5	10,5	40,5	11,3	37,7	89,5
1961	100	9,2	2,7	11,9	41,1	10,8	36,2	88,1
1962	100	9,9	3,2	13,1	39,7	10,1	37,1	86,9
1963	100	10,8	3,8	14,6	38,4	7,4	39,6	85,4
1964	100	9,6	3,3	12,9	32,3	6,9	47,9	87,1
1965	100	12,2	3,1	15,3	32,5	7,8	44,4	84,7
1966	100	11,4	3,6	15,0	29,2	7,9	47,9	85,0
1967	100	12,6	4,4	17,0	27,0	5,0	51,0	83,0
1968	100	13,0	5,0	18,0	24,1	3,9	54,0	82,0
1969	100	12,4	4,1	16,5	25,0	4,7	53,8	83,5
1970	100	12,6	4,1	16,7	25,2	5,9	52,2	83,3
		ÍNDICES DE EVOLUCIÓN						
1960		100	100	100	100	100	100	100
1961		115	108	113	101	96	96	98
1962		124	128	125	98	89	98	97
1963		135	152	139	95	65	105	95
1964		120	132	123	80	61	127	97
1965		153	124	146	80	69	118	95
1966		143	144	143	72	70	127	95
1967		158	176	162	67	44	135	93
1968		163	200	171	60	35	143	92
1969		155	164	157	62	42	143	93
1970		158	164	159	62	52	138	93

FUENTE: Cuadro anterior.

CUADRO 21

EL SALVADOR: Estructura tributaria, 1960 - 1970

Años	Total	Indirectos			Directos			
		Sobre la renta	*Patrimonio y herencias*	*Total*	*Sobre la importación*	*Sobre la exportación*	*Consumo producción y otros*	*Total*
1960	100	8,7	3,8	12,5	45,1	17,0	25,4	87,5
1961	100	10,9	4,2	15,1	40,9	16,2	27,8	84,9
1962	100	15,2	3,9	19,1	39,4	13,9	27,6	80,9
1963	100	14,8	4,0	18,8	36,5	13,7	30,9	81,2
1964	100	17,7	4,1	21,8	32,2	15,9	30,2	78,2
1965	100	16,0	3,5	19,5	29,7	17,4	33,4	80,5
1966	100	16,2	3,3	19,5	30,0	16,1	34,4	80,5
1967	100	18,0	4,3	22,3	28,2	14,7	34,8	77,7
1968	100	20,6	8,7	29,2	24,5	11,3	34,9	70,8
1969	100	20,1	9,5	29,6	24,2	11,6	34,6	70,4
1970	100	15,1	8,4	23,5	24,6	18,3	33,6	76,5
		ÍNDICES DE EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA						
1960		100	100	100	100	100	100	100
1961		125	111	121	91	95	109	97
1962		175	103	153	87	82	109	92
1963		170	105	150	81	81	122	93
1964		203	108	174	71	94	119	89
1965		184	92	156	66	102	131	92
1966		186	87	156	67	95	135	92
1967		207	113	178	63	86	137	89
1968		237	229	234	54	66	137	81
1969		231	250	237	54	68	136	80
1970		174	221	188	55	108	132	87

CUADRO 22

HONDURAS: Estructura tributaria, 1960 - 1970

Años	Total	Directos			Indirectos			
		Sobre la renta	*Patrimonio y herencias*	*Total*	*Sobre la importación*	*Sobre la exportación*	*Consumo producción y otros*	*Total*
1960	100	15,5	1,2	16,7	49,9	5,1	28,3	83,3
1961	100	14,4	1,2	15,6	51,5	4,5	28,4	84,4
1962	100	13,5	1,1	14,6	50,5	5,0	29,9	85,4
1963	100	15,5	1,0	16,5	49,2	5,8	28,5	83,5
1964	100	14,5	1,3	15,8	42,4	5,1	36,7	84,2
1965	100	16,9	1,7	18,6	41,5	5,4	34,5	81,4
1966	100	24,5	1,3	25,8	36,9	4,6	32,7	74,2
1967	100	28,4	1,2	29,6	34,6	3,6	32,2	70,4
1968	100	28,7	1,3	30,0	31,8	4,8	33,4	70,0
1969	100	30,3	0,9	31,2	27,6	3,9	37,3	68,8
1970	100	26,3	1,2	27,5	27,9	3,6	41,0	72,5
		ÍNDICES DE EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA						
1960		100	100	100	100	100	100	100
1961		93	100	93	103	88	100	101
1962		87	92	87	101	98	106	103
1963		100	83	99	99	114	101	100
1964		94	108	95	85	100	130	101
1965		109	142	111	83	106	122	98
1966		158	108	154	74	90	116	89
1967		183	100	177	69	71	114	85
1968		185	108	180	64	94	118	84
1969		195	75	187	55	76	132	83
1970		170	100	165	56	71	145	87

CUADRO 23

NICARAGUA: Estructura tributaria, 1960 - 1970

Años	Total	Directos			Indirectos			
		Sobre la renta	Patrimonio y herencias	Total	Sobre la importación	Sobre la exportación	Consumo producción y otros	Total
1960	100	10,0	4,1	14,1	59,5	3,0	23,4	85,9
1961	100	8,7	4,3	13,0	58,6	2,9	25,5	87,0
1962	100	9,1	5,1	14,2	57,1	2,3	26,4	85,8
1963	100	9,6	6,2	15,8	51,2	1,9	31,1	84,2
1964	100	9,3	6,9	16,2	44,7	2,2	36,9	83,8
1965	100	13,1	7,5	20,6	41,8	1,9	35,7	79,4
1966	100	14,4	9,6	24,0	37,9	2,3	35,8	76,0
1967	100	15,7	9,4	25,1	32,9	3,0	39,0	74,9
1968	100	12,3	11,2	23,5	33,6	1,1	41,8	76,5
1969	100	11,7	10,5	22,2	34,3	0,9	42,6	77,8
1970	100	11,0	11,0	22,0	33,7	1,0	43,3	78,0
		ÍNDICES DE EVOLUCIÓN						
1960		100	100	100	100	100	100	100
1961		87	105	92	98	97	109	101
1962		91	124	101	96	77	113	100
1963		96	151	112	86	63	133	98
1964		93	168	115	75	73	158	98
1965		131	183	146	70	63	153	92
1966		144	234	170	64	77	153	88
1967		157	229	178	55	100	167	87
1968		123	273	167	56	37	179	89
1969		117	256	157	58	30	182	91
1970		110	268	156	57	33	185	91

CUADRO 24

COSTA RICA: Estructura tributaria, 1960 - 1970

Años	Total	Indirectos			Directos			
		Sobre la renta	*Patrimonio y herencias*	*Total*	*Sobre la importación*	*Sobre la exportación*	*Consumo producción y otros*	*Total*
1960	100	12,1	5,4	17,5	56,	4,9	21,6	82,5
1961	100	12,1	8,6	20,7	53,5	3,4	22,4	79,3
1962	100	19,3	5,4	24,7	50,4	1,8	23,1	75,3
1963	100	13,6	5,9	195	53,8	2,1	24,6	80,5
1964	100	18,8	6,9	25,7	46,5	1,8	26,	74,3
1965	100	17,3	6,5	23,8	46,4	1,5	28,3	76,2
1966	100	17,9	5,7	23,6	42,8	1,8	31,8	76,4
1967	100	21,1	6,3	27,4	34,1	1,	37,5	72,6
1968	100	22,6	5,2	27,8	25,9	1,5	44,8	72,2
1969	100	18,9	8,2	27,1	25,9	1,9	45,1	72,9
1970	100	19,9	3,0	22,9	27,7	1,	48,4	77,1
		ÍNDICES DE EVOLUCIÓN						
1960		100	100	100	100	100	100	100
1961		100	159	118	96	69	104	96
1962		160	100	141	90	37	107	91
1963		112	109	111	96	43	114	98
1964		155	128	147	83	37	120	90
1965		143	120	136	83	31	131	92
1966		148	106	135	76	37	147	93
1967		174	117	157	61	20	174	88
1968		187	96	159	46	31	207	88
1969		156	152	155	46	39	209	88
1970		164	56	131	49	20	224	93

CUADRO 25

CENTROAMÉRICA: Relación de impuestos a las importaciones recaudados y valor de las importaciones

(En millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
GUATEMALA											
Importación total	137,9	133,6	136,0	171,1	202,1	228,3	207,6	247,1	249,4	250,2	284,3
Importación extrarregional	130,3	124,7	124,7	151,4	175,8	196,7	173,7	205,0	200,0	198,8	219,3
Derechos recaudados	32,28	31,8	29,3	31,5	29,7	35,0	31,7	29,8	29,6	33,6	37,4
Relación derechos/Imp. total (%)	23,4	23,8	21,5	18,4	14,7	15,3	15,3	12,1	11,9	13,4	13,2
Relación derechos/Imp. extrarreg. (%)	24,7	25,5	23,5	20,8	16,9	17,8	18,3	14,5	14,8	16,9	17,1
EL SALVADOR											
Importación total	122,4	108,7	124,8	151,7	191,1	200,6	220,0	223,9	213,5	209,2	213,5
Importación extrarregional	108,9	94,0	102,7	123,8	151,9	158,2	168,0	169,4	148,4	149,0	153,0
Derechos recaudados	27,9	23,2	24,0	24,1	25,6	25,1	25,1	23,8	21,2	22,9	26,0
Relación derechos/Imp. total (%)	22,8	21,3	19,2	15,9	13,4	12,5	11,4	10,6	9,9	11,0	12,2
Relación derechos/Imp. extrarreg. (%)	25,6	24,7	23,4	19,5	16,9	15,9	14,9	14,1	14,3	15,4	17,0
HONDURAS											
Importación total	71,8	72,0	79,8	95,1	101,6	121,9	149,1	164,8	184,7	184,3	220,7
Importación extrarregional	66,5	65,7	70,9	81,8	83,6	96,5	115,0	124,0	136,0	140,3	165,8
Derechos recaudados	16,9	17,2	17,4	17,9	17,8	20,5	20,4	20,7	21,7	19,6	22,5
Relación derechos/Imp. total (%)	23,5	23,9	21,8	18,8	17,5	16,8	13,7	12,6	11,8	10,6	10,2
Relación derechos/Imp. extrarreg. (%)	25,4	26,2	24,5	21,9	21,3	21,2	17,7	16,7	16,0	14,0	13,6

(*Continuación*)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
NICARAGUA											
Importación total	71,7	74,4	98,2	110,8	137,0	160,3	181,9	203,9	184,6	177,0	198,7
Importación extrarregional	68,9	71,5	92,9	103,4	122,7	138,9	150,3	161,5	138,5	134,8	148,7
Derechos recaudados	18,8	20,7	21,4	23,1	22,0	24,2	23,0	20,8	20,4	21,1	24,2
Relación derechos/Imp. total (%)	26,2	27,8	21,8	20,9	16,1	15,1	12,6	10.2	11,1	11.9	12,2
Relación derechos/Imp. extrarreg. (%)	27,3	29,0	23.0	22,3	17.9	17,4	15,3	12,9	14,7	15,7	16,3
COSTA RICA											
Importación total	110,4	107,2	113.3	123,8	138,6	178,2	178,5	190,7	213,9	245,1	316,7
Importación extrarregional	106,9	103,1	110,0	120,0	130,3	163.5	155,3	156,5	165,1	193,9	247,7
Derechos recaudados	28,6	26,1	29,1	31,5	30,2	32,5	32,5	27,1	24,3	27,5	36,8
Relación derechos/Imp. total (%)	25,9	24,4	25.7	25,4	21,8	18,2	18,2	14,2	11,4	11,2	11,6
Relación derechos/Imp. extrarreg. (%)	26,8	25,3	26,5	26,3	23,2	19,9	20,9	17.3	14,7	14,2	14,9
CENTROAMÉRICA											
Importación total	514,1	495,8	552,1	652,6	770,5	889,3	937,0	1030,4	1046.2	1065,8	1233,9
Importación extrarregional	481,5	459,0	501,3	580,5	664,3	753,8	762,3	816,4	787,9	816,8	934,5
Derechos recaudados	124,5	118,9	121,2	128,1	125,2	137,2	132,7	122,2	117,2	124,7	147,0
Relación derechos/Imp. total (%)	24,2	24,0	22,0	19,6	16,3	15,4	14,2	11,9	11,2	11,7	11,9
Relación derechos/Imp. extrarreg. (%)	25,9	25,9	24.2	22,1	18,9	18,2	17,4	15,0	14,9	15,3	15,7

CUADRO 26

CENTROAMÉRICA: Impuestos a las importaciones exoneradas por leyes de fomento industrial

(En miles de pesos centroamericanos corrientes)

Años	*Mercado común*					
	Total	*Guatemala*	*El Salvador*	*Honduras*	*Nicaragua*	*Costa Rica*
1960	7.233,9	2.594,7	2.517,0	33,8	458,2	1.630,2
1961	7.771,5	2.601,3	2.349,2	77,8	229,3	2.513,9
1962	11.836,1	2.754,4	2.610,0	289,5	4.039,4	2.142,8
1963	20.013,6	5.054,9	3.652,2	1.171,8	3.416,3	6.718,4
1964	30.119,8	5.356,0	6.531,2	2.412,9	4.948,3	10.871,4
1965	38.580,0	4.991,0	8.515,1	2.981,3	7.068,2	15.024,4
1966	45.387,1	6.317,1	9.524,5	4.091,2	8.550,4	16.903,9
1967	51.102,3	12.957,7	9.989,0	4.198,0	10.263,0	13.694,6
1968	55.618,2	14.750,6	10.444,4	6.134,8	12.326,2	11.962,2
1969	58.402,5	13.769,8	10.971,9	6.026,2	13.026,4	14.608,2
1970	77.672,4	14.794,8	10.738,6	7.017,1	12.662,7	32.459,2

FUENTE: Dirección General de Estadística de cada país.

CUADRO 27

CENTROAMÉRICA: Tasas de crecimiento anual del PIB y de los ingresos tributarios e índice de elasticidad tributaria

	Guatemala			*El Salvador*			*Honduras*			*Nicaragua*			*Costa Rica*		
	Ingresos tributarios	PIB	*e*	*Ingresos tributarios*	PIB	*e*	*Ingresos tributarios*	PIB	*e*	*Ingresos tributarios*	PIB	*e*	*Ingresos tributarios*	PIB	*e*
1960-1961	—2,95	3,16	—0,93	—8,51	1,76	—4,84	—1,35	8,70	—0,16	5,52	6,41	0,86	—4,74	5,50	0,86
1961-1962	—4,43	6,22	—0,71	7,45	10,90	—0,68	3,44	4,27	0,81	12,55	10,73	1,17	18,69	8,62	2,17
1962-1963	10,98	10,40	1,06	8,39	5,62	1,49	5,52	6,14	0,90	20,57	8,04	2,56	1,38	9,19	0,15
1963-1964	12,07	2,45	4,93	20,39	10,34	1,97	15,47	12,05	1,28	8,70	17,94	0,48	10,73	3,82	2,81
1964-1965	17,36	2,86	6,07	6,34	6,69	0,95	17,57	8,82	1,99	17,82	12,06	1,48	8,05	9,76	0,82
1965-1966	0,67	4,51	0,15	1,09	5,90	0,18	11,60	8,50	1,36	4,88	6,29	0,78	8,36	7,38	1,13
1966-1967	1,92	4,53	0,42	0,96	4,98	0,19	8,63	8,74	0,99	4,02	9,19	0,44	4,53	8,44	0,54
1967-1968	11,26	7,70	1,46	2,38	3,50	0,68	14,05	8,04	1,75	—3,88	5,99	0,65	18,11	10,09	1,79
1968-1969	9,33	7,22	1,29	9,25	3,93	2,35	4,15	3,10	1,34	1,35	5,25	0,26	13,43	11,65	1,15
1969-1970	10,10	8,76	1,15	12,17	6,51	1,87	13,70	6,32	2,17	16,84	9,72	1,73	24,85	10,67	2,33

e = elasticidad = relación entre el incremento de los ingresos tributarios del Gobierno Central y el incremento del PIB.

CUADRO 28

CENTROAMÉRICA: Presión tributaria, 1960-1970
(Ingresos tributarios/PIB del Gobierno Central)

Años	*Guatemala*	*El Salvador*	*Honduras*	*Nicaragua*	*Costa Rica*	*Centro-américa*
1960	7,6	10,9	9,8	8,8	12,2	9,4
1961	7,2	9,8	8,9	8,7	11,0	8,7
1962	6,5	9,5	8,8	8,9	12,1	8,6
1963	7,3	9,7	8,8	9,9	11,2	8,6
1964	7,1	10,6	9,0	9,1	12,0	9,1
1965	8,1	10,6	9,7	9,6	11,8	9,6
1966	7,8	9,9	10,0	9,5	11,9	9,4
1967	7,6	9,5	10,0	9,0	11,4	9,2
1968	7,8	9,4	10,6	8,1	12,3	9,3
1969	8,0	9,9	10,7	7,9	12,5	9,5
1970	8,1	10,4	11,4	8,4	14,1	10,1

ÍNDICES DE EVOLUCIÓN

1960	100	100	100	100	100
1961	95	90	91	99	90
1962	86	87	90	101	99
1963	96	89	90	113	92
1964	93	97	92	103	98
1965	107	97	99	109	97
1966	103	91	102	108	98
1967	100	87	102	102	93
1968	103	86	108	92	101
1969	105	91	109	90	102
1970	107	95	116	95	116

CUADRO 29

CENTROAMERICA: Clasificación funcional del gasto total del Gobierno Central. 1965 - 1970

	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A. *Millones de* SCA						
Total	458,5	504,5	...	559,2	...	...
Servicios generales	124,6	134,4	...	151,2	...	...
Servicios sociales y comunales	175,2	192,8	...	221,2	...	...
Servicios económicos	106,2	117,8	...	117,4	...	...
Servicios financieros	52,0	55,9	...	63,9	...	...
Deuda pública	46,6	48,3	...	55,9	...	...
Otros	5.4	7,6	...	8,0	...	...
No clasificados	0,5	3,6	...	5,5	...	...
B. *Indice de evolución*						
Total	100	100	...	122	...	...
Servicios generales	100	108	...	121	...	...
Servicios sociales y comunales	100	100	...	126	...	...
Servicios económicos	100	111	...	111	...	...
Servicios financieros	100	107	...	123	...	...
C. *Estructura porcentual*						
Total	100,0	100,0	...	100,0	...	...
Servicios generales	27,2	26,6	...	27,0	...	...
Servicios sociales y comunales	38,2	38,2	...	39,6	...	...
Servicios económicos	23,2	23,4	...	21,0	...	...
Servicios financieros	11,3	11,1	...	11,4	...	...
No clasificados	0,1	0,7	...	1,0	...	...

CUADRO 30

GUATEMALA: Clasificación funcional del gasto total del Gobierno Central, 1965 - 1970

	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A. *Millones de $CA*						
TOTAL	151,2	149,2	167,8	167,5	182,0	208,3
Servicios generales	43,6	45,4	47,0	46,1	50,2	63,2
Servicios sociales y comunales	48,6	51,2	60,1	57,3	63,4	67,9
Servicios económicos	35,9	32,6	37,5	39,0	43,0	49,9
Servicios financieros	23,1	20,0	23,2	25,1	25,4	27,3
Deuda pública	18,3	13,4	16,6	17,6	17,7	27,3
Otros	4,8	6,6	6,6	7,5	7,7	—
B. *Indice de evolución*						
Servicios generales	100	104	108	106	115	145
Servicios sociales y comunales	100	105	124	118	130	140
Servicios económicos	100	91	104	109	120	139
Servicios financieros	100	82	100	109	110	118
C. *Estructura porcentual*						
Servicios generales	28,8	30,6	28,0	27,5	27,6	30,3
Servicios sociales y comunales	32,1	34,5	35,8	34,2	34,8	32,6
Servicios económicos	23,7	22,0	22,3	23,3	23,6	24,0
Servicios financieros	15,3	12,8	13,8	15,0	14,0	13,1

FUENTE: Dirección General del Presupuesto, 1966-1970, Evaluación presupuestaria, 1970.

CUADRO 31

EL SALVADOR: Clasificación funcional del gasto del Gobierno Central, 1965-1970

	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A. *Millones de $CA*						
TOTAL	92,8	99,1	94,6	94,7	....	....
Servicios generales	27,0	28,8	29,7	32,2	....	....
Servicios sociales y comunales	45,8	48,9	49,4	49,0	....	....
Servicios económicos	15,6	16,7	13,3	10,9	....	....
Servicios financieros	4,4	4,7	2,2	2,6	....	....
Deuda pública	3,8	3,7	2,0	2,1	....	....
Otros	0,6	1,0	0,2	0,5	....	....
B. *Indice de evolución*						
Servicios generales	100	107	110	119	....	....
Servicios sociales y comunales	100	107	108	107	....	....
Servicios económicos	100	107	85	70	....	....
Servicios financieros	100	107	50	59	....	....
C. *Estructura porcentual*						
Servicios generales [1]	29,1	19,1	31,4	34,0	....	....
Servicios sociales y comunales	49,4	49,3	52,2	51,7	....	....
Servicios económicos	16,8	16,9	14,1	11,5	....	....
Servicios financieros	4,7	4,7	2,3	2,7	....	....

[1] No fue posible obtener datos para 1969-1970.

FUENTE: Banco Central de Reserva, integración de la Cuenta del Sector Público, 1969.

CUADRO 32

HONDURAS: Clasificación funcional del gasto del Gobierno Central, 1965 - 1970

	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A. *Millones de $oa*						
TOTAL	59,6	69,2	75,1	83,3	100,0	115,0
Servicios generales	13,9	16,4	20,1	22,6	24,9	28,6
Servicios sociales y comunales	21,8	25,3	27,2	29,0	34,2	38,4
Servicios económicos	15,7	18,9	17,9	20,3	28,7	32,5
Servicios financieros (deuda pública)	8,2	8,6	9,2	10,5	11,5	14,5
No clasificados		0,0	0,7	0,9	0,7	1,0
B. *Indice de evolución*						
Servicios generales	100	118	145	163	179	206
Servicios sociales y comunales	100	116	125	133	157	176
Servicios económicos	100	120	114	129	183	207
Servicios financieros	100	105	112	128	140	177
C. *Estructura porcentual*						
Servicios generales	23,3	23,7	27,0	27,4	25,1	25,1
Servicios sociales y comunales	36,6	36,6	36,6	35,2	34,4	33,7
Servicios económicos	26,3	27,3	24,1	24,6	28,9	28,5
Servicios financieros	13,8	12,4	12,4	12,7	11,6	12,7

FUENTE: Dirección General del Presupuesto.

CUADRO 33

NICARAGUA: Clasificación funcional del gasto del Gobierno Central, 1965 - 1970

	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A. *Millones de $ca*						
TOTAL	66,5	83,3	94,4	94,1		98,0
Servicios generales	21,3	24,4	28,2	28,1		28,5
Servicios sociales y comunales	19,7	22,6	31,6	33,9		31,6
Servicios económicos	22,9	31,7	28,5	25,6		30,7
Servicios financieros	2,6	4.6	6,1	6,5		7,2
Deuda pública	2,6	4,6	6,1	6,5		7,2
Otros	—	—	0,0	0,0		—
B. *Indice de evolución*						
Servicios generales	100	115	132	132		134
Servicios sociales y comunales	100	115	160	172		160
Servicios económicos	100	138	124	112		134
Servicios financieros	100	177	235	250		277
C. *Estructura porcentual*						
Servicios generales	32,0	29,3	29,9	29,9		29,1
Servicios sociales y comunales	29,6	27,1	33,5	36,0		32,2
Servicios económicos	24,4	38,1	30,2	27,2		31,3
Servicios financieros	3,9	5,5	6,5	6,9		7,3

FUENTE: Dirección Técnica del Presupuesto. Presupuesto de cada año

CUADRO 34

COSTA RICA: Clasificación funcional del gasto del Gobierno Central, 1965 - 1970

	1965	1966	1967	1968	1969	1970
A. *Millones de $CA*						
TOTAL	88,4	103,7	113,4	119,3	135,0	147,0
Servicios generales	18,8	19,4	21,2	22,1	24,0	31,4
Servicios sociales y comunales	39,3	44,8	40,9	54,3	60,4	64,1
Servicios económicos	16,1	17,9	18,4	18,7	19,4	24,5
Servicios financieros	13,7	18,0	18,7	19,6	26,3	27,0
Deuda pública	13,7	18,0	18,7	19,6	26,3	27,0
No clasificados	0,5	3,6	4,2	4,6	4,9	—
B. *Indice de evolución*						
Servicios generales	100	103	113	118	128	167
Servicios sociales y comunales	100	114	130	138	154	163
Servicios económicos	100	111	114	116	120	152
Servicios financieros	100	131	136	143	192	197
C. *Estructura porcentual*						
Servicios generales	21,3	18,7	18,7	18,5	17,8	21,0
Servicios sociales y comunales	44,5	43,2	44,9	45,5	44,7	43,6
Servicios económicos	18,2	17,3	16,2	15,7	14,4	16,7
Servicios financieros	15,5	17,4	16,5	16,4	19,5	18,4
No clasificados	,6	3,5	3,7	3,9	3,6	—

FUENTE: Oficina del Presupuesto. 1965-1969. Informe de la Oficina del Presupuesto 1970. Contraloría General de la República. Memoria anual, 1970.

CUADRO 35

CENTROAMÉRICA: Financiamiento de los gastos de capital, 1960-1970

(En millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
Gastos de capital	71,9	89,1	77,0	71,8	95,0	110,0	105,8	122,3	105,5	129,9	155,0
Saldo del compromiso del ejercicio anterior	—5,2	—3,6	—2,4	—3,7	—4,9	—6,4	—7,2	—6,1	—5,0	—17,9	—13,5
Ahorro en cuenta corriente	43,3	21,6	34,8	41,1	57,5	70,3	48,2	34,8	47,4	50,3	74,6
Ingresos de capital	15,2	22,8	20,1	13,7	7,3	7,6	9,6	10,7	15,4	22,7	15,1
Crédito	12,6	31,7	27,6	48,6	35,5	46,5	42,7	71,7	40,9	60,4	80,0
Otros	6,0	16,6	—3,1	—27,9	—0,4	—0,8	12,5	9,2	6,8	14,4	—1,2
					(*Estructura %*)						
Gastos de Capital	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Saldo del compromiso del ejercicio anterior	—7,2	—4,0	—3,1	—5,2	—5,2	—5,8	—6,8	—3,4	—4,7	—13,8	—8,7
Ahorro en cuenta corriente	60,2	24,2	45,2	57,3	60,5	63,9	45,5	28,5	44,9	38,7	48,1
Ingresos de capital	21,2	25,6	26,1	19,1	7,7	6,9	9,1	8,8	14,6	17,5	9,7
Crédito	17,5	35,6	35,8	67,7	37,4	42,3	40,4	58,6	38,8	46,5	51,7
Otros	8,3	18,6	—4,0	—38,9	—0,4	—7,3	11,8	7,5	6,4	11,1	—0,8

FUENTE: Elaboraciones de la División de Desarrollo de SIECA, con base proporcionada en la oficina de Planificación.

Cuadro 36

GUATEMALA: Financiamiento de los gastos de capital, 1960 - 1970

(En millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
Gastos de capital	21,4	30,8	20,9	19,0	33,5	36,1	26,6	32,9	31,0	34,9	41,2
Ahorro en cuenta corriente	13,1	6,8	9,5	13,2	15,1	22,0	11,0	5,5	17,3	20,4	17,5
Ingresos de capital	5,1	12,7	10,5	4,2	3,4	3,8	2,1	2,5	2,2	2,2	0,9
Crédito interno	—7,8	7,9	1,4	12,8	6,0	12,2	11,4	—0,9	—3,3	1,8	—7,5
Crédito externo	9,3	—1,4	—1,7	10,9	3,1	4,6	—0,6	17,3	12,3	11,6	25,6
Otros	1,7	4,8	1,2	—22,1	5,9	—6,5	2,7	8,5	2,5	—1,1	+,7
					(*Estructura %*)						
Gastos de capital	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100.0
Ahorro en cuenta corriente	61,2	22,1	45,5	69,5	45,1	60,9	41,4	16,7	55,8	58,5	42,5
Ingresos de capital	23,8	41,2	50,2	22,1	10,1	10,5	7,9	7,6	7,1	6,3	2,2
Crédito interno	—36,4	25,6	6,7	67,4	17,9	33,8	42,9	—2,7	—10,6	5,2	—18,2
Crédito externo	43,5	—4,5	—8,1	57,4	9,3	12,7	—2,3	52,6	39,7	33,2	62,1
Otros	7,9	15,6	5,7	—116,3	17.6	—18,0	10,2	25,8	8,1	—3,2	11,4

Fuente: Elaboraciones de la División de Desarrollo de SIECA, con base proporcionada en la oficina de Planificación.

CUADRO 37

EL SALVADOR: Financiamiento de los gastos de capital, 1960 - 1970

(En millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
Gastos de capital (incluye saldo de compromisos)	18,0	18,6	12,8	12,3	16,0	25,2	24,2	18,2	11,9	31,6	26,6
Ahorro en cuenta corriente	12,3	3,6	4,7	12,5	20,9	22,1	16,3	15,5	11,8	17,1	23,5
Ingresos de capital	0,2	1,2	1,2	—	—	—	0,2	0,1	—	1,6	4,1
Crédito	—1,0	0,4	6,3	3,0	4,0	4,3	0,5	1,6	—	7,9	3,3
Otros	6,5	13,4	0,6	—3,2	—8,9	—1,2	7,2	1,0	0,1	5,0	—4,3
					(*Estructura %*)						
Gastos de capital	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Ahorro en cuenta corriente	68,3	19,4	36,7	101,6	130,6	87,7	67,4	85,2	99,2	54,1	88,3
Ingresos de capital	1,1	6,5	9,4	—	—	—	0,8	0,5	—	5,1	15,4
Crédito	—5,6	2,2	49,2	24,4	25,0	17,1	2,1	8,8	—	25,0	12,4
Otros	36,1	72,0	4,7	—26,0	—55,6	—4,8	29,8	5,5	0,8	15,8	—16.2

FUENTE: Elaboraciones de la División de Desarrollo de SIECA, con base proporcionada en la oficina de Planificación.

CUADRO 38

HONDURAS: Financiamiento de los gastos de capital, 1960 - 1970

(En millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
Gastos de capital	9,9	8,4	10,1	9,3	11,2	12,5	17,4	17,9	19,6	32,5	34,4
Ahorro en cuenta corriente	6,2	6,5	6,4	5,9	6,5	10,5	13,9	13,9	16,9	13,9	16,7
Ingresos de capital	1,9	3,9	2,6	0,5	—	—	—	—	—	—	—
Crédito interno	0,4	0,6	1,2	0,7	1,7	0,1	3,0	2,8	—5,0	7,1	5,4
Crédito externo	3,8	1,3	2,1	2,3	2,0	0,6	2,2	3,8	6,9	9,0	13,4
Otros	—2,4	—3,9	—2,2	—0,1	1,0	1,3	—1,7	—2,6	0,8	2,5	—1,1
					(*Estructura %*)						
Gastos de capital	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Ahorro en cuenta corriente	62,6	77,4	63,4	63,4	58,0	84,0	79,9	77,7	86,2	42,8	48,5
Ingresos de capital	19,2	46,4	25,7	5,4	—	—	—	—	—	—	—
Crédito interno	4,0	7,1	11,9	7,5	15,2	0,8	17,2	15,6	—25,5	21,8	15,7
Crédito externo	38,4	15,5	20,8	24,7	17,9	4,8	12,6	21,2	35,2	27,7	39,0
Otros	—24,2	—46,4	—21,8	—1,1	8,9	10,4	—9,8	—14,5	4,1	7,7	—3,2

FUENTE: Elaboraciones de la División de Desarrollo de SIECA, con base proporcionada en la oficina de Planificación.

CUADRO 39

NICARAGUA: Financiamiento de los gastos de capital, 1960 - 1970

(En millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
Gastos de capital	9,4	12,0	18,6	18,2	18,1	18,9	25,3	22,0	14,9	15,8	23,5
Ahorro en cuenta corriente	6,2	6,4	11,2	13,9	14,0	17,5	14,5	9,2	4,3	2,1	11,4
Ingresos de capital	0,6	0,1	1,0	0,8	0,9	0,9	3,1	2,4	1,4	0,8	1,6
Crédito interno	1,6	4,1	6,9	5,1	0,1	—0,6	—1,6	1,0	0,5	0,9	2,3
Crédito externo	0,7	—0,8	2,2	0,6	1,7	2,7	4,9	7,0	5,4	4,1	8,9
Otros	0,3	2,2	—2,7	—2,2	1,4	—1,6	4,4	2,4	3,3	7,9	—0,7
					(*Estructura %*)						
Gastos de capital	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Ahorro en cuenta corriente	65,9	53,3	60,2	76,4	77,4	92,6	57,3	41,8	28,9	13,3	48,5
Ingresos de capital	6,4	0,8	5,4	4,4	5,0	4,8	12,3	10,9	9,4	5,1	6,3
Crédito interno	17,0	34,2	37,1	28,0	0,6	—3,2	—6,3	4,6	3,4	5,7	9,8
Crédito externo	7,5	—6,7	11,8	3,3	9,4	14,3	19,4	31,8	36,2	26,0	37,9
Otros	3,2	18,3	—14,5	—12,1	7,7	—8,5	17,4	10,9	22,1	50,0	—3,0

FUENTE: Elaboraciones de la División de Desarrollo de SIECA, con base proporcionada en la oficina de Planificación.

CUADRO 40

COSTA RICA: Financiamiento de los gastos de capital, 1960 - 1970

(En millones de pesos centroamericanos)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
Gastos de capital	18,4	22,9	17,0	16,7	21,1	23,8	19,5	35,4	33,0	32,9	42,8
Ahorro en cuenta corriente	5,5	—1,7	3,0	—4,6	1,0	—1,9	—7,5	—9,4	—2,9	—3,2	5,6
Ingresos de capital	7,4	4,9	4,8	8,2	3,0	3,0	4,2	5,7	11,8	18,1	8,5
Crédito interno	4,2	14,4	5,3	10,0	8,6	19,6	22,7	36,8	27,5	21,9	22,4
Crédito externo	1,4	5,2	3,9	3,2	8,3	3,0	0,2	2,3	—3,4	—3,9	6,2
Otros	—0,1	0,1	—	—0,1	0,2	0,1	—0,1	—	—	—	0,1
					(*Estructura %*)						
Gastos de capital	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100.0	100,0	100,0	100.0	100,0	100,0
Ahorro en cuenta corriente	29,9	—7,4	17,7	—27,6	4,7	—8,0	—38,5	—26,6	—8,8	—9,7	13,1
Ingresos de capital	40,2	21,4	28,2	49,1	14,2	12,6	21,6	16,1	35,8	55,0	19,9
Crédito interno	22,8	62,9	31,2	59,9	40,8	82,4	116,4	104,0	83,3	66,6	52,3
Crédito externo	7,6	22,7	22,9	19,2	39,3	12,6	1,0	6,5	—10,3	—11,9	14.5
Otros	—0,5	0,4	—	—0,6	1,0	0,4	—0,5	—	—	—	0,2

FUENTE: Elaboraciones de la División de Desarrollo de SIECA, con base proporcionada en la oficina de Planificación.

CUADRO 41

CENTROAMERICA: Participación de los Gobiernos Centrales en la actividad económica, por países
(Relación de los gastos del Gobierno Central/PIB)

	GUATEMALA			EL SALVADOR			HONDURAS			NICARAGUA			COSTA RICA			CENTROAMERICA		
	Gastos totales	*Gastos corrientes*	*Gastos capital*	*Gastos totales*	*Gastos corrientes*	*Gastos capital*	*Gastos totales*	*Gastos corrientes*	*Gastos capital*	*Gastos totales*	*Gastos corrientes*	*Gastos capital*	*Gastos totales*	*Gastos corrientes*	*Gastos capital*	*Gastos totales*	*Gastos corrientes*	*Gastos capital*
1960	10,3	7,3	3,0	12,4	9,9	2,5	12,9	9,0	3,9	10,8	7,8	3,0	17,3	11,9	5,4	11,9	8,8	3,1
1965	11,3	7,3	4,0	11,2	8,5	2,7	12,1	8,4	3,7	10,9	7,4	3,6	19,3	13,6	5,7	12,8	8,7	4,1
1968	10,7	7,6	3,1	9,7	8,8	0,9	12,8	8,7	4,1	10,9	8,3	2,6	19,9	13,9	6,0	12,3	9,1	3,2
1970	11,4	8,1	3,3	10,6	9,2	1,5	16,4	10,0	6,4	11,3	8,0	3,3	23,9	14,7	9,2	14,1	9,7	4,4
									ÍNDICES DE EVOLUCIÓN									
1960	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
1965	110	100	135	90	86	108	94	94	92	101	95	120	112	114	106	108	99	132
1968	104	104	103	78	89	36	99	97	108	101	106	87	115	117	109	103	103	103
1970	111	111	111	85	93	60	127	111	161	105	103	110	138	123	170	118	110	142

CUADRO 42-a

GUATEMALA: Instituciones descentralizadas

Nombre	*Base legal*	*Fecha de publicación del decreto*
A. Instituciones de Fomento Económico y Social		
1. *Instituciones de Fomento*		
11. INTA	Decreto 1551	11-X-62
12. INVI	Dec. Ley 345	15-V-65
13. INFOM		20-11-57
14. INGUAT	Dec. 1701; 55 y 22-71	1969
	Reglamento	2-III-70
15. FYDEP	Dec. 1286	22-VII-59
16. INDECA	Dec. Leg. 101-70	3-XII-70
2. *Institutos de Previsión*		
21. IGSS	Dec. 295	28-X-46
22. Instituto previsión militar	Dec. Leg. 455	1-VII-66
3. *Institutos Educacionales*		
31. Universidad de San Carlos		
32. Conf. Dep. Aut. de Guatemala	Dec. 48	1969
33. INTRA	Dec. 1528	31-V-62
34. INAD		1-IX-64
35. Inst. Nac. Energía Nuclear	Dec. 36	1970
36. CENOAP	Dec. 57-69	18-X-69
4. *Otros*		
41. Comité Permanente Exposiciones	Dec. Leg. Nº 36	V-63
42. Superintendencia de Bancos		1945
43. Consejo Nac. Plan. Económica	Dec. Leg. 350	1957
5. *Empresas del Estado*		
51. Agrícolas:		
Gremial Nacional Triguera		14-X-59
Of. Reg. de Importación de Trigo		14-VI-60
52. Industriales:		
GUATEL	Dec. Leg. 465	5-X-66
INDE	Dec. 1287 y reformas Nº 1413, Dec. Leg. 37 y 195	1958

(Continuación)

Nombre	*Base legal*	*Fecha de publicación del decreto*
53. Comerciales:		
Sto. Tomás de Castilla	Dec. Leg. Nº 63	1965
Puerto Champerico	Dec. Nº 334	29-VI-55
AVIATECA	Dec. 773	27-X-50
FEGUA	Ac. Gubernativo y Dec. Nº 22-69 del Congreso	27-XII-68
54. Financieras:		
Banco de Guatemala	Dec. Leg. 215 y Nº 513, 1314, 1204	1945
Fondo Regional de Valores	Art. 112 del Dec. Leg. 215	1945
Crédito Hipotecario Nacional	Dec. 1040 y 1098 Reglamento	
BANDESA		3-V-71
F.H.A.	Dec. 1448	1961

Cuadro 42-b
Sector público de Guatemala

- **Sector público**
  - **1. Gobierno General**
    - 1.1 Gobierno central
    - 1.2 Gobiernos locales
  - **2. Instituciones descentralizadas**
    - 2.1 Institutos de Fomento
      - Instituto de Fomento de Hipotecas Aseguradas
      - INTA
      - INVI
      - INFOM
      - INGUAT
      - FYDEP
      - INDECA
    - 2.2 Insts. de Previsión
      - IGSS
      - Instituto de Previsión Militar
    - 2.3 Institutos Educacionales
      - Universidad de San Carlos
      - Conf. Dep. Aut. de Guatemala
      - INTIA
      - INAD
      - Inst. Nac. Energía Nuclear
      - CENDAF
    - 2.4 Otros
      - Comité Permanente Exposiciones
      - Superintendencia de Bancos
      - Consejo Nacional de Planificación Económica
      - Centro Técnico de Evaluación Forestal
    - 2.5 Empresas del Estado
      - 2.5.1. Agrícolas
        - Gremial Nacional Triguera
        - Of. Regional de Importación de Trigo
      - 2.5.2. Industriales
        - GUATEL
        - INDE
      - 2.5.3. Comerciales
        - Santo Tomás de Castilla
        - Puerto Champerico
        - AVIATECA
        - FEGUA
      - 2.5.4. Financieros
        - Banco de Guatemala
        - Fondo Regional de Valores
        - Crédito Hipotecario Nacional
        - BANDESA
        - F.H.A.

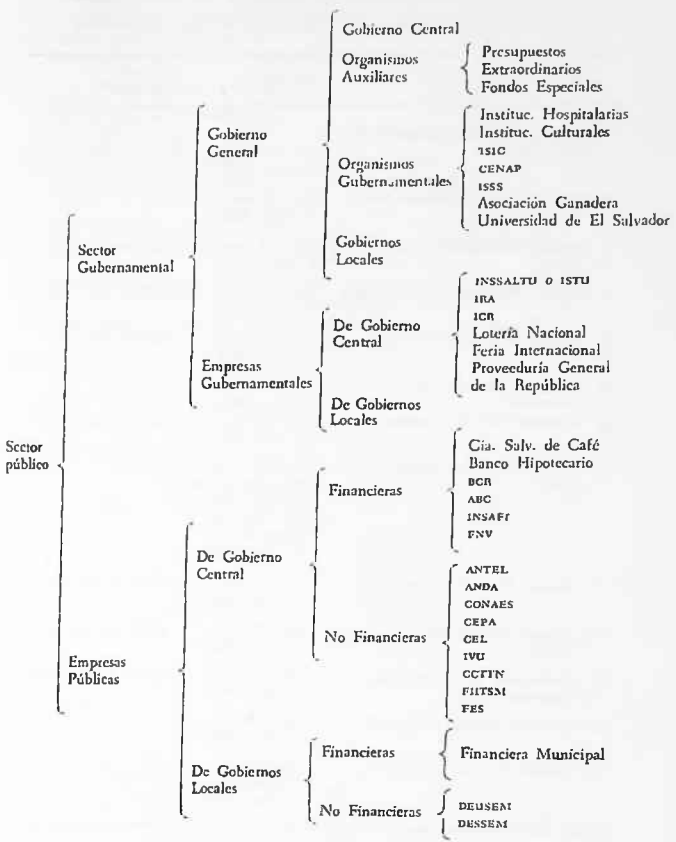
CUADRO 43-a

Instituciones autónomas de El Salvador

Nombre	*Base legal*	*Fecha de publicación del decreto*
A. *No Financieras*		
CEL	D.L. Nº 137 - 18 de setiembre 1948	D. Oficial 27 de setiembre 1948
ANTEL	D.L. Nº 370 - 8 de agosto 1963	D. Oficial 3 de setiembre 1963
ANDA	D.L. Nº 341 - 17 de octubre 1961	D. Oficial 19 de octubre 1961
CEPA	D.L. Nº 677 - 28 de mayo 1952	D. Oficial 30 de mayo 1952
IVU	D.L. Nº 111 - 29 de diciembre 1950	D. Oficial 29 de diciembre 1950
FES	D.L. Nº 455 - 21 de octubre 1965	D. Oficial 11 de noviembre 1965
IHA	D.L. Nº 840 - 13 de setiembre 1950	D. Oficial 13 de setiembre 1950
ISTU	D.L. Nº 469 - 13 de diciembre 1961	D. Oficial 21 de diciembre 1961
B. *Financieras*		
INSAFI	D.L. Nº 497 - 22 de diciembre 1961	D. Oficial 26 de diciembre 1961
ABC	D.L. Nº 457 - 11 de diciembre 1961	D. Oficial 27 de diciembre 1961
ICR	D.L. Nº 342 - 9 de octubre 1961	D. Oficial 1 de noviembre 1961
FNV	D.L. Nº 282 - 13 de marzo 1963	D. Oficial 15 de marzo 1963
C. *Servicio Social y Educación*		
ISSS	D.L. Nº 329 - 28 de setiembre 1949	D. Oficial 30 de setiembre 1949
Inst. Hospitalarios	D.E. Nº 33 - 4 de marzo 1952	D. Oficial 5 de marzo 1952
Univ. de El Salvador	D.L. Nº 122 - 22 de enero 1951	D. Oficial 31 de enero 1951
Inst. Cultural	D.L. Nº 87 - 3 de diciembre 1941	D. Oficial 11 de diciembre 1941
D. *Otros*		
ISIC	D.L. Nº 2013 - 16 de diciembre 1955	D. Oficial 23 de diciembre 1955
CENAP	A.E. Nº 438 - 14 de setiembre 1959	D. Oficial 15 de octubre 1959
Asociación de Ganaderos	D.L. Nº 114 - 23 de diciembre 1943	D. Oficial 15 de enero 1944
Lotería Nacional	D.L. Nº 3129 - 12 de setiembre 1960	D. Oficial 23 de setiembre 1960
Feria Internacional	D.L. Nº 194 - 8 de febrero 1965	D. Oficial 22 de febrero 1965
Proveeduría Nacional	D.L. Nº 100 - 27 de diciembre 1939	D. Oficial 4 de enero 1940
CCTTN	D.L. Nº 154 - 9 de julio 1936	D. Oficial 14 de julio 1936

CUADRO 43-b

Sector público de El Salvador



CUADRO 44-a

HONDURAS: Instituciones descentralizadas del sector público
Instituciones autónomas, semiautónomas y servicios cooperativos

	Nombre	*Base legal*	*Publicado "La Gaceta"*
1	Instituto Hondureno de Seguridad Social (IHSS)	Dec. Nº 35 28, Mar. 1958	16450, 8, Abr. 1958
2	Junta Nacional de Bienestar Social	Dec. Nº 24 29, Mar. 1958	
3	Patronato Nacional de la Infancia (PANI)	Dec. Nº 164 8, Oct. 1957	16309 17, Oct. 1957
4	Empresa Nacional Portuaria (ENP)	Dec. Nº 40 14, Oct. 1965	18730 1º, Dic. 1965
5	Instituto de la Vivienda (INVA)	Dec. Nº 105 27, Jun. 1957	16226 8, Jul. 1957
6	Federación Nacional Deportiva Extraescolar	Dec. Nº 97 8, Mar. 1951	
7	Ferrocarril Nac. de Honduras	Dec. Nº 48 30, Abr. 1958	16474 8, May. 1958
8	Centro Cooperativo Técnico Industrial (CCTI)	Convenio 522-29-019 entre el Gob. de Hond. USA y Asoc. Nac. de Industriales 11, May. 1960	
9	Instituto Nacional Agrario (INA)	Dec. Nº 69 6, Marzo 1961	17326 11, May. 1961
10	Empresa Nac. de Energía Eléctrica (ENEE)	Dec. Nº 48 20, Feb. 1957	16125. 27, Feb. 1957
11	Universidad Nac. Autónoma de Honduras (UNAH)	Dec. Nº 170 15, Oct. 1957	16335 18, Nov. 1957
12	Dirección General de Fomento Coop.	Dec. Nº 158 13, Mar. 1954	
13	Consejo Nacional de Elecciones	Acuerdo de Gobernación: Nº 16 13, Ene. 1967	

(*Continuación*)

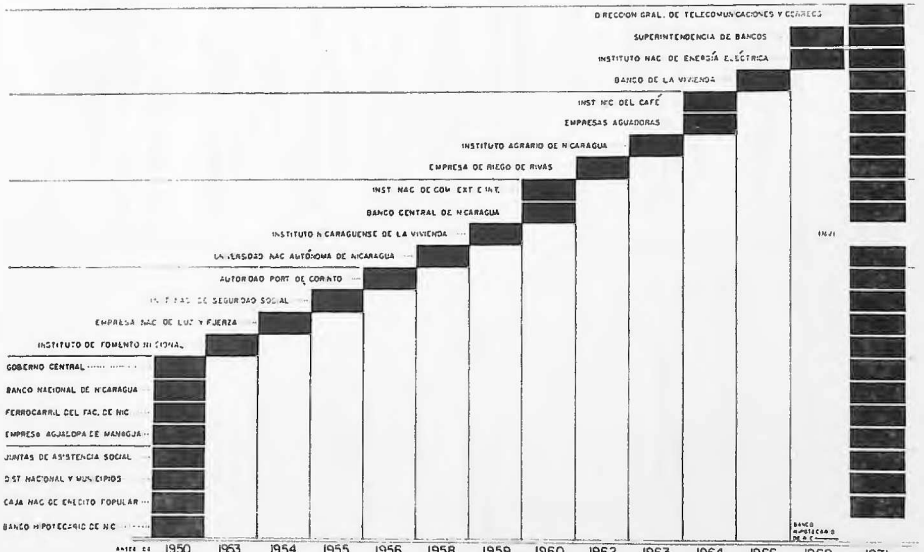
	Nombre	*Base legal*	*Publicado "La Gaceta"*
14	Servicio Autónomo Nacional de Acueductos y Alcantarillados (SANAA)	Dec. Nº 91 26, Abr. 1961	17382 23. May. 1961
15	Coop. Americ. de Rem. al Exterior		
16	Patronato Nac. de Rehabilitación del Inválido		
17	Comisión Nac. Pro-Instalaciones Deportivas y Mejoramiento del Deporte		
	Bancos Nacionales		
	Banco Central de Honduras	Dec. Nº 53 3, Feb. 1950	21, Feb. 1950
	Banco Nac. de Fomento (BANAFOM)	Dec. Nº 71 16, Feb. 1950	14, Mar. 1950
	Banco Municipal Autónomo	Dec. Nº 12 4, Nov. 1961	17, Nov. 1961

CUADRO 44-b

Sector público de Honduras

- Sector público
  - 1. Gobierno General
    - 1.1 Gobierno Central
    - 1.2 Gobiernos Locales
  - 2. Instituciones descentralizadas
    - 2.1 Institutos de Fomento
      - Instituto de la Vivienda
      - Centro Cooperativo Técnico Industrial
      - Instituto Nacional Agrario
      - Dirección de Fomento Cooperativo
    - 2.2 Institutos de Previsión
      - Junta Nacional de Bienestar Social
      - Patronato Nacional de la Infancia
      - Instituto Hondureño de Seguridad Social
      - Patronato Nacional de Rehabilitación del Inválido
    - 2.3 Inst. Educacionales
      - Federación Nac. Deportiva Extraescolar
      - Universidad Nac. Autónoma de Honduras
      - Comisión Nac. Pro - Inst. Deport. y Mejor. Deport.
    - 2.4 Otros - Consejo Nacional de Elecciones
    - 2.5 Empresas públicas
      - 2.5.1 Industriales - Empresa Nac. de Energía Eléctrica
      - 2.5.2 Comerciales
        - Empresa Nacional Portuaria
        - Coop. Americ. de Rem. al Exterior
        - Ferrocarril Nacional de Honduras
        - SANAA
      - 2.5.3 Financieras
        - Banco Central de Honduras
        - Banco Nacional de Fomento
        - Banco Municipal Autónomo

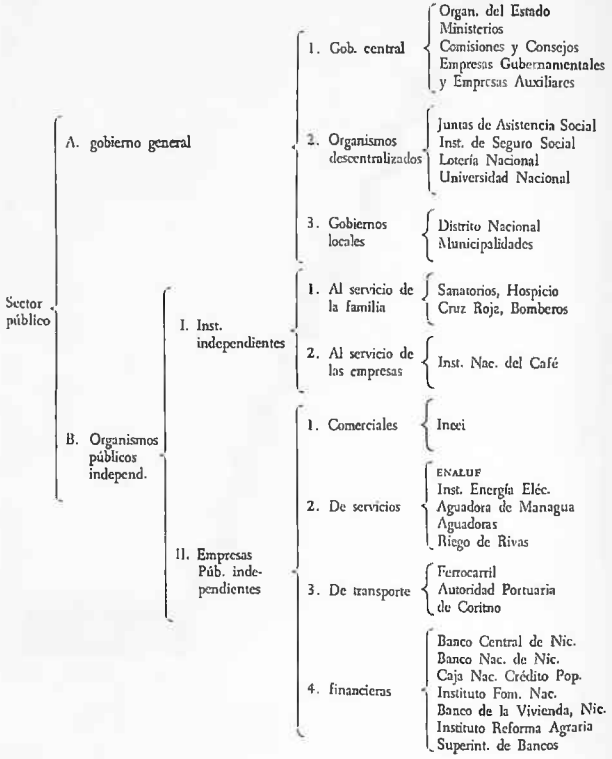
TRANSFORMACION DEL SECTOR PUBLICO DE NICARAGUA
1950 — 1971



ANEXO 10: ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA 171

CUADRO 45-b

Estructura del sector público de Nicaragua
(Clasificación institucional)



CUADRO 46-a

COSTA RICA: Instituciones autónomas y semiautónomas

Nombre	*Base legal*	*Fecha de publicación del decreto*
A. SERVICIOS ECONÓMICOS		
1 Oficina del Café	Dec. Ley Nº 74	21-VI-1948
	Dec. Ley Nº 2762	21-VI-1961
2 Instituto de Tierras y Colonización	Ley Nº 3042	4-X-1962
3 Instituto Costarricense de Turismo	Ley Nº 1917	VIII-1955
4 Junta de Defensa del Tabaco	Ley Nº 2072	15-XI-1956
5 Servicio Nacional de Electricidad	Ley Nº 77	27-VII-1928
	Ley Nº 258	18-VIII-1941
	50	7-VI-1948
6 JAPEVA	Ley Nº 3091	18-II-1963
B. SERVICIOS SOCIALES		
1 Universidad de Costa Rica		3-V-1843
		26-VIII-1940
2 Juntas de Protección Social		
3 Dirección General de Educación Física y Deportes	Ley Nº 1667	30-I-1953
4 Caja Costarricense de Seguridad Social	Ley Nº 17	22-X-1943
5 Dirección Gral. de Asistencia Médico-Soc.	Ley Nº 1153	14-IV-1950
6 Museo Nacional	Ley Nº 69	4-V-1887
7 Instituto Nacional de Aprendizaje	Ley Nº 3506	21-V-1965
8 Consejo Superior de Defensa Nacional	Ley Nº 1636	IX-1953
		21-XI-1956
9 Orquesta Sinfónica Nacional		1940
10 Hospital Nacional de Niños	Ley Nº 3374	17-VIII-1964
11 Patronato Nacional de la Infancia	Ley Nº 39	15-VIII-1930
12 Junta Directiva del Teatro Nacional	Dec. Ej. 168	16-IV-1929
	11	7-VIII-1961
C. SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL		
I BIENES Y SERVICIOS		
1 Inst. Costarricense de Electricidad	Dec. Ley Nº 449	8-IV-1949
2 Instituto Nacional de Seguros	Dec. Ley Nº 12	30-X-1924

(*Continuación*)

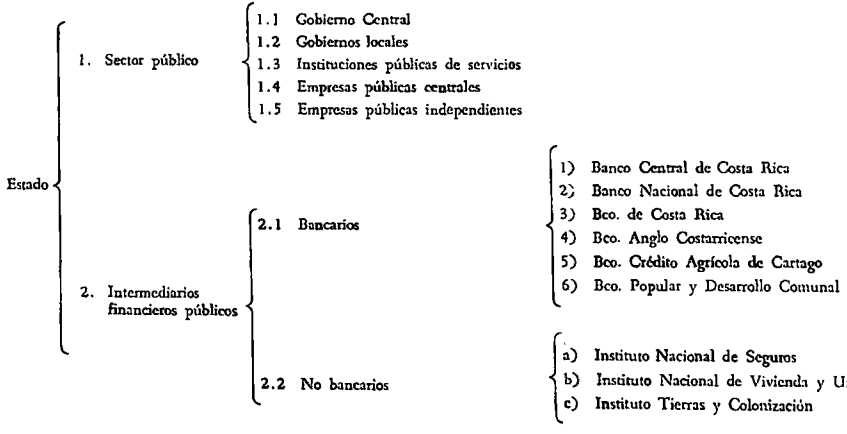
	Nombre	*Base legal*	*Fecha de publicación del decreto*
3	Instituto Autónomo Ferrocarril Eléctrico Pacífico		1897 - 1954
	Inst. de Puertos al Pacífico		29-II-1972
4	Inst. Nac. de Vivienda y Urbanismo	Ley Nº 1788	VIII-1954
5	Consejo Nacional de Producción	Ley Nº 77	VI-1940
		26	XI-1943
6	Servicio Nac. de Acueductos y Alcantarillados	Ley Nº 2726	IV-1961
II.	FINANCIEROS		
	L. *Bancarios*		
1	Banco Central de Costa Rica	Ley Nº 1130	20-I-1950
2	Banco de Costa Rica	Sociedad Particular	20-IV-1877
		Nacionalizado: Ley Nº 71	21-VI-1948
3	Banco Nacional de Costa Rica (Banco Internacional)	Ley Nº 16	9-X-1914
4	Banco Anglocostarricense	Sociedad Part.	25-VII-1863
		Nacionalizado: Ley Nº 71	VI-1948
5	Banco Crédito Agrícola de Cartago	Sociedad Part.	1918
		Nacionalizado: Ley Nº 71	21-VI-1948
6	Banco Popular y Desarrollo Comunal		
	No bancarios		
1	Instituto Nacional de Seguros		
2	Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo		
3	Instituto Tierras y Colonización		

Estos tres organismos públicos no bancarios son considerados como intermediarios financieros públicos.

CUADRO 46-b

COSTA RICA: Sector financiero del Estado

"El Estado es un complejo económico formado por todas las Instituciones cuyos presupuestos son aprobados y controlados por la Contraloría General de la República".



B. EL SISTEMA IMPOSITIVO EN CENTROAMÉRICA

Impuesto a la exportación de café

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
Fecha emisión Decreto o Ley	Decreto Legislativo 1549 de 27 de septiembre 1962. Ultima modificación en Decreto Legislativo 1964 del 5 de septiembre 1967.	Creado por Decreto 836 del 13 septiembre 1950. Ultima modificación en Decreto 535 del 27 diciembre 1961.	Creado por Decreto 60 del 22 febrero 1947. Ultima modificación por Ley 167 de noviembre 20 de 1955.	Decreto Legislativo 481 19 de marzo 1960.	Decreto 1411 del 19 enero 1952.
Materia imponible	Café en pergamino, en oro, extractos de café, café tostado o molido, en grano y café molido. Por cada 46 kgs.	Unidades de quintales (de 46 kgs.) de café "en oro", pergamino, uva fresca, cereza seca, café tostado.	Saco de 60 kilos que se exporte de café sin beneficiar, en pergamino, en oro, tostado, en granos o molido.	Saco de 60 Kgs. que sea vendido al exterior, sea en oro (corriente); lavado, en oro o de pergamino y negro.	Saco de 60 kgs. que sea vendido al exterior en oro o sus equivalentes.
Tasa	Descripción *Capítulo 07, Grupo 071 Sección* 01 Café sin tostar 01-01 *Café cereza 01-02 **Café en pergamino 01-03 **Café en oro 03-00 Extractos de café (libre) 02-00 **Café tostado o molido 02-00-01 **Café en grano 02-00-02 **Café molido *Prohibida su exportación. **El impuesto gravita sobre cada 46 kilos de café en oro o su equivalente que se exporten. Se toma como base el precio del café en saco puesto en estación de ferrocarril o beneficio de	Se aplica una tarifa de tasas progresivas que oscilan entre el 10 % que es la tasa básica para cualquier precio hasta u$s 30 y el 30 % sobre el excedente de precio por encima de u$s 45. *Precio x qq.* ($CA) Impuesto s/ DE A: $CA + % exceso — 30.- — 10 — 30.01-35.- 3.00 20 30.00 35.01-40.- 4.00 25 35.00 40.01-45.- 5.25 30 40.00 45.00-en adelante 6.75 30 45.00	L. 10.00 ($CA 5.00) por cada saco de 60 kilos de café.	$CA 0.50 por cada saco de 60 Kgs. Por otro lado también existen los derechos de exportación con rasas variables para los diferentes tipos de café. *Derechos de Exportación.* Café en 46 kgs. Netos-$CA Corriente, en oro: Hasta $CA 10 0.50 Más de $CA 10 0.75 Lavado, en oro: Hasta $CA 12 0.50 Más de $ CA 12 0.75 Lavado, en pergamino: Hasta $CA 10 0.40 Más de $CA 10 0.60 Negro: Hasta $CA 10 0.30 Más de $CA 10 0.45	Precio promedio Neul. de venta de café exportado por qq. de 46 kgs. puesto en estación de ferrocarril. ($CA) + de — Hasta — 35.00 35.00 37.50 37.50 40.00 40.00 42.50 42.50 — Tasa s/el valor de la fanega de café propio o ajeno recibida en los beneficios. Exento 2.5 5.0 7.5 10.0 También se paga un impuesto de propaganda de $ CA 0.45 por quintal exportado de 46 kgs.

(*Continuación*)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
	acuerdo con la siguiente tarifa: $CA 0.01 a 20.- 10% 20.01 a 25.- s/el exceso de 20.- el 12 % 25.01 a 30.- s/el exceso de 25.- el 15 % 30.01 a 35.- s/el exceso de 30.- el 20 % 35.01 en adelante sobre el exceso de 35.— el 30 % *Tasa de equivalencias* 20 lbs. pergamino = a 100 lbs. oro 25 lbs. tostado = a 100 lbs. oro 27, 28 lbs. soluble = a 100 lbs. oro				
Base imponible	Cada 46 kgs. de café en oro sin saco vendidos al exterior con base en el precio del saco puesto en estación del Ferrocarril o beneficio del comprador.	Unidades de quintales (46 kgs.) de café vendidos al exterior o suministrados por los productores a las fábricas de café soluble.	Unidades de sacos (60 kgs.) vendidos al exterior.	Unidades de sacos (60 kgs.) vendidos al exterior.	Unidades de saoos (60 kg) vendidos al exterior.
Exenciones	La exportación de extractos de café. El café que se exporta a los países clasificados como "mercados	Los productores no pagan impuesto sobre la renta proveniente del cultivo y producción de café. Todo	Extractos de café, esencias de café y preparados que contengan café.		

(*Continuación*)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
	nuevos" (Anexo "B" - Convenio Internacional del Café).	café que ingrese a las fábricas manufactureras de café soluble, esencia de café o cualquier otra forma (sin ser producción de café tostado, o de café tostado y molido, ni los beneficios que solo produzcan café en pergamino o en oro), se presume de derecho que ya ha sido exportado y, por consiguiente, la exportación de estos productos por las fábricas no causa de nuevo el impuesto.			
Sujetos	Los exportadores por cuenta del productor.	Los productores o los suministradores de café a las fábricas de café soluble.	El exportador.	El exportador.	El exportador.
Liquidación y pago	Se liquida en las respectivas pólizas de exportación. Lo recauda el Banco de Guatemala.	El impuesto se liquida en las pólizas de exportación en las aduanas de la República; y en el de suministro (a las fábricas de café soluble) por el delegado del propio Ministerio en la Compañía, que liquida el impuesto emitiendo mandamiento de ingreso. Se paga con vista de dichas liquidaciones con anterioridad a la exportación o suministro.	Se liquida y paga en las respectivas pólizas de exportación.	El impuesto debe ser liquidado y pagado por los exportadores ante la institución bancaria autorizada, en el momento de liquidar la carta de crédito o giro respectivo.	El pago se hace en dos partes; el primero es un anticipo por el monto equivalente a la escala inmediatamente inferior a la que corresponda al precio promedio nacional de venta de la cosecha del año anterior. El anticipo se paga al momento en que la agencia exportadora liquida al beneficiador el embarque de café. El pago final se realiza una vez terminada la cosecha, a más tardar el día último de septiembre de cada año.

Impuesto a la exportación de banano

Conceptos	GUATEMALA	HONDURAS	NICARAGUA	COSTA RICA
Fecha emisión Ley o Decreto	Decreto 1269 del 19 de diciembre de 1958	Ley 3 - febrero 20 de 1958	Ley del 16 de enero de 1937	Artículo 44 del Arancel de 1954
Materia imponible	Racimo de banano que se exporte	Racimo de banano que se exporte	Racimo de bananos, según el tamaño	Racimo de bananos
Tasa	Para la producción del Pacífico Q. 0.02 por racimo. De otro origen Q. 0.01 por racimo	Por racimo exportado: a) Productores Nacionales: L. 0.045 $CA 0.0225 b) Tela Railroad Company: L. 0.02 $CA 0.01 c) Standard Fruit Company: L. 0.03 $CA 0.015	*Tamaño* — *Unidad del cálculo* — *Tasa $CA* De 9 manos o más — Racimo — 0.02 De 7 manos — „ — 0.015 De 8 manos — „ — 0.01 De 6 manos o menos — „ — 0.05	$CA 0.02 por cada racimo
Base imponible	Unidades de racimos vendidos al exterior	Racimo de bananos vendidos al exterior	Unidades de racimos vendidos al exterior	Número de racimos exportados
Exenciones	No hay	No hay exenciones		
Sujetos	El exportador	El exportador	El exportador.	El exportador
Liquidación y pago	Se paga en el momento de la liquidación de la póliza	Se liquida y paga en la respectiva póliza	Se liquida y paga en la respectiva póliza	Se liquida y paga en la respectiva póliza

NOTA: No existen gravámenes a la exportación de este producto en El Salvador.

Impuesto a la exportación de madera

Conceptos	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
Fecha emisión Ley o Decreto	Decreto 1269 del 19 de diciembre de 1958.	Creado por Decreto 28, de 16 de enero de 1939. Modificado por Decreto 75 del 17 de febrero de 1950.	Decreto Legislativo 105 del 2 de noviembre de 1948.	Artículo 44 del Arancel de 1954.
Materia imponible	La madera que se exporte.	La madera que salga del país por las aduanas nacionales.	Caoba, cedro y roble, pino, guayacán, fúmbar o cocobolo, brasil, mora y cualquier otra madera de tinte que se exporte:	La madera que se exporte.
Tasa	*Grupo 242* **Madera en trozas o simplemente escuadrada.** 242-01-00 Madera para pulpa. por tonelada York de 480 pies ingleses cuadrados (Q. 2.00 libre). 242-03-00 Madera no de coníferas, en troncos y trozas, para aserrar y para hacer chapas, o en tablones en bruto, (Q. 2.00 libre). 242-03-00-01 Caoba, cedro y demás maderas finas, por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados, (Q. 4.00 libre). 242-03-00-02 Maderas de ceiba, pertón, York de 480 pies ingleses cuadrados, (Q. 10.00 libre) 242-03-00-03 Maderas ordinarias n.e.p., por tonelada York de 480 pies ingleses cuadrados. (Q. 2.00 libre). 242-09-00 Palos, pilotes, postes y	Las tarifas son las establecidas por el Arancel de Aduanas Centroamericano en los Grupos 242 y 243 *Grupo, Partidas y Subpartidas.* *Descripción* — *Aforo (en $CA)* 242 Madera en trozas o simplemente escuadrada. 242-01-00 Madera para pulpa (libre) 242-02-00 Madera de coníferas, en troncos y trozas, para aserrar, hacer chapas, o en tablones en bruto. (A) Cedro en troncos y trozas, ($CA 4.25 m³). (B) Pino y ocote ($CA 1.25 m³) (C) Otra madera de coníferas en troncos y trozas para aserrar y hacer chapas, o en tablones en bruto ($CA 3.25 m³). 242-03-00 Madera de no coníferas, en troncos y trozas, para aserrar, hacer chapas, o en	Las tasas, aplicadas sobre cada millar de pies superficiales, oscilan según la clase de madera entre $CA 6.00 para la caoba y $CA 3.00 para el pino cuando proceden de bosques nacionales y $CA 0.75 y $CA 2.00 para las procedentes de terrenos nacionales, municipales o de propiedad privada. Se cobra también un impuesto nacional de $CA 0.50 por millar de pies sobre la exportación de cedro y caoba. *Derechos de exportación* *Artículo* — *Tasa* *Unidad del adeudo* — ($CA) Millar de pies superficiales 1ª categoría (caoba) 2.00 2ª Cat. (cedro y roble) 1.50 3ª categoría (pino) 1.00 4ª categoría 1.00 *Unidad del adeudo:* Millar de kilogramos	*Partida* — *Específico $CA* Caoba, chirraca, cristóbal, nazareno, ronrón, 242-03-00-01 En trozas por metro cúbico 3.77 m³ 242-03-00-02 Aserrada por metro cúbico 2.26 m³ Almendro o andiroba, caobilla, cedro amargo, cedro macho, ciprés, guapinol, mora, pochote. 242-03-00-03 En trozas por metro cúbico 1.51 m³ 242-03-00-04 Aserrada por metro cúbico 0.91 m³ Canfitzro, guanacaste, laurel, maría, pilón, quina. 242-03-00-05 En trozas por metro cúbico 0.91 m³ 242-03-00-06 Aserrada por metro cúbico 0.60 m³ Aceituno, aguacatillo, cativo, espavel, fruta dorada, guarumo, guacimo macho, suta.

(*Continuación*)

Conceptos	GUATEMALA	HONDURAS	NICARAGUA	COSTA RICA
	otras maderas en trozas, incluso puntales para minas.	tablones en bruto.	5ª categoría (guayacán, fiámbar o cocobolo) 1.00	242-03-00-07
242-09-00-01	De maderas finas, por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados. (Q. 4.00 libre)	(A) Caoba, ébano y nogal en troncos y trozas ($CA 6.25 m³).	6ª categoría (brasil, mora, y cualquier otra madera de tinte) 0.75	En trozas o aserrada por metro cúbico 0.60 m³
242-09-00-02	De maderas ordinarias por ton. York de 480 pies cuadrados ingleses (libre)	242-09-00 Palos, pilotes, postres y otras maderas en trozas, incluso puntales para minas. (libre)		Cocobola, guayacán, guayacán real, roble blanco y n.e.p.
	Grupo 243	243 Madera desbastada o simplemente trabajada.		242-03-00-09
	Madera desbastada o simplemente trabajada.	243-01-00 Durmientes (traviesas), aserrados o no (libre).		En trozas o aserrada, por tonelada métrica 1.51 tm
243-01-00	Durmientes (traviesas), aserradas o no	243-02-00 Maderas coníferas aserradas, acepillas, machiembradas, o similarmente trabajadas.		
243-01-00-01	De maderas finas, por por ton. York de 480 pies gleses cuadrados. (Q. 4.00 libre)	(A) Cedro, incluso cedro macho (por millar de pies $CA 10.)		
243-01-00-02	De maderas ordinarias, por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados (libre)	(B) Pino u ocote (por millar de pies ($CA 3.00)		
243-02	Maderas de coníferas aserradas, acepilladas, machiembradas, etc.	(C) Otras maderas coníferas, aserradas, acepilladas, machihembradas, o similarmente trabajadas. ($CA 8.00)		
243-02-01	Cedro, incluso cedro macho, por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados (Q. 2.00 libre).	243-03-00 Maderas no coníferas aserradas, acepilladas, machihembradas o simplemente trabajadas.		
243-02-02	Pino, ocote y pinabete, por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados (Q. 1.00 libre)	(A) Caoba, ébano y nogal en tablas *($CA 15.00)		
		(B) Granadillo, palo de rosa y palo de sangre. *($CA 10.00)		
		(C) Otras maderas no conife-		

(*Continuación*)

Conceptos		Guatemala	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
	243-02-03	Otras maderas coníferas, n.e.p., por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados. (Q. 1.00 libre)	ras, aserradas, acepilladas, machihembradas o simplemente trabajadas. *($ca 8.00).		
	243-03	Maderas no coníferas aserradas, acepilladas, machihembradas, etc.			
	243-03-01	Caoba y caobilla, por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados. (Q. 2.00 libre)			
	243-03-02	Bolsa, por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados (Q. 2.00 libre)			
	243-03-03	Espavel, por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados. (Q. 1.00 libre)			
	243-03-04	Primavera, por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados. (Q. 1.00 libre)			
	243-03-05	Quebracho, por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados. (Q. 2.00 libre)			
	243-03-06	Otras maderas coníferas, n.e.p.			
	243-03-06-01	Finas, por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados (Q. 2.00 libre)			
	243-03-06-02	Ordinarias, por ton. York de 480 pies ingleses cuadrados. (Q. 1.00 libre)			
Base imponible		Madera vendida al exterior, en toneladas York de 480 pies ingleses cuadrados.	Madera vendida al exterior.	Millares de pies superficiales vendidos al exterior.	Madera vendida al exterior.

* En millar de pies.

(*Continuación*)

Conceptos	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
Excepciones	Palos, pilotes, postes y otras maderas en trozas, inclusive puntales para minas y durmientes (traviesas), aserradas o no, desde que sean de madera ordinaria.	Maderas consideradas como de poca importancia, así como: palos, pilotes, postes, puntales para minas y durmientes aserradas o no.		
Sujetos	El exportador.	El exportador.	El exportador.	El exportador.
Liquidación y pago	Se paga en el momento de la liquidación de la póliza.	Se liquida y paga en la respectiva póliza.	Se liquida y paga en la respectiva póliza.	Se liquida y paga en la respectiva póliza.

NOTA: El Salvador no tiene impuesto.

Impuestos generales de ventas y de timbres que recaen sobre ventas de mercancías y servicios

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua[1]	Costa Rica	*Estructura del tributo propuesto*[2]
Fecha de emisión de la Ley o Decreto	Decreto Legislativo 1831 del 24 de mayo 1932. Ley de Papel Sellado y Timbres y sus reformas.	Ley de junio 1915, reforzado por Decreto 38 de 25 abril 1939 y Decreto 77 de 27 agosto 1970.	Decreto Ley # 24 de dic. 1967 y sus reformas.	Decreto 1455 del 18 de junio 1968, y sus reformas, en especial Decreto # 1103 del 26 de mayo 1970.	Ley # 3914 del 17 julio 1967, y sus reformas (especialmente la Ley Nº 4961 de 12 marzo 1972).	
Materia imponible	Las ventas de mercancías y el valor de las prestaciones de servicios.	Las ventas de mercancías y el valor de las prestaciones de servicios.	Las ventas de mercancías y el valor de los siguientes servicios: restaurantes, cabarets, night-clubs, clubs sociales y quintas de recreo, y en el caso de hoteles, pensiones n boarding houses se gravan además el servicio de alojamiento.	Las ventas de mercaderías.	Las ventas de mercaderies y el valor de los servicios siguientes: de restaurante, cantina, centros nocturnos, sociales, de recreo y similares de talleres de reparación y pintura y de toda clase de vehículos.	Las ventas de mercancías.
Momento en que se produce el hecho generador del impuesto	Al emitir la factura por la venta de mercancías y al extenderse el recibo por los servicios prestados.	Al emitirse la factura por la venta de mercancías y al extenderse el recibo por los servicios prestados.	En el caso de ventas de mercancías al ser entregadas éstas o al emitirse la factura correspondiente, cuando el comprador sea una persona que no presenta constancia de inscripción. Tratándose de importaciones, al efectuarse la liquidación de la póliza de mercancías introducidas por personas que no presentan constancia de inscripción. En el caso de servicios,	Al emitirse la factura de venta por parte de un responsable a una persona no inscrita. En el caso de importaciones, al efectuarse la liquidación de la póliza de mercancías introducidas por personas no inscritas como responsables.	En el caso de ventas de mercancías al ser entregadas éstas o al emitirse la factura correspondiente, cuando el comprador sea una persona no inscrita como responsable. Tratándose de importaciones, al efectuarse la liquidación de la póliza de mercancías introducidas por personas no inscritas como responsables. En el caso de servicios, al ser éstos prestados o	Al ser entregadas las mercancías por parte del vendedor o al emitirse la factura correspondiente, el acto que se realice primero. En el caso de importaciones, al efectuarse la liquidación de las mercancías.

(Continuación)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua[1]	Costa Rica	Estructura del tributo propuesto[2]
			al ser éstos prestados o al emitirse la factura correspondiente.		al emitirse la factura correspondiente.	
Exenciones	1. Las operaciones efectuadas por: a) Establecimientos que no tengan un local fijo; y b) Casinos, centros sociales, asociaciones deportivas, de beneficiencia y empresas industriales sostenidas por el Estado o las Municipalidades. 2. Las ventas de publicaciones periódicas, cédulas hipotecarias y certificados de participación inmobiliaria. 3. El valor de los sueldos y jornales cuando no excedan de Q. 90.00 por mes, lo mismo que las solicitudes de pago de sueldos devengados.	La exportación de mercancías. Lo mismo que los duplicados de facturas y recibos que se presenten con sus respectivos originales. Además, las operaciones efectuadas por los Bancos y otras empresas que están exentas por Ley.	Alimentos no procesados, medicinas y otros artículos de consumo popular, lo mismo que todas las exportaciones que se efectúen. Además, están exentas las adquisiciones efectuadas por el Estado, las Municipalidades, entidades autónomas y semiautónomas, instituciones nacionales de beneficiencia, representaciones diplomáticas, la Iglesia y organismos y misiones internacionales.	Alimentos no procesados, medicinas y otros artículos de consumo popular, lo mismo que todas las exportaciones que se efectúen.	Alimentos no procesados, medicinas y otros artículos de consumo popular, lo mismo que todas las exportaciones. Además están exentas las adquisiciones efectuadas por el Gobierno Central y las Municipalidades, así como también las importaciones realizadas por diplomáticos, organismos y misiones internacionales y las empresas y personas que gozan de esta exención por leyes especiales o cuando por aplicación de las disposiciones aduaneras en vigor no tengan que pagar derechos de importación.	Los productos agrícolas y ganaderos en su estado natural o con tratamiento elemental con fines de conservación y transporte; la producción artesanal y las importaciones efectuadas por personas que gocen de franquicia aduanera, lo mismo que la introducción de mercancías bajo el régimen de admisiones temporales y todas las exportaciones.

(Continuación)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua[1]	Costa Rica	*Estructura del tributo propuesto*[2]
Sujetos	Las personas que importen o realicen ventas de mercancías o presten servicios.	Las personas que importan o realicen ventas de mercancías o presten servicios.	Los productores, industriales, importadores, comerciantes, mayoristas o minoristas que realicen ventas de mercancías y prestación de servicios en exceso de Lp. 12,000 anuales. Sin embargo, sólo se les otorga carnet a las personas cuyo total de ventas o servicios gravados o exentos supere los Lp. 60,000 anuales.	Las personas naturales o jurídicas cuyas ventas anuales de mercancías gravadas o exentas sean superiores a 400,000 Córdobas.	Las personas naturales y jurídicas, sean comerciantes, industriales, importadores o intermediarios en general, cuyas ventas anuales de mercancías o el valor de los servicios prestados o de ambos, exceda la suma de ¢ 300,000.00 lo mismo que las empresas que sean contribuyentes de los impuestos selectivos de consumo, independientemente del monto de sus ventas.	En las ventas en el mercado interno, los industriales y comerciantes en general que realizan en forma habitual operaciones de compra y venta de mercancías. En las importaciones, la persona natural o jurídica que introduzca las mercancías o a cuyo nombre se efectúe la introducción.
Tasa	1.5 % en cada transacción.	A cada transacción en el mercado interno se aplica la tarifa siguiente: (Ver nota [a] al pie). En las ventas de mercaderías y prestación de servicios con valor inferior a ¢ 20.00, el impuesto se pagará sobre el total acumulado diariamente. En el caso de importación de mercancías se aplica el uno por ciento.	3 % sobre el valor de la operación gravada.	5 % sobre el valor de la operación gravada.	5 % sobre el valor de la operación.	Ad-valorem y una sola tasa que se aplique con carácter general.

(Continuación)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua[1]	Costa Rica	*Estructura del tributo propuesto*[2]
Clase de impuesto	Acumulativo, de múltiples etapas.	Acumulativo, de múltiples etapas.	No acumulativo. De una sola etapa por las operaciones efectuadas por responsables con carnet. Valor agregado por las ventas efectuadas por responsables sin carnet.	No acumulativo, de una etapa.	No acumulativo, de una etapa.	No acumulativo, de múltiples etapas.
Principio de imposición	Origen de las mercancías y servicios.	Origen de las mercancías y servicios.	Destino de las mercancías y servicios.	Destino de las mercancías.	Destino de las mercancías y servicios.	Destino de las mercancías.
Base imponible						
a) Importación de mercancías	El valor CIF más todos los derechos y recargos aduaneros liquidados en la póliza o en el formulario aduanero.	Es el valor del aforo anotado en la póliza.	La constituye el valor CIF más los derechos de importación y demás gastos que aparezcan en la póliza o en el formulario aduanero más el 15 % sobre la suma de los rubros anteriores.	Es el valor CIF más los derechos de importación, los gravámenes no arancelarios y los demás recargos que figuran en la póliza o en el formulario aduanero.	La suma que resulta de adicionar al valor CIF los derechos de importación, los impuestos de Estabilización Económica y Selectivos de Consumo, los demás gravámenes internos que se cobren con motivo de la importación, así como los otros gastos que figuren en la póliza o formulario aduanero.	Es el valor CIF más los derechos de importación, los impuestos de Estabilización Económica y Selectivos de Consumo y demás gravámenes internos que se cobren en el momento de la internación, así como también los demás gastos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero.
b) Ventas de mercancías y prestación de servicios en el mercado interno.	Es el valor de venta de las mercancías o el de los respectivos servicios.	Es el valor de venta de la mercadería o el de la prestación del servicio.	Es el precio neto de venta de las mercancías o servicios.	La constituye el precio neto de venta de las mercancías.	Es el precio neto de venta de la mercancía o servicios.	Es el precio neto de venta de las mercancías menos el impuesto, al valor agregado pagado en la etapa anterior.

(Continuación)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua [1]	Costa Rica	Estructura del tributo propuesto [2]
Liquidación y pago.						
a) Importaciones.	El impuesto se liquida en la póliza o en el formulario aduanero y se paga juntamente con los derechos aduaneros.	El impuesto se liquida en la póliza y se paga juntamente con la liquidación aduanera.	El impuesto se liquida en la póliza o formulario aduanero y se paga previo al desalmacenaje de las mercancías.	El impuesto se liquida en la póliza o formulario aduanero y se pagá previo al desalmacenaje de las mercancías.	El impuesto se liquida en la póliza o formulario aduanero y se paga previo al desalmacenaje de las mercancías.	El impuesto se liquida en la póliza o formulario aduanero y se paga previo al desalmacenaje de las mercancías.
b) Ventas de mercancías y prestación de servicios en el mercado interno.	Declaración jurada, dentro del mes siguiente al trimestre que corresponden el impuesto.	Mediante timbres. No obstante, se puede liquidar y pagar el impuesto por declaración jurada mensual, cuando el monto total anual de ventas sea superior a ¢ 100,000.00.	Declaración jurada anual que deberá presentarse dentro de los 31 días del mes de enero de cada año, correspondientes al año anterior. En el caso de personas que tienen ventas mayores de Lp. 60,000 harán sus pagos a más tardar el diez de cada mes por las ventas efectuadas en el mes anterior. Únicamente los que realizan ventas mayores de 12,000 anuales y menores de 60,000 deben hacer el pago al tiempo de presentar la declaración anual.	El impuesto se liquida mediante declaración jurada mensual y se paga dentro de los 15 días siguientes al mes al que corresponde la declaración.	El impuesto se liquida por declaración jurada mensual y se paga dentro de los dos meses siguientes al que corresponde la declaración.	El gravamen se liquida por medio de declaración jurada (mensual o trimestral), sobre la base que resulte de restar a los débitos, los créditos fiscales correspondientes a las operaciones respectivas y se paga al momento de presentar la declaración.

[1] También existe un impuesto en cascada del 2 por millar que se aplica sobre las ventas al contado y sobre los abonos mayores de ¢$ 1,666 por ventas al crédito (Decreto 295 del 18 de enero de 1958).

[2] Únicamente se describe el impuesto al valor agregado, aún cuando para los fines de la integración es aceptable el impuesto de una sola etapa similar a los que tienen Honduras, Nicaragua y Costa Rica.

* De ¢ 20.00 hasta ¢ 50.00 ¢ 0.50
De más de ¢ 50.00 hasta „ 100.00 „ 1.00
De más de „ 100.00 hasta „ 200.00 „ 2.00
De más de „ 200.00 hasta „ 300.00 „ 3.00
De más de „ 300.00 hasta „ 400.00 „ 4.00
De más de „ 400.00 hasta „ 500.00 „ 5.00
De más de „ 500.00 hasta „ 600.00 „ 6.00
De más de „ 600.00 hasta „ 700.00 „ 7.00
De más de „ 700.00 hasta „ 800.00 „ 8.00
De más de „ 800.00 hasta „ 900.00 „ 9.00
De más de „ 900.00 hasta „ 1.000.00 „ 10.00

De ¢ 1,000.00 en adelante se pagará ¢ 10.00, más ¢ 1.00 por cada ¢ 100.00 o fracción adicionales.

Impuestos al consumo selectivo sobre tabaco y sus derivados

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica [1]
Fecha de emisión de la ley o decreto	Decreto 1787 del 10 de septiembre de 1968.	Decreto 3122 del 13 de septiembre de 1960.	Decreto 106 del 30 de julio de 1955 y Acuerdo del Poder Ejecutivo 793 del 28 de julio de 1966.	Decreto 1054 del 10 de febrero de 1965.	Decreto 3021 del 21 de 1962. Ley 2357 del 25 de junio de 1959 creó un impuesto adicional sobre los cigarrillos importados.
Materia imponible	La venta e importación.	La venta e importación.	La venta e importación.	La venta e importación.	La venta e importación.
Momento en que se produce el hecho generador	IMPORTACIÓN. Al ingreso de los productos a las aduanas. PRODUCCIÓN NACIONAL. Cuando los fabricantes efectúan ventas para el mercado interno.	IMPORTACIÓN. Al ingreso de los productos a las aduanas. PRODUCCIÓN NACIONAL. Cuando los fabricantes efectúan ventas para el mercado interno.	IMPORTACIÓN. Al ingreso de los productos a las aduanas. PRODUCCIÓN NACIONAL. Cuando los fabricantes efectúan ventas para el mercado interno.	IMPORTACIÓN. Al ingreso de los productos a las aduanas. PRODUCCIÓN NACIONAL. Cuando los fabricantes efectúan ventas para el mercado interno.	IMPORTACIÓN. Al ingreso de los productos a las aduanas. PRODUCCIÓN NACIONAL. Cuando los fabricantes efectúan ventas para el mercado interno.
Exenciones sujetos tasa	Las exportaciones. Productor e importador. Precio al detalle x cada cajetilla de 20 cigarrillos. Impuesto x cajetilla de 20 cigarrillos. *En* $CA Hasta 0,08 0,02 De 0,09 a 0,10 0,02 0,11 a 0,12 0,035 0,13 a 0,14 0,04 0,15 a 0,16 0,05 0,17 a 0,18 0,06 0,19 a 0,22 0,07 0,23 a 0,26 0,08 0,27 a 0,30 0,09 0,31 a 0,34 0,10 0,35 en adelante 0,12	Las exportaciones. Productor e importador. *Cajetilla de 20 cigarrillos nacionales* Elaborados a mano: Colones: 0.001 $CA.: 0.0004 Elaborados a máquina cuando el precio de venta sea: De 0 a 0.20 C 0.003 De 0.21 a 0.40 C 0.0085 De 0.41 o más 45% de dicho precio. De 0 a 0.20 $CA 0.0012 De 0.21 a 0.40 $CA 0.0034 De 0.41 o más 45% de dicho precio	Las exportaciones. Productor e importador. 45 %.	Las exportaciones. Productor e importador. Para cigarrillo, el 42 % del precio de detalle. Para puritos. el 25 % del precio de detalle.	Las exportaciones. Productor e importador. 2 Ver nota al pie.

(*Continuación*)

Conceptos	GUATEMALA	EL SALVADOR	HONDURAS	NICARAGUA	COSTA RICA [1]
		Cigarrillos importados (cajetilla de 20 unidades): C 0.40 SCA 0.16			
Tasa imponible: Importaciones	Según los precios al detalle de cada cajetilla.	Es el número de cajetillas de 20 cigarrillos importados.	Valor cif.	Precios de venta al detalle.	Es el número de cajetillas de 20 unidades importadas.
Tasa imponible: Producción nacional	Cantidades de cajetillas fabricadas destinadas al consumo interno.	Unidades de cajetillas fabricadas para consumo nacional tomando de base el precio de venta al público.	Cantidades de cajetillas fabricadas con base al precio de fábrica.	Precio de venta al detalle de cigarrillos y puritos producidos que se desalmacenen para el expendio en el país.	Número de cajetillas para consumo interno.
Liquidación y pago:					
Importaciones	El impuesto se liquida en la póliza y se paga previo al desalmacenaje.	El impuesto se liquida y paga por medio de timbres, los cuales se adhieren a las cajetillas.	El impuesto se liquida por declaración jurada mensual y se paga dentro de los 10 días siguientes al que corresponde la declaración.	El impuesto se liquida y paga por medio de timbres los cuales se adhieren a las cajetillas.	El impuesto se liquida y paga por medio de timbres, los cuales se adhieren a las cajetillas.
Producción nacional	El impuesto se liquida por declaración jurada mensual y se paga dentro del término de 10 días siguientes al que corresponde la declaración.	El impuesto se liquida y paga por medio de timbres, los cuales se adhieren a las cajetillas.	Por declaración jurada mensual y se paga dentro de los 10 días siguientes al que corresponde la declaración.	El impuesto se liquida y paga por medio de timbres, los cuales se adhieren a las cajetillas.	El impuesto se liquida y paga por medio de timbres los cuales se adhieren a las cajetillas.

[1] También existe un impuesto del 10 % sobre los precios al consumidor final (Artículo 43 de la Ley 3914 de 17 de julio de 1967).

[a] Cigarrillos nacionales elaborados con	Impuesto de cajetilla de 20 unidades	
	Colones	*Sca.*
Tabacos nacionales	0.34	0.0513
Tabacos nacionales y extranjeros	0.63	0.0951
Tabacos extranjeros	0.41	0.0619
Cigarrillos extranjeros:	0.30	0.0453

Impuesto al consumo selectivo sobre petróleo y sus derivados

Conceptos	Guatemala	El Salvador [1]	Honduras [2]	Nicaragua	Costa Rica
Fecha de emisión de la Ley o Decreto	Decreto Ley Nº 58 del 3 de julio de 1963.	Contenido en Decreto Legislativo 574 del 15 de mayo de 1964.	Decreto 121 del 21 de octubre de 1967.	Decreto Nº 56 del 26 de febrero de 1963.	Contrato de protección y desarrollo industrial firmado por el Poder Ejecutivo y la Compañía "Refinadora C. R. de Petróleo, S.A." aprobado el 28 de junio de 1963.
Materia imponible	La venta e importación de gasolina y otros derivados del petróleo.	La venta e importación de gasolina y otros derivados del petróleo.	La venta e importación de gasolina y otros derivados del petróleo.	La venta e importación de gasolina y otros derivados del petróleo.	La venta e importación de gasolina y otros derivados del petróleo.
Momento en que se produce el hecho generador	IMPORTACIÓN. Al ingresar los productos a las aduanas. PRODUCCIÓN NACIONAL. Al salir el producto de los depósitos de la refinería.	IMPORTACIÓN. Al ingresar los productos a las aduanas. PRODUCCIÓN NACIONAL. Al salir el producto de los depósitos de la refinería.	IMPORTACIÓN. Al ingresar los productos a las aduanas. PRODUCCIÓN NACIONAL. Al salir el producto de los depósitos de la refinería.	IMPORTACIÓN. Al ingresar los productos a las aduanas. PRODUCCIÓN NACIONAL. Al salir el producto de los depósitos de la refinería.	IMPORTACIÓN. Al ingresar los productos a las aduanas. PRODUCCIÓN NACIONAL. Al salir el producto de los depósitos de la refinería.
Exenciones	Las adquisiciones de gas oil, diesel y otros aceites combustibles similares efectuados por empresas dedicadas a la generación y venta de energía eléctrica para servicio público y las personas que por ley gocen de franquicia aduanera.	Las exportaciones y las adquisiciones del Estado y sus instituciones, así como las de personas que por ley o contrato gocen de exención.	Las exportaciones y las adquisiciones efectuadas por empresas concesionadas por el Estado.	Las adquisiciones del Estado y personas que por ley gocen de exención, lo mismo los suministros a aeronaves que efectúen vuelos internacionales.	
Sujetos	El productor y el importador.	El productor y el importador.	El productor y el importador.	El productor y el importador.	El productor y el importador.
Tasa	*Producto* — *Galón* $CA a) Gasolina 0.196 b) Petróleo p/lámpa-	*Producto* — *Impuesto* (unidad impositiva en $CA 100 gal. (3785 l) Gasolina p/automo-	*Producto* — *Impuesto (galón)* en $CA Gasolina de aviación 0.202255	*Producto* — *Impuesto (litro)* en $CA Gasolina corriente para automotores 0.0403	*Producto* — *Impuesto (galón)* $CA Gasolina Cte. ("Motor grade") 0.2603

(*Continuación*)

Conceptos	Guatemala	El Salvador [1]	Honduras*	Nicaragua	Costa Rica
	ras y espíritu de petróleo (kerosene) 0.01 c) Gas, oil, diesel y otros aceites combustibles similares 0.05 d) Gases combustibles naturales, como metano, propano, butano, etc., en cualquier forma 0.01 e) Fuel, oil bunker, oil y otros aceites combustibles similares 0.01	tores 25.70 Combustible de aviones a reacción 25.61 Aceite Diesel 2.58 Aceite combustible 0.708 Gases combustibles (100 kgs. netos) 2.488	Gas, Premium o Super 0.19824 Gasolina Regular 0.19670 Petróleo p/lámparas, kerosene y comb. para turbina de aviación (jet fuel) 0.007095 Gas oil, diesel y otros aceites combustibles similares: I. Para transporte 0.033415 II. Para otros usos 0.00531 Gases combustibles como propano, butano, etc. 0.05350 Petróleo combustible Bunker "C" 0.00331	Gasolina especial para automotores 0.0440 Jet Fuel 0.0179 Kerosene 0.0179 Diesel 0.0056 Aceite combustible 0.0034 Gasolina y combustibles licuados 0.0316	Kerosene 0.0550 Diesel Oil ... L.P.G. 0.0123 Bunker 0 Fuel Oil 0.0208
Base imponible					
a) Importación	Sobre el número de galones que se importen.	Sobre el número de galones que se importen.	Sobre el número de galones que se importen.	Sobre el número de litros que se importen.	Sobre el número de galones que se importen.
b) Producción nacional	Sobre el número de galones que salgan de los depósitos de la refinería.	Sobre el número de galones que salgan de los depósitos de la refinería.	Sobre el número de galones que salgan de los depósitos de la refinería.	Sobre el número de litros que salgan de los depósitos de la refinería.	Sobre el número de galones que salgan de los depósitos de la refinería.
Liquidación y pago					
a) Importaciones	El impuesto se liquida en la póliza y se paga junto con la liquidación aduanera.	El impuesto se liquida en la póliza y se paga junto con la liquidación aduanera.	El impuesto se liquida en la póliza y se paga junto con la liquidación aduanera.	El impuesto se liquida en la póliza y se paga junto con la liquidación aduanera.	El impuesto se liquida en la póliza y se paga junto con la liquidación aduanera.

(*Continuación*)

Conceptos	Guatemala	El Salvador [1]	Honduras [2]	Nicaragua	Costa Rica
b) Producción nacional	El impuesto se liquida por declaración jurada mensual y se paga dentro de los 10 días siguientes al que corresponde la declaración.	El impuesto se liquida por declaración jurada y se paga al presentar la declaración.	El impuesto se liquida por declaración jurada mensual y se paga dentro de los 25 días siguientes al que corresponde la declaración.	El impuesto se liquida por declaración jurada mensual y se paga dentro de los 20 días siguientes al que corresponde la declaración.	El impuesto se liquida por declaración jurada quincenal y se paga dentro de los dos días siguientes al que corresponde la declaración.

1 Los productos importados, similares a los elaborados nacionalmente únicamente quedan sujetos al pago de los gravámenes de importación (aforos) y a un impuesto *especial* de consumo interno de 7 centavos de Colón por cada galón. ($CA 0,28).

2 La importación es válida cuando la producción nacional no da abasto al mercado interno. Esta importación está exenta del impuesto de consumo y paga otros impuestos (el de importación, etc.)

Impuestos al consumo selectivo de mercancías establecidas con base al protocolo: Medidas de emergencia de defensa de la balanza de pagos

CONCEPTOS	NICARAGUA
Fecha emisión Ley o Decreto	Decreto 38 DIE del 19 de junio de 1968.
Materia imponible	La venta e importación de mercancías contenidas en el Anexo del Decreto.
Momento en que se produce el hecho generador del impuesto	IMPORTACIÓN. Al ingreso de las mercancías a las aduanas. PRODUCCIÓN NACIONAL. Cuando los fabricantes efectúan ventas, para el mercado interno.
Tasa	Oscilan del 10 % al 20 % y otras son específicas.
Base imponible	IMPORTACIONES. Valor en Aduana de ingreso. PRODUCCIÓN NACIONAL. Precio ex-fábrica de los artículos.
Exenciones	Las exportaciones.
Sujetos	Los importadores y los fabricantes nacionales.
Liquidación y pago	IMPORTACIONES. El impuesto se liquida en la póliza o en el formulario aduanero y se paga previo al desalmacenaje de las mercancías. PRODUCCIÓN NACIONAL. El impuesto se liquida por declaración jurada mensual y se paga dentro de los primeros 15 días del mes siguiente al que corresponde la declaración.

Impuestos al consumo selectivo de mercancías

Conceptos	COSTA RICA	NICARAGUA	*Estructura del tributo propuesto*
Fecha emisión Ley o Decreto	Ley Nº 4961 de 10 de marzo de 1972	Decreto Ejecutivo Nº 4 MEIC del 25 de marzo de 1969 con modificaciones por el Decreto 5-MEIC del 8 de abril de 1969 y por el Decreto 11-MEIC del 14 de junio de 1969 y del 18 de julio de 1969.	
Materia imponible	Las ventas e importaciones de mercancías contenidas en las listas promulgadas por el Poder Ejecutivo.	Las ventas e importaciones de mercancías contenidas en los respectivos decretos.	Las ventas e importaciones de mercancías gravadas (no esenciales).
Momento en que se produce el hecho generador	IMPORTACIÓN. En el momento del ingreso de las mercancías a los recintos o al controlador aduanero. VENTAS. En la fecha de emisión de la factura o de la entrega de las mercancías, el acto que se realice primero.	IMPORTACIÓN. Al ingresar los artículos a las aduanas. PRODUCCIÓN NACIONAL. Cuando los fabricantes efectúan ventas para el mercado interno.	IMPORTACIÓN. En el momento de la liquidación de la póliza o formulario aduanero correspondiente. PRODUCCIÓN NACIONAL. En el momento de la entrega de la mercancía o al emitirse la factura respectiva, el acto que se realice primero.
Exenciones	La importación o internación de mercancías en el territorio nacional por los diplomáticos, funcionarios de organismos internacionales, nacionales residentes en el exterior que retornan al país, inmigrantes y pasajeros en general, en las mismas condiciones en que las normas en vigor les concedan el goce de franquicia aduanera. La importación o internación de acuerdo con el régimen de admisiones temporales. La exportación de mercancías (inclusive la efectuada por medio de comerciantes) sujeta a las medidas de controlador dispuestas en el reglamento y las adquisiciones de mercancías que realicen el Gobierno Central, las Municipalidades y las Juntas de Protección Social.	Las exportaciones.	Las exportaciones y las importaciones efectuadas por personas que gocen de franquicia aduanera, así como la introducción de mercancías bajo el régimen de admisiones temporales.

(*Continuación*)

Conceptos	COSTA RICA	NICARAGUA	*Estructura del tributo propuesto*
Sujetos	El importador y en la venta de mercancías de producción nacional, el fabricante no artesanal.	El importador y el fabricante nacional.	El importador o la persona a cuyo nombre se efectúe la internación y los fabricantes de mercancías gravadas.
Tasa	Entre 10 % hasta un 50 % y en algunos casos son específicas.	Oscilan del 5 % hasta un 70 % y en algunos casos son específicos.	Tasas ad-valorem crecientes para gravar en mayor medida los artículos no esenciales, concediéndole al Poder Ejecutivo suficiente flexibilidad para modificar la lista de artículos y variar las tasas aplicables dentro de un límite máximo.
Base imponible	IMPORTACIONES. Adicionando el valor CIF aduana de ingreso, los derechos de importación y el Impuesto de Estabilización Económica efectivamente pagados. PRODUCCIÓN NACIONAL. Sobre el precio de venta al contado del fabricante a mayorista o distribuidor.	IMPORTACIÓN. Valor CIF. PRODUCCIÓN NACIONAL. Sobre el precio en fábrica, según lista que suministra el industrial.	IMPORTACIONES. Adicionando al valor CIF aduana de ingreso, los derechos de importación y el impuesto de estabilización económica efectivamente pagados. PRODUCCIÓN NACIONAL. El precio de venta de contado del fabricante a mayorista o distribuidor.
Liquidación y pago	IMPORTACIONES. Se liquida en la póliza o formulario aduanero y se paga previo al desalmacenaje de las mercancías. PRODUCCIÓN NACIONAL. Se liquida mediante declaración jurada mensual y se paga dentro de los dos meses siguientes al que corresponde la declaración.	IMPORTACIÓN. Se liquida en la póliza o formulario aduanero y se paga previo al desalmacenaje de las mercancías. PRODUCCIÓN NACIONAL. Se liquida por declaración jurada mensual y se paga al momento de presentar la declaración.	IMPORTACIONES. Se liquida en la póliza o formulario aduanero y se paga previo al desalmacenaje de las mercancías. PRODUCCIÓN NACIONAL. Se liquida mediante declaración jurada (mensual o bimensual) y se paga al momento de presentar la declaración.

Impuestos bienes inmuebles

Conceptos	GUATEMALA	HONDURAS	NICARAGUA	COSTA RICA	*Estructura del tributo propuesto*
Base legal	Decr. Leg. 1153 (27-VII-21). Modificaciones y complementos: Dec. Ley 600 (31-III-49) Dec. Ley Nº 31 (12-VII-63) Dec. Ley Nº 60 (7-VI-63) Dec. Ley Nº 65 (13-VII-63) Dec. Ley Nº 84 (18-VIII-63) Dec. Ley Nº 100 (7-VIII-63) Dec. Ley Nº 155 (29-XII-63) Dec. Leg. 1731 (11-I-68) Dec. Leg. 1227 (1-I-67) Dec. Leg. 84-70 (26-XI-70)	Decreto 68 (6-V-42) Dec. Leg. 5 (26-II-58) Reglamento: Acuerdo 1033 (3-VII-58)	Decreto Nº 2712 (26-VII-62) Decreto Nº 763 (29-IX-62) Decreto Nº 1248 (1-XII-66) Reglamento: Nº 10 (16-VI-65)	Ley Nº 27 (2-III-39) Refundida por: Leyes: Nº 28 (10-XI-39), Nº 9 (7-X-40), Nº 111 (17-VIII-43) Nº 121 (20-VII-45) Nº 837 (20-XII-46) Nº 206 (30-X-48) Nº 1167 (17-VI-50) Nº 1238 (29-XI-50) Nº 1445 (22-V-52) Nº 1673 (4-XI-53) Nº 3020 (16-VIII-62) Nº 3026 (11-X-62)	
Sujeto	Propietarios, usufructuarios o poseedores de bienes inmuebles situados en el territorio nacional. El último propietario.	Los propietarios.	Propietarios o poseedores o en su caso usufructuarios, usuarios o habitadores.	Dueño actual de la propiedad esté o no inscrita; los condueños proporcionalmente; los socios de una sociedad solidariamente; pero no los accionistas de una sociedad anónima.	Los propietarios o los usufructuarios.
Materia imponible	El valor de los terrenos, las estructuras y las instalaciones incorporadas íntegramente a las mismas. Máquinas, instalaciones y equipos adheridos de manera fija y permanente al suelo; aguas superficiales, los cultivos, plantaciones, bosque y demás vegetación.	El valor de los terrenos no utilizados o baldíos; edificios, casas de habitación, planteles comerciales o fabriles, y los terrenos donde están; fincas rústicas y urbanas y cualesquiera otros bienes inmuebles inscritos a favor de personas o empresas.	El valor de los bienes inmuebles conforme los define el Código Civil. *Dos categorías:* 1ª Categoría: Urbana: Casa de habitación. Rural: Parcela hasta de 10 hectá-	El valor de los terrenos, instalaciones y construcciones fijas y permanentes y las plantaciones permanentes. Máquinas y demás muebles que formen parte del inmueble porque son necesarios para la explotación del negocio.	El valor de la tierra rural y en caso de las propiedades urbanas el valor de la tierra y la construcción.

(Continuación)

Conceptos	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Costa Rica	Estructura del tributo propuesto
			reas en un solo lote. 2ª Categoría: El resto.		
Exenciones	*Permanentes*: Propiedades del Estado, sus instituciones, Municipalidades, Instituciones de asistencia social, iglesias dedicadas al culto religioso y propiedades menores de Q. 100.00. *Temporal*: Edificaciones de: 3 pisos 2 años más de 3 pisos 5 años.	Los bienes nacionales. Municipales, del Distrito Central y de Instituciones Autónomas o semiautónomas. La casa de habitación del propietario si el valor es menos de L. 20,000.00. Los inmuebles cuyo valor sean menor de L. 1,000.00.	Bienes inmuebles cuyo valor en las dos categorías sea menor a 10,000 Córdobas. Los bienes de 1ª categoría hasta 30,000 si están localizados en el distrito nacional. Hasta 20,000 en otro lugar. Municipios, Juntas Locales de Asistencia Social, Iglesias y confesiones religiosas con personería jurídica, instituciones de Beneficiencia y Asistencia Social, Instituciones artísticas, etc.	Patrimonio inmueble cuyo valor en su conjunto sea menor a 10,000 Col, por dueño. Las casas construidas para los 5 peones dentro de las propiedades privadas. Propiedades del Estado, Municipalidades, Juntas de Educación. Los destinados a enseñanza y beneficiencia públicas; casas curales y templos de culto público, etc.	Las propiedades del Estado, sus Instituciones y de los Municipios. Además, se deben eximir las parcelas cuyo valor se acuerde, con el propósito de excluir el minifundio.
Base de imposición	Monto de los avalúos de los inmuebles de cada contribuyente.	Monto de los avalúos.	Monto de los avalúos.	Monto de los avalúos.	Monto de los avalúos.
Determinación de la base	*Declaración jurada*: por el valor estimativo de los inmuebles en moneda nacional o equivalente.	*Declaración jurada*: cada cinco años diciendo: 1) valor, 2) extensión, 3) ubicación, 4) Nº de registro, 5) clase de cultivo o explotación.	*Declaración jurada*: Anual si es que ha habido cambio en el valor de sus inmuebles desde la última declaración o declaración de oficio.	*La declaración* del propietario o encargado de administrar los inmuebles es solo uno de los antecedentes que el perito debe tener en cuenta.	Declaración jurada y avalúos practicados.
	Valuación por peritaje oficial: comisiones, valuadores nombrados por el Ministe-	*Valuación por peritaje oficial*: comisión de tres funcionarios que practique la	*Valuación de peritaje* y confirmado por el Director del Impuesto.	*Valuación de peritaje*: Oficina de Tributación. Dirección General de Tri-	

(Continuación)

Conceptos	GUATEMALA	HONDURAS	NICARAGUA	COSTA RICA	*Estructura del tributo propuesto*
	rio de Hacienda. De Oficio con base en índices derivados de avalúos de la propiedad inmueble. Si no hay valuación la hará la Administración.	valuación definitiva. Si no hay valuación lo hará el Municipio o el Distrito Central.		butación Directa.	
Deducciones			*Deducciones:* Valor de los gravámenes reales que recaigan sobre ellos como garantía de deudas con tal de que se graven los bienes mobiliarios que corresponden al acreedor. Los créditos cedidos como capital de trabajo si es que pagan impuestos mobiliarios. Los gravámenes reales cuyo importe hubiere sido invertido por el contribuyente en mejoras o accesorios y que se tuvieron en cuenta al hacer la declaración.		Ad-valorem y proporcional.
Tasas	Hasta Q. 20.000 3 x millar + de Q. 20,000 6 x millar	1½ por millar.	1ª categoría ½ x % 2ª categoría 1 x %.	1 Ver nota al pie.	
Pago del impuesto			Administración de Rentas. Dirección General de Rentas, etc.	Las tesorerías nacionales.	
Lugar	En las administraciones de rentas departamentales o receptorías fiscales de la República.	Tesorerías municipales o Tesorería del Distrito Central.			

(*Continuación*)

Conceptos	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Costa Rica	*Estructura del tributo propuesto*
Tiempo	Trimestres vencidos, pero puede hacerse anticipadamente, enero, abril, junio, octubre.	Del 1º al 31 de agosto.	*Semestral:* Hasta el 30 de septiembre. Hasta el 31 de marzo.	*Cuatro trimestres:* Febrero, mayo, agosto, noviembre.	

¢	10,000.01 a	250,000.00	.30 %
¢	250,000.01 a	500,000.00	.55 %
¢	500,000.01 a	3,000.000.00	.80 %
¢	3 000,000.01 en	adelante	1.05 %

Impuestos sobre tierras ociosas e incultas

Conceptos	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
Base legal	Ley de Transformación Agraria XI-1962	Ley de Reforma Agraria Decreto Nº 2, 1962 Decreto Nº 127 (14-VII-63)	Ley de Reforma Agraria. Decreto Nº 797 (3-IV-63).	Ley de Fomento Económico Nº 2466 (9-XI-59) Ley de Tierras y Colonización Nº 2825 (14-X-61) Reformado por: Ley Nº 3042 (4-X-62) Reglamento: 30-X-68
Sujeto	Los propietarios de fincas rústicas mayores de 100 hectáreas quedan obligados a presentar una declaración jurada.	Los propietarios o poseedores a título de dueños.	Propietarios o poseedores o en su caso usufructuarios, usuarios... (bienes inmuebles)...	Toda persona jurídica o física propietaria de tierras incultas en exceso de 100 hectáreas.
Materia imponible	Fincas o partes de fincas que tengan carácter de ociosas, además de lo establecido sobre el inmueble: a) Explotación inadecuada; b) Rendimiento deficiente; c) Carencia de cultivo.	Tierras incultas de ociosos o materialmente mal explotadas.	Tierras incultas: Las cultivables y no cultivadas o deficientemente cultivadas por dos años consecutivos. Tierras ociosas: No siendo aptas para el cultivo, pero sí para otro tipo de explotación económica, siguen sin ser explotadas por dos años consecutivos.	Terrenos incultos: Terrenos que se encuentren: — en estado natural o de abandono — pradera abierta, el raconal y la montaña — pastos no sistemáticos — explotación empírica de la madera o la simple apertura de carriles no es suficiente para considerarla como cultivada.
Exenciones	Tierras menores de 100 hectáreas.	Tierras hasta 50 hectáreas de riego o su equivalente en tierras de otra clase. Las tierras en descanso necesario.	El Instituto Agrario y sus bienes. Las que no sean aptas para el cultivo. — Los terrenos forestales. — Las que se hallen en rápida erosión. — Zonas forestales vedadas, protegidas o reservadas declaradas así por el Congreso Nacional.	Tierras menores de 100 hectáreas. Area inculta de la finca si es igual o menor que la parte cultivada. Terrenos que deben dedicarse a evitar la erosión. Area de bosques necesarios para conservar los recursos naturales, climáticos, etc.

(Continuación)

Conceptos	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
			Las tierras de particulares menores de 50 hectáreas de primera clase o su equivalente.	
Base de imposición	Por hectárea y de acuerdo con la clasificación de la tierra. Existen 5 categorías.	Valor de la tierra declarado.	Por hectárea y de acuerdo con la clasificación y localización de las tierras. Siete clases con la siguiente equipatación: 1 Hect. de 1ª = 1.4 de 2ª = 2. de 3ª = 3.3 de 4ª = 5. de 5ª = 10. de 6ª	Por hectárea y según la calidad y localización de las tierras.
Determinación de Base	Declaración jurada. Peritaje por el INTA.	Declaración de propietarios o poseedores de títulos. Peritaje del Instituto Nacional Agrario.	Declaración jurada y peritaje por el Instituto Agrario.	Declaración y el Peritaje del Instituto de Tierras y Colonización.
Tasas	Tierras de 1ª Cat. Q. 2.50xHec. 2ª Cat. Q. 2.00xHec. 3ª Cat. Q. 1.50xHec. 4ª Cat. Q. 1.00xHec. 5ª Cat. Q. 0.75xHec.	1er. año: 3 % del valor declarado. 2º año: 8 % del valor declarado. 3er. año: 15 % del valor declarado. 4º año: 25 % del valor declarado. 5º año: 40 % del valor declarado.	1ª clase: ¢ 5.00 por hectárea 2ª clase: 3.50 por hectárea 3ª clase: 2.50 por hectárea 4 clase: 1.50 por hectárea 5ª clase: 1.00 por hectárea 6ª clase: 0.50 por hectárea 7ª clase: exentas	De A: 101 250 Hect. ¼ x % 251 500 ,, ½ % 501 1.000 ,, ¾ % 1.001 1.500 ,, 1 % 1.501 2.000 ,, 1 ¼ % 2.001 3.000 ,, 1 ½ % 3.001 4.000 ,, 1 ¾ % 4.001 5.000 ,, 2 % Más de 5.000 ,, 2 ½ %

Herencias, legados y donaciones

Conceptos	GUATEMALA	EL SALVADOR	HONDURAS	NICARAGUA	COSTA RICA
Base legal	Dec. Leg. 431 (5-I-48) Dec. Lc. 1276 (19-II-59) Dec. Pres. 202 (21-I-55) Dec. Pres. 336 (9-VIII-55) Acuerdo Gub. (3-III-54) (11-VII-56) (7-II-59) (24-II-64)	Decreto Leg. 52 (20-V-36) Decreto Leg. 58 (15-V-39) Decreto Leg. 36 (29-VIII-40) Decreto Leg. 96 (13-XII-40) 511 (28-II-50) 2329 (4-II-57)	Dec. Nº 67 (16-II-38) Dec. Ley 175 (2-XII-55) Dec. Ley 187 (29-XII-55) Dec. Nº 236 (30-XII-64) Reglamento: 1-I-1956	Dec. Nº 724 (30-VI-62) Dec. Nº 725 (20-VI-62)	a) Impuesto instrucción Pública: Ley 24 (26-II-1886) Ley 22 (9-VI-1929) Decr. 7 (26-II-44) Ley 2202 (14-IV-58) b) Impuesto de Beneficiencia: Ley 10 (23-XII-37) Ley 2202 (14-IV-58) c) Impuesto de Timbre Universitario: Ley 43 28-XII-43) Ley 2837 (20-X-61) Ley 1344 27-IX-51) Ley 3543 (15-VIII-65)
Sujeto	Herederos, legatarios y donatarios.	Herederos, legatarios y donatarios.	Herederos, legatarios y donatarios.	Herederos, legatarios y donatarios.	Los beneficiarios en caso de transmisión gratuita y en los casos de sucesiones el albacea por cuenta de los herederos y legatarios.
Materia imponible	El valor de las donaciones y de las herencias y legados.	El valor de las donaciones y de las herencias y legados.	El valor de las donaciones y de las herencias y legados.	El valor de las donaciones y de las herencias y legados.	El valor de las donaciones y de las herencias y legados.
Exenciones	a) Herencias, legados y donaciones. – Descendientes de menos de 12 años hasta Q. 1.000 cada porción asignada. – Ascendientes, descendien-	Patrimonio de familia establecido por la ley. Seguros de vida, fondos de defunción, etc., hasta ¢ 3.000. Bienes asignados a establecimientos públicos	Pensiones alimenticias entre personas obligadas por la ley. Bienes inmuebles que hubieran pagado el impuesto dentro del año. – Asignaciones hechas	– Cantidades periódicas por alimentación debida por Ley. – Asignaciones destinadas a la creación o fomento de toda clase de asociación.	Sucesiones cuyo capital líquido no excede de ¢ 1,000.00 – Donaciones, herencias, a favor de instituciones nacionales de educación y bene-

(Continuación)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
	tes, cónyuge o concubino hasta Q. 500.00. — Otras personas hasta Q. 300.00. — Los hechos a favor del Estado, Municipalidades, Universidad de San Carlos, Univ. Popular, establecimientos de Beneficiencia. b) Donaciones y legados de renta. — Hasta Q. 180.00 al año (sin otro capital). — Pensiones alimenticias cuando es obligación. — Pólizas de seguro de vida. — Bienes gananciales de la parte sobreviviente. — Derechos de propiedad literaria y artística. — Créditos que proceden de honorarios o sueldos hasta Q. 1.000 — Títulos y valores de Estado. — Depósitos de dinero en bancos dentro del país. — Las fundaciones artísticas, culturales, etc., estrictamente nacionales.	salvadoreños. Depósitos en bancos y demás instituciones de crédito que operen legalmente en el país. Cédulas del Banco Hipotecario de El Salvador, sus intereses y premios. Otros títulos de Crédito. Donaciones en favor del Instituto de Beneficencia.	a municipalidades, corporaciones, etc. — Herencia líquida o donación inferior a L. 10.000. — Las dotes.	— Ajuar de casa o ropa de uso personal cuando se trate de herederos de la primera categoría y no pase de ¢ $ 10,000.00.	ficiencia. — Herencias vacantes que se adjudican a Juntas de Educación. — Hipotecas, prendas, cédulas hipotecarias, etc., pertenecientes a extranjeros no radicados en el país.
Base imponible	a) Donaciones. Según escritura pública en que deberá expresarse el va-	Valor líquido del caudal hereditario, correspondiente a cada grupo o	El importe líquido de la donación o de las herencias o legados.	El importe de cada una de las asignaciones hereditarias o de la dona-	El valor neto de cada una de las asignaciones hereditarias o de las

(Continuación)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
	lor de los bienes donados. Nunca será menor al de la matrícula fiscal, en caso de inmuebles. b) Los inmuebles heredados, legados o donados no podrán bajar del valor que tengan en la matrícula fiscal en la fecha de fallecimiento, etc., incluyéndose en dicho valor el aumento que ha tenido por mejoras, plusvalías, etc. c) Acciones nominales cotizables serán estimadas por el precio más alto que tuvieron el día que se practicó la donación o en que ocurrió el fallecimiento del causante.	el valor neto de la donación.		ción.	donaciones.
Tasas	Tarifas progresivas en relación al parentesco entre causante y herederos o de donante a donatarios.	Tarifas progresivas en relación al parentesco entre causante y herederos o de donante a donatarios.	Tasas ad valorem, porcentuales, en relación al parentesco entre causante y herederos o de donante a donatarios.	Tarifas progresivas en relación al parentesco entre causante y herederos o de donante a donatarios.	Tarifas progresivas en relación al parentesco entre causante y herederos o de donante a donatarios.
Pago del impuesto	a) Donaciones entre vivos: — Al otorgarse la escritura de aceptación si los bienes están en territorio nacional. — Donaciones hechas fuera de la República: — En Centroamérica dentro de los tres meses	El pago debe hacerse dentro de los 10 días siguientes a la notificación de la liquidación, con recibimiento una rebaja del 25 % si el pago se efectúa dentro de los seis meses siguientes. La Dirección General	En la Administración de Rentas correspondiente al lugar donde se haya abierto la sucesión o otorgado la donación. Dentro de los dos meses siguientes a la fecha de liquidación, las he-	Donaciones entre vivos: Antes de que se otorgue la escritura respectiva y de todas las maneras antes de inscribirse en el registro de la Propiedad Inmueble. Herencias, legados y Donaciones: Seis meses	Dentro de los seis meses siguientes a la fecha del documento de donación o de la muerte del causante según caso

(Continuación)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
	subsiguientes: – Fuera de Centroamérica dentro de los cinco meses. b) Herencias, legaciones y donaciones: Dentro de los seis meses contados desde la fecha del fallecimiento. Se ampliará si el hecho ha ocurrido en Centroamérica y hasta un año si ocurrió en otro lugar del extranjero.	puede conceder plazos de pago hasta de 2 años si el impuesto excede de ¢ 5,000.00.	rencias y legados. – 4 meses herencias, intestados.	contando desde la muerte del causante. Cuando sean bienes de difícil realización el Ministerio de Hacienda puede alargar el plazo hasta un año, cobrando intereses.	

Impuesto sobre la renta

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica	*Estructura del tributo propuesto*
Bases legales	Decreto 1559 del Congreso de la República y Decreto Ley 229-1964. Acuerdo Reglamentario de 1964. Decreto 96-70 de reformas.	Decreto Legislativo 520 de 1951 y Decreto Legislativo 472 de 1963. Reglamento por Dec. Ejecutivo 55 de 1964. Reforma por Dec. Leg. 609 de 1966.	Decreto Ley 25 de 1963 modificaciones de Decreto Ley 72 de 1964, y reglamento por Acuerdo 799 de 1969.	Decreto Legislativo 55 de 1952 y Dec. Presidencial 7 de 1953 que lo reglamenta. Sucesivas reformas por Decretos de 1953 y 1959 y reforma al Reglamento en 1962.	Ley 837 del 20 de diciembre de 1946, varias reformas, siendo las últimas las de la Ley 3063 del 16 de agosto de 1962 y la reforma de la Ley 4961 de 1972.	
Tributación a la renta de las empresas.	Igual que la persona natural (escala progresiva).	Tarifa progresiva especial de 4 tramos.	Igual que la persona natural (escala progresiva).	Igual que la persona natural (escala progresiva).	Tarifa progresiva especial de 4 tramos.	Tarifa ad-valorem y proporcional.
Concepto de renta	Territorialidad.	a) Renta mundial para personas naturales. b) Territorialidad para empresas.	Renta mundial.	Territorialidad.	Territorialidad.	Territorialidad.
Tributación de las utilidades retenidas en reservas o capitalización.	No se gravan.	Se gravan las utilidades capitalizadas o mantenidas en reservas con tarifas progresivas en casos de sociedades de capital.	No se gravan.	No se gravan.	No se gravan.	Se gravan en cabeza de los dueños de la empresa con el impuesto personal. No obstante, se da la opción para que la empresa invierta esas utilidades en fines útiles, en cuyo caso no se gravan.
Tratamiento de los dividendos o participaciones sociales para socios domiciliados en el país.	No se gravan.	Se gravan totalmente en el impuesto personal.	No se gravan.	No se gravan.	Se gravan con una tasa del 5 % como impuesto único y definitivo.	Se gravan totalmente en el impuesto personal.

(Continuación)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica	*Estructura del tributo propuesto*
Tratamiento de los dividendos de acciones al portador.	No se gravan.	Se gravan totalmente en el impuesto personal	No se gravan.	No se gravan.	Si el accionista está domiciliado paga el 15 % y 15 % si es un no domiciliado, ambos como impuesto único y definitivo.	Se gravan totalmente en el impuesto personal con una retención alta en cabeza de la empresa.
Dividendos o participaciones sociales a favor accionistas domiciliados en el exterior.	Se gravan con un 10%	Se gravan con el 38 %.	Se gravan con el 5 %.	No se gravan.	Se gravan con el 15 %.	Se gravan con una tasa proporcional la cual se debe establecer en función de la tasa aplicable a las empresas.
Intereses pagados a personas domiciliadas en el exterior.	Exentas cuando el reintegro del préstamo se pacta a un plazo superior a 18 meses, caso contrario pagan el 10%	28 % si el acreedor es persona natural y 38 % si fuere persona jurídica.	Se gravan con el 5 %.	No se gravan.	10 % en caso de créditos utilizados por empresas comerciales y de servicios.	Se gravan con una tasa proporcional, la cual se debe establecer en función de la tasa que se aplique a las empresas.
Otras rentas de fuente nacional pagadas a personas domiciliadas en el exterior.	Se gravan con el 10%.	23 % si el beneficiario es persona natural y 38 % si es persona jurídica.	Se gravan con el 5 % las rentas de la propiedad inmobiliaria, operaciones de nave y empresas de comunicación. Las demás rentas pagan el 10 %.	No se gravan.	Se gravan con el 20 % suministro de noticias, discos fonográficos, remuneraciones personales, uso de tecnología, patentes y marcas. Se gravan con el 10 %, el uso de películas cinematográficas, videotapes y radionovelas.	Se gravan con una tasa proporcional, la cual se debe establecer en función de las tasas que se apliquen a las empresas.
Ganancias de capital	Se gravan únicamente las provenientes de inmuebles.	Se gravan tanto de bienes inmuebles como las de muebles. Para su cómputo existen normas especiales.	Se gravan todas las ganancias de capital.	No se gravan.	Solamente se gravan las provenientes de enajenaciones de activos depreciables y las provenientes de la parcelación o urbanización de terrenos.	No es relevante gravarlas, sin embargo para fines fiscales podrían incluirse dentro del concepto de renta.

(Continuación)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica	Estructura del tributo propuesto
Arrastre de pérdidas	Se permite la deducción de todas pérdidas fiscales, en los cinco períodos fiscales posteriores.	Permite el arrastre para ciertas empresas industriales, a razón de un 20 % anual.	Concede el arrastre para empresas calificadas como base para los tres años posteriores.	Concede el arrastre de pérdidas para todas las empresas, para ser compensadas en el período fiscal siguiente.	Concede el arrastre de pérdidas de las empresas agrícolas e industriales a razón de un 20 % anual.	Se concede el arrastre de pérdidas para ser compensadas en los próximos ejercicios fiscales, con la limitación que al efecto se acuerde, tomando en cuenta el período de prescripción del impuesto.
Amortización de activos depreciables	Método lineal.	Método lineal.	Método lineal y se permite depreciación acelerada para actividades industriales y agropecuarias clasificadas como básicas.	Método lineal.	Absoluta flexibilidad para aplicar cualquier método de depreciación.	Sujeto a lo que se acuerde regionalmente, a fin de no distorsionar la localización de las inversiones.
Reinversión de utilidades	Otorga una deducción del 33 % de las utilidades que se reinviertan en bienes de producción o activos fijos.	Concede una deducción hasta del 100 % por las utilidades reinvertidas de las sociedades anónimas que se dediquen a la industria.	Deducción del 20 % del costo de los activos nuevos adquiridos por empresas clasificadas como básicas.	Las utilidades reinvertidas que aumenten la capacidad productiva.	Otorga una deducción del 50 % invertido en bienes de capital, por empresas agrícolas industriales sin que exceda 100 mil Colones.	No se debe conceder este tipo de deducciones.
Tributación a la renta de personas naturales domiciliadas	Escala de tasas progresivas.	Escala de tasas progresivas.	Escala de tasas progresivas.	Escala de tasas progresivas.	Escala de tasas progresivas.	Escala de tasas progresivas.
Deducciones por cargas familiares.						
a) Por el contribuyente o persona básica	Al contribuyente sin cargas familiares tiene una deducción de Q.	A personas naturales domiciliadas, en vez de deducción, un crédito	Para la persona natural residente en el país se otorga una deducción	Para la persona natural residente se concede la deducción de C$ 20,000	Al declarante persona física domiciliada ¢ 7,500.00.	Cada país tiene libertad para fijarlas, las cuales deben tomar en

(*Continuación*)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica	*Estructura del tributo propuesto*
	600.00 y si las tiene es de Q. 1,200.	al impuesto de ¢ 180.00 equivalente de acuerdo con la tarifa vigente a una deducción de ¢ 6,000.00, que es el mínimo no imponible.	de L. 2,000.00.	que es a la vez el mínimo no imponible		cuenta la escala progresiva que se acuerde.
b) Por el cónyuge	Por el cónyuge cuando no hay separación legal y en la unión de hecho se otorga una deducción de Q. 800.00.	No se otorga deducción. Se entiende incluida en el crédito de ¢ 120.00, sin importar su estado civil.	Por el cónyuge o la persona con la que se haga vida marital: L. 800.00.	Para el cónyuge se concede la deducción de ¢$ 2,000.00	Cuando no haya separación legal ¢ 3,000.00.	
c) Por hijos	Por cada hijo Q. 600. limitado en hijos menores de 21 años y que no tengan ingresos superiores a Q. 600.00 anuales.	¢ 500.00 por cada hijo menor de 18 años o menor de 25, soltero y que siga cursos profesionales o tecnológicos. Esta deducción se aplica de acuerdo al monto de la renta y al número de hijos, así: *Monto renta (¢)* — *Nº de hijos* Hasta 30,000 — Por todos +de 30.0 hasta 45.0 — En exceso de 1 +de 45.0 hasta 60.0 — En exceso de 2 +de 60,000.00 — En exceso de 3	Deducción de L. 600.00 por cada hijo legítimo, natural o adoptivo menor de edad o que tenga menos de 25 y siga cursos educacionales o de capacitación.	Deducción de ¢$ 1,000 por cada hijo menor de edad o incapacitado, de ¢$ 2,000.00 si realiza cursos universitarios en el país, y de ¢$ 3,000.00 si realiza cursos en el extranjero.	¢ 2,500.00 por cada hijo menor de edad o siga estudios universitarios y no fuere mayor de 25 años.	

(Continuación)

Conceptos	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica	*Estructura del tributo propuesto*
d) Por otros dependientes del contribuyente	Deducción de Q. 600.00 por cada ascendiente en línea recta, madrastra o padrastro a falta del padre, hermanos o hermanas incapacitados menores de 21 años, y otros parientes a cargo del contribuyente, mediante sentencia judicial).	La ley no autoriza deducciones por este concepto.	Deducción de L. 600.00 por cada persona a cargo del contribuyente y no sea sujeto del impuesto. Se incluye a los ascendientes y colaterales. Los colaterales mayores de edad se aceptan si son incapacitados físicos o mentalmente.	Deducción de ₡$ 1,000 por cada ascendiente y por cada hermano o hermana menores o incapacitados a cargo del contribuyente.	Deducción de ₡1,500.00 por cada persona dependiente con cualquier parentesco de consanguinidad, afinidad u adopción y que sea menor de edad o con incapacidad física o mental, o que siga estudios universitarios, y que no fuere mayor de 25 años, o sea, ascendiente del declarante.	

C. ESTIMACIÓN DEL RENDIMIENTO FISCAL DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS CONTENIDOS EN EL LINEAMIENTO BÁSICO

RESUMEN DE NOTAS METODOLÓGICAS

A. *ESTIMACIÓN DE RENDIMIENTO DEL IMPUESTO DEL VALOR AGREGADO*

Para estimar el rendimiento fiscal de este impuesto se han utilizado dos métodos que se encontraron apropiados para ofrecer una mayor aproximación:

1. *Composición del consumo familiar*

Este método tomó como punto de partida las cifras de 1969 del consumo privado, contenidas en las cuentas nacionales; luego, con base en una encuesta de consumo familiar de Guatemala y de datos similares de los otros países del área, se estimó la porción del consumo privado sobre el cual incidiría el gravamen del valor agregado. Este procedimiento permitió obtener una aproximación numérica de la base imponible, la que multiplicada por la tasa del 5 % proporciona el rendimiento probable del impuesto. Cabe hacer notar que se escogió el 5 % porque actualmente es la tasa que existe en Costa Rica y Nicaragua, y pareciera representar una tasa viable.

Para proyectar las estimaciones del rendimiento probable, de 1973 a 1975, se utilizaron las proyecciones de las cuentas nacionales recopiladas por la SIECA.

2. *Consumo privado aparente*

En este método se estimó la producción nacional de los artículos que se gravarían para 1969, se le agregaron las importaciones y se le restaron las exportaciones de esos mismos productos, con lo cual se obtuvo el consumo aparente.

Debido a que la producción nacional se tomó a precios de fabricante

y las importaciones se tomaron con valor CIF, fue necesario estimar los márgenes de comercialización de los fabricantes, importadores y distribuidores, los que se establecieron conservadoramente en 30 % para el fabricante y 30 % para el distribuidor, los cuales se obtuvieron consultando los departamentos de Estudios Económicos de los Bancos Centrales y por otras informaciones de los Ministerios de Economía de algunos países.

El margen de comercialización (60 %) multiplicado por el total del consumo aparente permitió una aproximación de la base imponible que multiplicada por la tasa del 5 % dio el rendimiento probable.

Para las estimaciones del rendimiento probable para los años de 1973, 1974 y 1975 se calculó la relación $\frac{\text{consumo aparente}}{\text{consumo privado}}$ para el año de 1969 y se aplicó sobre las proyecciones del consumo privado continuando después con las mismas etapas de cálculo ya descritas.

B. *IMPUESTO SOBRE LA RENTA*

Para este tributo se calculó primero la base imponible de las personas naturales y de las empresas llevándose en consideración los cambios propuestos en los lineamientos básicos. Dichos cambios fundamentalmente consisten en:

a) Incorporación de las utilidades de las empresas a la base imponible del impuesto personal;
b) La aplicación de una tasa proporcional sobre las utilidades de las empresas, con dos alternativas: 15 y 20 %, y sobre las utilidades que resulten después de pagar el impuesto anterior y que no sean distribuídas, un gravamen de 15 %;
c) La aplicación de una tasa uniforme del 30 % para los ingresos y utilidades que reciben personas domiciliadas en el exterior.

Tomando en consideración estos cambios, los cálculos realizados para la obtención del rendimiento probable fundamentalmente son:

a) Personas naturales.

Se tomó en cada país el impuesto pagado en el año 1969 y se le agregó (por tramos de renta) el impuesto que pagarían en concepto de utilidades percibidas de las empresas. Estas utilidades fueron calculadas en los diversos tramos de renta imponible haciéndose las siguientes consideraciones: i) la aplicación de la misma tasa efectiva del tramo de renta al cual son incorporadas; y ii) que el término medio para los tres países en los cuales se calculó el impuesto es a partir de más o menos $ CA

6.000,00 en que las personas naturales perciben utilidades de las empresas. Cabe hacer notar que entre más alto el tramo de renta los dividendos percibidos son mayores. En este cálculo para las personas naturales se tomaron tres alternativas: (E.1, E.2 y E.3) del 30, 25 y 20 % respectivamente, que son los porcentajes que se estiman como probables utilidades a distribuir por las empresas. El total del impuesto a personas naturales es dado por la suma del impuesto recaudado con las tasas vigentes en cada país más el impuesto a pagar por utilidades distribuidas en cada una de las tres alternativas. Este cálculo se efectuó para 1969 por carecerse de información básica más reciente.

b) Empresas.

Para éstas, a la renta imponible de 1969 se le aplicó alternativamente, tasas de impuesto del orden del 15 y del 20 %. Como segundo paso, a las utilidades no distribuidas después de pagar el impuesto anterior, las cuales se consideran conformes a tres alternativas de 70, 75 y 80 %, se les aplicó una tasa uniforme del 15 %. El total del impuesto a pagar viene dado por la suma de ambas partes.

c) Impuesto total.

Es la suma del impuesto calculado para las personas naturales, con el de las empresas, más el resultante de gravar las utilidades e ingresos que perciben personas domiciliadas en el exterior, con una tasa uniforme del 30 %.

Las estimaciones del rendimiento del impuesto sobre la renta para los años de 1973 a 1975 se realizaron estableciendo la relación impuesto calculado para 1969/PIB de 1969, en cada uno de los países. El resultado de esta relación se aplicó sobre las proyecciones del PIB de cada uno de los países para tener una aproximación del probable rendimiento en cada uno de esos años. Por carecer de cifras estadísticas más elaboradas se tuvo que aplicar la misma estructura de 1969 para la descomposición interna del impuesto en los diferentes conceptos para los años de 1973, 1974 y 1975.

CUADRO 1

CENTROAMÉRICA: Resumen de las estimaciones de rendimiento del impuesto de valor agregado, según métodos I y II, de 1973 a 1975

(En millones de pesos centroamericanos

Conceptos	*Guatemala*			*El Salvador*			*Honduras*			*Nicaragua*			*Costa Rica*		
	1973	1974	1975	1973	1974	1975	1973	1974	1975	1973	1974	1975	1973	1974	1975
MÉTODO I															
Estimación del impuesto teórico	34.0	36.2	38.4	18.5	19.4	20.4	12.2	12.9	13.5	15.7	16.9	18.1	20.8	22.9	25.1
Estimación del impuesto real	17.0	17.6	18.2	[1]	[1]	[1]	7.2	7.9	8.6	13.6	14.5	15.6	21.0	23.0	25.3
Diferencia	17.0	18.6	20.2				5.0	5.0	4.9	2.1	2.4	2.5	—0.2	—0.1	—0.2
MÉTODO II															
Estimación del impuesto teórico	41.0	43.6	46.3	22.7	23.9	25.0	11.7	12.2	12.9	22.7	24.3	26.0	24.6	26.9	29.6
Estimación del impuesto real	17.0	17.6	18.2	[1]	[1]	[1]	7.2	7.9	8.6	13.6	14.5	15.6	21.0	23.0	25.3
Diferencia	24.0	26.0	28.1				4.5	4.3	4.3	9.1	9.8	10.4	3.6	3.9	4.3

[1] No se encontró información confiable.

FUENTE: Ver cuadros 2 y 3.

CUADRO 2

CENTROAMÉRICA: Estimaciones de recaudaciones del impuesto del valor agregado
Método I: Composición de consumo familiar, 1973 - 1975
(En millones de pesos centroamericanos corrientes)

Conceptos	Guatemala			El Salvador			Honduras			Nicaragua			Costa Rica		
	1969		1970	1969		1970	1969		1970	1969		1970	1969		1970
1. Consumo privado	1 315.0		1 416.2	744.5		802.1	480.0		526.9	568.3		638.3	558.7		631.6
2. Consumo privado que se grava[a]															
3. Base imponible (2 x 1)	526.0		566.5	297.8		320.8	192.0		210.8	227.3		255.3	279.4		315.8
4. Impuesto teórico[b]	26.3		28.3	14.9		16.0	9.6		10.5	11.4		12.8	14.0		15.8
Impuesto real	14.0		15.4			3.8[c]	4.6[d]		5.5[d]			4.9[e]	13.6[d]		15.9[d]
ESTIMACIONES:	1973	1974	1975	1973	1974	1975	1973	1974	1975	1973	1974	1975	1973	1974	1975
5. Impuesto teórico[f]	34.0	36.2	38.4	18.5	19.4	20.4	12.2	12.9	13.5	15.7	16.9	18.1	20.8	22.9	25.1
6. Impuesto real	17.0	17.6	18.2	—	—	—	7.2	7.9	8.6	13.6	14.5	15.6	21.0	23.0	25.3

[a] El consumo privado total se tomó de las cuentas nacionales y el consumo gravado (40 %) se tomó de una encuesta de consumo familiar realizada en Guatemala y publicada en los Boletines números 3 y 4 de la Dirección General de Estadística del año 1957. Se hicieron las correcciones necesarias y se partió del presupuesto de que esta estructura de consumo es más o menos equivalente para los demás países de la región, siendo que en Costa Rica es 50 %, conforme se estableció en otra investigación.

[b] Cinco por ciento de la base imponible para todos los países.

[c] En este año se elevó la tarifa del 1 ‰ (por millar) al 1 % (por ciento) por eso no fue posible hacer la proyección para 1973-1975.

[d] Incluye servicios y para ciertas mercancías no esenciales las tasas del 10 % y el 25 %, las cuales se eliminaron en las reformas del año 1972.

[e] 2 ‰ (por millar) y 5 % (por ciento). En 1969 solamente existía el impuesto con la tasa del 2 ‰.

[f] El cálculo se realizó estimando la tasa del crecimiento anual del consumo privado en cada uno de los países del área.

FUENTE: Elaboraciones de la Sección Fiscal de la División de Desarrollo de SIECA.

Cuadro 3

CENTROAMÉRICA: Impuesto del valor agregado

Método II: Consumo privado aparente

(En millones de pesos centroamericanos corrientes)

Conceptos	1969					1973					1974					1975				
	Guatemala	*El Salvador*	*Honduras*	*Nicaragua*	*Costa Rica*	*Guatemala*	*El Salvador*	*Honduras*	*Nicaragua*	*Costa Rica*	*Guatemala*	*El Salvador*	*Honduras*	*Nicaragua*	*Costa Rica*	*Guatemala*	*El Salvador*	*Honduras*	*Nicaragua*	*Costa Rica*
1. CONSUMO APARENTE DE:																				
— Productos alimenticios[1]	216.3	135.4	56.7	126.8	115.6															
— Bebidas	44.7	23.5	28.1	26.4	24.9															
— Tabaco	18.9	9.8	8.5	10.6	12.3															
— Calzado y vestuario	85.0	40.8	8.9	20.3	26.6															
— Muebles	12.1	5.3	2.3	3.5	8.8															
— Maquinaria y accesorios eléctricos domésticos	19.4	13.8	10.0	17.1	17.2															
2. TOTAL CONSUMO APARENTE [6]	396.4	228.6	114.5	204.7	205.4	5]2.0	284.2	145.6	283.1	306.8	544.3	298.2	153.0	303.5	336.6	578.6	312.8	160.8	325.3	369.3
3. MARGEN DE COMERCIALIZACIÓN (60%)[2]																				
4. BASE IMPONIBLE (3 x 2)	634.2	365.8	183.2	327.5	328.6	819.2	454.7	233.0	453.0	490.9	870.9	477.1	244.8	485.4	538.6	925.8	500.0	257.3	520.5	590.9
5. IMPUESTO TEORICO [3]	31.7	18.3	9.2	16.4	16.4	41.0	22.7	11.7	22.7	24.6	43.6	23.9	12.2	24.3	26.9	46.3	25.0	12.9	26.0	29.6
6. IMPUESTO REAL	14.0	2.4 [4]	4.6 [4]	.7 [5]	13.6 [4]	17.0		7.2	13.6	21.0	17.6		7.9	14.5	23.0	18.2		8.6	15.6	25.3

[1] No se incluyen los productos agrícolas y ganaderos en su estado natural.

[2] Se suponen dos etapas de 30 % esto es la de importador o fabricante y la de distribuidor o vendedor al detalle. Se asume también que todos los países presentan más o menos características similares en cuanto a márgenes de comercialización.

[3] 5 % para todos los países.

[4] Están incluidos los servicios.

[5] En este año el impuesto era del 2 %.

[6] El consumo aparente se basó en una investigación de la Sección Industrial de la División de Desarrollo.

FUENTE: Elaboraciones de la Sección Fiscal, con base en la investigación realizada por la Sección Industrial de la División de Desarrollo de la SIECA.

CUADRO 4

CENTROAMÉRICA: Estimaciones de recaudaciones del impuesto territorial, de 1973 a 1975
(En miles de pesos centroamericanos)

Conceptos	*Guatemala*	*El Salvador*	*Nicaragua*	*Costa Rica*	*Honduras*[1]
1. Base imponible[2]	1.252.221,5	1.488.326,0	483.720,0[3]	1.203.656,3	
2. Impuesto teórico (1 %)	12.522,2	14.883,3	4.837,2	12.036,6	
3. Impuesto real	5.769,5	6.760,0	3.336,0	5.623,6	

1 No fue posible obtener la información para este país.

2 La base imponible incluye el valor de las mejoras permanentes tanto en el caso de las propiedades rurales como urbanas porque no se logró obtener información del valor de la tierra sin mejoras, mientras que el modelo solo considera gravable el valor de la tierra en el caso de propiedad rural.

3 Estimación para el año de 1969, por lo cual el impuesto es referente a este mismo año.

NOTA: Debido a la insuficiencia estadística no ha sido posible conocer las propiedades que quedarían exentas del impuesto que tengan un valor de $CA 500.0 pesos centroamericanos, como lo menciona el modelo; por lo cual en el cálculo se tomaron las exenciones que actualmente se conceden en cada país.

FUENTE: Elaboraciones de la Sección de Estudios Fiscales de la División de Desarrollo de SIECA.

Cuadro 5

Estimaciones de recaudaciones del impuesto sobre la renta, resumen para cuatro países, 1969

(En miles de pesos centroamericanos)

	Guatemala						El Salvador					
	E1		E2		E3		E1		E2		E3	
A. IMPUESTO REAL EN 1969												
— Personas Naturales	4.485,2						7.636,0					
— Personas Jurídicas	13.448,0						5.641,0					
TOTAL:	17.933,2		17.933,2		17.933,2		13.277,0		13.277,0		13.277,0	
	15 %	20 %	15 %	20 %	15 %	20 %	15 %	20 %	15 %	20 %	15 %	20 %
B. IMPUESTO TEORICO [1] SOBRE:												
— Personas Naturales	7.491,7	7.491,7	6.990,6	6.990,6	6.489,5	6.489,5	10.724,6	10.724,6	10.209,8	10.209,8	9.694,9	9.694,9
— Empresas	13.257,6	16.134,0	13.588,2	16.464,6	13.918,8	16.795,2	9.560,1	11.550,7	9.816,3	11.806,9	10.072,6	12.063,2
— Utilidades Remitidas al Exterior (Tasa 30 %)	8.280,0	8.280,0	8.280,0	8.280,0	8.280,0	8.280,0	1.890,0	1.890,0	1.890,0	1.890,0	1.890,0	1.890,0
TOTAL:	29.029,3	31.905,7	28.858,8	31.735,2	28.688,3	31.564,7	22.174,7	24.165,3	21.916,1	23.906,7	21.657,5	23.648,1
C. DIFERENCIA (9 - A)	11.096,1	13.972,5	10.925,6	13.802,0	10.755,1	13.631,5	8.897,7	10.888,3	8.639,1	10.629,7	8.380,5	10.371,1

	Nicaragua						Costa Rica					
	E1		E2		E3		E1		E2		E3	
A. IMPUESTO REAL EN 1969												
— Personas Naturales	1.346,3						5.505,6					
— Personas Jurídicas	5.032,3						12.208,7					
TOTAL:	6.378,6		6.378,6		6.378,6		17.714,3		17.714,3		17.714,3	
	15 %	20 %	15 %	20 %	15 %	20 %	15 %	20 %	15 %	20 %	15 %	20 %
B. IMPUESTO TEORICO [1] SOBRE:												
— Personas Naturales	2.937,9	2.937,9	2.672,5	2.672,5	2.407,5	2.407,5	8.688,7	8.688,7	8.158,2	8.158,2	7.627,6	7.627,6
— Empresas	7.030,2	8.512,3	7.214,7	8.696,8	7.399,3	8.881,4	13.257,1	16.107,9	13.593,2	16.444,0	13.929,3	16.780,1
— Utilidades Remitidas al Exterior (Tasa 30 %)	6.150,0	6.150,0	6.150,0	6.150,0	6.150,0	6.150,0	2.730,0	2.730,0	2.730,0	2.730,0	2.730,0	2.730,0
TOTAL:	16.118,1	17.600,2	16.037,2	17.519,3	15.956,8	17.438,9	24.675,8	27.526,6	24.481,4	27.332,2	24.286,9	27.137,7
C. DIFERENCIA (9 - A)	9.739,5	11.221,6	9.658,6	11.140,7	9.578,2	11.060,3	6.961,5	9.812,3	6.767,1	9.617,9	6.572,6	9.423,4

[1] Calculado para este mismo año con las modificaciones propuestas en los lineamientos básicos.

NOTA: Con referencia al impuesto para cada país, se calcularon tres alternativas (E1, E2 y E3) con dos opciones para cada alternativa. Para una mejor comprensión del cuadro léase así: E1 (Primera alternativa): indica que a la renta de las personas naturales se le agrega el 30 % de las utilidades distribuidas por las empresas (E2 = 25 %, E3 = 20 %). Para gravar la renta de las empresas se proponen dos tasas alternativas, 15 % y 20 %.

FUENTE: Elaboraciones de la Sección Fiscal de la División de Desarrollo de SIECA con base a las informaciones estadísticas de los Ministerios de Hacienda del área.

CUADRO 6

GUATEMALA: Estimaciones de recaudaciones del impuesto sobre la renta, 1969

(En miles de pesos centroamericanos)

Tramos de renta		A	B	C	D	E Alternativas de dividendos a distribuirse			F	G			H		
		Renta imponible $CA	Impuesto pagado $CA	Tasa efectiva B/A en %	Utilidades retenidas por las empresas $CA	E.1 $CA 30 % de las utilidades	E.2 $CA 25 % de las utilidades	E.3 $CA 20 % de las utilidades	Tasas aplicadas a los dividendos a distribuirse	Impuestos a pagar (por alternativa) E.1 $CA	E.2 $CA	E.3 $CA	Total impuesto personas naturales (B + G) E.1	E.2	E.3
PARTE I: PERSONAS NATURALES															
Hasta	1.800	127,6													
„	4.000	14.907,9	794,2	5,3									794,2	794,2	794,2
„	10.400	12.409,5	787,1	6,4									787,1	787,1	787,1
„	32.000	13.057,8	1.172,0	9,0		595,1	495,9	396,7	9,0	53,6	44,6	35,7	1.225,6	1.216,6	1.207,7
„	80.000	6.021,4	932,6	15,5		1.904,3	1.586,9	1.269,5	15,5	295,2	246,0	196,8	1.227,8	1.178,6	1.129,4
„	100.000	524,0	110,3	21,0		4.760,6	3.967,2	3.173,8	21,0	999,7	833,1	666,5	1.110,0	943,4	776,8
Más de	100.000	2.478,7	689,0	27,8		5.964,0	4.970,0	3.976,0	27.8	1.658,0	1.381,7	1.105,3	2.347,0	2.070,7	1.794,3
	TOTAL:	49.526,9	4.485,2	9,1	44.080,0	13.224,0	11.020,0	8.816,0					7.491,7	6.990,6	6.489,5

		I	J		K	L			M					
		Renta imponible $CA	Tasas alternativas de impuesto 15 %	20 %	Impuesto recaudado 1969	Impuesto a pagar por utilidades no distribuidas (por alternativas: Ver parte I) E.1	E.2	E.3	Total impuestos a las empresas (J+L) E.1 15 %	20 %	E.2 15 %	20 %	E.3 15 %	20 %
PARTE II: EMPRESAS														
	TOTAL:	57.528,0	8.629,2	11.505,6	13.448,0	4.628,4	4.959,0	5.289,6	13.257,6	16.134,0	13.588,2	16.464,6	13.918,8	16.795,2

FUENTE: Elaboraciones de la Sección Fiscal de la División de Desarrollo de SIECA con base a las informaciones estadísticas proporcionadas por el Ministerio de Hacienda de Guatemala.

Cuadro 7

EL SALVADOR: Estimaciones de recaudaciones del impuesto sobre la renta, 1969

(En miles de pesos centroamericanos)

Tramos de renta	A	B	C	D	E. Alternativas de dividendos a distribuirse			F	G			H		
					E.1	E.2	E.3							
	Renta imponible $CA	Impuesto pagado $CA	Tasa efectiva B/A en %	Utilidades retenidas por las empresas $CA	30 % de las utilidades	25 % de los dividendos	20 % de las utilidades	Tasas aplicadas a los dividendos a distribuirse	Impuestos a pagar (por alternativa)			Total impuesto personas naturales (B + G)		
									E.1	E.2	E.3	E.1	E.2	E.3
PARTE I: PERSONAS NATURALES														
Hasta - 2.800	4.983,0	93,0	1,9									93,0	93,0	93,0
2.800,01 - 6.000	33.349,0	607,0	1,9									607,0	607,0	607,0
6.000,01 - 19.200	37.906,0	2.865,0	7,6		451,1	375,9	300,7	7,6	34,3	28,6	22,8	2.899,3	2.893,6	2.887,8
19.200,01 - 32.000	9.641,0	1.413,0	14,7		1.435,2	1.196,0	956,8	14,7	211,0	175,8	140,6	1.624,0	1.588,8	1.553,6
32.000,01 - 80.000	8.382,0	1.859,0	22,2		2.388,6	1.990,5	1.592,4	22,2	530,3	441,9	353,5	2.389,3	2.300,9	2.212,5
80.000,01 a más	2.067,0	799,0	38,7		5.976,7	4.980,6	3.984,5	38,7	2.313,0	1.927,5	1.542,0	3.112,0	2.726,5	2.341,0
TOTAL:	96.328,0	7.636,0	7,9	34.172,0	10.251,6	8.543,0	6.834,4					10.724,6	10.209,8	9.694,9

	I	J		K	L			M					
	Renta imponible $CA	Tasas alternativas de impuesto		Impuesto recaudado 1969	Impuesto a pagar por utilidades no distribuidas (Por alternativas)[1]			Total impuestos a las empresas (J+L)					
		15 %	20 %					E.1		E.2		E.3	
					E.1	E.2	E.3	15 %	20 %	15 %	20 %	15 %	20 %
PARTE II: EMPRESAS													
TOTAL:	39.813,0	5.972,0	7.962,6	5.641,0	3.588,1	3.844,3	4.100,6	9.560,1	11.550,7	9.816,3	11.806,9	10.072,6	12.063,2

[1] Ver parte I.

FUENTE: Elaboraciones de la Sección Fiscal de la División de Desarrollo de SIECA con base a las informaciones estadísticas proporcionadas por el Ministerio de Hacienda de El Salvador.

Cuadro 8

NICARAGUA: Estimaciones de recaudaciones del impuesto sobre la renta, 1969

(En miles de pesos centroamericanos)

Tramos de renta	A	B	C	D	E			F	G			H		
					Alternativas de dividendos a distribuirse				Impuestos a pagar (por alternativa)			Total impuesto personas naturales (B + G)		
	Renta imponible $CA	Impuesto pagado $CA	Tasa efectiva B/A en %	Utilidades retenidas por las empresas $CA	E.1 30 % de las utilidades	E.2 25 % de las utilidades	E.3 20 % de las utilidades	Tasas aplicadas a los dividendos a distribuirse	E.1 $CA	E.2 $CA	E.3 $CA	E.1	E.2	E.3
PARTE I: PERSONAS NATURALES														
De 0,14 a 2.857	3.132,0	121,1	3,9									121,1	121,1	121,1
„ 2.857 „ 5.714	4.530,0	176,5	3,9									176,5	176,5	176,5
„ 5.714 „ 17.857	9.435,0	449,7	4.8		73,8	61,5	49,2	4,8	3,5	2,9	2,4	453,2	452,6	452,1
„ 17.857 „ 28.571	3.423,2	250,5	7,3		243,6	203,0	162,4	7,3	17,8	14,8	11,9	268,3	265,3	262,4
„ 28.571 „ 71.429	3.060,7	313,6	10,2		383,9	319,9	255,9	10,2	39,2	32,6	26,1	352,8	346,2	339,7
„ 71.429 „ 142.857	250,0	34,9	14,0		952,4	793,7	634,9	14,0	133,3	111,1	88,9	160,2	146,0	123,8
„ 142.857 „ 285.714					1.912,2	1.593,5	1.274,8	21,6	413,0	344,2	275,4	413,0	344,2	275,4
„ 285.714 a más					3.816,9	3.180,7	2.544,6	25,8	984,8	820,6	656,5	984,8	820,6	656,5
TOTAL:	23.830,9	1.346,3	5,7	24.609,2	7.382,8	6.152,3	4.921,8		1.591,6	1.326,2	1.061,2	2.937,9	2.672,5	2.407,5

	I	J		K	L			M					
	Renta imponible	Tasas alternativas de impuesto		Impuesto recaudado 1969	Impuesto a pagar por utilidades no distribuidas (por alternativas: Ver parte I)			Total impuestos a las empresas (J+L)					
		15 %	20 %		E.1	E.2	E.3	15 %	20 %	15 %	20 %	15 %	20 %
PARTE II: EMPRESAS													
TOTAL:	29.641,5	4.446,2	5.298,3	5.032,3	2.584,0	2.768,5	2.953,1	7.030,2	8.512,3	7.214,7	8.696,8	7.399,3	8.881,4

FUENTE: Elaboraciones de la Sección Fiscal de la División de Desarrollo de SIECA con base a las informaciones estadísticas proporcionadas por el Ministerio de Hacienda de Nicaragua.

Cuadro 9

COSTA RICA: Estimaciones de recaudaciones del impuesto sobre la renta, 1969

(En miles de pesos centroamericanos)

Tramos de renta	A	B	C	D	E			F	G			H		
					Alternativas de dividendos a distribuirse				Impuestos a pagar (por alternativa)			Total impuesto personas naturales (B + G)		
	Renta imponible $CA	Impuesto pagado $CA	Tasa Efectiva B/A en %	Utilidades retenidas por las empresas $CA	E.1 30 % de las utilidades	E.2 25 % de las utilidades	E.3 20 % de las utilidades	Tasas aplicadas a los dividendos a distribuirse	E.1 $CA	E.2 $CA	E.3 $CA	E.1	E.2	E.3
PARTE I: PERSONAS NATURALES														
De 0,15 hasta 3.000	36.202,8	915,5	2,5									915,5	915,5	915,5
„ 3.001 „ 6.000	18.949,7	1.196,6	6,3									1.196,6	1.196,6	1.196,6
„ 6.001 „ 18.000	20.701,2	2.245,6	10,8		672,1	560,1	448,1	10,8	72,6	60,5	48,4	2.318,2	2.306,1	2.294,0
„ 18.001 „ 30.000	3.437,8	574,0	16,7		1.881,9	1.568,3	1.254,6	16,7	314,3	261,9	209,5	888,3	835,9	783,5
„ 30.001 „ 75.500	1.886,8	407,2	21,6		3.091,7	2.576,4	2.061,1	21,6	667,8	556,5	445,2	1.075,0	963,7	852,4
„ 75.501 y más	609,7	166,7	27,3		7.796,4	6.497,0	5.197,6	27,3	2.128,4	1.773,7	1.418,9	2.295,1	1.940,4	1.585,6
TOTAL:	81.788,0	5.505,6	6,7	44.807,1	13.442,1	11.201,8	8.961,4		3.183,1	2.652,6	2.122,0	8.688,7	8.158,2	7.627,6

	I	J		K	L			M					
	Imponible Renta	Tasas de impuesto 15 %	Alternativas 20 %	Impuesto recaudado 1969	Impuesto a pagar por utilidades no distribuidas (por alternativas: Ver parte I)			Total impuestos a las empresas (J+L)					
					E.1	E.2	E.3	15 %	20 %	15 %	20 %	15 %	20 %
PARTE II: EMPRESAS													
TOTAL:	57.015,8	8.552,4	11.403,2	12.208,7	4.704,7	5.040,8	5.376,9	13.257,1	16.107,9	13.593,2	16.444,0	13.929,3	16.780,1

FUENTE: Elaboraciones de la Sección Fiscal de la División de Desarrollo de SIECA con base a las informaciones estadísticas proporcionadas por el Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

Addendum Número 1

Impuesto general al consumo de mercancías

1. IMPUESTO GENERAL AL CONSUMO DE MERCANCIAS

Dentro de la concepción de un sistema tributario armónico y racional el impuesto general al consumo de mercancías se concibe como un instrumento básico de financiación del gasto público y como tal es deseable que provea un importante ingreso financiero, con un elevado grado de elasticidad-ingreso fiscal, que sea relativamente neutral frente al proceso económico y con condiciones aptas para compatibilizarlo dentro de un proceso de armonización tributaria para la integración económica regional.

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

LAS CARACTERISTICAS FINANCIERAS

Como instrumento básico de financiación del gasto público este impuesto desde el punto de vista financiero debe proveer un monto importante de ingreso y debe hacerlo con un elevado grado de elasticidad.

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

Como se verá más adelante, desde el punto de vista económico se llegará a la conclusión que es conveniente la aplicación de este tributo con una tasa única y lo más baja que sea posible, razón por la que debemos anotar como característica deseable en este caso, que la base de imposición sea lo más amplia posible, cualquiera que sea en definitiva el monto total del ingreso perseguido.

Por otra parte, este impuesto debe ser capaz de captar la parte correspondiente del incremento que experimente el consumo global de mercancías conforme se desenvuelve el proceso de desarrollo y por consiguiente se requiere que tenga un elevado grado de elasticidad-ingreso fiscal. Por esta razón deberá optarse necesariamente por un impuesto ad-valorem, con exclusión de cualquier forma de imposición específica.

En consecuencia, desde el punto de vista financiero el importe general al consumo de mercancías debe ser necesariamente un impuesto ad-valorem establecido con una muy amplia base de imposición.

LAS CARACTERISTICAS ECONÓMICAS

Los diversos impuestos internos a los bienes y servicios presentan, como rasgo común, la característica de afectar la estructura de los costos y precios de los bienes y servicios comercializables. Quienquiera sea el responsable de derecho y cualquiera sea la etapa en que recaiga la imposición, estos gravámenes van siendo transferidos por los sucesivos vendedores a lo largo de las etapas de producción y distribución, transformándose en un componente del precio pagado por los consumidores y usuarios finales y, por ende, gravando una parte de la renta aplicada por éstos al adquirir bienes y servicios.

Es cierto que la traslación como supuesto general es discutida por algunos autores, así como también que la misma no ocurre forzosamente, ya que mediando determinadas circunstancias, las empresas vendedoras pueden verse obligadas a soportar total o parcialmente la carga tributaria. Sin embargo, existen suficientes elementos de juicio como para sostener que la transferencia de aquellos impuestos internos es la regla y la no transferibilidad la excepción. En efecto, este último supuesto sólo puede presentarse a favor de situaciones coyunturales y con relación a determinadas empresas, de modo que no puede concebirse con relación al conjunto del sistema económico, sino con carácter parcial y transitorio.

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

La transferencia a los precios de los impuestos internos al consumo afectan el nivel de la demanda global del sector privado con su consiguiente efecto regresivo. Sin embargo, tal efecto es posible reducirlo considerablemente en la medida en que el impuesto general al consumo de mercancías se aplique con una tasa moderadamente baja, que permita incorporar el

impuesto como un factor de costo más de escasa importancia para la determinación del precio final. Esto es posible en la medida en que el tributo se extienda en una amplia base de imposición como ya se ha anticipado.

El hecho de adoptar una tasa reducida permite la eliminación de exenciones, que afectan considerablemente la eficacia administrativa, y que pierden relevancia en la medida en que la carga tributaria sea de escasa consideración en cuanto a su incidencia directa sobre cada mercancía en particular.

El impuesto general al consumo de mercancías, previsto esencialmente como un instrumento financiero, no debe afectar la estructura relativa de precios, lo que debe hacerse mediante otro instrumento tributario que se propone separadamente. La neutralidad de este impuesto frente a la formación de los precios se logra aplicándolo con una tasa única, que como ya se ha dicho se incorpore como un factor de costo, constante y uniforme.

Por otra parte, también debe buscarse en este impuesto su neutralidad frente al proceso de producción o de comercialización de las mercancías. El impuesto general al consumo de mercancías no debe constituirse en un factor de distorsión de los procesos de producción o comercialización, en términos que éste puede determinar modificaciones en dichos procesos que afecten su desarrollo o eficiencia. Esto se logrará en la medida que la carga tributaria se mantenga inalterable cualquiera que sea la forma de producción o comercialización que se adopte.

Separadamente se han formulado algunas consideraciones en cuanto al proceso de armonización tributaria que requiere la integración económica de la región y en ellas se ha recomendado fundamentalmente la necesidad de aplicar los impuestos al consumo bajo el principio de país de destino.

La adopción de este principio requiere la capacidad de cada país para determinar en forma objetiva y precisa, en cualquier etapa de la producción o comercialización de un producto, el monto de la carga impositiva.

Por consiguiente, desde el punto de vista económico es necesario estructurar este tributo sin exenciones, con tasa única y moderadamente baja, neutro ante el proceso de producción o comercialización y con aptitud para determinar la carga impositiva, en forma objetiva y precisa en cualquier etapa.

LAS CARACTERISTICAS TÉCNICAS

Desde el punto de vista de la técnica tributaria el impuesto deberá estructurarse en forma tal que responda en la mejor forma posible a las características financieras y económicas que se han mencionado, pero teniendo

especialmente en consideración además las condiciones relativas a la administración del impuesto.

Es necesario destacar la relevante importancia que tiene el aspecto administrativo, ya que carecería de objetivo práctico estructurar un tributo, que aunque respondiera a condiciones ideales no fuera posible administrarlo con un grado a lo menos aceptable de eficacia.

También es necesario advertir que no será posible estructurar un impuesto que responda simultáneamente en forma óptima a todas las características mencionadas individualmente consideradas y que la tarea es hacerlo de la manera en que la forma elegida responde más armónicamente al conjunto de tales características.

LAS DIFERENTES FORMAS DE IMPOSICIÓN AL CONSUMO

Para analizar las diferentes formas de imposición al consumo se deben tener en consideración las características que precedentemente se han señalado, que se trate de un impuesto capaz de producir un elevado monto de ingreso, ad-valorem, con base de imposición amplia, sin exenciones, con tasa única y moderamente baja, neutro ante el proceso de producción y comercialización, con aptitud para determinar la carga impositiva en forma objetiva y con una aceptable capacidad de administración.

En el impuesto al consumo, a diferencia de lo que ocurre respecto de otros impuestos, existe la posibilidad de establecer el gravamen bajo diferentes formas y por ello para decidir la más conveniente para estructurar un impuesto general al consumo, deben examinarse las diferentes posibilidades conocidas para hacerlo, de acuerdo con las características que antes se han mencionado.

Una primera alternativa consiste en decidir si la forma más adecuada es un impuesto a la producción o a las ventas, con la reserva que no es lo mismo gravar la producción que gravar la venta a nivel de productor.

En el caso de un impuesto de producción su naturaleza generalmente será la de un impuesto específico y la materia imponible estará constituida por el hecho de la producción de un bien determinado, independientemente de su venta y será necesario en muchos casos determinar la base de imposición de acuerdo con una unidad de medida física, sea volumen, capacidad, extensión u otra y la tasa será una suma fija por unidad de producción.

En el caso de un impuesto a las ventas la materia imponible estará constituida por la venta o transferencia de mercancías, en que la base de imposición estará determinada por el precio o valor de la operación y la tasa será un porcentaje de tal valor.

Los inconvenientes de la imposición a la producción son evidentes cuando se trata de establecer un impuesto general al consumo, por su falta

de elasticidad fiscal y por las escasas posibilidades de extender razonablemente la base de imposición. Además, dentro de un proceso de integración no existiría justificación para gravar la importación de bienes que no se producen en el país, cuando proceden de países del área de integración, todo lo cual nos lleva a excluir la imposición a la producción y a la necesidad de adoptar un impuesto a las ventas.

LA IMPOSICIÓN A LAS VENTAS

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

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

Por su parte, en el caso de los impuestos de etapa única, la opción podrá ser la de aplicar el tributo en una cualquiera de las etapas de comercialización y que normalmente puede ser en la venta del productor al mayorista, de éste a un minorista o en la venta del minorista al consumidor. Obviamente es posible combinar las modalidades señaladas y aplicar el tributo en más de una etapa aunque no se lo aplique en todas, pero no es del caso analizar tales opciones porque sus características corresponderán a las de las formas que se combinen. Sin embargo, existe una modalidad especial a la que se hará mención y que corresponde a la denominada "sistema de impuesto en suspenso", en razón de su aplicación en alguno de los países del área centroamericana.

LOS IMPUESTOS DE ETAPAS MÚLTIPLES ACUMULATIVOS O EN CASCADA

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

En consecuencia, en este tipo de impuesto la carga tributaria depende de los dos factores: el nivel de la tasa y el número de incidencias del tributo

a lo largo de las etapas de producción y distribución. En tales condiciones, el conocimiento del componente tributario incluido en los precios finales resulta, sino imposible, al menos sumamente complejo, ya que una misma tasa puede suponer cargas totalmente disímiles para cada producto, para cada estructura de producción y para cada estructura de comercialización.

Por esta razón los impuestos en cascada no responden a principios de racionalidad instrumental, por lo que no son aptos para posibilitar la operación de la tributación indirecta según los requerimientos de una política tributaria prefijada. A pesar de la generalidad de su ámbito de aplicación y aún cuando se estructuren con una tasa única, estos impuestos no son neutros respecto de las condiciones de competencia en el mercado interno, ya que aun productos idénticos o comparables pueden llegar al consumidor con cargas tributarias totalmente dispares, según las veces que hubiere incidido el impuesto a lo largo de los circuitos económicos que hubieran recorrido cada uno de ellos. Precisamente por esta característica estructural —y de allí se deriva uno de los principales reparos que se le formulan— los impuestos de etapas múltiples acumulativos favorecen la integración vertical de las empresas; este efecto, derivado de la diferencia de carga tributaria entre las mercaderías que recorren circuitos económicos cortos y largos, da lugar a que se alteren artificialmente los ciclos de producción y distribución, que suelen tornarse ineficientes y caros y, fundamentalmente, obstaculizan las especializaciones en detrimento del progreso técnico y los aumentos de productividad.

También debe tenerse en consideración la distorsión en los precios provocada por la piramidación del impuesto y de los precios con motivo de su aplicación, lo que afecta igualmente la neutralidad del tributo.

Por otra parte, esta forma de imposición no es compatible con la adopción del principio de imposición exclusiva en el país de destino, cuya aplicación se basa, precisamente, en el conocimiento rápido, seguro y fácil del impuesto incluido en el precio de exportación, cualesquiera fueran las etapas del ciclo de producción y distribución que el producto hubiera recorrido en el mercado interno antes de su venta al exterior. Tal incompatibilidad hace que este tipo de tributo no se adecue a las exigencias que plantea el proceso de integración centroamericana, sino que, por el contrario, oponga un obstáculo al desenvolvimiento del comercio intrazonal.

En apoyo de los gravámenes en cascada suelen argüirse razones de simplicidad en su administración, fundadas por una parte en el escaso margen que la definición de las operaciones gravadas y la base imponible brindan al planteo de problemas interpretativos y, por otra, en las facilidades de control, ya que sólo resultaría necesaria la verificación de los ingresos. Tales argumentos parecen demasiado simplistas. Respecto del primero de ellos coresponde destacar que, con la lógica diferencia de matices que puede

surgir de las distintas amplitudes dadas al ámbito de aplicación, la definición de los aspectos señalados presenta dificultades comunes en cualquier tipo de impuesto general a las ventas; en cuanto al segundo, parece lógico argüir, sobre todo respecto de países con alto nivel del coeficiente de evasión, que la eficaz verificación de los ingresos requiere la consideración de otros elementos de juicio, entre los que, inexorablemente deben incluirse las compras y la composición y valoración de los inventarios.

También se sostiene que el amplio campo de aplicación del impuesto permite mantener su tasa en niveles moderados, reduciendo la propensión a la evasión. En primer término, debe recordarse que la carga tributaria no depende sólo del nivel de imposición, sino que también está influenciada por la amplitud de la materia imponible; además cabe advertir que los crecientes requerimientos fiscales han dado lugar a un proceso constante de aumento de dichos niveles, circunstancia que concurre para agudizar los problemas que se originan en la estructura misma de los impuestos en cascada.

LOS IMPUESTOS DE ETAPA ÚNICA

En el caso de impuestos de etapa única el tributo se aplica sólo en una de las etapas del proceso de comercialización de los productos, que puede ser cualquiera de ellas desde la venta del productor a un mayorista, la de éste a un minorista o la venta del minorista al consumidor.

Las etapas de productor y mayorista participan de características comunes por lo que se hará referencia en conjunto a ambas.

Tratándose de un impuesto que debe proveer un ingreso de consideración la primera dificultad que se enfrenta en este caso es la reducida base de imposición que forzaría la aplicación del impuesto con una tasa elevada, produciendo una concentración considerable de la carga tributaria con su consiguiente incentivo a la evasión.

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

La posibilidad de determinar el monto de la carga impositiva, como elemento de su aptitud de armonización dentro del proceso de integración, si bien no es imposible podrá ser más o menos compleja según sea que el producto se exporte por quien debe pagar el impuesto o con posterioridad a su pago.

La ventaja que aparentemente se atribuye a un impuesto a las ventas

aplicado a nivel de productor o mayorista radica en la simplicidad que se cice advertir en su administración en razón de alcanzar un número relativamente reducido de contribuyentes y de un grado aceptable de solvencia.

Se ha dicho aparente simplicidad porque si bien es efectivo que son las formas en que el número de contribuyentes es más reducido, la administración y control de productores es técnicamente más compleja que controlar ventas comerciales, aparte que en el caso de éstos no concurre necesariamente la presunción de solvencia general desde que existe un número importante de artesanos y pequeños productores que deben quedar incluidos como contribuyentes del impuesto. Necesario es agregar que la definición del carácter de productor o mayorista constituye una dificultad de consideración, más aún si se tiene en cuenta que no existe en Centroamérica un grado de especialización que permita su determinación en forma más o menos precisa.

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

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

Con todo, no parece necesario abundar mayormente en el análisis de la aplicación del impuesto en esta etapa, porque de optarse por tal forma necesariamente debería aplicarse en su variación que antes se ha mencionado, como sistema de impuesto en suspenso y que se tratará a continuación.

EL SISTEMA DE IMPUESTO EN SUSPENSO

En el sistema de impuesto en suspenso, se registran los contribuyentes cuya dimensión asegura una adecuada solvencia y una organización administrativa que posibilita el control de sus operaciones; estas condiciones se presumen tomando como índice el monto anual de ventas, que debe superar a un mínimo prefijado. La imposición recae únicamente sobre las ventas efectuadas por contribuyentes registrados a contribuyentes no registrados, considerando su valor total. En consecuencia, las transferencias que tengan lugar entre los primeros no pagan impuesto, en tanto que las operaciones

entre no registrados o las ventas que éstos pudieran realizar a contribuyentes registrados no están gravadas.

La modalidad de aplicación descrita origina la denominación de "sistema de impuesto en suspenso" con la que suele designarse a este tipo de estructura. Se parte para ello de la idea de que un gravamen así concebido equivale a un impuesto sobre el valor agregado por cada contribuyente registrado que interviene en las etapas de producción y distribución de un determinado producto, con la particularidad de que los débitos fiscales se van transfiriendo hasta que el producto se vende a un no registrado, momento en que la carga tributaria acumulada a lo largo de todo el circuito debe hacerse efectiva.

Brevemente descrito el sistema, cabe considerar, en primer término, si el mismo es compatible con la adopción del principio de imposición en el país de destino y si obedece a principios de racionalidad instrumental. Cuando el conjunto de contribuyentes registrados —independientemente del número de inscritos que lo integran y de su composición— es lo suficientemente amplio como para dejar fuera de él sólo a los pequeños empresarios, el sistema analizado constituye una alternativa que satisface plenamente los requisitos antes señalados. Dado que con las características descritas, los exportadores se encontrarían incluidos en el conjunto de contribuyentes registrados, este tipo de gravamen no sólo sería compatible con el principio de imposición en el país de destino, sino que simplificaría notablemente su aplicación, puesto que bastaría eximir a las exportaciones y no sería necesario el cálculo y manejo administrativo de reintegros o reembolsos. Por otra parte, los efectos económicos de la imposición serían fácilmente identificables y mensurables; el impuesto resultaría satisfactoriamente neutro en el plano de la competencia interna y no discriminaría en contra del equipamiento de las empresas, ya que las ventas de bienes de inversión —salvo raras excepciones— tendrían lugar entre contribuyentes registrados y, consecuentemente, no estarían sujetas al gravamen.

Sin embargo, a medida que exigencias administrativas relacionadas con las posibilidades de contralor eficiente fuerzan a limitar aquel conjunto, elevando el límite mínimo de ventas anuales, las ventajas enunciadas tienden a debilitarse. A partir de cierto límite —que estará determinado por características de las estructuras de producción y comercialización— puede ser necesario el reembolso de impuestos a los exportadores y, aún se llegaría a posibilitar transferencias entre contribuyentes no registrados y previas a la exportación que dificulten el cálculo del retorno. Además, como el impuesto no define al contribuyente considerando la etapa del circuito económico en que actúa, sino en función del monto anual de ventas, puede llegar a discriminar en contra de las empresas mayores, sean éstas productoras, mayoristas o detallistas. Como la carga tributaria concentrada en una sola trans-

ferencia, supone tasas de nivel considerable, esta situación, a su vez y a favor de un límite mínimo suficientemente alto, puede llevar al desdoblamiento artificial de las empresas, o a la creación de empresas vinculadas, lo que obligaría a introducir mecanismos legales de difícil aplicación y dudosa eficacia.

En lo que concierne a los aspectos administrativos y partiendo de un esquema que supone condiciones adaptables a sus características estructurales, puede afirmarse que sus ventajas son evidentes. El órgano administrador tendría bajo su control a un número limitado de contribuyentes, cuya organización administrativa facilitaría las tareas de verificación y cuya solvencia garantizaría la efectividad de la obligación tributaria; de ello se desprende la seguridad de una mayor eficiencia en el contralor y una minimización de las posibilidades de fraude; además, la carga administrativa se vería considerablemente aliviada, al eliminarse los trámites de devolución, compensación de saldos y reintegros a exportadores.

Si el análisis se enfoca considerando las distintas situaciones que puedan presentarse en los procesos latinoamericanos, cabría un razonamiento inverso al formulado acerca de los aspectos no administrativos de la imposición. A mayor reducción del conjunto de contribuyentes registrados, mayores facilidades administrativas. A mayor amplitud, mayor dificultad, y en cuanto la disminución del límite anual de ventas suponga la inclusión en el conjunto de empresas de poca solvencia y organización deficiente, mayores posibilidades de evasión.

Según surge de lo expuesto, las posibilidades de este sistema resultan de las circunstancias promediantes en cada país. Sin duda constituye una alternativa sumamente valiosa cuando —y este es el criterio que ha inspirado las recomendaciones del Programa de Tributación de OEA— es posible conjugar un número administrable de contribuyentes registrados con la amplitud adecuada del conjunto conformado por los mismos.

LOS IMPUESTOS DE ETAPAS MÚLTIPLES NO ACUMULATIVOS O DE VALOR AGREGADO

Los impuestos al valor agregado, al igual que los de etapas múltiples acumulativos, inciden sobre cada una de las transferencias que se registran en el circuito económico que recorren los productos. La diferencia fundamental estriba en que en lugar de considerar como materia imponible el valor total de la operación, estos gravámenes solo imponen el valor agregado por cada contribuyente, o sea el mayor valor que adquiere el producto en cada fase de su ciclo de producción o distribución. Como la suma de valores agregados equivale al precio final del producto, estos impuestos no

acumulan la carga tributaria, ya que el total compuesto por los gravámenes pagados por cada contribuyente, o sea el mayor valor que adquiere el producto en cada fase de su ciclo de producción o distribución. Como la suma de valores agregados equivale al precio final del producto, estos impuestos no acumulan la carga tributaria. ya que el total compuesto por los gravámenes pagados por cada contribuyente que intervino en el circuito económico recorrido por un determinado producto, equivale al impuesto que se obtendría aplicando la misma tasa sobre su precio de venta al consumidor final.

A raíz de esa característica estructural, el conocimiento de la carga tributaria incluida en el precio de venta de un producto, cualquiera sea la fase del circuito económico en que se produzca la transferencia, resulta extremadamente sencilla y estará dada por la aplicación de la tasa del impuesto sobre el valor de la operación considerada. Ello es suficiente para denotar la perfecta compatibilidad de estos tributos con el principio de imposición en el país de destino, así como su racionalidad instrumental. No distorsionan las condiciones de dependencia en el mercado interno, puesto que la carga tributaria no sufre alteraciones originadas por diferencias en las estructuras de producción y distribución, y en consecuencia, no supone estímulo alguno para la integración vertical de las empresas; por otra parte, como la determinación del valor agregado implica la deducción de las adquisiciones de bienes de inversión, este tipo de gravámenes favorecen el equipamiento de las empresas.

Otra de las ventajas que ofrecen los impuestos tipo valor agregado, relacionada con la disminución de las posibilidades de evasión, resulta de una de las modalidades que puedan adoptarse para estructurarlos y que, a la vez, constituye la alternativa más sencilla y la que ha sido utilizada para instrumentar los gravámenes al valor agregado que rigen en la actualidad. Dicha modalidad —que supone la deducción de las compras de bienes y servicios gravados a efectos de la determinación del valor agregado— origina una real oposición de intereses entre vendedores y compradores y da lugar, sobre todo si se emplea la técnica de deducir del impuesto sobre las ventas el gravamen pagado en las compras, a un control automático del tributo, ya que los adquirentes son los primeros interesados en exigir la facturación, de la que depende la deductibilidad de su compra y, por ende, la disminución de su propia obligación fiscal; ello por cuanto la mecánica del sistema implica que la evasión que hubiera tenido lugar en una etapa del circuito anterior a la venta al consumidor final, habría de recuperarse en la fase siguiente. Asimismo, la modalidad reseñada brinda a la administración un amplio campo de posibilidades para la fiscalización del impuesto, sobre la base de controles cruzados y el procesamiento masivo de informaciones.

Las principales críticas formuladas a los impuestos al valor agregado se

relacionan con los problemas de interpretación y aplicación que su mayor complejidad técnica opone a la labor de la administración tributaria, así como con las dificultades que ofrece frente a contribuyentes que, por su dimensión, carecen de una organización administrativa y contable adecuada.

No puede desconocerse que la base imponible que consideran estos tributos supone el empleo de una técnica más depurada y, por lo tanto, más compleja. Empero, si se estructuran adoptando el método de sustracción para el cálculo del valor agregado —ventas menos compras o impuestos sobre las ventas menos impuesto recargado en las compras— las dificultades técnicas pueden circunscribirse a los aspectos relacionados con la deducción de las adquisiciones, en particular en lo relativo a la identificación de las que deben considerarse deducibles y, aún estas dificultades pueden reducirse con el empleo de una instrumentación cuidadosa. Estas medidas no suponen la eliminación total de problemas de interpretación y aplicación, ni evitan una labor de fiscalización más trabajosa que la que exigen otros gravámenes, pero permiten minimizar los aspectos desfavorables, quitándoles relevancia frente de las ventajas que reporta esta forma de imposición.

En lo que hace a los pequeños contribuyentes, cuya dimensión no les permite contar con un sistema contable adecuado ni con el personal capaz de organizarlo y efectuar las correspondientes anotaciones con la regularidad requerida, es evidente que la técnica de determinación del gravamen les supondría dificultades muy considerables, así como también que no reúnen las condiciones mínimas necesarias para apoyar las labores de verificación fiscal. Precisamente teniendo en cuenta esas circunstancias, se recomienda la combinación de los impuestos al valor agregado con tratamientos especiales simplificados, capaces de contemplar satisfactoriamente los intereses de esos responsables y los requerimientos del fisco.

LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Al tratar en este punto de la estructura del impuesto al valor agregado se hará referencia solamente a las formas que es posible adoptar para su determinación, a su mecánica de operación y a algunos aspectos administrativos que se consideran relevantes, pero las características técnico-jurídica-tributarias del mismo se tratarán al formular más adelante un modelo tentativo del impuesto.[1]

MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL VALOR AGREGADO

Al respecto, parece necesario tener presente que existe una gama relati-

[1] Tal modelo no compromete la opinión de la SIECA.

vamente amplia de opciones técnicas para instrumntar los impuestos tipo valor agregado, partiendo de los modelos teóricos existentes. Estas opciones determinan, en virtud de su mayor o menor proximidad a las soluciones consideradas idealmente como óptimas, el grado de complejidad del gravamen. Por otra parte, como la bondad de un tributo está en la práctica determinada por las posibilidades de un contralor administrativo eficiente, parecería que en la selección de aquellas opciones habría que prestar especial atención a la real capacidad operativa de los organismos que se encargarán de su aplicación, a fin de no instrumentar soluciones a las que la teoría asigna grandes méritos pero que, en virtud de circunstancias de hecho, resultan impracticables.

De acuerdo con los principios técnicos que lo inspiran, el impuesto al valor agregado debiera considerar como materia imponible la parte del precio de venta que corresponde a las remuneraciones del capital y el trabajo. Sin embargo, en el campo de la técnica tributaria se han concebido otros métodos de determinación de la materia imponible, que no persiguen fundamentalmente la cuantificación del valor agregado a efectos de la aplicación del impuesto, sino que constituyen más bien técnicas destinadas a evitar la acumulación de la carga fiscal y que, consecuentemente, hacen que la noción fiscal de aquel concepto no coincida con la que se asigna en el análisis económico.

Prescindiendo de las variantes que pueden adoptarse para estructurarlos, los dos métodos básicos de determinación que se han ideado responden a esas dos concepciones. Así el método de determinación por adición da lugar a una más clara representación del concepto económico del valor agregado, en tanto que el denominado de sustracción o diferencia, al menos en las modalidades más utilizadas, atiende primordialmente a la no acumulatividad de la carga tributaria.

a) Método de determinación del valor agregado por adición; supone la determinación de la materia imponible mediante la suma de las retribuciones atribuidas por la empresa, en un cierto período, a los diversos factores de producción. Su ventaja más notoria parecería estar dada por el hecho de que la liquidación, podría fundarse en el balance impositivo del impuesto a la renta, si bien resultaría necesario efectuar algunos ajustes tales como la inclusión de rentas exentas y la exclusión de aquellas cobradas a otras empresas y que, por consiguiente, han formado parte del valor agregado por las mismas. Sin embargo, cuando el número y naturaleza de las exenciones posibilita la existencia de empresas que efectúan a la vez transacciones gravadas y exentas, o cuando la ley establece tasas diferenciales para bienes susceptibles de ser vendidos por un mismo

contribuyente, la determinación de la materia imponible se torna sumamente compleja, ya que sería necesario establecer qué proporción de la retribución de cada factor corresponde a los bienes sujetos a cada tratamiento.

Por último es de señalar que este método, por el fundamento en que se basa y su propia mecánica, no puede sino referirse al valor agregado por los factores utilizados en un período dado, sin tener en cuenta si los bienes valorizados han sido o no vendidos durante el mismo.

b) Método de sustracción o deducción: En este método la materia imponible se determina por diferencia entre las ventas sujetas al impuesto y las adquisiciones gravadas en la etapa anterior. Pueden distinguirse dos modalidades, según el criterio que se adopte para atribuir las ventas y las compras al período al que corresponde el impuesto que se liquida.

i) Método de sustracción sobre base efectiva o real. Esta modalidad implica establecer por diferencia del mismo valor agregado que se obtiene aplicando el método de determinación por adición. Tomando el caso de una empresa del ciclo productivo, donde el método se ejemplifica con toda claridad la materia imponible estaría dada por la producción lograda en el período que se liquida, menos las adquisiciones de materia prima, productos y materias auxiliares utilizados para obtener esa producción, la amortización de bienes de activo imputables al período y, en su caso, las adquisiciones deducibles contabilizadas durante el mismo como gastos generales. Lo expuesto implica que el gravamen cargado al responsable al realizar sus adquisiciones, no será deducible hasta que los bienes comprados hayan sido incorporados a la producción o, en caso de empresas que actúan en el ciclo de distribución, revendidos. En consecuencia, la aplicación de este método ofrece dificultades similares a las que presenta la determinación del impuesto a la renta, particularmente en lo que se refiere a los sistemas de inventarios, su composición y valorización. Por otra parte, se ha señalado que esta técnica priva al sistema de todo efecto compensatorio con relación al ciclo económico; en períodos de concentración, cuando las ventas declinan con mayor rapidez que la producción, el gravamen incide sobre el aumento de los "stocks", en tanto que no se permite la reducción de las materias primas no incorporadas a los bienes producidos, con lo que se grava la situación económica-financiero de las empresas.

ii) Método de sustracción sobre base financiera. Según esta modalidad, el valor agregado se determina por diferencia entre las ventas y las adquisiciones efectuadas en el período al que se refiere la liquidación, sin tener en cuenta si los bienes vendidos han sido adquiridos o producidos en ese lapso, ni si las compras han dado lugar a aquellas enajenaciones o se mantienen en "stock". Este método, concebido por razones prácticas y de carácter administrativo, simplifica notablemente la liquidación del impuesto y es particularmente apto para posibilitar el empleo de mecanismos que facilitan las labores del contralor.

Al respecto cabe señalar que es la única modalidad de determinación que evidencia en forma clara y directa la oposición de intereses entre vendedores y compradores, asegurando una acción de estos últimos que implica un control de las ventas efectuadas por los primeros; además, al referir las ventas y las compras a un mismo período, facilita la realización de controles cruzados y el procesamiento masivo de informaciones. Por último, también resulta interesante destacar que sólo el sistema considerado permite establecer un régimen mensual de liquidación y pago del gravamen, puesto que la determinación de la obligación tributaria se efectúa atendiendo exclusivamente a hechos que han tenido lugar en el período que se liquida y fácilmente identificables.

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

En el método de determinación del valor agregado por sustracción, las deducciones pueden hacerse efectivas mediante el empleo de dos sistemas, denominados "base contra base" e "impuesto contra impuesto". La primera de estas técnicas supone que las adquisicones realizadas en el período que se liquida se deducen del monto de las ventas efectuadas en el mismo, calculándose el impuesto sobre la diferencia. La segunda, consiste en otorgar al contribuyente un "crédito fiscal" por el impuesto cargado en sus adquisiciones del período, que se imputa contra el "débito fiscal" determinado aplicando la tasa del gravamen sobre aquel monto de ventas. Ambas técnicas sólo suponen resultados iguales cuando el impuesto no prevé tasas diferenciales y las adquisiciones de bienes exentos no son deducibles en el sistema de "base contra base".

No mediando las referidas condiciones, en el sistema "base contra base" la deducción opera a la tasa que grava las ventas de las que se detrae, independientemente del impuesto realmente cargado en los precios de compra, o sea que se convalida del tratamiento aplicado en las etapas anteriores. Esta

características da lugar a que la carga tributaria efectiva de los productos finales pueda no corresponder a la tasa con que se les impone, sino que esté afectada por los distintos tratamientos aplicados a lo largo del circuito económico y, por lo tanto, influenciada por las tasas que correspondieron en aquellas fases en las que el valor agregado fue mayor. Consecuentemente, la aplicación del principio de imposición en el país de destino es prácticamente imposible en los casos en que se plantea la situación descrita.

Por el contrario, en el sistema de "impuesto contra impuesto", la carga tributaria tiende a ajustarse a la tasa que grava el producto final, de forma que asegura la compatibilidad del impuesto con la adopción de aquel principio. Si las tasas aplicadas en etapas anteriores son superiores a la que grava el producto final —situación que es conveniente evitar— se origina un saldo a favor del responsable; en cambio, si aquellas tasas fueran inferiores, opera un efecto de recuperación, que anula las ventajas derivadas de tratamientos diferenciales.

Las mayores seguridades que el sistema "impuesto contra impuesto" ofrece para la aplicación del principio de imposición en el país de destino, parecería constituir elemento de juicio suficiente para decidir su empleo en los impuestos que se instrumentan en el área centroamericana. Su adopción resulta también apoyada por el hecho de que esta técnica, que supone que el impuesto debe consignarse por separado en las facturas, es la más eficaz para capitalizar los efectos de la oposición de intereses entre vendedores y compradores.

LA MECÁNICA DE OPERACIÓN DEL TRIBUTO

Se considera necesario en esta parte de la descripción del impuesto explicar su mecánica de operación con el objeto de hacer más fácil el análisis de los puntos posteriores y para exponerla es preferible hacerlo sobre la base de un ejemplo.

Existe un impuesto al valor agregado con tasa de 5 % y se supone que A productor vende a B mayorista en 100, B mayorista a C minorista en 120 y C minorista a D consumidor en 180. la aplicación del impuesto operará en la siguiente forma:

	Base del débito	*Débito fiscal*	*Crédito fiscal*	*Impuesto*
Venta A a B	100	5	—	5
B a C	120	6	5	1
C a D	180	9	6	3
				9

El impuesto total que se paga en el proceso resulta siempre igual al monto del débito fiscal en la última etapa, con la diferencia que éste ha sido pagado sucesivamente en su parte correspondiente por cada uno de los participantes en la producción o comercialización del producto. En el caso del ejemplo, el productor A pagará 5, 1 el mayorista B y 3 el minorista C, esto es, cada cual por el valor que agrega en las sucesivas transferencias.

Normalmente el proceso no se inicia en el productor porque éste habrá adquirido materias primas sobre las que ha pagado un impuesto que imputará a su débito fiscal.

En el caso de un exportador pueden producirse diferentes situaciones según la forma en que opere, pero en todos los casos el resultado es similar.

a) Sin discriminar el uso de materia prima.

Si se supone que un productor exporta parte de su producción y el resto lo vende en el mercado interno, por ejemplo produce 150, exporta 50 y vende 100 en el mercado interno y ha adquirido materias primas por valor de 60 sobre las que ha pagado el impuesto, la situación sería la siguiente:

Materias primas 60 Impuesto facturado 3 Crédito fiscal 3

Ventas		*Débito fiscal*	*Crédito fiscal*	*Impuesto*
Internas	100	5		
Exportaciones	50	0		
Total	150	5	3	2

b) Discriminando el uso de materia prima.

Suponiendo que la adquisición de materia prima fuera proporcional para las exportaciones y para la venta en el mercado interno y se deseara separar las operaciones, el resultado será el mismo y lo sería cualquiera que fuera la proporción de las materias primas usadas.

Materias primas:

Ventas		*Impuesto facturado*	*Crédito fiscal*
Internas corresponden	40	2	2
Exportaciones corresponden	20	1	1
	60	3	3

Ventas		*Débito fiscal*	*Crédito fiscal*	*Impuesto*
Internas	100	5	2	3
Exportaciones	50	0	1	−1
	150	5	3	2

Por las ventas internas debe pagar un impuesto de 3 y por las exportaciones tiene un crédito de 1 que si se compensan da lugar a impuesto de 2 que es lo mismo que resulta sin discriminar el insumo de materias primas.

c) Caso en que el exportador no vende en el mercado interno.

Ahora si el exportador no realiza ninguna venta interna o ellas son proporcionalmente inferiores a las exportaciones en términos que el crédito fiscal es superior al débito fiscal o simplemente no existe este último, procederá la devolución del impuesto correspondiente al crédito fiscal o el exceso de éste sobre el débito.

La mecánica de operación es simple y operará en todo caso que se pague impuesto en cualquiera etapa intermedia de producción o de comercialización y la carga tributaria con que llegará al consumidor será siempre igual al monto que resulte de aplicar la tasa al monto de la venta al consumidor.

LOS ASPECTOS ADMINISTRATIVOS

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

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

La administración y control de un impuesto al valor no ofrece dificultades mayores que las inherentes al control y administración de cualquiera otra forma de impuesto.

Con frecuencia se señalan como las principales dificultades de administración, el número de contribuyentes, la complejidad de la declaración y los registros y organización que se le deben exigir al contribuyente. Sin embargo, si se analizan tales objeciones se comprueba que ellas son más

aparentes que reales y frecuentemente el producto de conclusiones un tanto anticipadas a la comprobación de los hechos.

EL NÚMERO DE CONTRIBUYENTES

Es efectivo que el impuesto al valor agregado, como todo impuesto de etapas múltiples, reúne un mayor número de contribuyentes que otros impuestos que se apliquen en una sola etapa. Sin embargo el problema debe ser considrado en sus términos reales.

En los países de Centroamérica la incorporación de los comerciantes que participan en las etapas de comercialización anteriores a la última, no significa un aumento de contribuyentes en relación con un impuesto de etapa única, porque no existe un comercio especializado.

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

También es necesario pensar en cual es la real importancia del número de contribuyentes para la administración tributaria, porque generalmente esta objeción se liga al control del tributo, aspecto en el que su importancia es muy subalterna en términos objetivos.

El volumen de contribuyentes tiene importancia para la formación de los registros-padrones y para la tramitación administrativa de las declaraciones y recepción del pago; pero no debe perderse de vista que los procesos mencionados son fácilmente mecanizables con lo cual se reduce considerablemente la magnitud de este aspecto del problema.

Por otra parte, si se considera el volumen de contribuyentes como una dificultad para los efectos de fiscalización y control, tampoco debe desestimarse el hecho que ésta es una acción administrativa que depende totalmente de la voluntad de la misma administración y que por consiguiente la capacidad de fiscalización de que disponga, sea extensa o limitada, podrá llevarse y aplicarse a las áreas que la administración determina. Decisiones de esta naturaleza se verán en general facilitadas por una característica negativa pero real de la tributación en Centroamérica y que es la excesiva concentración de los impuestos, generalmente en cabeza de un reducido número de empresas.

Esta concentración se presenta polarizada en las empresas más fuertes y puede obedecer a dos razones: la primera es que existe una fuerte concentración de poder económico y la segunda es que puede existir una mayor evasión proporcional en los sectores de contribuyentes pequeños.

Se considera que en la realidad concurren ambas, pero aunque se

corrigiera la segunda por la vía del control siempre subsistirá la primera como predominante porque obedece a una realidad estructural. Sobre esta base, sin descartar la posibilidad de actuar sobre la segunda, la fiscalización debe organizarse tendiendo a ejercer un control más eficiente sobre la primera, con lo cual pierde importancia el número de contribuyentes.

Finalmente, también es posible pensar en la aplicación de sistemas que permiten excluir a los pequeños contribuyentes del tratamiento general, con lo cual se puede reducir su volumen casi a voluntad. El pequeño contribuyente, que constituye un problema de amdinistración, para todo tipo de impuesto al consumo que incluye la última etapa de comercialización de mercancías, puede quedar sometido a una tarifa fija que pague periódicamente, sin necesidad de declaración previa y con la sola exigencia de su registro de inscripción. Esta decisión puede adoptarse precisamente por tratarse de numerosos contribuyentes pero cuyo impuesto en conjunto tiene escasa incidencia en el rendimiento total.

En suma, el problema que significa el número de contribuyentes no tiene la importancia que con frecuencia se le atribuye, porque no es efectivo que su número sea tanto mayor en relación con el número que quedaría sujeto a otra forma de etapa única, porque las dificultades de administración tampoco son reales desde que unas son mecanizables y otras dependen de decisiones administrativas y porque en definitiva existen métodos de corrección que permiten reducir su número.

EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO Y LA DECLARACIÓN

Según se ha explicado antes, la determinación del impuesto no ofrece dificultades desde que el débito fiscal se determina como cualquier impuesto que afecta la venta de mercancías, mediante un porcentaje sobre ésta y el crédito fiscal está constituido por los impuestos consignados en las facturas de compras que se determinarán por una simple suma. El hecho que el crédito fiscal constituya un beneficio en favor del declarante reduce considerablemente la ya pequeña complejidad que pudiera entenderse comprendida en su determinación.

Consiguientemente, la declaración no ofrecerá tampoco mayor dificultad. Con todo, es conveniente advertir que el diseño del formulario respectivo puede contribuir muy efectivamente a simplificar la declaración, aún con respecto a las que con frecuencia deben presentarse por formas de imposición al consumo a las que se les atribuye mayor simplicidad operativas.

LOS REGISTROS CONTABLES

También se dice con frecuencia que la aplicación de un impuesto al valor agregado requiere de los contribuyentes una organización contable compleja y de registros especiales. Tales afirmaciones tendrían validez para el caso de establecer el impuesto siguiendo el método de adición o el de sustracción sobre base efectiva o real, pero no en el caso propuesto de aplicarlo con el método de sustracción sobre base financiera y siguiendo la modalidad de deducción de impuesto a impuesto.

Para la determinación del impuesto al valor agregado en la forma mencionada es necesario un control del monto de ventas, que se requiere respecto de cualquiera otra forma de imposición al consumo y el control de compras, que es mucho más simple que el primero. Además, debe tenerse en consideración que la administración de este impuesto no agrega ninguna exigencia, porque si bien todo comerciante debe llevar un control de sus ventas, con igual razón tiene que llevar un control de sus compras y es posible comprobar que de hecho tal control se lleva independientemente de que pueda ser exigido o no con fines de control fiscal.

OTRAS CARACTERISTICAS DE LA ADMINISTRACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La administración de un impuesto al valor agregado no ofrece dificultades mayores que las inherentes al control y administración de cualquiera otra forma de impuesto al consumo, como ya se ha expresado.

El impuesto de venta en última etapa crea una estructura ficticia para efectos de aplicar el impuesto, en que por la vía de eximir las ventas entre contribuyentes, mantiene en suspenso la aplicación del impuesto. En esta forma, cada contribuyente que vende a otro no aplica el impuesto y lo mantiene en suspenso para que lo aplique el que efectúa la venta al consumidor. De esta forma no están excluidas estas personas del control, sino que se está obligado a comprobar las operaciones entre contribuyentes para verificar un impuesto que no se paga y que se transfiere como un débito al adquirente.

Tratándose del impuesto al valor agregado se efectuará el mismo control, con la diferencia que en cada caso el contribuyente está obligado al pago del tributo y se fiscalizarán operaciones que generan impuesto y en el que solamente se transfiere un crédito, de forma tal que el sistema del impuesto se ajusta al desarrollo del proceso de comercialización y no crea estructuras ficticias, su efecto consiguientemente es mucho más directo.

En el impuesto al valor agregado al transferirse un crédito a favor del adquirente y no un débito en su contra, se contraponen los intereses del tradente y del adquirente y aunque esta forma no sea suficiente por sí sola

para eliminar las posibles operaciones al margen de control, es la que ofrece condiciones más favorables para la fiscalización.

En el impuesto de ventas en última etapa la carga total se concentra en esta última transferencia, de forma que su omisión de declaración significa la evasión total del impuesto que afecta una determinada mercadería. En el impuesto al valor agregado el margen de evasión está limitado en cada caso sólo al valor que se agrega y no al total de la mercadería.

En el impuesto de ventas aludido, aunque la calidad de contribuyente esté condicionada a determinadas características de solvencia y de organización, los que se excluyen, como productores y mayoristas, tienen normalmente mayor solvencia que un minorista. Lo dicho es válido aún cuando se da la realidad antes anotada que de hecho el productor y mayorista no se excluye como contribuyente porque formalmente también asume la calidad de minorista, pero deja de responder por el impuesto correspondiente a las ventas que efectúa a otros contribuyentes. Esta forma de operar facilita la posibilidad para estos contribuyentes —productores y mayoristas— de hacer aparecer como ventas exentas las que efectúan aún directamente a consumidores y obliga a ejercer un control sobre operaciones que no generan impuesto.

También debe tenerse en consideración que entre las exenciones se contempla la de vendedores que no tienen establecimiento fijo y ello en consideración a que pagan impuesto al comprar, de manera que la parte que se exime es sólo el impuesto que corresponde al valor que agregan, que en tales clases de contribuyentes es de muy poca importancia.

En suma puede concluirse que la administración del impuesto sobre valor agregado no representa una mayor complejidad administrativa en comparación con cualquiera de las demás formas conocidas y en cambio presenta en general características más favorables para el comercio interno y para el proceso de integración.

DESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Para describir el impuesto al valor agregado, que se considera la forma más apta para establecer un impuesto general al consumo, se seguirá la forma de un modelo de ley explicando respecto de cada artículo los fundamentos y objetivos de la disposición.

Para formular esta descripción se han tenido especialmente en consideración las características que se han señalado antes como deseables en un impuesto general al consumo y que se considera conveniente repetir en este caso.

Este impuesto se considera principalmente como un instrumento para financiar el gasto público y por consiguiente debe ser apto para proveer un

importante ingreso financiero. Para proporcionar tal ingreso se ha estimado preferible un tributo de base de imposición amplia, sin excenciones o siendo ellas muy limitadas, con tasa única para no interferir en la formación de los precios y además moderadamente baja para no afectar el nivel de los mismos; neutro ante el proceso de producción y comercialización, apto para producir su armonización dentro del proceso de integración y con una administración razonablemente eficiente.

El monto del ingreso como requisito de financiación estará previamente determinado por los requerimientos presupuestarios y por consiguiente desde un punto de vista de técnica tributaria corresponderá señalar la forma más idónea para formular una base de imposición amplia.

Por la misma razón el nivel de la tasa será objeto de una decisión política de cada país que lo adopte, desde este punto de vista técnico se cumplirá con dar los elementos necesarios para que dado un monto de ingreso requerido, éste sea posible obtener con la tasa menor.

La neutralidad del tributo ante la formación relativa de precios está determinada por la aplicación de una tasa única y por la ausencia o limitación de las exenciones.

Su neutralidad ante los procesos de producción y comercialización está determinada por su propia naturaleza conceptual, no induce a la integración vertical de las empresas productoras ni a la alteración de las formas de comercialización.

Igualmente se ha demostrado antes su aptitud conceptual y estructural para permitir la armonización tributaria, en el plano de la integración económica regional, supuesta la conveniencia de aplicar el principio de país de destino, por su aptitud para determinar la carga impositiva en cualquier etapa de la producción o comercialización de los productos que se exporten.

Es conveniente advertir que la eficacia de su administración dependerá de las particulares aptitudes del órgano de administración y control tributario, pero el tributo incorpora los elementos que racionalmente la hacen simple y expedita.

Finalmente, cabe mencionar que en el modelo que se analiza más adelante no se incluyen normas de administración general, sanciones, procedimientos y otras que se consideran propias de un cuerpo legal común o Código Tributario, materia de la que se ha tratado antes.

EL MODELO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El modelo de ley de impuesto al valor agregado se presenta integrado por 34 artículos, divididos en seis capítulos que tratan respectivamente de: la naturaleza del impuesto, los contribuyentes, la determinación del impuesto,

la liquidación y pago, los registros y documentación y de las disposiciones generales.

El capítulo I, denominado "naturaleza del impuesto" comprende los artículos 1 al 5 y trata de la creación del impuesto, materia imponible, definición de conceptos, hecho generador y exenciones.

El capítulo II, "contribuyente", comprende los artículos 6 al 9 y se refiere al sujeto pasivo del tributo.

El capítulo III, "determinación del impuesto", incluye los artículos 10 al 21 y se ha dividido en tres secciones, que tratan respectivamente: del cálculo del impuesto, del débito fiscal y del crédito fiscal.

El capítulo IV, "liquidación y pago", comprende los artículos 22 al 27 y se refiere a las normas sobre liquidación, declaración y pago del impuesto.

El capítulo V, "registro y documentación", incluye los artículos 28 al 32 y se refiere a las disposiciones sobre registro de contribuyentes, registros contables y documentos de control.

El capítulo VI y último, "disposiciones generales", comprende los artículos 33 al 35 y se refiere a disposiciones tales como aplicación y vigencia de la ley.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CAPÍTULO 1

NATURALEZA DEL IMPUESTO

MATERIA IMPONIBLE

Artículo 1º - Se establece un impuesto que grava el valor agregado en la venta de mercaderías, conforme a las disposiciones de la presente Ley.

CAPÍTULO 1

NATURALEZA DEL IMPUESTO

MATERIA IMPONIBLE

Artículo 1º - Este artículo tiene por objeto establecer el impuesto y al mismo tiempo determinar la materia imponible.

Establecimiento del impuesto al valor agregado. En la ley se dice que se establece un impuesto "al valor agregado" porque es la naturaleza del tributo que se crea y así resulta de la mecánica de aplicación del mismo. Sin embargo, si bien es necesario precisar su naturaleza no se ha considerado conveniente definir el concepto en la ley, porque como ya se ha explicado en la parte sustancial de este trabajo se ha optado por un método de aplicación del impuesto que previene la no acumulación de la carga tributaria y cualquiera definición conduciría al concepto del tributo desde el punto de vista de la

adición de factores, lo que aunque en definitiva tiene un mismo resultado, su incorporación en el texto de la ley sería sumamente complicado y nada aportaría en la práctica para su aplicación.

La venta de mercaderías. La materia imponible del impuesto la constituye la "venta de mercadería" y en razón de que la ley no introduce ninguna limitación debe considerarse gravada por el impuesto toda venta de mercadería, en cualquiera etapa, de los procesos de producción de comercialización que ella se produzca, de esta manera se previene la base de imposición en la forma más amplia que es posible hacerlo. En los artículos siguientes se definen los conceptos de "venta" y de "mercaderías".

Las importaciones. De acuerdo con la naturaleza del tributo y teniendo presente la aplicación del principio del país de destino, que supone la desgravación total del producto que se exporta, las importaciones deberían gravarse como materia imponible diferente de la venta de mercaderías; pero para no violentar, aunque sea formalmente, disposiciones expresas del Tratado General de Integración, se ha optado por asimilar las importaciones al concepto de venta e incorporarlas en el artículo 2º, con lo cual se obtienen los mismos resultados prácticos.

Los servicios. Dado el carácter selectivo en la imposición a los servicios se considera que éstos deben ser gravados en una ley especial. Tradi-

Artículo 2º - Se considera venta a los efectos de esta Ley:

a) La transferencia del dominio de mercaderías;
b) La introducción de mercaderías en el territorio nacional;
c) El arrendamiento de mercaderías con opción de compra;
d) El retiro de mercaderías para uso o consumo personal por el dueño; y
e) Cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de mercadería; independientemente de su designación y de las condiciones pactadas por las partes.

No se consideran comprendidos en las disposiciones de este artículo las transferencias del dominio de mercaderías en los casos de aportes a sociedades, de transferencia de fondos de comercio, y de fusión, absorción y otras formas de transformación de la empresa.
Asimismo, en la disolución y liquidación de sociedades, no se considera venta la adjudicación de mercaderías en favor de sus socios, siempre que dichos socios tengan la condición de contribuyentes del impuesto.

cionalmente algunas leyes del impuesto sobre ventas han incorporado algunos servicios, como los de hoteles, restaurantes, bares y otros, que en este modelo no se consideran, pero respecto de los cuales no existe ningún impedimento técnico para incorporarlos en una ley de impuesto sobre valor agregado.

Artículo 2º - En este artículo se define el concepto de venta para los efectos de la aplicación de la ley y es necesario hacerlo en la medida en que se amplíe el concepto propio del derecho común.

El concepto de venta para el derecho común. El concepto de venta para el derecho común generalmente está limitado a la transferencia de dominio mediante el contrato de venta o compraventa.

El concepto de venta para la aplicación del impuesto. El concepto de venta se define para la aplicación del impuesto, por una parte para ampliarlo según el comentario del artículo anterior, y por otro, para resguardar la integridad de la base de imposición. Si se analizaran las estadísticas al respecto se comprobaría que las ventas propiamente tales constituyen la parte casi total de las operaciones mercantiles; pero al excluirse del gravamen otras formas de transferencia, se incentivaría su uso para eludir el tributo. La definición del concepto incluye cinco casos que se comentarán separadamente.

La transferencia del dominio de mer-

caderías. Al incluir en el concepto de venta la transferencia del dominio de mercaderías, significa extender la base de imposición a toda transferencia del dominio de mercaderías que se haga mediante otros contratos diferentes del de venta, como podría serlo el de permuta, mutuo, dación en pago y otros. Necesario es reconocer que tal extensión no es de consideración; pero en cambio se resguarda eficazmente la integridad de la base que constituyen las ventas, muchas de las cuales serían sustituidas por otros medios de transferir dominio si no se incorporara una disposición como la citada.

También debe tenerse en cuenta que al no establecer ninguna limitación, la aplicación del tributo alcanza tanto a las transferencias a título oneroso como a las gratuitas.

LA INTRODUCCIÓN DE MERCADERÍAS EN EL TERRITORIO NACIONAL

Con esta disposición se está alcanzando con el impuesto las importaciones y desde tal punto de vista constituye una ampliación de la base de imposición; pero como se expresa a propósito del artículo primero, la importación de mercadería debería constituir la materia imponible del impuesto, conjuntamente con las ventas de mercadería. Desde que se parte del supuesto que los impuestos al consumo se aplican bajo el principio de país de destino, y que consiguientemente las mercaderías importadas han sido totalmente desgravadas en

el país de origen, procede que ellas se graven en el país de destino, sea que se consuman por quien las importe o que se vendan en el mercado interno. Este tratamiento significa un trato totalmente igualitario con las mercancías nacionales, ya que en el primer caso el tratamiento es igual al de las mercaderías consumidas por el dueño de la empresa, como se verá más adelante, y en el segundo, el pago del impuesto en aduana constituye sólo una anticipación del impuesto que en definitiva se pagará al venderlas y respecto del cual el pago en aduana constituye un crédito deducible, en igual forma que lo son los impuestos incluidos por el productor en su factura de venta al comerciante.

Se ha considerado que la expresión de "introducción de mercaderías en el territorio nacional" es de por sí más explícita que decir simplemente importación de mercaderías, que requeriría su armonización con otras leyes.

Se ha omitido calificar la mercadería "de extranjera" por dos razones, la primera de ellas es que el Tratado General de Integración garantiza el trato de "nacional" a las mercaderías que provienen de los países signatarios y ello podría traer conflictos de interpretación, y la segunda es que la misma ley exime del impuesto a las mercaderías que se exportan, de forma que es totalmente justificado que si ellas se reingresan al territorio nacional paguen el impuesto correspondiente. Reglamentariamente debe considerarse la situación de aquellas mercaderías, productos agrícolas por

ejemplo, que estuvieran exentas en el mercado interno, por concurrir todas las causales que determinan la exención.

El arrendamiento de mercaderías con opción de compra. Este caso se incluye por tratarse de una modalidad de venta a plazos de uso más o menos frecuente en Centroamérica, y que no cabe considerar incluida en la letra a) antes comentada porque en principio no existe transferencia. Teóricamente el impuesto debería surgir cuando el arrendatario usara de su opción de compra, pero ello es de muy difícil control.

El retiro de mercaderías para uso o consumo por el dueño de la empresa. La inclusión de este caso no tiene por objeto una ampliación de la base de imposición, ya que su importancia en términos absolutos es muy escasa, sino que es esencialmente una norma para facilitar el control del impuesto, desde que el contribuyente no podrá atribuir a uso o consumo personal, la venta de mercaderías que no hubieran sido oportunamente declaradas.

Cualquier acto que tenga por fin último la transferencia del dominio de mercaderías. Esta es una disposición de carácter supletorio para resguardar la integridad de la base de imposición, que es necesaria porque no es posible prever todos los procedimentos que pueden buscarse para eludir el pago del tributo. Un concreto de sociedad que luego se anulara o terminara podría ser el medio de transferir el dominio de mercade-

rías aportadas por uno de los socios, que luego se las adjudicara.

Las excepciones. La forma amplia en que se define el concepto de venta para los efectos de conformar o resguardar la base de imposición del tributo, obliga a considerar algunas excepciones y ellas se refieren a dos casos: los aportes a sociedades y transformaciones de la empresa y el caso de disolución y liquidación de sociedades.

Los aportes a sociedades. En el caso de aportes en especie a sociedades existe una transferencia de dominio y ella estaría gravada en la medida en que las especies transferidas constituyeran mercaderías; pero el socio que aporta las mercaderías no recibe su pago sino que tal aporte constituye la contraprestación por los derechos que le corresponden en la sociedad, que será la que dispondrá de tales mercaderías. Por tal motivo se ha considerado conveniente excluirla del concepto de venta y tal aporte no estará obligado al pago del impuesto; pero la sociedad al vender deberá pagar el impuesto total, ya que el crédito que el socio pudiera haber tenido respecto de las mercaderías al momento de adquirirlas no es transferible a la sociedad.
En igual situación puede considerarse la transferencia de fondos de comercio.

La transformación de la empresa. En los casos de fusión, absorción u otras formas de transformación de la empresa puede haber lugar a la transferencia de mercaderías, pero tal

transferencia se produce porque la nueva empresa adquiere el activo y pasivo de la o las anteriores, y la sucede en su actividades.

En este caso las empresas absorbidas o fusionadas desaparecen y no pueden ejercer ningún derecho de que fueran titulares, todos los cuales pasan a ser ejercidos por la nueva.

En tal caso no se considera procedente el cobro del impuesto, el que se generará cuando la nueva empresa venda las mercaderías, pero en tal caso tendrá derecho a usar de los créditos de que fueran titulares las anteriores.

La disolución y liquidación de la sociedad. En el caso de disolución de la sociedad ésta termina, se extingue, y los socios no suceden a la sociedad en sus derechos, sino que se pueden adjudicar individualmente los derechos y bienes de la misma.

En el caso que un socio se adjudique mercaderías estaría gravada con el impuesto la adjudicación, de acuerdo con lo dispuesto en la letra e) de este mismo artículo, respecto de la cual en este caso se hace excepción si el socio adjudicatorio es sujeto del impuesto, porque se presume que el impuesto se pagará al vender la mercadería, presunción que no concurre si el socio no es contribuyente del impuesto.

El socio estará obligado al pago del impuesto total al vender la mercadería, a no ser que independientemente se hubiera adjudicado el crédito fiscal de la sociedad, que sería en este caso un acto totalmente independiente.

MERCADERÍA

Artículo 3º · Se considera mercadería, a los efectos de esta ley, todo bien corporal mueble que sea objeto de comercialización.

MERCADERÍA

Artículo 3º - En este artículo se define el concepto de mercadería, y ello no sería estrictamente necesario si tal concepto estuviera definido por el derecho común de un país, en términos coincidentes con el alcance que en este caso se desea precisar; pero en razón de que esto no ocurre con frecuencia se ha considerado preferible incluir en la ley un concepto para los efectos de aplicación del impuesto. Se dice que mercadería es todo bien corporal mueble que sea objeto de comercialización.

Bien corporal. Al limitar el concepto de mercadería a bien corporal se han excluido del impuesto las ventas de todos los bienes incorporales, sean éstos valores, derechos u otros. La razón para excluirlos es que la doctrina generalmente aceptada considera tales bienes en una situación análoga a la de los servicios y su tratamiento debería asimilarse al de éstos.

Bien mueble. También el concepto de mercadería se ha limitado al de bien mueble, lo que significa excluir del gravamen a los bienes inmuebles, lo cual tiene por fundamento el que éstos normalmente estarán afectos a otras formas de tributación.

La comercialización. Al decir que mercadería es todo bien corporal mueble objeto de comercialización, si bien por una parte se está restringiendo el concepto a las ventas de bienes por comerciantes, con lo cual

se excluyen las ventas de los particulares de sus bienes de uso personal, por otra parte el concepto de comercialización tiene que entenderse en un sentido amplio desde que no se incluyen otras limitaciones que su carácter comercial. Por consiguiente en el concepto de comercialización debe entenderse comprendidos tanto el proceso productor como el propiamente comercial de distribución, sea que éste se ejerza respecto de bienes nuevos o usados.

MOMENTO EN QUE SE PRODUCE EL HECHO GENERADOR

Artículo 4º - El hecho generador se produce como norma general en el momento de la entrega de las mercaderías o acto equivalente, o en su defecto al emitirse la factura correspondiente; en la introducción de mercaderías, en el momento de liquidarse la póliza de internación correspondiente; en el uso o consumo de mercaderías a que se refiere el artículo 2, letra c); en la fecha en que se retire la mercadería de la empresa o se inicie el uso o consumo, si se produce antes.

MOMENTO EN QUE SE PRODUCE EL HECHO GENERADOR

Artículo 4º - La determinación del momento en que se produce el hecho generador es de importancia para precisar el nacimiento de la obligación tributaria.

La norma general. Se considera que tanto en la venta de mercaderías como en otros casos, el hecho generador puede considerarse producido al momento de la entrega de las mercaderías, éste será el hecho de ocurrencia más generalizada. La disposición respectiva agrega después de la entrega de las mercaderías la expresión "o acto equivalente" porque puede ocurrir que no se efectúe la entrega físicamente, como por ejemplo cuando una persona endosa a otra un título representativo de mercaderías.

Los casos especiales. Dos casos especiales se han considerado respecto del momento en que se produce el hecho

generador: las importaciones y el uso o consumo personal de mercaderías por el dueño de la empresa.
En la introducción de mercaderías, en el momento de liquidarse la póliza de internación correspondiente que es un trámite administrativo aduanero que determina con precisión el momento en que surge el hecho generador.
En el caso del uso o consumo personal de mercaderías por el dueño de la empresa, no es posible asimilarlo a la norma general porque no hay "entrega" de mercaderías y por ello es preferible referir el momento en que se produce el hecho generador a la fecha de retiro de las mercaderías o a la que hubiere comenzado el uso o consumo si se produce antes.

EXENCIONES

Artículo 5º - Se exime del impuesto:

a) La introducción de mercaderías en el país por los diplomáticos, nacionales residentes en el exterior que retornan al país, inmigrantes y pasajeros en general en las mismas condiciones en que las normas en vigor les conceden el goce de franquicia aduanera;

b) La introducción de mercaderías en el país de acuerdo con el régimen de admisiones temporales;

c) La venta efectuada por los productores de los productos agrícolas, pecuarios, de la caza y de la pesca, cuando se mantenga en

EXENCIONES

Artículo 5º - En este artículo se contienen las exenciones que se prevén a la aplicación del impuesto.

Las exenciones en el impuesto al valor agregado. La mejor opción técnica es la de aplicar el impuesto al valor agregado sin exenciones. En la medida que este impuesto se aplique con una tasa moderadamente baja las exenciones carecen en absoluto de justificación, más aún si se consideran los márgenes de comercialización usuales en Centroamérica, respecto de los cuales el impuesto carece de significación e incidencia real en la determinación de los precios, aunque existe tendencia generalizada a atribuir al sistema de impuestos la res-

su estado original o reciban sólo un tratamiento elemental para fines de conservación o transporte;

d) La venta efectuada por los artesanos de productos de artesanía nacional, elaborados sin la utilización de trabajo asalariado;

e) La venta efectuada por los vendedores ambulantes, en los casos y forma que señala el Reglamento;

f) La venta efectuada en los mercados públicos, reconocidos por la Dirección General de Tributación, de productos agropecuarios no industrializados;

g) La importación y la venta de libros, folletos, revistas, diarios y periódicos, y del papel para imprimirlos; y

h) La exportación.

ponsabilidad en la elevación de los precios. Sin embargo, por razones diversas, forzoso es considerar algunas exenciones que en este caso se trata de racionalizar y de presentar tanto cuanto es posible hacerlo.

La introducción de mercaderías bajo determinadas condiciones. Se exime la introducción de mercaderías en el país por los diplomáticos, nacionales residentes en el exterior que retornan al país, inmigrantes y pasajeros en general, en las mismas condiciones que gocen de franquicia aduanera, esto es, si las especies se pueden internar libre de derechos aduaneros tampoco procede aplicarles el impuesto.

En el caso de los diplomáticos se trata de mantener el tratamiento acordado por convenciones internacionales y en el caso de las demás personas que se mencionan normalmente se tratará de especies de uso personal y que se encuentran en el dominio de la persona que las interna, esto es, especies que ingresan al país juntamente con su propietario.

Por otra parte separadamente se excluyen también del gravamen las especies internadas bajo el régimen de comisión temporal y ello no requiere mayores comentarios. Cabe agregar que las exenciones respecto de mercaderías que se introducen al país no provocan los problemas de administración que se producen respecto de exenciones a operaciones internas.

Los productos agrícolas. La exención respecto de los productos agrícolas

tiene un fundamento esencialmente político.

Se considera y es efectivo, que la alimentación básica de las personas de menores recursos está constituida principalmente por productos agrícolas y que consecuentemente la aplicación del impuesto respecto de estos productos acentúa el carácter regresivo de un impuesto general al consumo. Es válida la reserva anotada anteriormente en cuanto a la escasa incidencia del impuesto, en comparación con los márgenes de comercialización, en la determinación de los precios; pero en todo caso puede ser una medida de transacción el aceptar estas exenciones en la forma que se proponen.

Por una parte, en la letra c) se eximen del impuesto las ventas efectuadas por los productores de los productos agrícolas, pecuarios, de la caza y de la pesca, cuando se mantengan en su estado original o reciban sólo un tratamiento elemental para fines de conservación o transporte. En este caso se trata de liberar el impuesto sólo a los productos en estado natural y que venda el productor, debe entenderse el productor de los productos que vende, si comprara productos a terceros para venderlos aunque se trate de un productor agrícola, debe pagar el impuesto por la venta de productos adquiridos. Para que opere la exención debe tratarse de productos en estado natural o sometidos a un tratamiento elemental como puede ser la congelación o enfriamiento.

Por otra parte, en la letra f) se exime

igualmente del impuesto la venta efectuada en los mercados públicos, reconocidos por el órgano de administración, de los productos agropecuarios no industrializados. Se pretende en esta forma cerrar el ciclo de comercialización de los productos agrícolas desde que los vende el productor hasta que los adquiere la persona de recursos modestos. En este caso la exención está referida al producto y al lugar de su venta, lo cual significa que estos mismos productos vendidos en otros lugares no gozan de exención, y otros productos no agrícolas, vendidos en tales mercados teóricamente estarían afectos al impuesto.

Con la forma señalada de establecer la exención del impuesto respecto de productos agrícolas lo que se pretende es que ella no produzca interferencias en la administración y fiscalización del impuesto. La observación que puede formularse que a un mercado pueden concurrir personas que no se han previsto como destinatarias del beneficio carece de mayor relevancia; si se supone el caso extremo de un comerciante que los adquiera para revender o industrializar, al momento de vender su producto pagará el impuesto total sin el derecho al crédito que se produciría si la hubiese adquirido pagando el impuesto correspondiente.

Los productos de artesanía. Se exime del impuesto las ventas efectuadas por artesanos de productos de artesanía nacional, elaborados sin la utilización de trabajo asalariado.

Esta exención también tiene un contenido simplemente político de presentación, porque el impuesto no tiene una incidencia determinante en el precio. En todo caso debe advertirse que la exención favorece al artesano que vende sus productos directamente al consumidor, porque si lo vende a un comerciante, el artesano no pagará el impuesto, pero el comerciante deberá pagarlo sobre el precio total de venta, desde que no tendrá derecho de crédito que imputar.

Por otra parte, la exención se establece en favor del artesano que trabaja personalmente y sin la ayuda de trabajo asalariado, así si el artesano es ayudado por sus familiares no perdería el derecho a la exención.

Los vendedores ambulantes. También se eximen del impuesto las ventas efectuadas por vendedores ambulantes, en los casos y en la forma que señale el Reglamento.

Debe hacerse notar que en este caso no se eximen productos, sino que la exención está determinada por la naturaleza del comercio que se excluye del gravamen.

Por lo general los comerciantes ambulantes son de muy escasa importancia relativa, sus ventas no son de consideración, los márgenes de comercialización tampoco son elevados porque no pueden comprar en buenas condiciones y la exención sólo los favorece en cuanto al valor que agregan porque deben pagar el impuesto al comprar, todo lo cual lleva a la

conclusión que su exclusión facilita la administración y no afecta el rendimiento del impuesto.

En todo caso, se reserva al Reglamento calificar los casos y la forma en que estarán exentos, disposición que sólo tiene por objeto dar la exención a aquellos comerciantes ambulantes cuyo comercio es de escasa importancia y no permitir que al amparo de una disposición de esta naturaleza se forme un verdadero comercio de competencia con los que tienen establecimiento fijo.

La venta de libros, diarios y revistas. También se exime del impuesto de importación a la venta de libros, folletos, revistas, diarios y periódicos, y del papel para imprimirlos.

Por las mismas razones ya repetidas esta exención sólo tiene justificación política de presentación y que no requiere de mayores explicaciones; sólo es necesario agregar que la exención que se concede al papel para imprimirlos tiene por objeto equiparar la situación de los libros, diarios y revistas nacionales con respecto de los importados.

Las exportaciones. Las exportaciones están exentas del impuesto, cualquiera que sea el producto que se exporte. La liberación del impuesto a las exportaciones se hace efectiva en cumplimiento del principio de imposición en el país de destino, respecto de las exportaciones a los demás países del área centroamericana.

La exención del impuesto respecto de productos manufacturados es indiscu-

tiblemente conveniente y necesaria; pero no es tan clara tal conveniencia cuando se trata de productos primarios, a pesar de lo cual en esta etapa del proceso se ha optado por la exención con carácter general para toda exportación.

CAPÍTULO II

SUJETOS

CONTRIBUYENTES

Artículo 6º - Son sujetos del impuesto:

a) En la introducción de mercaderías quien efectúe o a cuyo nombre se efectúe la introducción; y
b) En las ventas en el mercado interno los industriales y comerciantes que venden las mercaderías.

CAPÍTULO II

SUJETOS

CONTRIBUYENTES

Artículo 6º - Respecto de la determinación del sujeto pasivo del impuesto no existe mayores problemas y la proposición de modelo contempla dos situaciones: en las importaciones y en la venta de mercaderías.

En las importaciones. En este caso el sujeto del impuesto es la persona que efectúa la importación o a cuyo nombre se efectúa. Este último caso se ha incorporado para evitar dudas en los casos de importaciones por cuenta de terceros.

En la venta de mercaderías. En las ventas en el mercado interno el sujeto del impuesto es el industrial o comerciante que vende las mercaderías.
Aún cuando el concepto de industrial debe entenderse comprendido en el de comerciante se ha optado por incluirlos a ambos para evitar dudas de interpretación; pero se ha preferido no definir el concepto de comer-

ciante, porque éste aparece suficientemente explícito en el derecho común de los países centroamericanos.

Al designar al industrial o comerciante como sujeto del impuesto se guarda la debida armonía con la estructura conceptual del impuesto que establece como materia imponible la venta de mercaderías. Quien vende mercaderías es el comerciante, quien no lo sea venderá especies o bienes simplemente pero no mercaderías.

Igualmente se ha optado por la designación en la ley del sujeto del impuesto, sin recurrir a figuras de sustitución, como el de responsable, que en este caso no es necesario y que sólo debilitaría la estructura técnica del tributo sin ningún objetivo.

SUCURSALES

Artículo 7º - En el caso de las empresas con más de un establecimiento, la incripción y declaración del impuesto se deberá centralizar en la casa matriz. El Reglamento determinará las obligaciones formales de las sucursales para efectos de control del impuesto.

El Ministerio de Hacienda, cuando lo considere conveniente, puede disponer con carácter general o especial que las empresas con sucursales separen la inscripción y tributación del gravamen en cada una de las sucursales.

SUCURSALES

Artículo 7º - En el caso que una empresa tenga más de un establecimiento se considera más simple para los efectos del control del impuesto que la inscripción y el pago del mismo se centralice en la casa matriz.

En esta forma se trata de evitar la complejidad a que daría lugar el control del movimiento de mercaderías desde la casa matriz a sus sucursales.

Como norma de excepción se prevé la facultad del Ministerio correspondiente para permitir que la inscripción y las obligaciones correspondientes se cumplan separadamente por cada sucursal y por la matriz.

CONTRIBUYENTES SUSTITUTOS

Artículo 8º - El Ministerio de Hacienda mediante resolución, tendrá la facultad de considerar contribuyentes sustitutos a los industriales, comerciantes o importadores en los dos casos siguientes:

a) En las ventas de mercaderías con precio de venta al consumidor marcado por el fabricante; y
b) En las ventas de mercaderías distribuidas entre los minoristas por un número reducido de abastecedores.

CONTRIBUYENTES SUSTITUTOS

Artículo 8º - En este caso se trata de conceder al Ministerio respectivo la facultad de considerar sujetos sustitutos a los importadores, industriales y comerciantes en determinados casos. Se debe reparar en el hecho que ésta es simplemente una facultad la que se ejercerá o no según sean las condiciones dadas en un medio determinado, teniendo en consideración las ventajas de su ejercicio.

Las mercaderías con precio al consumidor fijado por el productor. Ocurre con frecuencia que algunos productos son controlados tanto en su precio de venta al consumidor como en su forma de comercialización, como por ejemplo cigarillos, gasolina y otros, en que el precio es determinado por el productor y la comercialización se efectúa sobre la base de descuentos sobre ese precio. En estas condiciones, es posible aplicar el impuesto a nivel del productor sin producir ninguna alternación a la carga tributaria ni alterar en forma alguna las formas de comercialización. También debe tenerse en consideración que las características señaladas concurren en casos muy específicos, que deberán analizarse en cada oportunidad en que se considere conveniente hacer uso de esta facultad.

Las mercaderías distribuidas por un número reducido de abastecedores. Este es el otro caso mencionado en

el modelo como susceptible de hacer uso de la facultad de trasladar la incidencia total del impuesto a un contribuyente sustituto.

Se ha tenido en consideración el hecho que el existir un número reducido de proveedores de una determinada mercadería, puede excluirse de la responsabilidad del pago del impuesto al comercio minorista, trasladándola a una etapa anterior por la vía de designar un sujeto sustituto. También en este caso es conveniente advertir el carácter facultativo de la disposición, de la cual el Ministerio respectivo hará uso discrecional, en la medida y en la forma que ella facilite el control del tributo.

No debe dejar de considerarse tanto las ventajas que una medida de esta naturaleza significa para la administración, como ocurre si se concentra la percepción del impuesto que debe generar la venta de una determinada mercadería en pocos distribuidores, sustrayendo del control un número importante de minoristas, como los problemas que podrían ocasionarse si tales minoristas venden una variedad de mercaderías, de las cuales unas darán lugar a la obligación tributaria y otras no. Esta facultad puede ser eficaz si se aplica respecto de mercaderías que sean vendidas en forma exclusiva o que constituyan una parte muy importante de las ventas de determinados comerciantes. Por consiguiente, su uso dedebrá ser decidido previo un estudio y valoración muy objetiva de las situaciones a las que se resuelva aplicarla.

PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Artículo 9º - El Ministerio de Hacienda, a los efectos del artículo 17 de esta Ley, determinará cuáles deben ser considerados pequeños contribuyentes, tomando en consideración, aislada o conjuntamente, el volumen de operaciones, el número de empleados y los otros factores que considere importantes.

PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Artículo 9º - En este artículo se introduce la idea del pequeño contribuyente, para luego en artículos posteriores señalar las disposiciones especiales que les son aplicables.

Los contribuyentes del impuesto al valor agregado. El impuesto al valor agregado es un impuesto de etapas múltiples, lo que significa que se aplica a toda venta de mercaderías que se produzca en cualquier etapa de los procesos de producción o de comercialización. En esta forma todo industrial o comerciante cualquiera que sea su magnitud e importancia es sujeto de este impuesto. En el impuesto agregado, como ocurre en general en casi todos los impuestos en los países de Centroamérica existe una concentración del ingreso. Esto significa que un número relativamente reducido de empresas aportan la mayor parte del rendimiento del impuesto, en tanto que un elevado número de pequeños contribuyentes aportan una parte muy reducida del ingreso total.

En las actuales circunstancias, atendido el avance tecnológico principalmente en materia de computación, hace perder importancia al número de contribuyentes como un real impedimento para una eficiente administración, ya que los procesos de inscripción, declaración o pago, pueden ser mecanizados de forma tal que su número no constituye o no debe constituir un problema para ninguno

de los países centroamericanos, si se tiene en consideración su capacidad en cuanto a equipos mecanizados.

Por otra parte, la labor de fiscalización tampoco debe constituir un problema desde que ella depende de la iniciativa de la administración y puede concentrarse en los contribuyentes de mayor importancia, dándole a los pequeños contribuyentes la atención relativa que la magnitud del ingreso que puedan generar les otorgue. También debe tenerse en consideración que el problema experimenta otra reducción si se analiza la participación del pequeño contribuyente en los procesos de producción y comercialización. El pequeño contribuyente que realiza parte de algún proceso de producción, como ocurre con frecuencia en los países centroamericanos, el pequeño artesano que trabaja independientemente para un productor mayor, carece de importancia para la administración del impuesto, porque en el caso de no cobrar el gravamen, el productor para quien trabaja deberá pagar el tributo total sin crédito al vender el producto terminado. En consecuencia, sólo debe preocupar a la administración el pequeño contribuyente que vende directamente al público; pero en este caso la importancia del tributo que adeuda es pequeña porque habría pagado el impuesto al adquirir la mercadería que vende y la evasión estará limitada al impuesto que corresponde al valor que agregue.

A pesar de que el problema no tiene la importancia que con frecuencia se le atribuye, es conveniente establecer

algunas normas que permitan simplificar el cumplimiento tributario para estos contribuyentes.

Las normas especiales que deben establecerse deben entenderse principalmente encaminadas a facilitar el cumplimiento de la ley al propio contribuyente pequeño más que a simplificar la administración de los mismos.

En todo caso, la materia lleva a la necesidad de determinar quiénes son pequeños contribuyentes y qué normas deben seguirse para su clasificación.

El concepto de pequeño contribuyente. El concepto de pequeño contribuyente está ligado a la magnitud relativa del impuesto que pueda causar y no a la naturaleza de la actividad que desarrolla.

Un contribuyente no puede ser calificado de "pequeño" por el hecho de ser un comerciante minorista, existen grandes contribuyentes y muy importantes cuya actividad la constituye el comercio de venta al por menor, la calificación de "pequeño" debe entenderse en cuanto el monto de las ventas del contribuyente es de escasa cuantía y por consiguiente es causante de un impuesto de poca importancia, lo que puede ocurrir tanto respecto de un productor como de un comerciante minorista.

Obviamente el único comerciante que puede ser excluido anticipadamente de tal calificación es el mayorista.

La calificación de pequeño contribuyente. La calificación objetiva de

pequeño contribuyente es una materia que depende de las condiciones del medio en que se va aplicar el impuesto, por consiguiente, en términos absolutos tal calificación puede diferir esencialmente de un medio a otro.

La norma incluida en el modelo corresponde a una facultad que se radica en el Ministerio correspondiente, para que éste determine las características que han de considerarse para calificar a un determinado contribuyente como "pequeño".

Con esta facultad se pretende establecer condiciones generales, dentro de las cuales la administración debe hacer posteriormente dicha calificación específica y aplicar las medidas previstas al respecto. Por tal motivo se citan sólo por vía ejemplar el volumen de operaciones, el número de empleados y se agregan "otros factores que considere importantes" con lo cual se da al Ministerio correspondiente la mayor flexibilidad para determinar los criterios de calificación.

Finalmente debe agregarse que se considera conveniente establecer a nivel de Ministerio la facultad para determinar la política que deba seguirse para calificar al pequeño contribuyente, sin perjuicio que la calificación específica de tal deba hacerse por la administración siguiendo los criterios prefijados para hacerlo.

CAPÍTULO III

SECCIÓN PRIMERA

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

CÁLCULO DEL IMPUESTO

Artículo 10 - El impuesto al valor agregado es la diferencia entre:

a) El débito fiscal, determinado sobre las ventas de mercaderías, efectuadas por los contribuyentes; y
b) El crédito fiscal, formado por el monto de los impuestos correspondientes a las importaciones y adquisiciones de mercaderías realizadas por los contribuyentes, y que constituye un derecho utilizable por ellos en los términos y condiciones establecidos por esta ley.

CAPÍTULO III

SECCIÓN PRIMERA

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

CÁLCULO DEL IMPUESTO

Artículo 10 - En este artículo se da la norma esencial para el cálculo del impuesto diciendo que el impuesto al valor agregado es la diferencia entre el débito y el crédito fiscal; en los artículos siguientes se establecen las normas para la determinación de ambos.

Es necesario recordar que el modelo de impuesto al valor agregado que se estructura en este caso, corresponde al método de determinación sobre base financiera y siguiendo la modalidad de deducción denominada de "impuesto a impuesto".

Esto significa que por su esencia este impuesto corresponde a la diferencia entre el débito y el crédito fiscal y no es simplemente un impuesto sobre ventas con un derecho de crédito, esto último ocurriría si tal derecho de crédito se generara en forma

independiente del débito fiscal, por cualquier causa, de incentivo a una determinada actividad u otra cualquiera.

Este impuesto por su esencia grava el valor agregado que se produce en cada etapa de producción y comercialización de una mercadería, y no su precio total de venta, y el hecho de determinarlo mediante la diferencia entre el débito y el crédito fiscal corresponde simplemente a la modalidad de su aplicación. Por lo tanto, el crédito fiscal no es un elemento contingente o accesorio al débito, sino de la esencia del tributo igual que aquel, sin perjuicio de la necesidad de reglamentar la forma y condiciones de su imputación por razones de control.

El débito y el crédito fiscal se tratan en los artículos siguientes.

SECCIÓN SEGUNDA

DÉBITO FISCAL

FORMA DE DETERMINACIÓN

Artículo 11 - El débito fiscal se determina aplicando la tasa sobre los valores que constituyen la base imponible.

SECCIÓN SEGUNDA

DÉBITO FISCAL

FORMA DE DETERMINACIÓN

Artículo 11 - Este artículo señala que el débito fiscal se determina aplicando la tasa sobre los valores que constituyen la base imponible. Se entiende, de acuerdo con esta norma, que el primer elemento de la determinación del impuesto al valor es la resultante de aplicar sobre la base imponible la tasa del impuesto, de acuerdo con las normas que se contienen en los artículos siguientes.

TASA

Artículo 12 - La tasa del impuesto será del por ciento ( ).

TASA

Artículo 12 - En este artículo se establece la tasa del impuesto, la que dependerá de la decisión política particular de cada país que adopte el tributo. No obstante es necesario recordar algunas características que deben concurrir en la determinación de la tasa.

Tasa única. Aunque puede ser admisible la aplicación de este tributo con tasas diferenciales, técnicamente es necesario insistir en la absoluta conveniencia de aplicarlo con una tasa única principalmente por dos razones:

a) La primera es la neutralidad deseada ante la formación relativa de los precios. Si el tributo se aplica con tasa única se incorporará en los precios como un factor de costo uniforme y no influirá la composición del consumo por la vía de alterar discriminadamente los precios; para actuar sobre la formación relativa de los precios es conveniente la utilización de otro instrumento tributario: el impuesto a los consumos selectivos; y
b) La aplicación de tasas diferenciales distorsiona la mecánica de aplicación del tributo en términos inconvenientes y que dificulta en grado muy importante la administración del tributo.

Las tasas diferenciales pueden estar referidas a tipo de mercaderías o a

etapas de los procesos de producción o comercialización, en uno u otro caso la complejidad admistrativa es de consideración.
Así por ejemplo la mayor tasa que pueda aplicarse en una etapa anterior a la última, se anula completamente si la de la última es menor; igual resultado ocurrirá si los insumos de un producto tienen una tasa mayor que éste; si un comerciante vende conjuntamente mercaderías afectas a tasas diferentes, no es posible establecer con facilidad la composición de su venta total y fácilmente pueden anularse los efectos de las tasas diferenciales superiores.
Las medidas de control para evitar los efectos de distorsión que se anotan son complicadas para el contribuyente y generalmente de efectos muy limitados.

Tasa moderadamente baja. La tasa moderadamente baja es un requisito esencial para poder aplicar el impuesto sin exenciones o con exenciones muy limitadas, y lo es también para que el impuesto tenga una incidencia mínima en el nivel de los precios, de forma que pueda constituir un instrumento de financiación efectiva con el menor efecto negativo posible.

BASE IMPONIBLE: IMPORTACIÓN

Artículo 13 - En la introducción de mercaderías en el territorio nacional, la base imponible en el caso de derechos aduaneros ad-valorem, es el

BASE IMPONIBLE: IMPORTACIÓN

Artículo 13 - En esta disposición se contienen normas relativas a la determinación de la base imponible en el caso de las importaciones.

valor que se utiliza para el cómputo de los derechos aduaneros, más dichos derechos, y en el caso de derechos específicos, el costo total, constituido por el valor CIF más los derechos de importación y demás gastos que aparezcan en la póliza de internación. Las importaciones para uso o consumo del importador, y que por tanto no se destinen a la reventa, pagarán el impuesto sobre la base anterior más el quince 15 %, salvo que el importador pruebe que el margen de utilidad para casos de reventa es inferior a dicho porcentaje.

Mercaderías cuyos derechos aduaneros son ad-valorem. La norma para determinar la base imponible es que ésta debe ser la misma que se utiliza para el cómputo de tales derechos, más los derechos mismos.

En este caso se ha seguido un criterio de economía administrativa, ya que se presume que en el caso que los derechos aduaneros son ad-valorem, los organismos aduaneros tienen los medios y facultades para determinar el valor efectivo de las mercaderías y que lo harán para fijar los derechos correspondientes, con lo que normalmente estará garantizado que tal valor será muy aproximadamente el real y a la administración tributaria interna le bastará con considerar dicho valor y agregar los derechos aduaneros correspondientes para constituir la base de imposición.

Mercaderías cuyos derechos son específicos. En este caso no existe la determinación de un valor por los organismos de aduana, por lo que se determina como base de imposición el costo total, entendiendo que éste está constituido por el valor CIF, más los derechos aduaneros y demás gastos que aparezcan en la póliza de internación. Se ha considerado que la póliza de internación es el documento sobre el cual puede basarse con mayor efectividad la determinación de la base imponible, sin desconocer que en algunos casos puede no ser suficientemente fidedigno, pero la posibilidad de recurrir a otros valores haría mucho más compleja su determinación, en términos que

no compensarían el esfuerzo y la complejidad que de ello deriva.

Importaciones para uso o consumo del importador. En este caso la determinación de la base de imposición se hace siguiendo los procedimientos antes mencionados, de acuerdo con la forma de determinación de los derechos aduaneros, pero se agrega un 15 % sobre el valor así determinado, por concepto de utilidad, con el objeto de equiparar las importaciones directas con las compras en el mercado interno.

BASE IMPONIBLE: VENTAS

Artículo 14 - En las operaciones en el mercado interno, la base imponible en las ventas de mercaderías es el valor de la operación.

BASE IMPONIBLE: VENTAS

Artículo 14 - En esta disposición se contiene la norma para determinar la base de imposición en las ventas en el mercado interno y se dice simplemente que tal base de imposición está constituida por el valor de la operación, concepto del que se trata en el artículo siguiente.

VALOR DE LA OPERACIÓN

Artículo 15 - A los efectos del artículo anterior, se entiende por "valor de la operación" el importe total que ha de pagar el comprador, incluso las cantidades cargadas por separado del precio de la mercadería, excepto el impuesto al valor agregado.

Se exceptúa de la regla anterior el valor de los envases, cuando se cargue por separado, para su devolución, y no exceda del precio normal del mercado.

VALOR DE LA OPERACIÓN

Artículo 15 - En esta disposición se da un concepto de lo que debe entenderse por valor de la operación.

Valor de la operación. Por valor de la operación se debe entender el importe total que paga el comprador, incluso las cantidades cargadas por separado del precio de la mercadería, pero excluyendo el impuesto al valor agregado.

La razón para incluir en el concepto de valor de la operación las sumas

Se permite deducir los descuentos normales del comercio que reúnan las condiciones que determine el Reglamento.

cargadas por separado del precio, tiene esencialmente por objeto proteger la integridad de la base de imposición de cada operación, porque sería muy simple desglosar del precio de una mercadería ciertos componentes que permitirían reducir arbitraria o indebidamente la base de imposición, como pueden ser los envases, embalajes, transporte y otros. Se excluye del concepto de valor de la operación el impuesto al valor agregado. Esta exclusión no tiene mayor importancia en las operaciones entre contribuyentes, en las que debe constar separadamente, pero puede tenerlo en el caso de las ventas directas al consumidor en que el impuesto se incluye en dicho precio de venta. No se considera la exclusión de otros impuestos incorporados en el precio, como podría ser el impuesto sobre consumos selectivos, porque la pirámidación del impuesto no es de consideración y si es necesario gravar un determinado producto con un impuesto selectivo, tal efecto puede preverse más efectivamente al determinar la tasa con que se aplicará ese impuesto de consumo selectivo.

Las excepciones. Se consideran dos casos especiales como excepción a la norma sobre determinación de la base de imposición: el caso de los envases y los descuentos normales del comercio. No se consideran formando parte del valor de la operación los envases, cuando se cargan por separado para su devolución y tal cargo no exceda del precio normal del mercado.
Esta excepción se considera porque es

de ordinaria frecuencia en el comercio de bebidas, en que los envases tienen un valor mayor que su contenido y que éstos no se venden al comerciante minorista, sino que se le entregan con la obligación de devolverlos, pero se carga su valor en prevención de su posible deterioro o destrucción. En este caso no se incluye tal cargo en el valor de la operación, siempre que no exceda del precio normal de mercado, requisito este último que tiene por objeto evitar excesos en el uso de esta excepción.

También se prevé la exclusión de la base de imposición de los descuentos normales del comercio, en la forma que determina el Reglamento.

La idea de esta excepción es la de no violentar las normas habituales del comercio, que como es conocido con frecuencia operan mediante descuentos concedidos por volumen de compras, pago anticipado u otras causas, pero que obedecen a formas particulares en cada país y por tal motivo se considera necesaria su reglamentación.

CUOTA FIJA

Artículo 16 - Para los pequeños contribuyentes, la Dirección General de Tributación podrá por resolución establecer el débito fiscal correspondiente en una cuota fija mensual. Para determinar dicha cuota se tomarán en cuenta:

a) El monto de las ventas realizadas en el último año;

CUOTA FIJA

Artículo 16 - En este artículo se concede la facultad al organismo de la administración tributaria para hacer la calificación directa y fijar el monto del débito fiscal de los pequeños contribuyentes.

El tratamiento a los pequeños contribuyentes. A propósito del artículo 9º se analizó el concepto del pequeño contribuyente y la forma cómo incida

b) El valor de las existencias de mercaderías y de las instalaciones fijas;
c) El monto estimado de los gastos generales; y
d) Otros antecedentes que se consideren de importancia.

La cuota fija mensual asignada a cada establecimiento será revisada periódicamente mediante resolución de la Dirección General de Tributación.

en la administración el número de contribuyentes.

La forma prevista por el modelo para solucionar el problema de la administración del pequeño contribuyente, consiste en determinar el débito fiscal como una suma fija, con lo cual se elimina toda acción tendiente a la determinación de dicho monto tanto por parte del contribuyente, como de la administración para controlarlo.

La determinación de la cuota fija. La cuota correspondiente la determinará la administración de acuerdo con los antecedentes que señala la Ley.

Para que la administración pueda hacer uso de su facultad de determinar el débito fiscal de un contribuyente como una suma fija, es necesario que el contribuyente cumpla con los requisitos que el Ministerio correspondiente establezca, de acuerdo con la facultad que establece el artículo 9º.

Para determinar el monto de la cuota la administración tiene una facultad flexible, para cuya aplicación, en el artículo en comentario, se dan algunas referencias que tienen simple carácter de ejemplo porque en definitiva la administración puede hacerlo sobre la base de los antecedentes que considere pertinentes.

La revisión de la cuota. La cuota determinada en la forma en que se ha explicado puede ser modificada periódicamente por la administración en la medida en que verifique la necesidad de corregirla para ajustarla a la realidad.

PRECIOS INFERIORES, INCIERTOS O INEXISTENTES

Artículo 17 - En las transferencias de dominio a precios inferiores a los normales o sin determinar y en las transferencias a título gratuito, para determinar la base del impuesto se considerará que el precio correspondiente a la naturaleza de la operación, aplicándose, en cuanto corresponda, las normas de los artículos 14 y 15.

PRECIOS INFERIORES, INCIERTOS O INEXISTENTES

Artículo 17 - En este artículo se contiene una norma destinada a resguardar la integridad de la base de imposición, mediante la asignación de precios que sean inferiores a los normales u otros procedimientos. Los casos que previene la disposición en análisis es que el precio sea inferior al normal, que no se determine el precio de una transferencia o que ella sea a título gratuito y que por consiguiente no exista precio.

Valor normal de la operación. Por valor normal de las operaciones debe considerarse el precio corriente de las mercaderías en el mercado correspondiente a la naturaleza de la operación. La solución que la norma prevé para los casos señalados antes es precisamente la aplicación del valor normal de la operación. Por consiguiente si el precio de la mercadería es inferior al normal o si concurre alguna de las otras causales señaladas antes, el impuesto se aplicará y cobrará sobre el valor denominado como normal, sin que ello signifique impugnar la verdad del precio cobrado efectivamente. Así si se hace una transferencia gratuita, no se discute el hecho de si ella es efectivamente gratuita, simplemente a falta de precio la ley determina la base de cálculo.

SECCIÓN TERCERA
CRÉDITO FISCAL

CONCEPTO

Artículo 18 - Toda importación o

SECCIÓN TERCERA
CRÉDITO FISCAL

CONCEPTO

Artículo 18 - El crédito fiscal que se

adquisición de mercaderías gravadas por el impuesto, realizada por los contribuyentes dará derecho a un crédito fiscal, el cual estará constituido:

a) En cuanto a las mercaderías importadas, por el impuesto pagado por el importador en el momento de la liquidación de la póliza; y
b) En cuanto a las mercaderías adquiridas en el mercado interno, por el impuesto cargado al comprador por el vendedor y consignado separadamente del precio en la factura de venta.

No procede el derecho al crédito fiscal por la adquisición o importación de mercaderías cuando su venta, o la del producto en cuya elaboración haya servido de insumo, no genere el débito fiscal correspondiente, excepto en el caso de las exportaciones u otro en que se conceda expresamente.

deduce del monto del débito para determinar el impuesto está constituido por los impuestos que gravan las adquisiciones o importaciones de mercaderías. El impuesto recargado en dichas operaciones constituye el crédito fiscal que el contribuyente imputará contra el débito generado por la venta de mercaderías.

Para la determinación del crédito es necesario distinguir entre importaciones y adquisiciones en el mercado interno.

Importaciones. En el caso de importaciones el crédito fiscal está constituido por el impuesto pagado por el importador en el momento de la liquidación de la póliza.

Adquisiciones en el mercado interno. En el caso de adquisiciones en el mercado interno el crédito fiscal está constituido por el impuesto pagado por el comprador y que el vendedor le ha consignado separadamente del precio, en la factura de venta correspondiente.

Casos en que no procede el crédito fiscal. No se considera procedente permitir la deducción del crédito fiscal cuando la venta de la mercadería está exenta o lo está el producto en cuya elaboración ha servido de insumo la mercadería que ha generado el crédito correspondiente. La razón para adoptar este criterio es que cuando excepcionalmente se exime la venta de una determinada mercadería o producto la idea es la de liberar solamente el valor agregado que se genera en una determinada

etapa o en el producto que se exime, pero no la de descargarlo de todo el gravamen que se pueda haber pagado en etapas anteriores de comercialización o por los insumos correspondientes.

Así, cuando se eximen del impuesto los vendedores ambulantes se entiende que se libera el impuesto al valor que agregan estos pequeños comerciantes en sus transacciones, precisamente porque tal valor agregado es de poca importancia, en el entendido que estos comerciantes han pagado el impuesto correspondiente, recargado o incluido en el precio en que han adquirido sus mercaderías. Consiguientemente no procede autorizar la deducción del crédito fiscal, desde que sus ventas no han generado el débito correspondiente.

Las exportaciones. Las exportaciones constituyen una excepción a la norma antes señalada y debe permitirse la deducción del crédito fiscal aunque la exportación esté exenta y no genere débito fiscal, porque en este caso lo que se pretende es precisamente desgravar totalmente de la carga tributaria interna al producto que se exporta. Como ya es conocido éste es un requisito para que pueda operar la aplicación del principio de país de destino dentro de un proceso de armonización tributaria para la integración.

ACTIVOS FIJOS

Artículo 19 - El Poder Ejecutivo podrá establecer términos especiales

ACTIVOS FIJOS

Artículo 19 - Esta disposición contiene una norma que faculta a la admi-

para la imputación de crédito fiscal originado por la adquisición de activos fijos; pero los plazos que fije no serán mayores que los establecidos en las reglas de depreciación de dichos activos.

nistración para establecer término especiales para la imputación de crédito fiscal originado por las adqu siciones de activos fijos.

El tratamiento impositivo de los activos fijos. La concesión de un crédito fiscal por las adquisiciones de activos fijos representa un estímulo para el equipamiento o renovación de los equipos industriales de producción. Se sostiene que en los países en vías de desarrollo no se justifica un sacrificio fiscal para estimular las adquisiciones de bienes de activo fijo que en definitiva producen el desplazamiento del uso de trabajo humano. Esta afirmación es parcialmente verdadera porque habría que analizar el problema desde el punto de vista que existen bienes de activo fijo complementarios con el trabajo y otros que son excluyentes del mismo. La forma de tratamiento óptima sería la que distinguiera entre una y otra clase de los bienes de capital que se han mencionado, para conceder al crédito respecto de aquellos bienes de capital complementarios del trabajo y denegarlo respecto de los que son excluyentes. Sin embargo esta forma óptima sería de muy difícil aplicación, pero en el entendido que los bienes de capital complementarios del trabajo son de mayor relevancia que los que son excluyentes. En este caso se ha optado por conceder el crédito fiscal.

Las formas de conceder el crédito fiscal. En el caso de activos fijos el crédito fiscal puede concederse total-

mente en el momento de la adquisición del bien o permitir su imputación diferida y en cuotas proporcionales a la forma de depreciación establecida par el bien respectivo. Pueden existir otras formas intermedias de autorizar su imputación pero que no es del caso analizar.

El criterio seguido por la norma en análisis ha sido la de conceder una facultad bastante amplia para que cada gobierno pueda adoptar la política más conveniente a sus intereses, en esta materia, señalando que el Poder Ejecutivo podía establecer términos especiales para la imputación del crédito fiscal originado por la adquisición de activos fijos.

La facultad para establecer términos especiales para la imputación de este crédito implica la posibilidad que ella sea ejercida o no. Si no se ejerce debe entenderse que el crédito puede imputarse totalmente al momento de adquirir el bien. Si se ejerce debe tenerse en cuenta que los plazos especiales en comentario no pueden exceder del establecido para la depreciación dl bien, en cambio sí pueden ser menores.

CONDICIONES DE FORMA

Artículo 20 - El derecho de crédito fiscal de que trata el artículo 18 sólo puede ser ejercido por el adquirente o el importador de la mercadería bajo las condiciones de forma siguiente:

a) Que el impuesto esté correctamente calculado y aparezca en la

CONDICIONES DE FORMA

Artículo 20 - Para poder ser imputado contra el débito fiscal, el crédito correspondiente debe estar correctamente documentado y el modelo sugiere los siguientes requisitos de forma: cálculo correcto del impuesto y consignación separada en la factura; emisión de la factura de acuerdo con disposiciones legales e inscripción

factura o documento que señale el Reglamento, en partida separada del precio o del vador de internación de la mercadería;

b) Que la factura haya sido emitida de conformidad con disposiciones que regulen dicho documento; y

c) Que la factura o documento de importación estén inscritos por el importador o adquirente en el Registro de Compras, en la forma que disponga el Reglamento.

de la factura respectiva en los registros correspondientes.

Cálculo correcto del impuesto. El primer requisito consignado en la letra a) del artículo 20 es que el impuesto esté corectamente calculado. La exigencia de este requisito podría ser impugnada sobre la base que el comprador no puede responder de los errores del vendedor. Puede ser necesaria la complementación reglamentaria de esta norma, pero en todo caso se entiende que el texto de la ley debe ser interpretado en forma lógica y el error en el cálculo del impuesto no descalifica el uso del crédito fiscal pero deben tenerse en consideración las situaciones que pueden presentarse:

a) Que el impuesto recargado exceda del impuesto correcto. En este caso el crédito fiscal sólo puede aceptarse hasta la concurrencia del monto correcto del impuesto. En ningún caso puede ser aceptable permitir la imputación como crédito de sumas que excedan el monto correcto del impuesto, porque el vendedor al declarar su impuesto no lo hará por cada factura emitida sino por el total de las ventas y en tal caso se corregirá el error. En el caso de haber cargado una suma mayor que la correcta lo más probable es que la diferencia quede en beneficio del vendedor y en tal caso procede que el comprador reclame de éste su devolución.

b) Que el impuesto recargado sea

inferior al monto correcto del impuesto. En este caso sólo procede aceptar como deducción el monto efectivamente recargado, lo que no significa ningún perjuicio para el usuario del crédito desde que el menor impuesto pagado al comprador lo diferiría para hacerlo efectivo al vender.

Quien puede resultar perjudicado sería el vendedor, el que al igual que en el caso a) al declarar el monto total de su venta debería pagar sobre la base de un débito mayor que el percibido. Este sería el resultado de su propio error el que sólo puede ser corregido por la vía que el vendedor afectado reclama del Fisco la devolución de la diferencia, acreditando que el impuesto en definitiva ha sido pagado por su comprador al vender.

Consignación del impuesto en forma separada del precio de venta. Si el impuesto no se carga en forma separada del precio debe presumirse que éste no ha sido trasladado al comprador y consiguientemente no cabe conceder a éste el uso de un crédito, que en tal caso carecería de causa. La traslación del impuesto de consumo al precio se producirá siempre que sea posible de acuerdo con las condiciones del mercado y en forma más o menos independiente de las disposiciones de la ley sobre la materia.

Así, si la ley ordena agregar separadamente en la factura el monto del impuesto, el comerciante podría reducir el precio de venta.

Sin embargo la exigencia de recargar separadamente el impuesto constituye un requisito necesario en el caso de ventas entre sujetos del impuesto, porque el impuesto recargado en cada caso constituirá el crédito que podrá deducir el comprador. En el caso de ventas directas al consumidor, podría estarse ante una alternativa para resolver sobre la materia, que puede ser el de ordenar la agregación separadamente del monto del impuesto o por el contrario sin inclusión en el precio de venta. Las razones para adoptar una u otra forma son psicológicas y giran principalmente en torno de la idea de la conveniencia que el consumidor conozca el impuesto que paga o lo ignore; pero la necesidad de adoptar una u otra forma y en ningún caso dejarlo al arbitrio del contribuyente es esencialmente práctica, con el objeto de evitar una competencia comercial desleal usando de la poca simpatía que siempre significa el pago del impuesto.

Se considera preferible establecer la obligación de agregar separadamente en la factura el monto del impuesto para mantener la uniformidad del sistema.

Emisión de factura de acuerdo con regulaciones. También podría ser necesario la reglamentación de esta norma para precisar que las regulaciones del documento, que determinen la posibilidad de imputar el crédito, deben estar referidas a las regulaciones que determinen la autenticidad del documento.

No es posible aceptar la imputabilidad del crédito en forma totalmente independiente de las condiciones de autenticidad del documento en que consta, porque sería abrir el paso a las más variadas formas de fraude. El comprador es un comerciante con un mínimo de conocimiento como para poder distinguir un documento que cumple al menos formalmente los requisitos de su emisión.

La anotación de la factura en los registros del comprador. Las facturas de compra del contribuyente deben anotarse en un registro especial de compras en la forma que señala el artículo 29, y no existe ninguna razón valedera para que un contribuyente no cumpla con este requisito extraordinariamente simple, razón por la que su omisión debe ser causal suficiente para no permitir la deducibilidad del crédito correspondiente.

PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Artículo 21 - Contra el débito fiscal representado por la cuota fija mensual de que se trata el artículo 16, los pequeños contribuyentes tienen derecho al crédito fiscal correspondiente a las adquisiciones efectuadas en idéntico período, hasta el monto de dicha cuota.

PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Artículo 21 - En este artículo se establece una norma que permite a los pequeños contribuyentes, cuyo débito fiscal haya sido fijado en una suma determinada de acuerdo con lo que dispone el artículo, imputar el crédito fiscal por las adquisiciones de mercaderías.

La diferencia que existe entre haber optado por determinar en una suma fija el monto del débito fiscal y no del impuesto directamente, es que en tal caso es permisible la imputación del crédito fiscal, lo cual cons-

tituye un estímulo importante para que los pequeños contribuyentes exijan sus facturas de compras y de esta forma contribuyan a la fiscalización del tributo en su conjunto.

Por otra parte, el uso del crédito fiscal es una referencia para controlar la realidad relativa de la suma determinada como débito fiscal. En todo caso el crédito fiscal no puede imputarse por un monto que exceda la suma en que ha sido fijado al débito fiscal.

CAPÍTULO IV

LIQUIDACIÓN Y PAGO

IMPORTACIONES

Artículo 22 - En el caso de internación de mercaderías, el impuesto se liquidará y pagará juntamente con la liquidación y pago de los derechos aduaneros.

VENTAS

Artículo 23 - En las ventas efectuadas en el mercado interno, el impuesto se liquidará mensualmente, sobre la base de la diferencia entre el débito y el crédito fiscales correspondientes a las operaciones realizadas en cada mes, y anotados en los Registros de Ventas y de Compras, salvo lo dispuesto en el artículo 19 sobre el crédito fiscal originado por la adquisición de activos fijos.

CAPÍTULO IV

LIQUIDACIÓN Y PAGO

IMPORTACIONES

Artículo 22 - Esta norma establece la oportunidad en que debe liquidarse el impuesto que corresponde a las importaciones. Se considera que desde que concurren todos los elementos para su determinación, la oportunidad más expedita desde el punto de vista administrativo es la liquidación y pago de este impuesto juntamente con los derechos aduaneros.

VENTAS

Artículo 23 - En las ventas en el mercado interno se ha considerado la conveniencia de su liquidación mensual. Si se tiene en consideración que este impuesto está considerado como un instrumento básico para la financiación del gasto público, es útil establecer una corriente periódica de ingreso que por una parte facilita las operaciones de caja fiscal y por otra impide la acumulación de la obligación tributaria.

Las objeciones que puedan formularse en cuanto a la carga administrativa no son determinantes si se tienen en consideración las posibilidades de mecanización.

La liquidación debe hacerse sobre la base de la diferencia entre el débito y el crédito fiscal de las operaciones de cada mes, anotadas en los respectivos registros.

La excepción a que se hace referencia, en relación al crédito originado por los activos fijos tiene validez para el caso que se use de la facultad contenida en el artículo 19, en cuyo caso la parte del crédito fiscal que se deduzca puede no corresponder al mismo mes en que se realizan las operaciones que originan el débito respectivo.

El impuesto a pagar. El impuesto a pagar será la diferencia que resulte de deducir del débito fiscal el crédito correspondiente.

SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

Artículo 24 - Cuando la diferencia entre el débito y el crédito fiscales sea a favor del contribuyente, el saldo existente se transferirá al mes o meses siguientes y se sumará al crédito fiscal originado por las adquisiciones efectuadas en dichos meses. Si por circunstancias especiales, el contribuyente prevé que no ha de originar, en los tres meses siguientes, un débito fiscal suficiente para absorber la totalidad del saldo de su crédito fis-

SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

Artículo 24 - Para el caso que en un mes determinado, el monto del crédito sea superior al del débito habrá lugar a una diferencia en favor del contribuyente, que debe transferirse al mes siguiente. En dicho mes del débito fiscal deberá deducirse la suma que resulte del crédito fiscal del mes correspondiente más el saldo transferido del mes anterior.

Devolución en efectivo. La disposición en comentario contempla una

cal, tendrá derecho a solicitar la devolución en efectivo de dicho saldo.

DECLARACIÓN JURADA

Artículo 25 - Los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada, dentro de los diez días hábiles del mes siguiente a aquel en que se realizaron las operaciones gravadas, en los formularios y con las condiciones que a tales efectos establezca el Reglamento.
Se deberá presentar la declaración aún cuando de la diferencia entre el débito y el crédito fiscales del mes resulte un saldo a favor del contribuyente.

norma especial para el caso que sea previsible que en un plazo de tres meses no sea posible absorber el crédito que se transfiere de un mes a otro en la forma que se ha explicado antes. En tal caso el contribuyente podrá pedir la devolución en efectivo del saldo del crédito.

DECLARACIÓN JURADA

Artículo 25 - En este artículo se dan las normas relativas a la forma de determinación de la obligación tributaria.

Sistema de autodeterminación de la obligación. La administración de este impuesto se basa en el sistema de autodeterminación de la obligación tributaria correspondiente. Esto significa que el propio contribuyente debe determinar su obligación y ponerla en conocimiento de la administración.

La declaración. Para la determinación de la obligación el contribuyente debe presentar una declaración jurada, en las condiciones y en los formularios que determine el Reglamento.
El Reglamento determinará los requisitos formales que debe reunir la declaración, lo que significa que se delega a la decisión del Ministerio respectivo la determinación de tales requisitos.

Plazo para declarar. La declaración debe presentarse en los diez primeros días hábiles del mes siguiente a aquel en que se realizaron las operaciones gravadas. Este plazo es susceptible de

	ser modificado sin que se altere la administración del impuesto; pero se ha fijado el plazo de diez días hábiles que se considera prudente de acuerdo con experiencias en impuestos similares. Esta declaración debe ser presentada aunque exista un saldo a favor del contribuyente. Esta exigencia tiene indudablemente como objetivo un ordenamiento de la administración.
PAGO	PAGO
Artículo 26 - El pago se efectuará simultáneamente con la presentación de la declaración jurada.	*Artículo 26* - En este caso se propone simplemente que el pago se efectúe simultáneamente con la presentación de la declaración. Este procedimiento significa una considerable economía de administración y está suficientemente probado en cuanto a su eficacia, en numerosos impuestos.
DECLARACIÓN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES	DECLARACIÓN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES
Artículo 27 - Los contribuyentes a que se refiere el artículo 10 indicarán en la declaración jurada del mes el crédito fiscal resultante de la suma de los impuestos cargados en las facturas correspondientes a las adquisiciones realizadas en el período. El Reglamento determinará la forma en que se realizará la comprobación y deducción de dicho crédito fiscal.	*Artículo 27* - Los pequeños contribuyentes están obligados a presentar declaración jurada mensual. En esta declaración deben hacer constar las facturas de compras con el objeto de hacer la imputación del crédito fiscal en la forma señalada en el artículo 21. Los demás requisitos para la comprobación y deducción del orédito se considera que es materia reglamentaria.

CAPÍTULO V

REGISTRO Y DOCUMENTACIÓN

REGISTRO DE CONTRIBUYENTES

Artículo 28 - El registro de los contribuyentes del impuesto al valor agregado se ajustará a las normas que establezca el Reglamento con referencia a los Registros Tributarios.

CAPÍTULO V

REGISTRO Y DOCUMENTACIÓN

REGISTRO DE CONTRIBUYENTES

Artículo 28 - En este artículo prácticamente se señala la existencia de un registro de contribuyentes para luego remitirse a las normas que el reglamento establezca respecto de registros.

Sin desconocer que la materia relativa a la forma y detalles de un registro tributario es reglamentaria, la razón para señalar su existencia en la ley, es el hecho de atribuir a este registro una importancia básica y fundamental para la efectiva fiscalización.

Los requerimientos administrativos para controlar el impuesto al valor agregado no son más complejos que los necesarios para hacerlos respecto de cualquier otra forma del impuesto sobre las ventas.

Como elemento de control se requiere básicamente de un registro de contribuyentes del impuesto, que

permita su individualización en forma fácil y rápida, de manera de poder ejercer una fiscalización adecuada sobre el cumplimiento de las obligaciones y que permita el intercambio de información con iguales fines.

También debe considerarse que ésta es una exigencia común a la administración de todos los impuestos de manera que puede pensarse en un registro único de contribuyentes, con los elementos necesarios para poder contener en él los contribuyentes del impuesto al valor agregado y poder desglosarlos en la forma que sea necesario en cada caso.

REGISTROS DE COMPRA Y DE VENTA

Artículo 29 - Independientemente de las obligaciones que en cuanto a la contabilidad mercantil establece el Código de Comercio, los contribuyentes del impuesto están obligados a llevar, y mantener al día, un Registro de Compras y un Registro de Ventas, en la forma y condiciones que establezca el Reglamento.

Los contribuyentes de que trata el artículo 10 se regirán por las reglas especiales que establezca el Reglamento.

REGISTROS DE COMPRA Y DE VENTA

Artículo 29 - En esta disposición se contiene una norma que hace exigible a los contribuyentes, además de los requisitos en cuanto a la contabilidad mercantil contenidos en el Código de Comercio, la obligación de llevar un Registro de Compras y un Registro de Ventas.

La razón de esta exigencia es que la aplicación del impuesto y su control descansa fundamentalmente en el conocimiento de los montos correctos de ventas y de compras.

No se considera que se recarga la organización contable de un contribuyente por esta exigencia, porque de una u otra forma este control tiene que llevarlo el contribuyente, por consiguiente lo único que se hace es darle carácter uiforme y hacerlo

accesible al conocimiento de la administración.
El Reglamento señalará los detalles formales de estos registros.
Los pequeños contribuyentes se sujetarán a las reglas especiales que señala el Reglamento, por que la idea es liberarlos de toda exigencia que involucre organización contable, pero en algunos casos particulares puede ser necesario obligarlos al cumplimiento de algunos requisitos mínimos.

FACTURA: VENTAS A CONTRIBUYENTES

Artículo 30 - En las ventas realizadas a otros contribuyentes del impuesto, es obligatoria la emisión de factura, la cual se ajustará a lo que disponga el Reglamento.

FACTURA: VENTAS A CONTRIBUYENTES

Artículo 30 - La emisión de factura debe ser obligatoria por las ventas entre comerciantes. Esta disposición no hace más que confirmar una práctica comercial de carácter universal y en muchos casos una exigencia legal ya establecida con otros fines.
La factura constituye el documento en que constan las operaciones entre comerciantes y normalmente debe ser el documento que da justificación a los asientos contables respecto de compras y de ventas, de forma tal que tiene importancia esencial para comprobar la contabilidad de un contribuyente y para el control de todos los impuestos que dependen de ese resultado contable. En este caso la norma señala como obligatoria la emisión de factura en las ventas realizadas a otros comerciantes, de forma tal que la obligación recae en el vendedor por el solo hecho de la venta y sin que sea necesario reque-

FACTURA: VENTAS A NO CONTRIBUYENTES

Artículo 31 - El Reglamento determinará el contenido de las facturas que deben emitirse en las ventas a no contribuyentes del impuesto.
Estas facturas de ventas podrán ser sustituidas por notas de venta, cinta de máquina registradora o documento equivaletne cuando ello se justifique por las modalidades de la comercialización o la naturaleza del negocio, de acuerdo con lo que al respecto disponga el Reglemento.

rimiento alguno de parte de su comprador.
Como en casos anteriores, los detalles formales sobre el documento se delegan al Reglamento, en otras causas para darle más flexibilidad y poder modificarlos si así fuera necesario.

FACTURA: VENTAS A NO CONTRIBUYENTES

Artículo 31 - Ocurre que en las ventas a no contribuyentes concurren numeross factores de hecho que no hacen operante la exigencia de emitir una factura. La premura con que el cliente compra no permite hacerle gastar mucho mayor tiempo en la emisión del documento que en el acto de comprar; la calidad del personal de dependientes no permite exigirles condiciones como para emitir documentos de la naturaleza de una factura; carece de sentido pretender exigir la individualización personal de cada comprador, y otras razones hacen que la factura sea un documento de carácter excepcional en las ventas directas al consumidor.
Pero la circunstancia de que no sea práctico exigir una factura no quiere decir que no pueda reemplazarse esta exigencia por otra mucho más simple de emitir una simple nota de venta, en la que la mayor parte de los requisitos estarán impresos y sólo deberá agregarse la mercadería vendida y el precio, documento que por lo demás es de uso corriente en cualquier comercio, como comprobante de caja.
Incluso podrán sustituirse estos do-

cumentos por otros emitidos mecánicamente como comprobantes de caja registradora u otros.
En esta materia se deja amplia libertad al Reglamento para determinar las características de este documento, sobre la base que es el único medio de poder mantener un sistema de control sobre los montos globales de ventas.

NOTA DE TRASLADO DE MERCADERÍA

Artículo 32 - En las remisiones de mercaderías entre la casa matriz y las sucursales y viceversa, y de éstas entre sí, se emitirá, para ampararlas, una Nota de Traslado de Mercadería con los requisitos que señale el Reglamento.

NOTA DE TRASLADO DE MERCADERÍA

Artículo 32 - También con objeto de control se exije un documento, cuyas características determinará el Reglamento, que deberá emitirse para amparar el traslado de mercaderías entre la casa matriz y sus sucursales, o entre éstas.

CAPÍTULO VI

DISPOSICIONES GENERALES

REGLAMENTACIÓN

Artículo 33 - El Poder Ejecutivo, por intermedio de la Secretaría de Hacienda reglamentará esta Ley.

VIGENCIA

Artículo 34 - Esta ley entrará en vigencia el . . .

CAPÍTULO VI

DISPOSICIONES GENERALES

REGLAMENTACIÓN

Artículo 33 - En este artículo se establece la obligación para el Ministerio respectivo de dictar el correspondiente reglamento.

Aunque el Poder Ejecutivo tiene esencialmente la facultad normativa de reglamentar la ley, ésta es una facultad y por consiguiente puede ejercerla o no discrecionalmente, por ello es que la norma en comentario tiene razón de ser en cuanto torna imperativo el uso discrecional de una facultad. La razón para hacerlo es más formal que sustancial, desde que muchas normas la ley las encomienda al Reglamento, la diotación de éste deja de ser facultativa.

VIGENCIA

Artículo 34 - La norma contenida en este artículo en cuanto a la vigencia de la ley es imprescindible, a no ser que la vigencia de la ley tributaria

DEROGACIONES

Artículo 35 - Desde la fecha de la vigencia de la presente ley, se derogan ...

esté prevista con caráoter general en otro cuerpo legal.

DEROGACIONES

Artículo 35 - Igual que la anterior ésta es una norma que debe tenerse presente para el caso que el impuesto sustituya otros impuestos.

Addendum Número 2

Impuestos a los consumos selectivos

IMPUESTOS A LOS CONSUMOS SELECTIVOS

En el cuerpo del trabajo al que este anexo antecede, se ha señalado el contenido conceptual de un impuesto a los consumos selectivos de mercancías que sirva como instrumento para que juntamente con proveer ingreso financiero se pueda actuar sobre la formación relativa de precios con el objeto de comprimir la demanda de bienes conspicuos, para mejorar los términos de la balanza de pago, redistribuir recursos en el sector privado, canalizándolos hacia la producción de bienes necesarios y al mismo tiempo atenuar la regresividad del sistema tributario.

A. LAS CARACTERISTICAS ECONÓMICAS

Este tributo constituye un instrumento para actuar y modificar la estructura relativa de precios y por consiguiente no es neutral, pero su falta de neutralidad es una característica deseada con objetivos determinados. La actuación sobre la formación de los precios se determinará por la aplicación de tasas diferenciales en función del carácter relativo de suntuariedad de los bienes, como se verá al tratar de la descripción del tributo.

Este impuesto permite introducir un elemento de progresividad en la imposición al consumo y juntamente con el impuesto general sobre la renta de las personas puede contrarrestar eficazmente el pequeño grado de regresividad que significa un impuesto general al consumo como el que se ha descrito antes.

El grado de progresividad que se introduzca en el sistema dependerá de la forma de integrar la lista de productos afectos a un impuesto a los consumos selectivos y al nivel de tasas que se determine aplicar.

Al igual que respecto de un impuesto general al consumo y por las mismas razones un impuesto a los consumos selectivos tiene que aplicarse sobre la base del principio de país de destino que es el que puede ser

Este tomo de la obra *El desarrollo integrado de Centroamérica en la presente década,* elaborada por la Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, contiene un estudio sobre las finanzas públicas y la integración de Centroamérica, y presenta un programa de armonización tributaria.

Luego de analizar el sistema impositivo vigente, se formula una propuesta que permitiría la gradual convergencia de los cinco sistemas nacionales hacia un esquema especialmente diseñado para llenar las necesidades financieras de los gobiernos, guardando coherencia con los grandes objetivos del desarrollo integrado. A continuación se analiza someramente la posibilidad de incorporar un mecanismo de compensación fiscal al esquema planteado.

El texto, además de profusión de tablas y cuadros estadísticos, ofrece una serie de apartados, cada uno de ellos identificado como *addendum,* que presentan proyectos de convenios-tipo para los impuestos generales y selectivos al consumo de mercancías, como así también para los impuestos que gravan la renta de empresas y personas. Igualmente, se plantean estimaciones muy tentativas sobre el rendimiento de cada uno de los tributos propuestos, según distintas hipótesis sobre tasas en cada uno de los países.

aplicado respetando la libertad del país consumidor para fijar el nivel de imposición.

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

En un impuesto de la naturaleza del que se describirá es necesario acordar, a través de los mecanismos regionales, algunas normas generales de aplicación, para evitar la discriminación de productos internados del área, que en definitiva se traduzca en una barrera a la libre circulación de los bienes.

B. *LAS CARACTERISTICAS FINANCIERAS*

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

También debe tenerse en consideración el grado de elasticidad de este impuesto y por ello deben establecerse como impuestos ad valorem y no específicos. Esta observación es de importancia porque con frecuencia esta clase de impuestos existen bajo la forma de impuestos específicos lo que les resta elasticidad.

C. *LAS CARACTERISTICAS TECNICAS*

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

En este caso se estima que la forma más adecuada de establecerlo es como un impuesto a la venta efectuada a nivel de productor. Los inconvenientes que anteriormente se han señalado para aplicar un impuesto general al consumo a nivel de venta de productor no subsisten en el caso de un impuesto a los consumos selectivos, porque éste afectará solamente a determinados productos, de forma que es posible salvar la mayor parte de los inconvenientes como se explicará en los párrafos siguientes y al describir el impuesto.

Se ha mencionado que la venta o transferencia en la etapa de producción admite la posibilidad de alterarla en su monto con facilidad, pero debe tenerse en consideración que al tratarse de productos determinados es posible analizar y conocer el proceso de comercialización y el precio de

venta al público, de manera de poder fijar la base de imposición con referencia a hechos reales.

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

El modelo de impuesto que sigue de ninguna manera compromete la opinión de la SIECA. Solamente se acompaña a fin de reafirmar, con más detalle, los aspectos técnicos antes expresados.

LEY DE IMPUESTO A LOS CONSUMOS SELECTIVOS

CAPÍTULO I

OBJETO

MATERIA IMPONIBLE

Artículo 1º Se establece un impuesto que grava la venta de las mercancías especificadas en la lista anexa a la presente, que efectúe su productor o fabricante y la internación de las mismas en el territorio nacional.

CAPÍTULO I

OBJETO

MATERIA IMPONIBLE

Artículo 1º La materia imponible en este impuesto es la venta a nivel de productor de determinados bienes calificados como de consumo no esencial.

La razón para gravar la venta y no la producción misma, radica principalmente en la mayor elasticidad que presenta un impuesto ad-valorem con relación a otro específico.

Juntamente con gravar la venta a nivel de productor debe gravarse la importación de los mismos productos, en este caso no sólo como un expediente de control fiscal, sino con el objeto de equiparar la imposición de la importación a la de la producción nacional.

Aunque existen las mismas razones que se han expresado respecto del impuesto general al consumo, para no mencionar en el artículo que

crea el impuesto a las importaciones, en este caso se ha preferido hacerlo para destacar el hecho que en este impuesto se trata de incorporar la componente fiscal que se extraería del arancel y en el entendido que de aceptarse tal criterio sería necesario un acuerdo de los países signatarios del Tratado de Integración Centroamericana.

En relación con la determinación de la materia imponible se presentan dos problemas que es necesario analizar: la selección de los productos que serán afectados por el tributo y la forma de incorporarlos en la ley.

La selección de los productos afectados por el impuesto. La selección de los productos que deben ser afectados por este impuesto constituye uno de los problemas más importantes para formularlo, principalmente por la necesidad de liberar la calificación de consumo conspicuo del gran contenido subjetivo que tradicionalmente ha caracterizado a esta clase de impuestos.

La selección de los productos que deben ser afectados por el impuesto debe hacerse objetivamente sobre la base de datos estadísticos, de forma de dar tal calificación a aquellos bienes que sólo están al alcance de las personas de determinado nivel de ingreso.

Sin embargo, alguna influencia subjetiva es inevitable, los consumos respecto de los que existen razones de orden ético, como de alcohol o tabaco, son gravados en forma ele-

vada, aun cuando se trata de consumos de personas de escaso nivel de ingreso. El caso planteado constituye una excepción que no debilita en ninguna forma la necesidad de efectuar la selección con carácter objetivo y sobre bases ciertas.

Desde otro punto de vista la necesidad de efectuar la selección con carácter objetivo obedece a la conveniencia de afectar con el impuesto consumos que efectivamente tienen relevancia. Carece de sentido económico y práctico gravar consumos que en teoría puedan tener el carácter de suntuarios pero que no correspondan a una realidad en el medio en que se aplique el impuesto.

La flexibilidad de la materia imponible. Una ley de impuesto de consumos selectivos debe tener un cierto grado de flexibilidad que le permita actuar eficazmente como instrumento fiscal para lograr los objetivos que se deseen.

Este grado de flexibilidad es posible obtenerlo sobre la base que la ley faculte al Poder Ejecutivo para integrar la lista de productos afectados por el tributo y determinar la tasa entre ciertos límites. La facultad de integrar la lista debe comprender la de modificarla, ampliándola o reduciéndola de acuerdo con las necesidades.

VENTA

Artículo 2º Se considera venta a los efectos de esta Ley:

a) La transferencia del dominio de mercancías;

VENTA

Artículo 2º Por las mismas razones mencionadas a propósito del impuesto general al consumo debe gravarse la transferencia de los productos de-

b) El arrendamiento de mercancías, con opción de compra;
c) El uso o consumo personal de mercancías por el dueño de la empresa; y
d) Cualquier otro acto que involucre o tenga por fin último la transferencia del dominio de mercancías, independiente de su designación y de las condiciones pactadas por las partes.

terminados en un sentido amplio y no solamente la venta.

MOMENTO EN QUE OCURRE EL HECHO GENERADOR

Artículo 3º El hecho generador se produce:

a) En la internación, en el momento de la liquidación de la póliza de internación;
b) En la venta, en el momento de la entrega o acto equivalente, o en su defecto al emitir la factura correspondiente; y
c) En el retiro de mercancías para uso personal, en el momento del retiro.

MOMENTO EN QUE OCURRE EL HECHO GENERADOR

Artículo 3º Este artículo a igual que el anterior tiene una redacción similar a su equivalente incorporado en el modelo de impuesto general al consumo y por consiguiente se hace remisión a lo dicho en tal modelo.

CAPÍTULO II

EXENCIONES

Artículo 4º Están exentas del impuesto:

a) La internación de mercancías en el territorio nacional por los diplomáticos, funcionarios de organismos internacionales, nacionales residentes en el exterior que retornan al país, inmigrantes y pasajeros en general, en las mismas condiciones en que las normas en vigor les conceden el goce de franquicia aduanera;
b) La internación de mercancías en el territorio nacional de acuerdo con el régimen de admisiones temporales; y
c) La exportación, de acuerdo con la forma y condiciones que determine el Reglamento.
En este caso el Reglamento podrá establecer la forma de devolución del impuesto si hubiere sido pagado.

CAPÍTULO II

EXENCIONES

Artículo 4º Este es un impuesto que por la forma de establecer la materia imponible no requiere de exenciones específicas. Desde que la materia imponible está referida a determinados bienes, todo bien que no esté incluido en ella no está alcanzado por el impuesto y consiguientemente no existe razón para establecer exenciones de esta naturaleza. Con todo, es necesario contemplar las exenciones relativas a la internación de mercancías como en el caso de diplomáticos, mercancías en tránsito o admisión temporal, así como las exportaciones; pero no es necesario abundar en su fundamentación porque es exactamente la misma ya expuesta respecto del impuesto general al consumo.
Cabe hacer notar solamente que en el caso de las exportaciones se señala que el Reglamento podrá establecer la forma de devolución del impuesto para el caso de haber sido pagado.

CAPÍTULO III

LOS CONTRIBUYENTES

CONTRIBUYENTES

Artículo 5º Son sujetos del impuesto:

a) En la internación de mercancías extranjeras, quien efectúe o a cuyo nombre se efectúe la internación; y

b) En la venta, el fabricante que reúna las condiciones que establezca el Reglamento.

CAPÍTULO III

LOS CONTRIBUYENTES

CONTRIBUYENTES

Artículo 5º Sujeto de este impuesto es el fabricante que vende las especies gravadas o el importador de las mismas. En este modelo se separan ambos sujetos igual que respecto del impuesto general al consumo. En cuanto al sujeto de este impuesto respecto de la internación de mercaderías, la situación es exactamente la misma que respecto del impuesto general.

En cuanto al sujeto del impuesto en el caso de las mercancías de producción nacional el modelo señala al fabricante que reúna las condiciones que señale el Reglamento. La definición del concepto de fabricantes es difícil y varía de un país a otro según sea su legislación general, por lo que resulta conveniente proponer la designación del sujeto en este caso con un cierto grado de flexibilidad, con el objeto que a través de las condiciones que señale el Reglamento se pueda ir ajustando el concepto legal a la realidad económica.

CAPÍTULO IV

SECCIÓN PRIMERA

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

TASAS

Artículo 6º La tasa del impuesto es la que en cada caso determina la lista anexa a la presente ley.

Artículo 7º Se faculta al Poder Ejecutivo, para que a través del Ministerio de Hacienda, pueda modificar la lista anexa de mercancías a que se refiere el artículo 1º de esta ley. En uso de esta facultad el Poder Ejecutivo podrá:

a) Incorporar mercancías sucedáneas de las contenidas en la lista, señalando la tasa respectiva;
b) Suprimir mercancías de la lista;
c) Reincorporar mercancías suprimidas; y
d) Modificar las tasas existentes, aumentándolas o disminuyéndolas.

Para incluir nuevas mercancías y pa-

CAPÍTULO IV

SECCIÓN PRIMERA

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

TASAS

Artículos 6º y 7º Este impuesto se caracteriza por la conveniencia de aplicarlo con tasas múltiples porque es la forma de poder influir efectivamente en la formación relativa de precios y por esta misma razón se justifica plenamente la aplicación de tasas relativamente altas que tengan verdadera gravitación en el nivel de precios.

Es posible establecer tantas tasas cuantas sean necesarias o convenientes para los objetivos que persigue el impuesto. Puede señalarse una tasa para cada producto gravado si así es necesario.

Para un impuesto de esta naturaleza no constituye un problema de administración la aplicación de tasas diferenciadas en cada caso que se estime conveniente, sin desconcer la ventaja de establecer tasas por categorías

ra aumentar las tasas existentes se requiere dictamen favorable de la Junta Directiva del Banco Central. En el caso de aumentos de tasa ésta no podrá exceder de un 75 % del monto establecido al entrar en vigencia la presente ley.

de productos. La tasa debe determinarse para cada producto o tipo de producto gravado de acuerdo con la naturaleza del mismo, sus características y los objetivos que se pretende lograr, que no son iguales en todos los casos.

El nivel de la tasa. El nivel de la tasa dependerá igualmente de la naturaleza del producto que se grava, es así como las tasas relativas a bienes suntuarios normalmente serán más elevadas que si se trata simplemente de bienes prescindibles.

También la fijación de la tasa se tendrá que hacer en función de los requerimientos de ingresos en algunos casos y ello dará lugar al estudio particular de cada tasa.

Por ejemplo si se trata de bienes prescindibles, de amplia demanda y además inelástica se aplicará una tasa elevada y será un tributo de importante ingreso financiero, como normalmente ocurre con alcoholes, cerveza y cigarrillos. Si se trata de bienes de demanda más o menos elástica respecto de los cuales interesa restringir su demanda, se aplicará una tasa elevada, pero en el mismo caso si no existe interés en reducir la demanda, sino que se pretende simplemente corregir la regresividad de un impuesto general al consumo, la tasa puede ser moderada.

Otro factor que tiene mucha importancia en la determinación del nivel de la tasa en un impuesto a los consumos selectivos es el hecho que algunos productos suntuarios o prescindibles son fácilmente reemplazables por otros similares y lo que ocu-

riría al gravar uno de ellos es que simplemente se desplazaría el consumo del producto gravado al sucedáneo que no lo está. En estas circunstancias al determinar el nivel de la tasa de un producto deben tenerse en consideración sus sucedáneos a no ser que tal desplazamiento de consumo sea el efecto buscado con la aplicación del tributo. En síntesis, se ha querido señalar que la determinación del nivel de la tasa es un problema que debe ser abordado prácticamente producto por producto, sin descartar que podrán agruparse muchos en una misma tasa.

La flexibilidad de la tasa. Las tasas de un impuesto de consumos selectivos debe tener un cierto grado de flexibilidad que debe complementar eficazmente la flexibilidad en la formulación de la materia imponible a la que se ha hecho referencia antes. Al hablar de flexibilidad de la tasa no se está haciendo referencia a una arbitrariedad en la tasa que pugnará con el principio de legalidad, sino en la facultad del Poder Ejecutivo para determinar la tasa del impuesto dentro de límites fijados por la ley y de acuerdo con un procedimiento igualmente establecido.

La forma de dar flexibilidad a las tasas puede tener diversas expresiones desde permitir fijar una tasa entre límites determinados para cada producto gravado o establecer una escala de tasas determinadas y se faculte al Poder Ejecutivo para clasificar los productos o modificar su clasificación.

SECCIÓN SEGUNDA

BASE IMPONIBLE

Artículo 8º En la introducción de mercaderías en el territorio nacional, la base imponible en el caso de derechos aduaneros ad-valorem, es el valor que se utiliza para el cómputo de los derechos aduaneros, más dichos derechos, y en el caso de derechos específicos, el costo total, constituido por el valor CIF más los derechos de importación y demás gastos que aparezca en la póliza de internación. Las importaciones para uso o consumo del importador, y que por tanto no se destinen a la reventa, pagarán el impuesto sobre la base anterior más el 15 %, salvo que el importador pruebe que el margen de utilidad para casos de reventa es inferior a dicho porcentaje.

BASE IMPONIBLE: VENTAS

Artículo 9º En las operaciones en el mercado interno, la base imponible en las ventas de mercaderías es el valor de la operación.

Artículo 10º A los efectos del artículo anterior, se entiende por "valor de la operación" el importe total que ha de pagar el comprador, incluso las cantidades cargadas por separado del precio de la mercadería, excepto el impuesto al valor agregado.

Se exceptúa de la regla anterior el valor de los envases, cuando se cargue por separado, para su devolución,

SECCIÓN SEGUNDA

BASE IMPONIBLE

Artículos 8º 9º y 10º. Las normas básicas para la determinación de la base imponible son prácticamente las mismas que las de un impuesto general al consumo, y estos artículos corresponden al 13, 14 y 15 de ese modelo.

y no exceda del precio normal de mercado.
Se permiten deducir los descuentos normales del comercio que reúnan las condiciones que determine el Reglamento.

FACULTAD DE TASACIÓN

Artículo 11º. La autoridad administrativa podrá estimar el valor de la operación a que se refiere el artículo anterior, en la forma que determine el Reglamento, en los casos que los precios o valores declarados sean inferiores a los normales, por existir vinculación económica o por cualquier otra causa.
Se considera que existe vinculación económica cuando los sujetos del impuesto efectúen operaciones con personas con las cuales tengan nexos que se manifiesten por circunstancias tales como el origen de sus capitales, la dirección o conducción real de los negocios, la distribución de los resultados, la estructura de comercialización de las mercancías o cualquier otra similar que determine el Reglamento.

FACULTAD DE TASACIÓN

Artículo 11º La base de imposición está constituida por el precio o valor de transferencia de los productos gravados y el impuesto total debe pagarse a nivel de productor o de importador, razón por la cual deben proveerse algunas medidas para proteger la integridad de la base de imposición.
Esta clase de medidas que son inoperantes en un impuesto general de consumo, pueden aplicarse respecto de algunos productos gravados con un impuesto de consumos selectivos, precisamente por tratarse de productos determinados.
Otro de los problemas que debe enfrentarse en este caso es el de la vinculación económica y para actuar en estos casos se prevé la facultad que se contiene en el artículo 8º, para estimar o tasar el precio o valor de la operación para el caso de que concurran las circunstancias previstas en la disposición mencionada.

CAPÍTULO V

LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO

INTERNACIÓN

Artículo 12º En el caso de internación de mercancías extranjeras, el impuesto se liquidará y pagará juntamente con la liquidación y pago de los derechos aduaneros.

Artículo 13º. En el caso de ventas el impuesto se liquidará y pagará mensualmente.

DECLARACIÓN JURADA

Artículo 14º Para los efectos señalados en el artículo anterior los contribuyentes deberán presentar, en los formularios que corresponda, una declaración jurada de las ventas efectuadas en el mes anterior y pagar el impuesto, dentro de los plazos establecidos para la liquidación y pago del impuesto sobre valor agregado.

CRÉDITO

Artículo 15º Los sujetos del im-

CAPÍTULO V

LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO

INTERNACIÓN

Artículos 12º y 13º En estos artículos se prevén normas esencialmente iguales a las contenidas en los artículos 22, 23, 25 del modelo del impuesto general al consumo y en este caso cabe hacer remisión a lo ya dicho en tal modelo.

DECLARACIÓN JURADA

Artículo 14º En este artículo se propone igualmetne una norma de contenido similar a la del artículo 24 del modelo antes citado, con la diferencia que en este caso el plazo para declarar se remite a la ley respectiva en el caso de haberla, precisamente para unificar dichos plazos.

CRÉDITO

Artículo 15º El derecho de crédito

puesto que usen en la fabricación de mercancías gravadas, materias primas o productos intermedios igualmente afectados por el tributo, tendrán derecho a un crédito contra el impuesto, equivalente al monto del que conste en la factura de adquisición, en la forma y condiciones que determine el Reglamento.

respecto de este impuesto tiene un carácter excepcional y se concede para evitar la acumulación de la carga tributaria prevista solamente en una etapa, pero puede ocurrir que en la producción de un bien determinado se empleen materias primas o productos intermedios sobre los que hubiera recaido el tributo en razón de tener usos diversos y entre ellos también pudieran ser de consumo final.

En este caso le corresponderá al contribuyente probar el hecho, que invoca y acreditar el pago del impuesto correspondiente, en cuyo caso se concederá el crédito de acuerdo con las disposiciones que establezca el Reglamento.

Las disposiciones reglamentarias estarán encaminadas a preservar que el crédito concedido sólo opera respecto del impuesto general que afecte el consumo.

CAPÍTULO VI

LAS ADMINISTRACIONES

REGISTRO DE CONTRIBUYENTES

Artículo 16º. El registro de los contribuyentes del impuesto a los consumos selectivos se ajustará a las normas que establezca el Reglamento con referencia a los Registros Tributarios.

ADMINISTRACIÓN

Artículo 17º. La Dirección General de Tributación aplicará, administrará y fiscalizará el impuesto establecido en esa ley.

FACTURA

Artículo 18º. Los sujetos de este impuesto estarán obligados a emitir facturas por las ventas que efectúen y deberán consignar el monto del impuesto separadamente del precio de venta, en la forma que determina el Reglamento.

CAPÍTULO VI

LAS ADMINISTRACIONES

REGISTRO DE CONTRIBUYENTES

Artículo 16º. Esta norma es similar al artículo 27 del modelo de impuesto general al consumo.

ADMINISTRACIÓN

Artículo 17º. En esta disposición simplemente se señala el órgano administrativo que debe estar a cargo de la aplicación del tributo.

FACTURA

Artículo 18º. Esta norma es similar a la contenida en el artículo 29 del modelo de impuesto general en cuanto a la emisión de factura y es válido en este caso lo expresado en tal oportunidad; pero además, en la disposición de este modelo se plantea la forma de traslación del impuesto.

La traslación del impuesto. Desde que el impuesto sobre consumos selectivos es un instrumento destinado a influir en la formación relativa de precios, está implícitamente aceptada y considerada su traslación al precio de venta y consiguientemente su peso económico generalmente gravitará en el consumidor final del producto. Esta traslación se hará efectiva en la medida y condiciones que lo permita el mercado en un momento dado. Desde el punto de vista administrativo debe preocupar el aspecto formal de la traslación que no difiere de lo recomendado respecto del impuesto general al consumo. En el impuesto general al consumo se ha previsto la consignación del monto del impuesto en forma separada en la factura, ya que dicho monto constituirá un crédito para el sujeto del impuesto que adquiere el producto gravado. En el caso del impuesto sobre consumos selectivos debe igualmente hacerse constar el recargo en la factura del impuesto en forma separada del precio, pero solamente en la etapa en que se aplica el tributo, si éste no es aplicable en etapas posteriores, como normalmente ocurrirá dada la estructura de este tributo, el impuesto se incorpora simplemente al precio.

En esta forma hay lugar a un pequeño efecto de piramidación del impuesto, en cuanto se aplicaría el impuesto general sobre el consumo sobre el impuesto selectivo que grava etapas anteriores, pero ello en este caso no tiene relevancia, aunque pue-

de considerarse para la determinación del nivel de las tasas.

NORMAS SUPLETORIAS

Artículo 19º. En esta disposición se contiene sólo una norma de carácter supletorio para hacer efectiva la aplicación de las normas de la ley de impuesto general al consumo en lo que sean aplicables al impuesto a los consumos selectivos.

EL IMPUESTO A LOS CONSUMOS SELECTIVOS DE SERVICIOS

En general las características de la estructura técnica formal de un impuesto a los consumos selectivos de servicios son las mismas que en el caso de mercancías, por lo que no se considera necesario formular un modelo que sería en todo similar al anterior.

Sin embargo, se considera de interés señalar algunas características específicas propias de este impuesto que se resumen a continuación.

LA MATERIA IMPONIBLE

La materia imponible debe ser la prestación de determinados servicios de consumo final.

Los servicios susceptibles de gravamen son pocos y por consiguiente es posible hacer referencia en forma resumida a los rubros que se consideran gravables.

LOS SERVICIOS DE HOTELES, RESTAURANTES, BARES Y SIMILARES

Los servicios de hoteles, moteles, hospedajes y similares normalmente están al alcance de personas que tienen una capacidad de pago de alguna consideración y ello justifica el gravamen, considerando que existen grandes diferencias según sea la calidad del establecimiento, podrían aplicarse tasas diferenciales según la categoría del establecimiento que presta el servicio.

Consideraciones similares pueden hacerse respecto de restaurantes, bares, centros nocturnos, cantinas y similares.

TRANSPORTE

En el rubro transporte es necesario señalar que algunas formas de éste

pueden ser alcanzadas justificadamente por el tributo, como es el caso del transporte internacional aéreo o marítimo.

COMUNICACIONES

Los servicios de comunicación internacional telefónica, telegráfica, radiográfica y demás pueden ser gravados con un impuesto a los servicios.

Se considera conveniente excluir del gravamen las comunicaciones telegráficas nacionales —independientemente de toda consideración sobre tasas en el caso que el servicio se preste por el Estado—; pero se considera que el servicio telefónico, especialmente el privado y comercial, puede ser alcanzado por el impuesto.

ESPECTÁCULOS PÚBLICOS

Los servicios de espectáculos públicos deben ser gravados con el impuesto, en particular los que se presten en establecimientos de diversión como centros nocturnos, cines, parques de juegos y similares.

Puede considerarse la exclusión de los espectáculos que signifiquen un aporte artístico, cultural o deportivo.

TALLERES DE REPARACIÓN

Los talleres de reparación de determinados bienes como automóviles, maquinaria, artefactos eléctricos, electrónicos y similares pueden ser alcanzados por este impuesto.

En este caso debe tenerse en consideración que muchas veces forma parte importante del costo de reparación las partes, piezas o repuestos que deben emplearse en ella, por las que se habrá pagado el impuesto general de consumo al adquirirlas y respecto de las cuales debe considerarse el derecho de crédito por dicho impuesto.

En cambio, por razones de administración no es recomendable admitir la separación de la facturación de repuestos y de mano de obra, porque se abre un amplio campo a la búsqueda de la forma que disminuya el impuesto.

PELUQUERÍAS, SALONES DE BELLEZA Y SIMILARES

Este es otro tipo de servicios que puede ser considerado en un impuesto de esta naturaleza, con la reserva de que existen variadas categorías de establecimientos de esta naturaleza que justifica la aplicación de tasas diferenciadas.

EMPRESAS DE CORRETAJES Y SERVICIOS

Existe una variada gama de esta clase de establecimientos que pueden ser gravados, tales como agencias de viajes, de arrendamientos o ventas de inmuebles, de productos, de arrendamiento de bienes muebles y otras análogas.

LA FLEXIBILIDAD DE LA MATERIA IMPONIBLE

Se deben entender reproducidas en este caso todas las consideraciones respecto del impuesto a los consumos selectivos.

EXENCIONES

Por las mismas razones expresadas respecto del impuesto de consumos selectivos no cabe considerar exenciones en la formulación del impuesto.

Sin embargo cabe tener presente el caso de servicios gravados prestados a través de intermediarios, que también son contribuyentes, en cuyo caso el intermediario debe pagar el impuesto, pero se considerará tal pago como un crédito imputable al impuesto que éste deba pagar.

SUJETO

El sujeto de este impuesto debe ser la persona que presta el servicio y son igualmente extensivas a este caso las consideraciones formuladas tanto al tratar del impuesto a los consumos selectivos como en el caso del impuesto general al consumo.

HECHO GENERADOR

En este caso debe considerarse como hecho generador la prestación del servicio.

LA BASE DE IMPOSICIÓN

La base de imposición debe ser el precio total que se cobre por el servicio, sin que sea admisible el fraccionamiento de dicho cobro con el objeto de separar bienes incorporados en el costo del servicio; pero en cambio es admisible considerar la deducción de los impuestos pagados al adquirir tales bienes incorporados en el servicio.

LA TASA

Las consideraciones sobre la tasa, su nivel, la diferenciación de ellas y su flexibilidad hechas al tratar de los impuestos de consumos selectivos son aplicables a un impuesto sobre servicios.

LOS ASPECTOS ADMINISTRATIVOS

Igualmente deben entenderse reproducidas en este caso las consideraciones sobre declaración, pago y aspectos administrativos formuladas respecto del impuesto sobre consumos selectivos.

Addendum Número 3

Impuestos a los ingresos

LOS IMPUESTOS SOBRE EL INGRESO

En una política de imposición sobre el ingreso se deben diferenciar dos impuestos de objetivos y características diferentes. Un impuesto general sobre el ingreso de las personas, que tiene esencialmente el carácter de instrumento financiero destinado a transferir recursos del sector privado al sector público y un impuesto especial sobre las utilidades de las empresas que tiene como función esencial la de actuar como instrumento económico para promover la reasignación de recursos en el sector privado.

Tradicionalmente estos impuestos se han involucrado en una sola ley, esencialmente conocida como de impuesto sobre la renta. Es indudable que existen factores de coincidencia en ambos tributos y que pueden ser considerados en conjunto respecto de ambos, pero en este caso el trabajo se limita a exponer los aspectos de mayor relevancia que deben tenerse en consideración al formular los respectivos impuestos.

I. El impuesto al ingreso de las personas

1. *LA MATERIA IMPONIBLE*

La materia imponible está constituida por la renta total percibida o devengada por una persona, en un período determinado, cualquiera que sea su forma, fuente o procedencia.

No es del caso analizar desde un punto de vista teórico-doctrinario los diferentes conceptos de renta y sus alcances. Por la naturaleza de este trabajo de descripción de un impuesto que forma parte de un sistema necesariamente se debe concentrar el esfuerzo en determinar los problemas concretos que se presentan al formular el tributo.

Dada la función asignada a este impuesto el principal objetivo será precisar la materia imponible con la mayor amplitud que sea posible, ya que

ésta determinará la extensión de la base de imposición que es uno de los factores del ingreso financiero.

Para efectos de imposición el concepto de renta de las personas está estrechamente vinculado a la capacidad contributiva, por consiguiente el objetivo debe ser en este caso el establecer la materia imponible de este tributo de forma tal que ella refleje en la forma más exactamente posible la real capacidad económica del sujeto.

a) *La renta percibida o devengada*

El hecho de devengar un ingreso es haber adquirido el derecho a su percepción, así cuando una persona realiza su trabajo para otro adquiere el derecho a que se le pague su honorario, sueldo o salario, o cuando el propietario entrega en arrendamiento su finca adquiere el derecho a que se pague el alquiler convenido. La percepción es el hecho material de recibir efectivamente el ingreso, sea directamente o porque se le acredite en cuenta o en otra forma. Cuando se devenga un ingreso nace el dereoho a percibir, pero esto último sólo ocurre cuando se puede disponer del ingreso. Esta materia no constituye un problema mayor desde el punto de vista nacional pero desde el de la armonización regional es conveniente seguir uno u otro criterio en forma uniforme.

Lo importante es la uniformidad del concepto, ya que adoptar el de renta devengada o percibida sólo tiene importancia en cuanto el concepto de renta, que para fines de imposición está ligada a un período determinado. Puede ocurrir que se devengue un ingreso en un período y que se perciba en otro posterior, pero este efecto se compensará en el largo plazo. Se considera que es preferible seguir el principio de renta devengada porque es más simple su verificación.

b) *El período*

Es norma general que el período de imposición sea de un año, aunque no siempre el año se cuenta en igual forma, lo que da lugar a un problema administrativo que se tratará en la parte correspondiente.

c) *La forma del ingreso*

El ingreso puede adoptar diferentes formas, puede estar constituido por dinero efectivo que será la forma más generalizada y sobre lo que no se plantean diferencias. También se entiende por renta el ingreso que no se produce en efectivo, pero si en cualquiera otra forma susceptible de

apreciación pecuniaria, como puede serlo en especie, en valores o derechos.

Es posible que la percepción de renta en especie no ofrezca tampoco problemas, en cambio la percepción de valores o derechos puede vincularse a otros conceptos como el de ganancia de capital. En principio es recomendable formular la materia imponible en los términos lo más amplios posibles, aunque luego se limite su alcance mediante exenciones.

Existe también en cuanto a la forma del ingreso un caso especial que es el de aquellos ingresos presuntos, en que no existe un ingreso propiamente tal sino que resulta necesario presumir su existencia, por ejemplo el caso de la renta imputada por la casa habitada por su propio dueño.

d) *La renta imputada de la casa propia*

El propietario que habita su propia casa recibe de la misma un ingreso en especie, equivalente al alquiler que recibiría si diese la casa en arriendo o, alternativamente, al alquiler que tendría que pagar si arrendara esa misma casa a otra persona. Este ingreso que es renta en el sentido económico de la palabra debe ser gravado, pues su exclusión discrimina en contra de los contribuyentes que no tienen casa propia y deben pagar arrendamiento, lo cual no es aceptado en ningún país como gasto deducible de su renta. Su exclusión también erosiona la base tributaria y afecta la productividad fiscal del impuesto. Este ingreso debe ser gravado asignando un valor presunto de arrendamiento tasado de acuerdo a un porcentaje en relación con su valor catastral y permitir la deducción de impuestos que se hubieren pagado en el año por la misma propiedad, así como los intereses que se hubieren pagado por hipotecas o deudas sobre la propiedad, siempre y cuando dichos préstamos no hubiesen sido adquiridos para otros negocios del contribuyente.

e) *El incremento patrimonial*

También debe considerarse incluido en el concepto de la materia imponible todo incremento patrimonial que no esté expresamente exento o sujeto a un tratamiento especial de acuerdo con la ley que establece el tributo.

Esta norma es necesario incluirla en la ley como una disposición de control fiscal. Puede ocurrir con frecuencia que la verdadera renta de un contribuyente no pueda ser determinada en forma directa sino que deba recurrirse a procedimientos indirectos y uno de los más efectivos puede ser la comprobación del patrimonio.

El incremento de patrimonio que no coresponda a un ingreso conocido y justificado debe ser considerado como el producto de la inversión de rentas o ingresos del período correspondiente no conocidas por la administración,

siempre que esta medida se complemente con la exigencia de una declaración anual de patrimonio, con fines de control de la renta, independiente de la aplicación de un impuesto patrimonial.

La adopción de una disposición de esta naturaleza es de importancia para efectos de control porque libera a la administración de la necesidad de comprobar la fuente u origen de los ingresos que han producido el aumento de patrimonio.

f) *Las ganancias de capital*

No hay un concenso general de los países centroamericanos en cuanto a gravar las ganancias de capital y permitir la deducción de las pérdidas. Las ganancias o pérdidas de capital se definen como la utilidad o pérdida que una persona obtiene en la venta de un activo de capital menos los gastos en mejoras o impuestos que hubiese pagado por el mismo durante el tiempo de su posesión, como en la venta de bienes inmuebles, maquinaria o equipo usado, acciones, bonos o títulos. etc., siempre y cuando dichas transacciones no hagan parte habitual del giro de sus negocios, caso en el cual se les trata como renta corriente.

Aunque las ganancias de capital y la deducción de las pérdidas constituyen en la práctica un aumento real o monetario de las personas que la reciben y hay algunas razones suficientes para gravarlas, en la práctica su fiscalización es difícil, ya que las personas pueden legalizar sus transacciones por precios inferiores al mutuamente convenido entre las partes que intervienen en la transacción o sea al verdadero valor comercial. Por otro lado discrimina en contra de aquellas personas que movilizan sus activos frente a aquellos que los mantienen inmovilizados. La imposición a las ganancias de capital es sostenida por los especialistas tributarios como un factor de justicia y de equidad fiscal, con la función de adecuar el impuesto sobre la renta a lo que es el verdadero poder de compra del ingreso disponible del contribuyente, aumentar los ingresos fiscales del Estado y como instrumento para combatir la especulación exagerada de las personas.

Los mismos especialistas reconocen que esta imposición desestimula el desarrollo económico, siendo un factor negativo al dinamismo de la economía y a la formación de capital. Además, cabe hacer la observación de que el impuesto sobre la renta debe ser esencialmente sobre los factores que componen el Ingreso Nacional, y las ganancias de capital, por definición, están excluidas de las cuentas de los sistemas de contabilidad nacional. Por estos motivos y por no ser una práctica generalizada en Centroamérica de gravar tales ganancias, en la armonización centroamericana del impuesto sobre la renta se propone excluir las mismas de la renta bruta y más bien utilizar otros instrumentos tributarios y no tributarios para evitar las ganancias

desmedidas en la compra-venta de bienes muebles e inmuebles. Por otra parte, en cuanto al grupo de bienes mobiliarios como los títulos valores (acciones, bonos, etc.), el gravar las ganancias provenientes de su transacción, podría crear un freno a la formación de un verdadero mercado de valores regional; los demás bienes incluidos en ese grupo como maquinaria, equipo, etc., no serían representativos dentro de las transacciones totales y por lo tanto su producto fiscal sería insignificante.

Por último cabe enfatizar que la armonización del impuesto sobre la renta en Centroamérica, en cuanto a la renta bruta se refiere, requerirá de la uniformación del concepto de renta. Incluyendo en tal concepto tanto las rentas efectivamente percibidas como las imputadas de cualquier fuente u origen centroamericano, pues, de lo contrario, aún cuando se adoptara una sola tarifa y las mismas deducciones y exenciones, las cargas tributarias serían distintas en los países de la región.

g) *Las utilidades retenidas en la empresa*

Las utilidades retenidas en la empresa, en principio, debe entenderse que forman parte de la renta de las personas, igual que las utilidades distribuidas.

Como ya se ha dicho no es admisible que dependa de una decisión de la empresa, cuya propiedad está muy concentrada, que una renta esté o no afecta al impuesto que grava el ingreso de las personas.

La utilidad retenida por la empresa debe formar parte del ingreso personal, sin perjuicio que dicha renta pueda ser eximida de este impuesto, siempre que se compruebe su inversión en términos de asegurar un incremento en la oferta de trabajo o de mejorar las condiciones de la misma.

En consecuencia, el hecho que puede determinar la aplicación o no del tributo será el destino de esa renta y no simplemente el hecho de su retención en cabeza de la empresa.

2. *LA FUENTE DE LA RENTA*

Las fuentes del ingreso pueden ser el capital o el trabajo y también puede considerarse el caso de la combinación de ambos factores.

El trabajo es fuente de la renta para quien obtiene su ingreso como producto de la venta de él, ya sea bajo la forma de sueldo, salario, honorario, comisión u otras formas accesorias a las anteriores como las gratificaciones, aguinaldos, bonificaciones u otras.

El capital es fuente de la renta para quienes obtienen su ingreso de una inversión de capital, ya sea en bienes, valores o derechos, como lo son los intereses, alquileres, regalías, dividendos, participaciones y en general beneficios derivados de una inversión.

También la renta puede tener como fuente la combinación de capital y trabajo como ocurre en el caso de la empresa, en que el ingreso proviene de una inversión de capital pero al mismo tiempo del esfuerzo personal del empresario. El ingreso así obtenido bajo la forma de ganancia, utilidad o beneficio también forma parte de la renta personal.

La importancia en la referencia a la fuente de la renta no radica en una clasificación de ingresos, sino en precisar su ubicación territorial que tendrá relevancia para determinar el derecho de cada país para gravar un ingreso específico.

a) *El trabajo personal*

Para la persona que tiene el trabajo como origen de su ingreso, éste es la fuente de su renta y esta fuente estará ubicada en el lugar en que se ejecute el trabajo respectivo.

El problema que puede plantearse en este caso surge del hecho que sean diferentes los países en que se presta el trabajo por una parte y por otra donde se pague por éste.

El país que tiene derecho a gravar esta renta es aquel en el que se realiza el trabajo, porque el sujeto del impuesto es el trabajador y la fuente del ingreso de éste es su trabajo y no quién le paga su remuneración. El hecho que por razones administrativas quien paga la renta en estos casos se constituya en sujeto sustituto, no significa que pueda sustituir a quien no es sujeto para la legislación nacional, si se interpreta la norma de acuerdo con el verdadero sentido de fuente.

Por norma general, las legislaciones de impuesto sobre la renta gravan toda renta que tenga su fuente en el territorio del país respectivo y los conflictos surgen de la interpretación del concepto de fuente, los que pueden salvarse si se uniforma este concepto.

La persona que trabaja en el territorio de un país determinado genera una renta susceptible de gravarse en ese país, independiente del carácter de domiciliado o no domiciliado del sujeto, la determinación de tal calidad tendrá importancia para la forma de aplicar el tributo pero ello no altera la procedencia del impuesto.

En el caso de empresas constituidas o domiciliadas en un país y que tengan sucursales o filiales en otro y que por tal motivo envíe personal pagado desde la matriz a prestar servicios en alguna de las filiales o sucursales, puede excluirse la aplicación del impuesto que grava al trabajador en el país en que ejecuta su trabajo, siempre que el costo de su remuneración no sea cargado a la sucursal o filial directa ni indirectamente.

b) *El capital*

En los casos en que la renta sea generada por un capital, la determinación de la ubicación de la fuente dependerá de la naturaleza de dicho capital que estará representado por bienes, incluido para estos efectos el dinero en el concepto de bien.

Los bienes pueden clasificarse en muebles e inmuebles. En el caso de los últimos prácticamente no existe problema porque la fuente de la renta estará ubicada en el lugar en que se encuentren los bienes inmuebles.

En cambio, en el caso que el capital esté representado por bienes muebles, incluidos entre éstos el dinero, puede haber lugar a diferentes situaciones que se tratarán de resumir.

c) *Rentas derivadas del dinero*

La renta que tiene como fuente el dinero como capital toma la forma de intereses, dividendos o participaciones sociales.

Los dividendos y participaciones tienen su origen en la empresa que los distribuye y por consiguiente la fuente de la renta estará ubicada en el lugar de domicilio de la empresa y no existirá problema en el caso que éste coincida con el domicilio del perceptor de la renta. El problema surgirá en el caso que el domicilio de la empresa esté ubicado en un país y el del perceptor de la renta en otro y en este caso la solución dependerá de que se aplique el principio de renta territorial o mundial.

Tratándose de intereses puede presentarse el caso que éstos se paguen por una empresa o por un particular; en el primero deberá estarse a la misma solución que se adopte para el caso de dividendos o participaciones.

Si los intereses se pagan por un particular la fuente de la renta deberá entenderse ubicada en el domicilio del deudor.

d) *Renta derivada de bienes muebles diferentes del dinero*

En el caso que el capital fuente de la renta esté constituido por bienes muebles corporales, la fuente de la renta debe entenderse ubicada en el lugar en que lo están los bienes que generan tal renta, sea ella alquiler, regalía u otra forma de remuneración del capital.

e) *La combinación de capital y trabajo*

Hay casos en que para obtener una renta que tiene su fuente en el trabajo personal se requiere la inversión de un capital sin que por ello deba entenderse que la renta producida proviene de una combinación de capital y

trabajo, como puede ocurrir en el caso de un odontólogo que requiere de un equipo de costo elevado para el ejercicio de su profesión, pero que no altera la naturaleza de la fuente de su renta: el trabajo.

Se entiende que la renta proviene de la combinación de capital y trabajo, cuando la actividad desarrollada se funda principalmente en el capital y el trabajo está al servicio del desarrollo de ese capital como actividad empresarial.

Por la razón anotada debe entenderse que cuando la renta proviene de la combinación de capital y trabajo debe estarse a la ubicación del capital como fuente de la renta para los efectos de determinar su ubicación.

f) *Otros problemas relativos a la fuente y su ubicación*

Existen otros problemas relativos a la fuente de la renta particularmente los que presentan las empresas de servicios, pero que por tratarse de problemas propios de la renta de la empresa, se tratarán al hacer referencia a ese impuesto.

3. *EL ORIGEN DE LA RENTA*

Cuando la fuente de la renta y el domicilio de quien la percibe se encuentran ubicados en el territorio de un país no existe lugar a problemas; pero cuando la fuente de la renta se encuentra ubicada en el territorio de un país y el domicilio del perceptor se encuentra en otro, puede haber lugar a diferentes situaciones según sean los principios que en cuanto al origen de la renta apliquen los distintos países.

La imposición sobre la renta se puede aplicar bajo dos principios diferentes que se tratarán de resumir seguidamente: los principios de renta territorial y de renta mundial, los que están relacionados con la ubicación de la fuente de la renta y el domicilio del sujeto. Se debe advertir que al hacer referencia al concepto de domicilio se incluye en éste el de residencia como se verá oportunamente.

a) *El principio de renta territorial*

Este principio consiste en aplicar el tributo a todas aquellas rentas que tengan su fuente ubicada en el territorio del país correspondiente, pero sólo a las rentas cuya fuente se encuentre en ese territorio.

Este principio es universalmente aceptado y está en relación con el principio de soberanía del Estado y en particular con el de la potestad tributaria que deriva de aquel, en virtud del cual cada Estado puede dictar las

normas jurídicas tributarias que considere procedentes dentro de su territorio.

La aplicación del principio de renta territorial está en relación con el concepto de fuente de la renta y en particular con su ubicación, si la fuente de la renta está ubicada en el territorio de un país, ese país puede gravar esa renta.

En virtud de ese principio se gravan todas las rentas cuya fuente se encuentra en el país, tanto si el perceptor de la misma tiene su domicilio en el territorio en que está la fuente, como si el domicilio se encuentra fuera del territorio del país en que está ubicada la misma. En este último caso será necesario establecer normas especiales de retención, que es un problema administrativo como se verá oportunamente.

Sea que el perceptor de una renta se encuentre domiciliado en el mismo territorio en que esté ubicada la fuente de ella o que por estar domiciliado fuera del territorio se encuentre sujeto a las retenciones correspondientes, siempre el impuesto se aplica en virtud del principio de renta territorial.

b) *El principio de la renta mundial*

En teoría el principio de renta mundial se basa en la consideración del domicilio del sujeto del tributo para determinar la procedencia del gravamen, con prescindencia de la ubicación de la fuente, esto significa que los domiciliados están gravados por las rentas de fuente ubicada en el territorio del país y fuera de él, pero los no domiciliados en ese país no estarían afectos a impuesto por las rentas de fuente ubicada en ese país.

En la práctica la aplicación del principio de renta mundial consiste en gravar todas las rentas que tengan su fuente en el territorio de un país determinado pero además gravar las rentas que provengan de fuente ubicada fuera de su territorio cuando el perceptor de la misma esté domiciliado en su territorio.

En estas condiciones es necesario advertir que los principios de renta territorial y de renta mundial no son excluyentes, sino que el segundo es sólo una extensión del primero. Cabe observar que en ambos casos se gravan todas las rentas cuya fuente se encuentre en el territorio del país, con la diferencia que en el caso del principio territorial se gravan solamente éstas y en el caso del principio mundial se gravan además las que proceden de fuente ubicada fuera del territorio cuando el perceptor es un domiciliado en dicho territorio.

c) *Los fundamentos para aplicar el principio territorial*

Basta recordar que el principio de renta mundial es sólo una extensión

del principio de renta territorial, para advertir que todo país cualquiera que sea el principio que siga su legislación está aplicando siempre el último, esto es gravando las rentas cuya fuente se encuentra en su territorio, con prescindencia del domicilio de su titular.

Tampoco parece necesario abundar en los fundamentos de orden jurídico o económico para hacerlo, ya que son obvios el derecho y la conveniencia de gravar una renta producida en un país determinado, ya sea que su titular esté domiciliado o no en ese país.

Sin embargo, el único aspecto que justifica alguna aclaración es el hecho de gravar la renta de fuente ubicada en el país cuando el titular de ella tiene su domicilio en otro.

El derecho para gravar la renta surge de la ubicación de su fuente en el territorio del país que la grava y por consiguiente sujeta a la potestad tributaria de ese Estado.

La conveniencia económica de gravarla surge del hecho que la renta de fuente de un país, en la que su titular reside fuera de ese territorio, dicha renta se excluye de toda tributación al consumo por lo que no puede aceptarse también una exclusión del impuesto sobre la renta.

La persona que obtiene un ingreso en un país tiene una determinada capacidad contributiva y el hecho de no tener domicilio en el país no puede convertirse en un factor de privilegio frente a la tributación nacional.

d) *Los fundamentos de la aplicación del principio de renta mundial*

La aplicación del principio de renta mundial jurídicamente se fundamenta en que toda persona domiciliada en un país determinado está sujeta a la potestad tributaria del Estado correspondiente.

En el plano económico-tributario se debe advertir que la aplicación de este principio significa la ampliación de la base de imposición del impuesto sobre la renta de las personas y consiguientemente el incremento de su ingreso fiscal, desde que las rentas de fuente ubicada en el territorio se agregarán a la base de imposición las rentas obtenidas por los domiciliados, de fuentes ubicadas fuera de él.

Por otra parte, la aplicación del principio de renta mundial tiene un objetivo de equidad, porque si una persona recibe rentas de fuente ubicada fuera del territorio se encuentra exenta del tributo por esas rentas, estaría en una situación relativa de privilegio con respecto a otra que obtiene todas sus rentas de fuente ubicada en el país; aparte que podría existir la tendencia a invertir en países de bajo nivel de imposición y así aliviar su carga tributaria.

e) *Los países que aplican uno u otro principio*

Los países no desarrollados son normalmente importadores de capital y por consiguiente defienden la aplicación del principio territorial, representado por el derecho de gravar la renta producida de fuente ubicada en su territorio, con prescindencia del domicilio del perceptor.

Los países desarrollados son normalmente exportadores de capital y consecuentemente defienden la aplicación del principio mundial representado por el derecho de gravar las rentas de las personas domiciliadas en el país, con prescindencia de la ubicación de la fuente.

Sin embargo, lo dicho no tiene carácter absoluto, porque como al principio mundial no es excluyente sino que una extensión del territorial, hay países no desarrolados que aplican ese primer principio en su legislación y de hecho así ocurre en algunos países centroamericanos.

f) *La doble imposición internacional*

La circunstancia de que en algunos casos la fuente de la renta y el domicilio del perceptor de la misma se encuentren en distintos países, seguido de que todos los países gravan la renta producida de fuente ubicada en su territorio y de que algunos gravan todas las rentas obtenidas por las personas domiciliadas con prescindencia de la ubicación de la fuente, dará lugar a que en algunos casos determinadas rentas serán gravadas en su fuente y luego en cabeza de quien la percibe.

Lo expresado constituye el problema conocido como de doble tributación internacional, que se debe considerar como una consecuencia de la aplicación del principio de renta mundial por las razones ya señaladas anteriormente.

Este problema tiene importancia tanto en las relaciones de los países centroamericanos con terceros países como entre sí y es necesario tratarlo, porque puede constituir uno de los mayores inconvenientes para avanzar en un proceso de armonización.

Es necesario referirse separademente a los problemas de los países centroamericanos, como países no desarrollados, en sus relaciones con los países desarrollados y al problema que puede presentarse entre los países centroamericanos en su esfuerzo de integración y consecuentemente de armonización tributaria.

Frente a los países desarrollados los países que no lo están y que son importadores de capital, necesariamente deben defender la aplicación integral del principio territorial, en cuanto significa aplicar el impuesto sobre las rentas de fuente nacional, aunque su perceptor esté domiciliado en el exterior.

Por su parte, los países desarrolados, en su calidad de exportadores de capital, defenderán la aplicación del principio de renta mundial, porque favorece la ampliación de su base de imposición y porque el eximir la renta proveniente de inversiones en el exterior, pueda convertirse en un fuerte estímulo para invertir en dichos países y convertirse en una discriminación en contra de los inversores dentro de su propio país.

Para solucionar este problema en algunos casos se ha optado en los países no desarrollados por eximir total o parcialmente del impuesto personal sobre la renta, las obtenidas por inversionistas extranjeros con el objeto de atraer dichas inversiones. Sobre este aspecto es necesario mencionar que generalmente la inversión de capital del exterior llega a los países en vías de desarrollo atraidos por el nivel de rentabilidad y no por las concesiones tributarias.

En estas condiciones los países en vías de desarrollo no pueden renunciar a gravar las rentas cuyo origen está en fuentes ubicadas en el territorio del país.

La solución a que generalmente se ha llegado por la vía de tratados es la de que los países exportadores de capital que aplican el principio de renta mundial, lo hagan dando como crédito el impuesto pagado por la renta de procedencia extranjera al ser gravada en su fuente, con lo cual se mantiene a salvo el principio de equidad interna y tratar de evitar la doble tributación.

El problema tiene una dimensión diferente entre los países centroamericanos porque no se dan las condiciones que existen en las relaciones entre los países no desarrollados y los desarrollados, desde luego todos necesitan transferencias de capital y no están en condiciones de hacer fuertes inversiones en otros países del área, y las inversiones que se hacen obedecen a razones de mercado generalmente y son deseadas dentro de los objetivos del proceso de integración, considerando además que las condiciones de nivel de imposición son más o menos equivalentes.

g) *La conveniencia de aplicar el principio de renta territorial*

Sobre la base de las consideraciones anteriores parece como la solución más recomendable la adopción por los países de Centroamérica del principio de renta territorial por las siguientes razones:

Los países centroamericanos frente a terceros países son normalmente importadores de capital y no se producirá la ampliación de la base de imposición que supone la aplicación del principio de renta mundial, porque no existen inversiones de consideración de personas domiciliadas en los países de Centroamérica en otros países y en el caso de haberlas excepcionalmente, se carece de la organización administrativa necesaria para conocerlas y no

conviene implementarla precisamente porque tendría que tener un carácter amplísimo, con alto costo, para casos de excepción.

Puede haber inversiones de domiciliados en un país centroamericano en otro de la región, pero estas inversiones son deseadas y difícilmente podrían producirse por razones de orden tributario, ya que entre los países centroamericanos no existen desniveles en el grado de imposición que pudiera justificarlas.

El país donde se hace la inversión gravaría la renta producida en su territorio y en cambio el país del domicilio del inversor se beneficiaría con la incorporación de dichas ventas que elevarían su capacidad de consumo o inversión interna.

La posibilidad de que se alterara la equidad interna por la exención de rentas provenientes del exterior, como la tendencia de las personas a diversificar sus inversiones en diferentes países con el objeto de quebrar la progresividad del impuesto, puede ser efectivamente corregida al aplicar el principio territorial con un buen sistema de retención suficientemente elevado, que sea compatible con el crédito otorgado en terceros países.

El principio territorial aplicado sobre las bases anteriores garantiza por igual el ingreso fiscal de los diferentes países centroamericanos y elimina los problemas de doble tributación que generaría la aplicación del principio de renta mundial, con resultados teóricos pero no prácticos.

4. *LAS EXENCIONES*

Al tratar de las exenciones como limitaciones de la materia imponible se hará referencia a aquellas rentas que deben ser excluidas del cómputo de la materia imponible en razón de la naturaleza de la renta o de la persona de su titular.

Las deducciones de la renta para los efectos de determinar la base de imposición se tratarán al hacer referencia a la determinación del impuesto.

Las exenciones determinadas en razón de la naturaleza de la renta o ingreso son reales y las que dicen relación con la persona del titular de la misma, son personales.

Teniendo presente que este impuesto tiene como finalidad esencial la de transferir ingresos del sector privado al sector público, las exenciones deberán limitarse a aquellas que tengan una justificación suficientemente fundada y evitar en esta forma la erosión de la materia imponible y consecuentemente la distorsión de la progresividad deseada en este tributo.

a) *Las exenciones personales*

Las exenciones personales se conceden en razón de la persona que es titular de la renta o ingreso y dada la naturaleza del impuesto ninguna persona natural debe ser excluida.

El Estado, las Municipalidades y los establecimientos de ambas deben quedar exentos de todo impuesto sobre la renta por razones obvias que no es necesario detallar.

La Iglesia y demás instituciones de carácter religioso pueden ser eximidas del tributo en razón de los fines que persiguen de positivo interés colectivo, sin que la exención alcance a las personas que integran estas instituciones por las rentas de carácter personal que obtengan y que no provengan directamente de la misma institución. No se consideran integrantes las personas que prestan servicios remunerados a dichas instituciones.

Las fundaciones y corporaciones que no persiguen fines de lucro pero que además estén constituidas con fines de beneficencia o interés colectivo.

Las instituciones que persigan fines educativos, científicos o deportivos. Tanto en este caso como en el anterior debe exigirse el trámite administrativo de su exención con el objeto de que exista la oportunidad de comprobar suficientemente tales objetivos.

b) *Las exenciones reales*

Las exenciones reales son las que se conceden en razón de la naturaleza de la renta, muy pocas son las rentas cuya exención puede estar justificada, pero entre las principales se consideran las siguientes:

Las sumas percibidas en concepto de seguro de vida, pero sólo hasta un monto máximo de 25.000 pesos centroamericanos. El excedente en caso de haberlo debe ser gravado; pero debe considerarse que esta situación puede producirse en caso de tratarse de un seguro de vida dotal que sea percibido por el propio asegurado, ya que en caso de hacerse efectivo por causa de muerte tal seguro formará parte de la herencia y seguirá su suerte.

Las sumas percibidas por concepto de seguros de incendio, daño u otro sobre bienes de propiedad del sujeto, siempre que el seguro no exceda del monto del daño.

El monto de los bienes o valores percibidos por concepto de herencia, en la medida en que exista un impuesto sobre la herencia o patrimonial en sustitución de éste.

Generalmente se exime de este impuesto el interés o dividendo percibido de bonos o valores emitidos por el Estado o las Municipalidades, exención que se concede para hacer más atractiva su colocación. Se considera más sano que la competencia para colocar tales valores se haga en la forma de una

mayor tasa de interés y no a través de exención del impuesto sobre la renta.

Las prestaciones recibidas de las instituciones de previsión social también deben eximirse del impuesto, cuando tengan el carácter de ocasionales, si son permanentes deben estar gravadas. La razón para eximir las prestaciones ocasionales se debe a que normalmente éstas tienen carácter indemnizatorio.

Las rentas retenidas por la empresa siempre que ellas se reinviertan en términos de expandir el aparato productivo, de forma tal que se genere un incremento en la oferta de trabajo.

5. *EL SUJETO*

El sujeto de un impuesto sobre la renta de las personas será normalmente la persona natural o física que es titular del ingreso gravado.

Por otra parte el sujeto del impuesto sobre la renta de las empresas será la persona natural o jurídica que realice actividades mercantiles, este último concepto entendido en el sentido amplio de actividades comercial, industrial, agrícola, minera y cualquiera otra que produzca una renta o beneficio con inversión de capital.

Pero si se formula el sujeto del impuesto sobre la renta de las personas restringido sólo a las personas naturales pueden presentarse casos de personas jurídicas respecto de las cuales sea dudoso o difícil determinar que realizan una actividad mercantil o que no la realicen como en el caso que se constituya una persona jurídica, se le asigne un patrimonio de afectación y se la destine a proporcionar beneficios de agrado u otros a sus asociados, los que a su vez sería difícil de valorar para efectos del impuesto.

Por las razones señaladas es recomendable establecer como sujeto de este impuesto, a las personas naturales, a las personas jurídicas que realicen actividades no gravadas por el impuesto sobre la renta de las empresas y los demás entes que señale la ley.

Estos entes que la ley debe señalar son por ejemplo los patrimonios hereditarios mientras se mantengan indicios por disposición de la ley, se entiende la sucesión indivisa como una prolongación de la persona del causante.

En iguales condiciones deben entenderse como sujetos del impuesto los fideicomisos y los patrimonios de afectación, en tanto no se determine la persona que es titular de tales rentas. Igual tratamiento debe darse al patrimonio constituido en favor del que está por nacer y cualquier otro caso similar.

Todo lo dicho tiene por objeto evitar la elusión del tributo, por lo que el impuesto sobre la renta de las personas adquiere un carácter de supletorio de la legislación que grava el ingreso, de forma que alcance a

cualquier persona que pudiera quedar excluida de las disposiciones generales.

a) *Las personas naturales o físicas*

Sujeto del impuesto sobre la renta de las personas son normalmente las personas naturales como ya se ha señalado. Al respecto cabe hacer mención a la situación de los cónyuges y de los menores.

En el caso de tener ingresos personales cada cónyuge debe ser considerado como un sujeto independiente del impuesto, porque para efectos tributarios cada uno es sujeto de ingresos separados. De acuerdo con la realidad centroamericana no parece recomendable colocar en una situación tributaria desfavorable a los cónyuges con respecto a los integrantes de una unión de hecho.

Los menores de edad deben considerarse como sujetos del impuesto en el caso que tengan ingresos propios, sin perjuicio de la representación legal que debe asumir el padre o quien corresponda de acuerdo con la ley.

b) *El sujeto titular y el sujeto sustituto*

El sujeto titular o simplemente sujeto es la persona que está obligada al pago del impuesto y de las demás obligaciones que la ley establece, porque respecto de él se han producido las circunstancias y condiciones previstas para el nacimiento de la obligación.

Por razones de orden administrativo con frecuencia en el impuesto sobre la renta se presenta la necesidad o conveniencia de poner el cumplimiento de las obligaciones a cargo de otra persona diferente del sujeto titular y tal persona que es un sujeto sustituto es la que paga la renta sujeta a imposición.

La retención del impuesto sobre la renta a nivel de su fuente, o sea, al momento de pagarse la renta, constituye un método de administración del que se tratará en la parte correspondiente, adelantando sólo en este caso que su uso más frecuente es respecto de la retención del impuesto sobre la renta que afecta a asalariados y a personas no domiciliadas.

6. *EL DOMICILIO*

El domicilio puede entenderse bajo dos conceptos diferentes para efectos tributarios: uno de carácter jurisdiccional, en el sentido de si una persona tiene o no domicilio en el territorio de un país, para determinar la forma de tributación que le afecta, y otro, de carácter procesal, en el sentido de determinar el lugar del territorio en que está domiciliada una

persona para los efectos jurídicos procesales que derivan de la obligación tributaria.

En este caso se hará referencia al concepto jurisdiccional de domicilio, dejando el concepto procesal para tratarlo dentro de las normas de administración.

La determinación de un concepto de domicilio tiene importancia para la formulación del impuesto ya sea que se siga el principio territorial o mundial. El impuesto se aplicará respecto de toda persona que perciba renta de fuente ubicada en el territorio de un país, se trate de persona domiciliada o no, pero las normas de aplicación de la ley serán diferentes en uno u otro caso.

El concepto jurisdiccional de domicilio en los países centroamericanos se encuentra interferido por el de residencia, porque aún cuando la mayoría de las legislaciones civiles comunes definen uno y otro armónicamente, las leyes de migración tienen conceptos especiales respecto de residencia que no es concordante con la legislación civil.

Aunque se trata de una materia de carácter general cuya armonización debería buscarse al tratar de las normas generales de aplicación de los impuestos, se ha considerado necesario tratarla en este caso por la particular importancia que tiene para la aplicación de la legislación sobre la renta.

Para la legislación civil el concepto de residencia es esencialmente de hecho y consiste en la permanencia física de una persona en un lugar determinado. En cambio el concepto de domicilio es esencialmente jurídico y consiste en la residencia habitual en un lugar determinado, esto significa que requiere dos elementos uno la residencia y otro la habitualidad, que puede estar representado por la intención de permanecer en un lugar. La residencia es una circunstancia inherente a las personas físicas, las personas jurídicas no tienen residencia, en cambio unas y otras pueden tener domicilio.

Las leyes admiten la posibilidad que una persona pueda tener más de un domicilio, si así lo establece de acuerdo con las normas respectivas, en cambio sólo podría tener una residencia, que es el lugar en que físicamente se encuentre. Pero lo dicho no concuerda con las disposiciones migratorias ya que más de un país puede conceder residencia a una misma persona con lo que podría tener más de una residencia.

Todo lo dicho conduce a la conveniencia de determinar el concepto de domicilio para efectos tributarios, con prescindencia del concepto civil y del de residencia de las leyes de migración.

Para efectos tributarios las personas se deben clasificar solamente en domiciliados y no domiciliados, los primeros son los que tienen domicilio en el territorio del país respectivo y no domiciliados los que lo tienen fuera de él.

Para determinar las normas sobre domicilio se debe distinguir entre personas naturales o físicas y personas jurídicas, pero las normas sobre domicilio de estas últimas se tratará con motivo del impuesto sobre la renta de las empresas.

a) *El domicilio de las personas naturales o físicas*

Se propone considerar como domiciliados las personas naturales que han permanecido continuada o ininterrumpidamente por más de seis meses en el territorio del país durante un período fiscal o continuadamente durante dos períodos consecutivos.

Todos los demás serían no domiciliados para efectos tributarios. Cabe advertir que el hecho de no ser domiciliado no los excluye de la aplicación de la ley para el caso de tener rentas de fuente ubicada en el país, sino sólo que variará la forma de aplicación del tributo.

Las personas no domiciliadas de acuerdo con la norma que antecede, pueden fijar su domicilio en el país para efectos tributarios, de acuerdo con las normas administrativas que se determinen.

La razón para permitir la fijación de un domicilio, con las correspondientes garantías, obedece a que el objetivo de la ley no es agravar tributariamente la situación del no domiciliado sino hacer equivalente su tributación.

7. *EL HECHO GENERADOR*

En el impuesto sobre la renta de las personas el hecho generador se producirá cuando al término del período previsto por la ley, el sujeto ha percibido durante el transcurso de dicho período una renta superior al mínimo gravable, sin perjuicio de las normas sobre retención periódica del impuesto o de otras normas especiales relativas a períodos parciales.

8. *LA BASE DE IMPOSICIÓN*

Para determinar la base de imposición en el impuesto sobre la renta, deben tenerse en consideración los tres conceptos siguientes: renta bruta, renta neta y renta imponible.

a) *La renta bruta*

La renta bruta está constituida por la suma total de todos los ingresos gravados devengados o percibidos por una persona en el período gravable.

El cómputo de tales ingresos debe hacerse por su valor expresado

en dinero, cuando se trata de ingresos en especie o en otra forma de valores, estos deben estimarse en dinero e incorporarse al cómputo de la renta bruta.

Salvo el caso de ingresos que tengan el carácter de compensatorio, como una prestación de un instituto de seguridad social o de un seguro, las demás rentas exentas deben incluirse en el cómputo de la renta bruta, aunque se mantenga la exención, para los efectos de elevar el tramo del gravamen de las demás rentas que están afectas al impuesto. En esta forma se mantiene con mayor efectividad la progresividad del impuesto ya que el hecho de la exención no debe significar que ella se conceda en el nivel de la tasa marginal más alta que le correspondería para el caso de estar gravada, sino precisamente al nivel de la tasa más baja.

En la forma propuesta se refleja con mayor justicia y equidad la verdadera capacidad contributiva de cada persona.

b) *La renta neta*

La renta neta es la resultante de deducir de la renta bruta los gastos ordinarios y necesarios para producirla o para conservar su fuente.

Este es un concepto que requerirá de un mayor desarrollo al tratar del impuesto sobre la renta de las empresas, pero que se debe mencionar porque aunque limitadamente tiene aplicación respecto de la renta de las personas.

c) *Los gastos deducibles*

Tratándose del ingreso personal, normalmente la renta bruta y la renta neta se confunden, pero en algunos casos como por ejemplo en el ejercicio de ciertas profesiones como odontología, o de ciertas especialidades profesionales, radiología, arquitectos proyectistas u otros, es necesario incurrir en gastos para poder prestar los servicios profesionales que deben aceptarse como deducciones para la determinación de la renta neta.

Los gastos necesarios para producir el ingreso profesional deben ser considerados como gastos deducibles de la renta bruta para determinar la renta, pero limitados hasta la concurrencia de los ingresos computados procedentes del ejercicio profesional a que corresponden los gastos.

Los aportes legales efectuados a las instituciones de previsión social deben ser deducidos del monto de la renta bruta, con el objeto de fomentar los programas de previsión que constituyen la única protección para los individuos cuya fuente de ingreso es su trabajo.

d) *La renta imponible*

La renta imponible es el resultado de deducir de la renta neta los valores

que la ley señala en consideración a la situación personal del contribuyente, en particular a su calidad familiar, la dependencia de un grupo familiar u otras consideraciones análogas.

e) *Las deducciones de carácter personal*

Las deducciones de carácter individual consultadas en un impuesto sobre la renta de las personas tiene por objeto establecer con mayor exactitud las diferencias entre los distintos niveles de capacidad contributiva. Esto significa que las deducciones personales tienen un carácter relativo para efectos de dar equidad al impuesto y no necesariamente la de exencionar del impuesto un mínimo vital o necesario para la sustentación de una persona o de un dependiente.

En los países en vías de desarrollo el hecho de tener un ingreso constituye por sí una situación de privilegio desde que existen grandes masas marginadas de la corriente de ingreso financiero y, por consiguiente, la forma de estructurar el tributo debe tener en consideración tal circunstancia.

La progresividad del impuesto se debe tener en cuenta en todos los niveles, en los más bajos considerando el nivel y las características de las deducciones personales y en los más altos a través de una escala de tasas adecuadas.

La renta media per cápita de Centroamérica debe servir de base para determinar el monto de las deducciones de carácter personal, que en el caso del contribuyente no debe exceder de tres veces dicha media, de dos veces para el cónyuge y una para los demás dependientes.

Por razones de equidad debe considerarse incluida en la calificación de cónyuge, para efectos tributarios, la de la mujer que haga vida marital permanente y dependa en su manutención del sujeto del tributo.

En el concepto de dependientes deben considerarse comprendidos los hijos menores de edad, sin que sea necesario acreditar otra calidad que la de hijo, porque se presume que un menor de edad normalmente no tiene ingresos y depende económicamente de sus padres. La circunstancia de no ser necesaria otra acreditación obedece a razones de simple lógica, pero no constituye una alteración de las normas que rigen el tributo. La deducción de dependiente se concede en razón de la calidad de dependiente económico y no del vínculo de parentesco, aunque por lógica la existencia del vínculo haga presumir la dependencia.

También deben incluirse en la calidad de dependientes con las mismas limitaciones que los hijos a los nietos y hermanos, pero en este caso debe acreditarse la falta de los padres; a la madre viuda; al padre cuando sea mayor de 65 años y al adoptado, en iguales condiciones que los hijos.

Los límites de edad pueden variarse en caso de existir invalidez física

o mental del dependiente que le impide atender a su sustento.

No deben considerarse otras deducciones de carácter personal porque no tienen suficiente justificación.

Se hará mención solamente a dos deducciones más o menos generalizadas y que no se consideran suficientemente justificadas, como es el caso de los gastos médicos y gastos de educación.

Los gastos médicos no deben ser excluidos de la renta neta para la determinación de la renta imponible porque ellos corresponden normalmente a personas de ingresos relativamente superiores. El Estado incurre en fuertes gastos para proporcionar asistencia médica gratuita, por consiguiente no se justifica tal deducción de la renta neta. No es convincente el argumento que se esgrime con frecuencia que constituye una forma de controlar la renta de dichos profesionales, porque de hecho tal control no ha producido mayores resultados en los casos en que se ha establecido.

Lo mismo sucede respecto de gastos educacionales desde que el Estado invierte importantes recursos presupuestarios en proporcionar educación gratuita. Sin embargo, respecto de este punto existe una variante aceptable y que consiste en mantener la calificación de dependiente aún cuando éste alcance la mayoría de edad, hasta 24 años por ejemplo, siempre que se acredite la calidad de dependiente, de estudiante a tiempo completo y que no perciba ingresos.

Cabe agregar que en los casos en que respecto de una persona que tenga la condición de dependiente de más de un sujeto, por ejemplo en el caso de la madre viuda con varios hijos, la deducción corresponde a quien tenga a su cargo la responsabilidad de la manutención del dependiente y en caso de compartir tal responsabilidad se puede admitir el prorrateo de la deducción, la que en conjunto no puede exceder de la suma total señalada como deducción permitida.

f) *El crédito al impuesto*

Las exenciones y deducciones deben reemplazarse por el sistema de créditos al impuesto liquidado por las siguientes consideraciones: primero, porque al establecerse el sistema de impuesto progresivo sobre la renta global de las personas naturales, el sistema de deducciones crea distorsiones en la base tributaria que no reflejan equitativamente la capacidad económica del sujeto impositivo, pues tal sistema beneficia en más alto grado al contribuyente en escalas altas de renta neta y poco a los contribuyentes de menores ingresos, lo cual queda corregido con el sistema de créditos al impuesto, ya que el beneficio es igual en cualquier tramo de la escala de renta en que se encuentre; segundo, porque las deducciones y exenciones son una de las causas de la erosión o reducción de la base tributaria, así como de la

evasión legal de impuestos por exenciones o deducciones difíciles de controlar, y consecuentemente de la baja recaudación del impuesto sobre la renta en los sistemas actuales; tercero, porque la inelasticidad tributaria que presenta este impuesto (aumento de las recaudaciones a medida que crece el ingreso nacional, por tratarse de un impuesto de tarifas progresivas) se debe principalmente a la reducción de la base tributaria por motivo de las deducciones y exenciones y la liberalidad en concederlas; y, en cuarto lugar, porque el sistema de créditos es más práctico desde el punto de vista de la Administración Tributaria y del contribuyente, debido a que el beneficio otorgado es una cantidad cierta en términos de impuesto, y fácil de cuantificar desde el punto de vista de la pérdida fiscal, lo cual facilita las estadísticas fiscales y los estudios económicos del tributo como, asimismo, la verificación y control de las declaraciones.

Como se propone, las exenciones o deducciones personales, las exenciones especiales y determinados ingresos exentos pueden ser reemplazados ventajosamente por un crédito al impuesto, conforme al cual cierto monto expresado como porcentaje de la cantidad exenta o en valores absolutos, se deducen del impuesto liquidado y no de la renta bruta o neta. Por las consideraciones vistas en el párrafo anterior, los expertos en materia tributaria están a favor de este método para eliminar el valor diferencial de la exención o deducción para distintos niveles de renta, diferencia que actualmente existe, por lo que el beneficio de la exención está relacionado con la tarifa marginal del contribuyente, la cual aumenta a medida que crece la renta. En cambio, con el sistema de crédito, al calcular la concesión del mismo en base a un contribuyente de nivel medio de renta, el sistema equivale a establecer un mecanismo de aumento gradual del beneficio por debajo de este tipo medio y a una disminución gradual del beneficio por encima del mismo.

9. *LA TARIFA*

La tarifa del impuesto sobre la renta de las personas debe ser progresiva porque es la forma más equitativa para aplicar el principio de la capacidad de pago.

El problema radica esencialmente en dar a la escala de tasas una progresividad efectiva, en cuanto la escala aplicada sea capaz de recoger la verdadera expresión de la capacidad contributiva y que sea real en cuanto los tramos de renta correspondan o estén adecuados a la realidad del medio.

Al plantear los fundamentos del sistema tributario, se optó por mantener la libertad de los países para determinar el nivel de la carga impositiva por la vía de fijar libremente las tasas.

La escala de tasas debe atender en especial a la progresividad de los

tramos medios, sin dejar de considerar las rentas fuertemente elevadas pero tiene por objeto aplicar tasas a situaciones reales y que permitan fortalecer el sistema tributario desde el punto de vista de la progresividad del mismo.

Por otra parte, debe tenerse en consideración que la escala regirá para la aplicación del impuesto a los contribuyentes domiciliados. La tarifa aplicable a los no domiciliados debe ser proporcional, pero debe advertirse que la escala que se aplica a los domiciliados debe tener en todo caso carácter supletorio, en cuanto debe aplicarse dicha tarifa cada vez que no esté dilucidado claramente que procede la aplicación de la tarifa de no domiciliado.

a) *La tarifa aplicable a contribuyentes no domiciliados*

El contribuyente no domiciliado que tiene rentas de fuente ubicada en el territorio del país, no puede ser sometido a las exigencias administrativas de un contribuyente domiciliado.

Hay que partir de la base que no será posible la determinación de la renta global total del contribuyente, por cuanto la ley nacional no tiene jurisdicción sobre el contribuyente sino sólo respecto de la fuente que genera la renta.

Es preferible optar por gravar las rentas del no domiciliado con una tasa proporcional, que debe fijarse a un nivel que compense la tributación personal al ingreso.

Para determinar el nivel de esta tasa también debe tenerse presente el derecho al crédito que tengan los titulares de tales rentas, domiciliados en países que aplican el principio de renta mundial, porque en la medida en que la tasa de retención sea inferior al crédito no se beneficiará al titular de la renta, ni existirá un estímulo para el inversionista, sino sólo una transferencia de recursos financieros del gobierno del país en que está ubicada la fuente del ingreso al del país del domicilio del titular de la renta.

Por las mismas razones señaladas debe insistirse en cuanto a la cautelosa política de exenciones del impuesto sobre la renta en favor de inversiones del exterior, porque en la medida en que el Estado en que esté domiciliado el titular no reconzca el carácter de estímulo de la exención y se abstenga de gravarla, el sacrificio del gobierno del país en que está ubicada la fuente no significará estímulo para el inversionista, sino sólo dará un mayor margen a la imposición en el país en que esté domiciliado.

También se debe tener en consideración que la aplicación de una tasa proporcional sobre la renta de fuente de un país cuyo titular es no domiciliado, está ligado a un sistema de retención del impuesto por razones de orden jurisdiccional. El país de la fuente grava estas rentas porque tiene

jurisdicción respecto de la ubicación de ésta, pero no la tiene respecto del titular de la misma, precisamente por el hecho de tener su domicilio fuera del territorio. Dadas las condiciones señaladas, la única forma de hacer efectivo el tributo es el de sustituir el sujeto por la persona obligada al pago de la renta, sobre quien recaerá la obligación de retener y pagar el impuesto correspondiente.

10. *EL SISTEMA DE DECLARACIÓN Y PAGO*

a) *La declaración*

En lo concerniente a la declaración se omiten en este caso todas sus características y contenido ya sobradamente conocido, para hacer referencia sólo a algunos aspectos que interesan al proceso de armonización.

b) *El período*

Se ha señalado como una característica de la materia imponible que se trate de un ingreso devengado o percibido durante un período determinado y que tal período normalmente es de un año.

El problema surge solamente de la forma cómo se computa dicho año, ya que en algunos casos coincide con el denominado año civil o calendario, esto es del 1º de enero al 31 de diciembre; en otros casos se sigue un período especial que corre desde el 1º de julio de un año y hasta el 30 de junio del año siguiente, o del 1º de octubre de un año hasta el 30 de septiembre del año siguiente.

La razón para adoptar el período 1º de julio de un año al 30 de junio del siguiente obedecía a que en algunos países coincidía con el llamado año fiscal o presupuestario, pero ocurre que en general el año fiscal actual en los países de Centroamérica coincide con el año calendario.

Es necesario poner de relieve la necesidad de unificar el período de declaración y al hacerlo también aparece la conveniencia de que coincida con el año civil o calendario.

En todo caso el procedimiento para el ajuste de los períodos puede ser simple y consistiría en que en los países en que no se opera de acuerdo con el año calendario se exigiera por una vez una declaración parcial para completar el período. Por ejemplo, en el caso que se opere con el año a contar desde el 1º de julio al 30 de junio, se exigiría una declaración parcial, por una vez, del 1º de julio al 31 de diciembre como se trata exactamente de la mitad del período, la renta que resulte debe multiplicarse por 2 y luego el impuesto correspondiente dividirse por 2, con lo cual no resulta beneficio ni perjuicio para contribuyente ni fisco.

c) *El pago*

El impuesto sobre la renta admite distintas formas de pago, ya sea en una sola cuota o en varias periódicas durante el año y la de efectuar el pago en el año siguiente al de producida la renta o durante el año en que ésta se produce.

d) *La fecha y la forma del pago*

Se considera recomendable dividir el pago de este impuesto en tres cuotas, pagaderas con intervalos de cuatro meses cada una. Esta recomendación surge del hecho que el Estado gasta sus ingresos en el curso del año, de manera que no necesita exigir el pago total del impuesto en una oportunidad, creando problemas de liquidez a las personas.

El pago en tres cuotas del impuesto personal sobre la renta facilita la administración de caja del fisco y no significa una dificultad insuperable para la administración tributaria.

e) *El pago vencido y el pago anticipado*

Existen dos formas más o menos generalizadas y aceptadas para el pago del impuesto, la de pago vencido o sea al año siguiente sobre la base de la renta obtenida en el año anterior y la otra es la de estimar la renta del año correspondiente, cuyo monto efectivo no se conocerá hasta el término del ejercicio, y sobre la base estimada se determina el impuesto y se anticipa su pago efectuando su ajuste y liquidación al término del período.

La forma más deseable es la de establecer el pago del tributo en el año en que se produce la renta y para ello bastará estimar la renta sobre la base de lo declarado en el año anterior, determinar el impuesto sobre tal base estimada y pagarlo durante el año que se genere, todo sin perjuicio del ajuste que corresponde al término del período.

La sugerencia de cambiar el sistema de pago en la forma propuesta obedece al hecho también de buscar la unificación en los sistemas tributarios en este aspecto y que ya algunos países han adoptado este sistema y quienes lo han hecho no podrían volver al sistema de pago diferido porque significaría que un año no se tendría ingreso por concepto de este impuesto.

En cambio de aplicarse el criterio de pago en el año que se produce la renta, los países que tienen el sistema diferido en un año juntarían dos pagos, el del año anterior de acuerdo con las normas vigentes y el del año en curso de acuerdo con el nuevo sistema.

El problema señalado en cuanto no podría pretenderse cobrar dos impuestos en un año, admite varias soluciones que van desde la condonación de

un impuesto hasta el cobro diferido en un período más o menos largo: 3 a 5 años de uno de los impuestos, con lo que se podría contar con un ingreso adicional extraordinario en dicho período.

En los casos de contribuyentes cuyas rentas provienen de sueldos, salarios u otras formas similares de remuneración, el problema planteado carece de relevancia desde que en la mayor parte de los casos se opera el sistema de retención mensual, con lo que el pago del tributo es simultáneo con la percepción de la renta.

f) *El sistema de retención en la fuente*

El impuesto sobre la renta de las personas puede ser retenido a nivel de su fuente. El sistema consiste en determinar el impuesto en cabeza del sujeto titular de la renta, pero sustituir a éste en la obligación de calcularlo y pagarlo, previa retención del mismo, por la persona que paga la renta.

En la forma señalada es posible en casos determinados eliminar un número considerable de pequeños contribuyentes, generalmente asalariados, para reemplazarlos por un número mucho menor, patrones o empleadores que pagan la remuneración y retienen el impuesto.

Igualmente es imprescindible su aplicación en el caso de rentas percibidas por personas no domiciliadas, respecto de las cuales el Estado que establece el gravamen no tiene jurisdicción y consiguientemente no puede imponerle ninguna clase de obligaciones, pero sí la tiene respecto de la persona que debe pagar la renta generada en fuente ubicada en el territorio.

El sistema es efectivo y de hecho aplicado en todos los países de Centroamérica, pero parece necesario perfeccionarlo en términos que no sólo constituya un método de recaudación, manteniendo para los titulares, en particular asalariados, la obligación de presentar declaración, sino que sustituya toda obligación de las personas de ciertos límites de renta, que como normalmente ocurre respecto de asalariados no tienen otras fuentes de ingreso, de forma tal que la presentación de declaración en la mayor parte de estos casos sólo produce un recargo en la administración sin mayores resultados prácticos.

La aplicación del sistema de retención en la fuente en la forma más amplia que sea posible se constituirá en un eficiente método de simplificación administrativa y consecuentemente de efectividad en la recaudación del impuesto.

11. *OTROS ASPECTOS ADMINISTRATIVOS*

En general la administración de un impuesto sobre la renta de las per-

sonas no requiere mayormente de exigencias especiales que deban cumplir los sujetos del impuesto, aparte de las ya mencionadas de declaración y pago.

Al hacer referencia a exigencias especiales no se han considerado todas las normas sobre aplicación general de los impuestos que se entienden comprendidas en un cuerpo especial de disposiciones al que ya se ha hecho referencia antes.

Tampoco se comprenden las disposiciones sobre control del impuesto de las que depende un buen sistema de fiscalización organizado en la forma que se tratará como parte final de este trabajo.

II. El impuesto sobre las utilidades de las empresas

1. *LA MATERIA IMPONIBLE*

La materia imponible en un impuesto sobre las utilidades de las empresas estará constituida por la utilidad total percibida o devengada por las empresas, en un período determinado, cualquiera que sea su forma, fuente o procedencia.

A pesar de la función asignada a este impuesto la materia imponible será conveniente formularla con la mayor amplitud posible para luego introducir las limitaciones pertinentes por la vía de la exención o por medio de las deducciones establecidas para obtener los objetivos que se pretenden.

Debe tenerse presente que en este caso se grava la utilidad o la renta de la empresa, en su fuente que la origina y que se trata de un impuesto real en cuanto grava esta renta sin consideración a la o las personas que puedan ser sus titulares. El impuesto afecta a la renta en sí misma.

a) *La renta de las empresas*

La renta de las empresas está vinculada al concepto de renta contable, es decir, corresponde a la utilidad o beneficio que obtenga una empresa de acuerdo con el balance contable y por consiguiente deben ser uniformados dichos principios aplicables.

b) *La renta percibida o devengada*

El problema planteado en este caso es el mismo que respecto de la renta de las personas y procede la remisión a lo expresado en esa oportunidad.

Cabe agregar que el concepto que se aplique ya sea de renta percibida o devengada, debe estar en concordancia con el que se siga para la imputación de gastos pagados o incurridos.

c) *El período*

Igualmente cabe en este caso remitirse a lo dicho sobre el período respecto de la renta de las personas, pero es necesario insistir que la uniformación de éstos en el caso de la renta de las empresas tiene aún más trascendencia e importancia que respecto de las personas.

Debe tenerse en cuenta que en numerosos casos existirán empresas vinculadas establecidas en los diferentes países de la región y que la discordancia en los períodos constituye un problema importante para la imputación de rentas.

d) *El incremento patrimonial*

Aparte de lo ya expresado respecto del incremento patrimonial y de las ganancias de capital respecto de la renta de las personas, es necesario referirse en este caso a las revaluaciones de activo de la empresa.

e) *Las revaluaciones de activo*

Las revaluaciones de activo son simples operaciones contables que pueden dar lugar a una utilidad contable que no siempre coincide con una utilidad económica, aunque en algunos casos ocurra. Por ejemplo si una empresa revalúa un bien inmueble que figure en su activo, la operación no dará lugar a una utilidad en tanto no se transfiera el bien, a menos que se pueda utilizar en otra forma como podría ser la de emitir valores representativos de tal utilidad.

El tratamiento de tales operaciones debe ser la de considerar el monto del reavalúo como una ganancia de capital en el caso que se utilice en alguna forma y como una simple operación contable en el caso que no se haga uso de tal reavalúo.

2. *LA FUENTE DE LA RENTA*

Lo dicho respecto de la fuente de la renta al tratar del impuesto sobre la renta de las personas tiene validez en todos sus aspectos generales para la renta de las empresas.

Sin embargo, es necesario hacer referencia a algunos casos especiales que son particulares de la actividad empresarial.

a) *Los dividendos y participaciones*

La fuente de la renta constituida por dividendos y participaciones debe

entenderse ubicada en el lugar del domicilio de la empresa que la distribuya.

Lo dicho tiene validez con independencia de la fuente de las rentas de la empresa. Así, si una empresa domiciliada en un país determinado distribuye dividendos o participaciones, esos dividendos y participaciones deben entenderse de fuente ubicada en el lugar del domicilio de la empresa, aunque las rentas de la empresa misma puedan provenir de fuentes ubicadas en otros países.

El caso planteado puede complicarse, por ejemplo si una empresa ubicada en el país A obtiene parte de sus rentas de una filial ubicada en el país B, pero en esta última son también socios personas domiciliadas en el país B.

Sin embargo, si se aplica el principio de renta territorial recomendado respecto del impuesto sobre la renta de las personas y también más adelante para la renta de las empresas, no existiría ningún problema, porque la renta de la filial ubicada en el país B, tributará en ese país respecto de sus rentas y ellas quedarán sujetas a retención en la medida que se acrediten a su matriz ubicada en el país A, en cambio al retornar parte de esas utilidades en forma de dividendos o participaciones a los socios del país B, dichas rentas no tributarán.

b) *Las empresas que realizan actividades en varios países sin estar establecidas sino en uno*

Existe un problema para determinar la ubicación de la fuente de la renta en el caso de empresas que realizan sus actividades productoras de renta en más de un país, pero que están establecidas sólo en uno. Este es el caso por ejemplo de la actividad de transporte internacional, por cualquier vía que se haga, aérea, terrestre o marítima.

Las empresas de transporte internacional están domiciliadas en un país determinado, pero su ingreso lo obtienen de la venta de servicios en diferentes países. Se habla del ingreso simplemente porque en estos casos no es posible determinar una utilidad, porque no es posible imputar gastos que se producen para prestar el servicio pero que no se pagan en el mismo país.

En este caso habría que separar el problema para plantear soluciones posibles, entre empresas domiciliadas en alguno de los países de Centroamérica y empresas domiciliadas en terceros países.

Con respecto a empresas domiciliadas en terceros países la solución más simple es la de aplicar como impuesto sustitutivo del de renta un impuesto al ingreso bruto, independiente de cualquier otro impuesto especial que pudiera gravar el servicio como tal.

Lo dicho no excluye la posibilidad de aplicar otras fórmulas conocidas internacionalmente y que consisten en prorratear la utilidad total de la

empresa en proporción a determinados rubros de importancia en la actividad como ser ingreso, gasto e inversión u otros.

En el caso de empresas domiciliadas en alguno de los países de la región, pueden aplicarse las mismas soluciones mencionadas antes o simplemente por la vía del acuerdo general, determinar que la renta de estas empresas se entienda totalmente obtenida en el país de su domicilio. Este acuerdo es posible si se acepta que existe un grado importante de compensación en las actividades interregionales de las diferentes empresas de esta naturaleza.

Casos similares pueden producirse respecto de las empresas de comunicaciones sean radiofónicas, telegráficas o telefónicas.

c) *Las empresas de comercio exterior*

La fuente de la renta no ofrece mayores problemas en los casos en que las empresas de importación o de exportación no prolonguen su acción más allá de las fronteras del país en que están domiciliadas, porque en tal caso se aplicarán las normas generales ya comentadas.

El problema se presenta en el caso en que la empresa exportadora comercialice directamente los productos que exporta en el país de destino, porque en tal caso se genera una renta global que en parte se ha producido en el país de origen del producto y en parte en el país de destino.

En principio, debe considerarse como de fuente nacional la renta que generan las exportaciones, y el ingreso estará determinado por el valor que se determine para la internación de los productos en el país de destino. Por el contrario será de fuente exterior la renta que se genere con motivo de la comercialización del producto en el país de destino, partiendo de considerar como costo del producto el valor considerado para su internación.

Sin embargo, el problema puede complicarse si no es posible separar adecuadamente una de otra parte de la renta, o si por razones especiales exista un control de mercado de los productos que pueda redundar en perjuicio de uno u otro de los países que participan en este comercio.

Respecto de terceros países, en algunos casos la distribución de esta renta está determinada por acuerdos de gobierno a gobierno, cuya posibilidad de celebrarlos debe quedar prevista en la legislación.

En el caso de operaciones de esta naturaleza entre los países de Centroamérica, al no existir arancel, para la mayoría de los productos de intercambio permite al sujeto del impuesto regular a la voluntad la distribución de la utilidad en la parte exportación e importación.

Si a lo dicho se agrega que más adelante se propondrá una tasa proporcional y lo más uniforme que sea posible, el problema puede adquirir real importancia en la medida en que los países favorecidos en la balanza comer-

cial, puedan acentuar su beneficio por la acción de los propios exportadores.

La solución en este caso podría ser la de distribuir la renta total de la empresa exportadora, entre el país de origen y el país consumidor.

3. *EL ORIGEN DE LA RENTA*

Ya se ha analizado a propósito del impuesto sobre la renta de las personas el problema del origen de la renta y la posibilidad de aplicar el principio de renta territorial o de renta mundial.

En dicha oportunidad después de reseñar muy brevemente las características de ambos principios se recomienda la adopción del principio de renta territorial, razones todas que son válidas respecto de la renta de las empresas.

Pero cabría agregar que para el caso de adoptarse para las empresas una tasa de impuesto proporcional no existiría ni siquiera el incentivo de diversificar las inversiones en diferentes países del área con el objeto de quebrar la progresividad del tributo.

En cambio se vería favorecida, por su simplificación, la posibilidad del establecimiento de las empresas en los diferentes países de la región, de acuerdo a las facilidades de producción o a las condiciones de mercado, metas deseables en un proceso de integración.

Igualmente se eliminaría el problema de doble imposición sin necesidad de recurrir a formas de compatibilización, simplemente porque se eliminaría la posibilidad de su ocurrencia.

4. *LAS EXENCIONES*

Las exenciones como limitaciones de la materia imponible pueden determinarse en función de la naturaleza de la renta o de la persona de su titular, dando lugar a las llamadas exenciones reales y personales.

a) *Las exenciones a las personas*

Particularmente en el caso del impuesto sobre la renta de las empresas aparece como inconveniente la concepción de exenciones en razón de la persona del titular de la renta.

Aunque esta es una materia que debe ser tratada en forma separada y para referirse en conjunto a los llamados incentivos fiscales, cabe agregar en este caso que no aparece justificación para eximir de impuesto una actividad producida. Si la empresa no obtiene utilidad simplemente no paga impuesto, si la tiene no existe razón valedera para la exención.

En términos generales también cabe anticipar que si bien pueden ser

aceptados, con serias reservas, los incentivos fiscales que afecten los costos de producción, deben rechazarse todos los que tengan por objeto eliminar la tributación sobre utilidades, aunque con ello se persiga elevar los márgenes de rentabilidad de una determinada inversión.

El problema planteado tiene mayor gravedad actualmente, en los casos en que en algunas legislaciones se eximen del impuesto personal los dividendos y participaciones, en el entendido que tales ingresos han tributado en cabeza de la empresa que los genera. Si se exime del tributo la renta de la empresa, el dividendo o participación no estará afecto a ningún gravamen lo que conduce a una liberación exagerada y sin justificación.

En el caso planteado dentro de la descripción de este modelo el problema tendría una dimensión menor desde que se separan los impuestos sobre la renta de las personas y de las empresas, y se entiende que cualquier liberación de impuesto a la renta de la empresa no alcanzaría en ningún caso al impuesto sobre la renta de las personas, que tuvieran su origen en la de éstas, a través de dividendos o participaciones. Lo dicho es sólo un comentario respecto de la magnitud del problema en algunos casos vigentes, pero no constituye un atenuante ni una justificación a exenciones de esta naturaleza que no deben concederse en ningún caso.

Constituye obviamente una excepción a lo expresado, el caso de empresas del Estado o de las Municipalidades, en que la exención sólo puede tener un alcance contable; en cambio tratándose de empresas autónomas está justificado el tributo como una forma de transferir excedentes al Gobierno Central.

b) *Las exenciones reales*

Se ha dicho que se consideran exenciones reales aquellas que se conceden en razón de la naturaleza de la renta. En general los ingresos que pueda percibir una empresa no deben estar exentos del impuesto. Las razones son las mismas ya expresadas al tratar del impuesto sobre la renta de las personas.

Sin embargo, en el impuesto sobre la renta de las personas se consideró el caso de aceptar como renta exenta algunos ingresos que tenían el carácter de indemnizatorios, pero en el caso de las empresas no deben considerarse tales ingresos como exentos, porque éstas deben llevar una contabilidad de sus operaciones que les permitiría reflejar el efecto de tales compensaciones. Así si una empresa recibe el monto de un seguro contratado sobre daños eventuales, deberá acreditar el ingreso y podrá debitar el monto del daño efectivamente sufrido, de forma que podrá reflejar con exactitud su verdadero resultado.

c) *Dividendos, participaciones y utilidades de sociedades*

En cuanto al gravamen de estas rentas, al adoptarse tasas diferentes para las personas naturales y jurídicas, progresivas para las primeras y proporcionales para las segundas, no tienen por qué ser excluidos estos ingresos de la renta bruta de las personas que los reciben, con excepción de los ingresos por este concepto recibidos por una sociedad de otras sociedades, caso en el cual no deben hacer parte de la renta bruta (para evitar la doble tributación), pero sí ser gravadas en el momento que esta sociedad los reparta como utilidades a una persona natural, sumándose a los demás ingresos de la persona y aplicando sobre la masa global de sus ingresos la tarifa progresiva que le corresponda. El problema de la posible evasión del impuesto de tales ingresos, puede prevenirse estableciendo la retención del impuesto en el momento de la distribución de cualquier participicación, dividendo o utilidad de una sociedad y otorgando un crédito por la retención a la persona natural que lo recibe en el momento de la liquidación de su impuesto, con excepción de los dividendos provenientes de acciones al portador los cuales requieren una retención a una tasa más alta y como pago definitivo del impuesto.

5. *EL SUJETO*

La empresa de acuerdo con el concepto antes señalado puede estar representada bajo diferentes formas jurídicas, como persona natural en el caso de empresas unipersonales; como persona jurídica, en el caso de sociedades, tanto de personas como de capitales y aun como otros entes, con capacidad tributaria en el caso de otras formas de asociación que carecen específicamente de personalidad jurídica, como ocurre con las sociedades de hecho, o con la asociación o cuenta en participación.

De acuerdo con lo expresado pueden ser sujetos del impuesto sobre la renta de las empresas:

a) Las personas naturales, en el caso de empresas individuales;
b) Las personas jurídicas en el caso de sociedades, ya sean personales o de capital; y
c) Cualquier otro ente o colectividad, que constituya una unidad económica, con patrimonio propio y autonomía funcional.

Los dos primeros casos no ofrecen mayores problemas pero el tercero, el de cualquier ente o colectividad con las características anotadas y que corresponden a las propuestas en el Modelo de Código Tributario es necesario agregarlo para evitar la proliferación inconveniente de ciertas formas de

asociación que pudieran quedar al margen de la tributación, desde que ellas no son personas naturales ni jurídicas.

a) *El sujeto titular y el sujeto sustituto*

El problema en sus aspectos generales ya fue tratado al referirse al impuesto sobre la renta de las personas y en este caso sólo cabe hacer una referencia de orden práctico, en cuanto a que normalmente la empresa asumirá el carácter de sujeto sustituto respecto del impuesto que pueda afectar la renta de sus asalariados.

Entonces por lo general la empresa será sujeto titular del impuesto sobre la renta de la empresa y sujeto sustituto respecto de los salarios que pague. También deberá asumir el carácter de sujeto sustituto en el caso de pagar rentas a personas no domiciliadas en el país.

6. *EL DOMICILIO*

En este caso se aludirá al domicilio en su concepto jurisdiccional y no procesal, como se explicó al tratar del impuesto sobre la renta de las personas. Al tratarse de renta de fuente nacional, a la que siempre alcanzará el impuesto, la necesidad de determinar el domicilio está referida a la forma de aplicación del gravamen pero no a su procedencia.

Para determinar el domicilio de las empresas no basta hacer referencia al domicilio de las personas naturales o físicas, para el caso de las unipersonales, ni al de las personas jurídicas, tratándose de sociedades u otras, porque no es posible para los efectos señalados ligar el domicilio de la empresa a su forma jurídica.

En una empresa unipersonal el propietario puede tener su domicilio en un país determinado, y los bienes que constituyen el capital de la empresa y realizar la actividad propia de ésta en otro.

Más simple aún podría aparecer el caso de las personas jurídicas que desde el punto de vista estrictamente de derecho tienen el domicilio consignado en el acto de su constitución, pero tales soluciones no corresponden a la realidad, por lo que se hará referencia al domicilio de la empresa como actividad económica independiente de su forma jurídica.

a) *El domicilio de la empresa*

Por domicilio de la empresa debe entenderse el lugar en que la empresa tiene sus bienes y realiza sus actividades que dan lugar a la producción de la renta.

Este concepto es más objetivo que las alternativas posibles que se

comentarán más adelante. Si una empresa tiene bienes y realiza actividades gravables en diferentes países, esto sólo significa que la empresa tiene más de un domicilio, porque se debe entender domiciliada en cada país en que se establece y realiza actividades gravables.

Las soluciones alternativas que se mencionarán en este caso, con la reserva que ellas pueden constituir soluciones subsidiarias, están relacionadas en cierta medida con el concepto procesal de domicilio, varían según la forma jurídica de la empresa.

b) *El domicilio de las empresas unipersonales*

En este caso puede adoptarse en subsidio de la solución propuesta la del domicilio de la persona natural o física que es el dueño de la empresa.

c) *El domicilio de las empresas constituidas en persona jurídica*

En estos casos se trata de una sociedad u otra persona jurídica que sea la dueña de la empresa, en defecto de establecer fehacientemente el lugar de su actividad, puede adoptarse como domicilio el lugar en que está la administración y dirección de sus negocios y en subsidio de la solución anterior el domicilio señalado en el acto de su constitución.

Toda persona jurídica se constituye en un acto que debe reunir ciertos requisitos y solemnidades, de acuerdo a las leyes del país, las que generalmente exigen la determinación de un domicilio.

Sin embargo, debe tenerse en consideración que la constitución de una persona jurídica es un acto voluntario de quienes la organizan y pueden hacerlo en el país que deseen o que más convenga a sus intereses, aunque las actividades gravadas las realicen en otro país.

Lo dicho no es una argumentación teórica sino que se trata de un problema ordinario en otros países de Latinoamérica en que la carga tributaria es relativamente elevada, de forma que puede surgir en Centroamérica en la medida en que se eleve la carga tributaria del límite en que se encuentra actualmente.

Para aplicar efectivamente el principio de renta territorial que parece recomendable y positivo para Centroamérica, debe seguirse como norma de domicilio para la empresa, el lugar en que realiza sus actividades que la renta.

d) *El domicilio de filiales y sucursales*

Las filiales son personas jurídicas en las que tiene una determinada participación otra que se denomina principal. El problema desde el punto de

vista que nos preocupa es que filial y principal pueden estar domiciliadas en países diferentes.

Pero esta situación no debe provocar mayores dificultades desde que la filial es una persona jurídica diferente de su principal y su domicilio para efectos jurisdiccionales debe ser determinado con prescindencia de la principal.

La sucursal puede ofrecer mayores dificultades porque no constituye una persona jurídica diferente de su matriz. Si consideramos la norma general sobre domicilio de las empresas, la sucursal en la medida en que realiza actividades que generan renta en un país, debe considerarse domiciliada en ese país para efectos jurisdiccionales.

7. *EL HECHO GENERADOR*

De acuerdo con la formulación de la materia imponible, ésta es la percepción de una renta en un período determinado. En consecuencia, el hecho generador requiere la concurrencia copulativa de los dos elementos mencionados: la percepción de una renta y el transcurso del período.

El hecho generador se producirá si al término del período previsto en la ley se ha obtenido una renta. En tanto no transcurra el período no existe hecho generador del impuesto.

Sin embargo, la ley debe prever los casos excepcionales en que haya lugar al impuesto aún cuando no hubiera transcurrido el período, para evitar una posible evasión del tributo.

8. *LA BASE DE IMPOSICIÓN*

En el caso del impuesto sobre la renta de las empresas adquiere particular importancia la determinación de la base de imposición porque es la forma más efectiva de poder influir en la reasignación de recursos en el sector privado.

Para la determinación de la base de imposición deben tenerse en consideración los conceptos de renta bruta, renta neta y renta imponible.

a) *La renta bruta*

La renta bruta es la utilidad total que arroja el balance del período, esto es que renta bruta no equivale a ingreso bruto o total, sino a éste deducido el costo de producción o de adquisición de los bienes o servicios que corresponden a la actividad de la empresa.

En la determinación de la renta bruta es conveniente adoptar las mismas normas contables en la región para poder llegar a resultados ho-

mogéneos. No se hace referencia en este caso a las normas contables de carácter administrativo sino principalmente a aquellas que de una u otra forma puedan influir en los resultados para medir la renta bruta o total como sinónimo de utilidad bruta.

Las normas contables en detalle no corresponde tratarlas en este caso, pero sólo por vía ejemplar se citará que la adopción del sistema LIFO o FIFO en la valorización de inventarios conducirá a resultados diferentes, aún cuando se produzca una compensación en el largo plazo. El hecho de compensarse hace que no tenga mayor importancia para cada país la adopción de uno u otro de los sistemas, pero es importante dentro de un proceso de armonización, que todos los países procedan a la determinación de la renta bruta de acuerdo con normas homogéneas que produzcan análogos resultados.

b) *La renta neta*

La renta es la resultante de deducir de la renta bruta ciertos y determinados valores, principalmente gastos, en la forma y condiciones que determine la ley.

A través de los criterios seguidos para permitir deducciones de la renta bruta se pueden perseguir determinados efectos en cuanto a la reasignación de recursos dentro del sector privado, y principalmente dentro de la actividad empresarial.

Generalmente la renta imponible es equivalente con la renta neta en el caso de las empresas, salvo que existan deducciones especiales.

c) *Las deducciones de la renta bruta*

Para determinar las deducciones que pueden efectuarse de la renta bruta hay que distinguir primeramente entre gasto e inversión.

Obviamente no todo desembolso o egreso de una empresa tiene el carácter de un gasto, tal egreso puede constituir una inversión, cuya deducción sólo puede ser admisible bajo ciertas condiciones.

9. *EL CONCEPTO DE GASTO*

En términos generales debe aceptarse como deducible todo gasto ordinario y necesario para producir la renta y para conservar su fuente.

No puede ser materia de la ley entrar en el detalle y definición del carácter ordinario o necesario de un gasto determinado; pero pueden señalarse para su determinación algunos requisitos señalados: a) que se trate de un gasto ordinario, esto es, generalmente aceptado por las prácticas y costumbres comerciales; b) que sea necesario, esto es, que se trate de un gasto

en el que se deba incurrir imperativamente; y c) que se trate de un gasto para producir la renta, esto es, que exista una relación de causalidad entre el gasto y la producción de la renta o entre el gasto y la conservación de la fuente de la renta.

a) *El gasto pagado o incurrido*

Puede aceptarse sólo la deducción del gasto pagado en el período o de éstos y los incurridos en el mismo. Este es otro de los casos en que no tiene mayor importancia seguir uno u otro criterio, ya que existe compensación en el largo plazo y lo que importa es adoptar un criterio uniforme sobre la materia.

En cuanto al criterio a seguir debe tenerse en consideración el que se haya adoptado respecto del cómputo de ingresos. Si sólo se computa para efectos de la determinación de la renta, los ingresos percibidos en el período, debería adoptarse el criterio de sólo aceptar los gastos pagados; pero si se computa en el ingreso tanto el percibido como el devengado, debe aceptarse como deducción tanto el gasto pagado como el incurrido.

b) *La regulación de gastos*

Existen ciertos gastos que aún cuando en principio reúnan las características para ser deducibles deben quedar sujetos a regulación.

Esto ocurre con aquellos que de una u otra forma pueden provocar una disminución indebida de la renta y es frecuente con respecto a los que signifiquen un beneficio en favor de personas que tengan capacidad de decisión dentro de la empresa. En este grupo pueden mencionarse los sueldos y los gastos de viajes pagados a personas, que aunque presten servicios efectivos en una empresa tienen influencia en las decisiones de la misma.

Es así como a una persona que sea socio de una empresa le conviene sacar su utilidad como sueldo que constituirá un gasto y que por consiguiente reducirá el tributo a cargo de la empresa y no como participación o dividendo que habrá estado gravado. La facultad de regular tales gastos debe ser simplemente de administración.

c) *Los gastos de organización*

Los gastos de organización de una empresa no tienen la misma naturaleza que otros gastos que no son recuperables, en una parte muy importante o a veces totalmente el gasto de organización puede recuperarse si se vende la empresa como tal.

El gasto de organización participa en cierta medida de la naturaleza

de la inversión porque valoriza la empresa al incorporarse en ésta, no como un gasto sino como un bien intangible. Por otra parte, puede ocurrir que en ciertos casos tenga el carácter propiamente de un gasto, lo que no será posible determinar con exactitud.

En estas condiciones, el tratamiento más recomendable es su incorporación en la empresa como un valor del activo sujeto a amortización, en un plazo de cinco años por ejemplo.

d) *Las adquisiciones de ciertos valores intangibles*

En una situación análoga a la anterior deben considerarse las adquisiciones de ciertos valores intangibles como el llamado "derecho de llaves" o "crédito comercial", los derechos de autor, patentes u otros.

Esta clase de valores cuando son adquiridos por la empresa deben ser contabilizados como partidas del activo sujetas a amortización en un plazo que pueden variar, pero que puede ser aceptable un período similar al mencionado en el caso anterior de cinco años.

e) *Deducción de la depreciación*

Los actuales sistemas de depreciación establecidos en Centroamérica, han sido concebidos y diseñados con la finalidad única de permitir a la empresa la deducción del costo de producción que implica el desgaste u obsolencia de los activos fijos, es decir, que no se ha contemplado la posibilidad de utilizar la depreciación como un instrumento para estimular el aumento de las inversiones. En este sentido, es urgente uniformar los sistemas de depreciación a emplearse en Centroamérica, pues este asunto está íntimamente vinculado con el problema de los incentivos. Por este motivo se ha preferido tratarlo en forma detallada en el capítulo correspondiente a los mismos.

Sin embargo, para las empresas que no se desea incentivar se debe aplicar la depreciación lineal normal, que será la regla general.

10. *LAS REINVERSIONES*

Existe la conveniencia de dar un tratamiento tributario preferente a las utilidades que se reinviertan en la empresa, pero tal tratamiento debe ser condicionado de forma que la reinversión constituya un aporte al desarrollo y no un nuevo recurso para no pagar o reducir el pago de impuesto.

Este tratamiento debe consistir en excluir estas rentas del cómputo del impuesto al ingreso personal, siempre que su inversión genere oferta de trabajo o mejore la existente.

11. *LA IMPUTACIÓN DE PÉRDIDAS*

Otro recurso que puede ser considerado como instrumento para fomentar la inversión, especialmente la de riego, puede ser la imputación de pérdidas de años anteriores a las utilidades de años posteriores.

Esta imputación puede darse respecto de las pérdidas que puedan ocurrir en los primeros años de actividad, por ejemplo en los cinco primeros años, y tal pérdida producida en un año podrá deducirse de la renta neta para determinar la renta imponible, en los tres años posteriores al de producida la pérdida.

Igualmente esta materia se tratará a propósito de los incentivos.

12. *LA TASA DEL IMPUESTO*

La tasa de un impuesto sobre la renta de las empresas debe ser proporcional, en el entendido que su distribución a través de dividendos, participaciones y otras formas, tributará en cabeza de su respectivo perceptor con el impuesto sobre la renta de las personas.

Existen numerosas razones para recomendar un impuesto de tasa proporcional para gravar la renta de las empresas. Un impuesto de carácter progresivo siempre se podrá quebrar por la vía de dividir las empresas, ya que el carácter de personas jurídicas de las más importantes permitirá la posibilidad de su división más o menos a voluntad.

En general todas las medidas adoptadas para corregir esta situación no han tenido resultado de gran valor, aparte que en uno u otro grado involucran un tratamiento injusto para otros contribuyentes. En cambio, una tasa proporcional elimina el problema.

La escala progresiva discrimina en contra de la formación de empresas de mayor capacidad económica, que son necesarias en muchos casos y que pueden formarse incluso por pequeñas aportaciones. Lo que tiene importancia es la forma como en definitiva se distribuirá esta renta entre las personas naturales que son sus propietarios y ello se debe considerar al formular el impuesto sobre la renta de las personas naturales o físicas.

El impuesto sobre la renta de las empresas, en la forma que se ha propuesto, es conveniente aplicarlo con una tasa proporcional y en definitiva no muy elevada.

En los casos en que fuera necesario transformar el sistema de tasa progresiva en proporcional se podría proceder por etapas, en la siguiente forma por ejemplo: aplicar inicialmente para determinar el impuesto de las empresas tres tasas proporcionales, aplicables la primera a empresas pequeñas, la segunda a empresas medianas y la tercera a las grandes empresas, con

ajustes automáticos anuales, de tal modo que a los seis años sólo se aplique una tasa uniforme a todas las empresas, así:

Renta imponible ($CA)		*Tasas* (%)					
		1er. año	*2º año*	*3er. año*	*4º año*	*5º año*	*6º año*
De:	*Hasta:*						
—	15.000	10	12	14	16	18	20
15.001	50.000	20	20	20	20	20	20
50.001	*en adelante*	30	28	26	24	22	20

Se propone este procedimiento para la transición de los sistemas actuales de tasas progresivas, cuyas cargas impositivas efectivas dependen del tamaño de la empresa, por el sistema propuesto de una sola tasa proporcional.

13. *LAS UTILIDADES NO DISTRIBUIDAS*

Los impuestos sobre la renta de las empresas y de las personas se han propuesto estrechamente vinculados entre sí, la tasa del impuesto sobre la renta de las empresas y su formulación en general se fundamenta en que dicha renta se distribuirá entre personas naturales que en definitiva son su destinatario y en cabeza de ellos tributarán en la forma ya señalada, con una tasa progresiva determinada en función de su verdadera capacidad de pago.

Sin embargo, para la empresa en que la capacidad de decisión está directa o indirectamente en manos de sus principales propietarios existirán muchas formas de poder evitar el pago del impuesto, que les correspondería como destinatario de dicha renta; por vía de ejemplo puede mencionarse el que simplemente no se distribuya la utilidad obtenida.

Lo antes dicho puede ser corregido también con facilidad respecto de una empresa unipersonal o de una sociedad de personas, señalando la obligación del sujeto o de los socios de declarar para los efectos de su impuesto personal, la utilidad o la parte de ellas que le corresponda; pero ello no podría operar en una sociedad de capitales en que la distribución de dividendos no depende directamente de cada accionista en particular.

En el caso de sociedades anónimas debe establecerse la obligación, en cabeza de la empresa de retener una parte de dicha utilidad y pagarla al fisco por concepto de anticipo del impuesto que corresponda a cada accionista por su renta y éste tendría la facultad de imputar esta deducción como crédito al impuesto que le corespondiera pagar.

La retención aludida puede ser 20 % sobre la renta imponible, dedu-

cido el impuesto que corresponda a la empresa. Este procedimiento tiene la ventaja que no requiere mayores modificaciones en cuanto al período a que corresponde la utilidad y el período que ésta se distribuye. La empresa efectúa la retención y paga el impuesto en el año que corresponde la utilidad, el accionista computará el dividendo en el período que corresponda a su distribución y en tal caso tendrá derecho a un crédito contra el impuesto que le corresponda, equivalente al 20 % de los dividendos percibidos y declarados.

Lo dicho no obsta a la exención prevista para la reinversión de utilidades en la forma antes expresada.

14. *UTILIDADES REMESADAS AL EXTERIOR*

El caso de utilidades remesadas al exterior plantea otros problemas que es necesario prever.

La utilidad producida de fuente ubicada en el país y que se remesa al exterior, altera los términos previstos en cuanto es renta que no tributará a nivel del perceptor de la misma, por cuanto se trata de personas no domiciliadas en el país.

En estos casos se presentan diversas situaciones que es necesario analizar. En primer término, está la forma de remisión, que debe entenderse producida, tanto si se hace una remesa, compensación, crédito, abono o cualquiera otra forma similar que signifique que una utilidad generada de fuente ubicada en el país se acredita en el exterior o se dispone de ella desde el exterior.

En esta situación se encontrarían las rentas obtenidas por agencias o sucursales que se acrediten al exterior, en cuyo caso pasan a formar parte de las utilidades de la matriz o principal.

En igual situación se encontraría la renta generada por exportaciones en el caso que el producto de tales exportaciones no se retorne al país de origen de los productos exportados.

La forma de aplicar el gravamen en estos casos necesariamente debe hacerse como retención en cabeza de la empresa y en tal caso la retención debe ser de un 20 % a un 30 %.

La retención formulada para esta renta debe tener el carácter de impuesto definitivo y no de anticipo como en la situación señalada anteriormente.

15. *LA DECLARACIÓN Y PAGO*

Los comentarios formulados con motivo del impuesto sobre la renta de

las personas, respecto de la declaración y el pago, tienen validez en el caso del impuesto sobre la renta de las empresas.

Tratándose de la renta de las empresas, la necesidad de uniformar el período del gravamen tiene aún más trascendencia que respecto de la renta de las personas, porque con mayor frecuencia se presentará el problema de empresas que estén establecidas en más de un país y al existir un mismo período tributario será mucho más simple y expedita la integración de las contabilidades comerciales y consolidación de sus balances.

Igualmente tienen validez en este caso las observaciones hechas respecto al impuesto personal sobre la renta en cuanto a las modalidades del pago.

16. *LOS ASPECTOS ADMINISTRATIVOS*

Entre los aspectos administrativos que se deben de tener presente en este caso se pueden mencionar el registro de contribuyentes y las normas sobre contabilidad comercial.

17. *EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTE*

La confección de un registro de contribuyentes afectos al impuesto sobre la renta de las empresas tiene especial importancia para la administración y control de este tributo, en especial para el cruce eficaz y oportuno de la información que se pueda obtener y disponer para la fiscalización.

18. *LAS NORMAS CONTABLES*

Anteriormente se ha anticipado la importancia que tiene uniformar ciertos conceptos y normas básicas sobre la contabilidad comercial que deben llevar las empresas sujetas a este impuesto.

Los resultados contables pueden arrojar variaciones de importancia en la medida en que las normas difieran en aspectos sustanciales. Es necesario recordar que tales variaciones no tienen importancia determinante dentro de cada país por la compensación que se produce a largo plazo, pero sí la tienen en un proceso de armonización regional.

19. *RENTAS PRESUNTIVAS Y OBLIGACIÓN DE DECLARAR*

En los sistemas de impuesto sobre la renta en Centroamérica, la base del impuesto no es lo suficientemente amplia debido a la no declaración de personas afectas por la cuantía de sus ingresos o por declaración insuficiente. Ello sucede en los países que basan su sistema en el cumplimiento voluntario del contribuyente sin que, al mismo tiempo, tal sistema haya sido reforzado con penalidades drásticas para que en el contribuyente pese más el

riesgo de evadir que la utilidad que obtiene con la evasión o no pago de los impuestos que presumiblemente debe pagar, ya que la fiscalización masiva de los contribuyentes es materialmente imposible y costosa. Aunque la evasión es difícil de medir, la pérdida fiscal por concepto de la reducción de la base tributaria por no declaración o declaración parcial de renta puede llegar a más del 50 % de la base potencial de acuerdo a las disposiciones legales que rigen los impuestos a la renta.

En cuanto a las personas jurídicas o sociedades organizadas, generalmente, los problemas de evasión son menores, pero debería exigírseles la declaración de renta anual con carácter obligatorio cualesquiera que sea el monto de su renta, aunque estuvieran exentos de impuestos por las leyes nacionales o el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial. En cuanto a las personas individuales que dependen exclusivamente de rentas de su trabajo con relación de dependencia, tampoco existe problema alguno y, puede decirse que quizás son los únicos que tributan correctamente por los sistemas establecidos de retención en la fuente del impuesto. Pero no puede decirse lo mismo de las personas que trabajan independientemente, tales como los comerciantes, dueños de negocios o empresas individuales, los que ejercen profesiones liberales, los agricultores y ganaderos, que no tributan según su capacidad económica, y en donde la evasión del impuesto llega a márgenes sumamente altos.

20. *COMERCIANTES Y DUEÑOS DE NEGOCIOS INDIVIDUALES*

A los comerciantes y dueños de negocios individuales, incluidos agentes importadores nacionales o extranjeros, se les debería obligar a presentar la declaración anual jurada de sus rentas cuando el capital del negocio o sus ingresos brutos sobrepasan una determinada suma. La renovación de las licencias para el funcionamiento de ciertos negocios o establecimientos como almacenes, restaurantes, salones de belleza, bares, gasolineras, etc., deberían estar condicionadas a la presentación de la respectiva declaración de renta. Como es difícil determinar la verdadera renta de estos individuos podría establecerse una presunción en base a una tabla confeccionada según el capital, local ocupado, número de empleados, valor del equipo, existencias, etc., para determinar el valor de las ventas y determinar la renta neta como un porcentaje de éstas, por ejemplo el 20 % y sobre ésta aplicar la tarifa.

21. *PROFESIONES LIBERALES*

Para que los profesionales paguen un mínimo de impuesto de acuerdo a

su capacidad contributiva se propone que se establezca la norma obligatoria de presentar anualmente la declaración cualesquiera que sea su nivel de renta, como requisito para permitirle ejercer la profesión, y se extienda a todos los países el sistema de renta presuntiva, señalando una tabla de acuerdo con las distintas profesiones.

Se establece la limitación de que para los profesionales con menos de cinco años de ejercer la profesión la renta presuntiva será el 50 % de lo que le corresponda en la tabla anterior.

22. *GANADEROS Y AGRICULTORES*

El sector agropecuario centroamericano participa en el 29 % en la formación del producto interno bruto de la economía. Sin embargo, su contribución dentro de las recaudaciones del impuesto sobre la renta son sumamente bajas.

Dentro de las leyes impositivas de los países existe un tratamiento preferencial para las actividades agropecuarias. Por otro lado, en la mayoría de los países, el impuesto sobre la renta de determinadas actividades agropecuarias productoras para la exportación, como por ejemplo el café, se ha reemplazado por un impuesto a la exportación, sin que éstos productores tengan obligación de presentar declaración de renta anual.

Se estima que si se implantara en este sector, el agropecuario, el impuesto sobre la renta basado en la renta neta presuntiva se lograría mayor equidad impositiva, de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente, y se lograrían otros objetivos económicos y fiscales como sería los de aumentar las recaudaciones de este impuesto y el uso más intensivo de las tierras. Además, que al introducir este nuevo factor tributario, podría diseñarse ventajosamente, un sistema de incentivos fiscales a través de créditos a los impuestos que se liquiden, en base a políticas de desarrollo agropecuario, ya que dentro de los sistemas actuales la alta evasión —se estima que puede llegar a un 90 %— haría inoperante un sistema de incentivos.

Por lo tanto se recomienda que los agricultores y ganaderos, tanto individuales como a sociedades, sean gravados de acuerdo a la renta neta presunta, aplicando para calcular ésta una tasa de utilidad sobre el valor catastral de sus tierras. Esa tasa podría aplicarse sobre el tamaño multifamiliar mediano (de 50 a 500 hectáreas) y multifamiliar grande (más de 500 hectáreas) de fincas, con tasas de 6 % y 10 % anual, respectivamente. Quedarían exentas de la renta presunta las fincas menores de 50 hectáreas, siempre y cuando sean la única propiedad de la persona natural o jurídica. Con ello el sistema administrativo se reduce, pues, debido a la concentración de la propiedad agropecuaria en Centroamérica, quedarían sometidas al im-

puesto sobre la renta así diseñado únicamente el 6,1 % del número de fincas existentes y el 74,0 % de la extensión.

Una vez determinada la renta neta presunta mínima, según las tasas de utilidad propuestas, se calcularía el impuesto de acuerdo a las normas ordinarias y se aplicarían sobre el mismo los créditos por exenciones personales y especiales así como los de los incentivos que se acuerden. A los agricultores y ganaderos se les concedería el derecho de presentar pruebas para demostrar que la verdaderamente obtenida no llega al importe de la renta presunta, y lo mismo para que la administración tributaria pueda demostrar a través de la fiscalización directa de que la renta real es mayor que la presunta, ya que ésta se considera como un mínimo. En esta forma se trataría a las personas del sector agropecuario en el mismo pie de igualdad que a los otros contribuyentes del impuesto sobre la venta.

Si se acepta el sistema de gravar al sector agropecuario por la renta presunta, entonces podría pensarse en abolir los impuestos sobre la exportación de productos agropecuarios e incluir en el sistema a todos los productores exentos hoy de las obligaciones del impuesto sobre la renta por estar sometidos al impuesto de exportación, así como a los propios exportadores del sector.

En cuanto a la misión asignada a esos impuestos de exportación de regular la producción interna o de servir de estabilizadores económicos a los precios, misión que en la práctica no ha dado buenos resultados, se recomienda estudiar otros mecanismos más efectivos a través de los Bancos Centrales, como la creación de fondos de regulación manejados por dichos Bancos en coordinación con la política de desarrollo de los gobiernos.

Addendum Número 4

La administración tributaria

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

A. *LA SITUACIÓN ACTUAL*

Las administraciones tributarias de los países centroamericanos revelan aún un elevado grado de ineficacia, aún cuando se debe reconocer que existe una inquietud creciente para mejorar su nivel de eficiencia y que en los últimos años se han realizado esfuerzos para mejorar tanto las organizaciones como la preparación de su personal.

Es indudable que tales inquietudes no deben ser desestimadas, que es necesario fomentarlas y procurar la asistencia técnica adecuada para canalizarlas hacia objetivos positivos. Sin embargo, es necesario tener conciencia que tales esfuerzos, si bien son convenientes y útiles, no serán suficientes por sí solos para elevar el actual grado de eficiencia en términos considerables.

En cambio, parece necesario incorporar los avances tecnológicos en materia de computación con el objeto de dar un efectivo impulso al mejoramiento de la administración de impuestos. Lo expresado se considera factible y que podría producir a corto plazo resultados considerablemente más efectivos que cualquier esfuerzo en otro sentido.

B. *LA IMPORTANCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA*

Preciso es señalar que la administración es un aspecto fundamental del problema tributario.

Aunque se trate de conceptos elementales y obvios, necesario es repetir la importancia de la administración, porque a ella le corresponde llevar a la práctica las disposiciones contenidas en las leyes. No será suficiente tener estructurado un buen sistema tributario, complementado con un buen sistema de normas de aplicación de los impuestos, si en definitiva

la administración no tiene capacidad para materializar esos buenos elementos básicos en un buen rendimiento y comportamiento tributario.

Cualquier esfuerzo para mejorar los sistemas tributarios y las normas de aplicación constituyen un paso necesario; pero que puede frustrarse por una administración deficiente. Por eso es necesario insistir en que juntamente con afrontar la tarea de estructurar un sistema tributario satisfactorio, se debe impulsar el robustecimiento de la administración tributaria.

No es el objeto de este trabajo hacer un análisis en detalle de la administración sino presentar un cuadro de ideas y de sus fundamentos, para señalar las medidas que pueden ser adoptadas en forma más trascendente con miras al mejoramiento de la administración.

C. *LAS FUNCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA*

La administración tributaria tiene por objeto aplicar las leyes tributarias, fiscalizar su cumplimiento y en definitiva recaudar los impuestos.

Por ello las funciones características de la administración tributaria son las de recaudar los impuestos, fiscalizar su cumplimiento y cobrar la deuda. Estas constituyen un sistema de funciones operativas y su cumplimiento es la razón de ser de la administración tributaria, de forma tal que todas las demás sólo tienen como objetivo el cumplimiento eficaz de dichas funciones operativas.

Si se continúa el análisis de las funciones de la administración tributaria pueden distinguirse otro tipo y que consisten en dar normas dentro de la misma administración con el objeto de lograr que las operativas se ejecuten en mejor forma. En estas funciones se distinguen las que tienen por objeto dar normas de carácter legal sobre la interpretación y aplicación de la ley tributaria y las que tienen por objeto impartir normas sobre la forma de ejecutar las funciones operativas, ya sean normas o sistemas de trabajo. Estas constituyen el sistema de funciones normativas dentro de la administración tributaria.

También pueden distinguirse las de dirección, planificación, coordinación y supervisión que tienen por objeto adoptar las decisiones sobre la ejecución de las funciones operativas, la planificación y coordinación de las mismas, lo mismo que la supervisión en la ejecución tanto de las tareas operativas como de las normativas. Estas constituyen el sistema de funciones de dirección y coordinación.

Sin embargo, en todas las administraciones, al menos en forma ordenada y sistemática, se advierte la falta de información adecuada de la administración para ejecutar sus funciones. La información debe ser referida a la individualización de los contribuyentes y a la información estadística

relativa a la actividad, en ambos casos procesada electrónicamente. A este conjunto de funciones se les ha denominado sistema de apoyo y más adelante se detallarán.

D. *EL OBJETIVO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA*

El objetivo de la administración tributaria debe ser el cumplimiento voluntario de la obligación por el contribuyente.

Al decir cumplimiento voluntario no se está emitiendo un juicio ético sino sólo haciendo referencia al hecho de que el objetivo de la administración debe ser lograr que el contribuyente cumpla espontáneamente con su obligación.

Si el contribuyente cumple voluntariamente perderá importancia determinar si lo hace porque tiene conciencia de que su aporte es justo y necesario para el grupo social a que pertenece o porque tiene conocimiento cabal que si no cumple, su incumplimiento será determinado por la administración y sancionado. En el primer caso el contribuyente actuará impulsado por la convicción moral de su obligación, en el segundo optará por la alternativa más favorable.

Si existe una administración tributaria capaz de individualizar al contribuyente que no cumple, determinar efectiva y oportunamente su obligación, forzarlo a cumplir y sancionarlo, estará creando para el contribuyente la convicción que la alternativa más favorable y conveniente a sus intereses sea la de cumplir y hacerlo cabal y oportunamente.

a) *Los factores del cumplimiento tributario: El riesgo*

Muchos son los factores que inciden en el cumplimiento tributario pero se considera que el riesgo es uno de los más determinantes, y que en gran medida es responsabilidad directa de la administración, porque no puede desconocerse que existen factores que tienen importancia en la decisión del contribuyente en cuanto a su cumplimiento pero que no dependen en forma directa de la administración.

Existe un riesgo efectivo para el contribuyente cuando su incumplimiento puede ser conocido de la administración en un plazo breve, ésta está en condiciones de poder determinar la obligación verdadera con exactitud, precisión y exista un procedimiento expedito para forzarlo a cumplir y se le sancione en forma severa.

Enfrentado a la realidad señalada, el contribuyente adquirirá indiscutidamente conciencia de que la alternativa más favorable será la de cumplir voluntariamente.

Si se usa eficazmente de la ayuda tecnológica moderna se puede alcan-

zar en las administraciones tributarias un aceptable grado de eficacia, aunque sea preciso cambiar algunos criterios tradicionales sobre la materia, lo que ya está ocurriendo en algunos países de Centroamérica que han iniciado un interesante proceso de evolución en las normas tradicionales de trabajo.

Para lograr este resultado, aparte de suponer la existencia de un sistema adecuado de sanciones, la administración tiene que hacer efectivo el riesgo que debe enfrentar el contribuyente y esto debe cumplirlo a través de un buen sistema de fiscalización de los impuestos.

b) *La fiscalización de impuestos*

La administración tributaria es un todo armónico de forma que su mejoramiento debe estar referido a todas las funciones que desempeña, pero en este caso se hará referencia especial a la fiscalización porque es el aspecto más característico de la administración tributaria y es el campo en donde se debe actuar más rápidamente si se desea mejorar la administración.

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

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

Puede que un contribuyente esté registrado y declare su impuesto; pero esto no significa necesariamente el cumplimiento de su obligación porque tal declaración puede ser falsa o incompleta, en términos que sólo se ha puesto en conocimiento de la administración una parte de la obligación tributaria.

Por otra parte, puede darse el caso que la obligación declarada, sea correcta o no, no se pague y también será tarea de fiscalización, individualizar al contribuyente que no ha cumplido con la obligación de pagar e iniciar las medidas y acciones necesarias para lograr la satisfacción de la obligación.

De las cuatro etapas mencionadas que en términos generales comprenden la fiscalización de impuestos, dos de ellas, la de comprobar la declaración del contribuyente inscrito y el pago de la deuda declarada, son actuaciones internas de la administración. Si existe un registro de contribuyente y la nómina de declaraciones mediante un programa de computación se

puede conocer quiénes no han declarado; igual cosa ocurre con los morosos, por cuanto se tiene la nómina de declaraciones y la nómina de pago.

En el caso de las otras dos etapas, la de incorporar los contribuyentes no registrados y la de verificar la corrección de las declaraciones requieren de una acción externa de la administración.

En el primer caso será necesaria una acción de investigación para ubicar y luego individualizar los contribuyentes no registrados para incorporarlos en el registro.

En el caso de tener que comprobar la corrección de las declaraciones se está frente al principal problema de las administraciones tributarias y que con frecuencia se identifica con la fiscalización. Para muchos administradores ésta es la única labor propiamente de fiscalización, criterio que como se ha visto no es exacto, aunque se debe admitir que es la labor más compleja y que se tratará separadamente.

c) *La revisión de declaraciones*

La comprobación de las declaraciones tiene importancia determinante para hacer optar al contribuyente por el cumplimiento voluntario de su obligación.

La mayor parte de las administraciones tributarias tratan de planificar sus operaciones de revisión de declaraciones, lo cual es un paso importante, pero no es suficiente porque no se han salvado deficiencias básicas que impiden la obtención de resultados indirectos que en este caso son fundamentales.

La revisión de declaraciones no puede ni debe constituir un medio de obtener ingresos financieros directos del contribuyente sino a través de su acción lograr que todos los contribuyentes cumplan.

La obtención de elevados ingresos financieros permanentes y aún el hecho de acrecentarlos a través de la fiscalización directa, significa que el cumplimiento tributario general es deficiente y aun que se está deteriorando. En términos ideales se llegaría a la conclusión que si el cumplimiento voluntario de la obligación fuera perfecto, el rendimiento directo de la revisión de declaraciones sería nulo pero aún así sería necesario mantenerla, porque el cumplimiento voluntario dependerá siempre en un grado importante de su eficiencia.

Las principales deficiencias actuales son que el riesgo de que se ha hablado no constituye una realidad para el contribuyente sino una posibilidad remota e incierta.

En las actuales circunstancias la administración tributaria puede estar en condiciones de revisar las declaraciones de un 5 % a 10 % de los contribuyentes, porcentaje que no debe subir y por consiguiente el problema

a resolver será que a través de la revisión de un 5 % anual del número de contribuyentes se logre el cumplimiento masivo de todos.

La posibilidad del riesgo para el contribuyente es remota porque actualmente la selección se hace al azar, aunque se usen ciertos índices ocasionales. El hecho de ser seleccionado no significa que se haya determinado la evasión, por lo que la revisión misma deberá tener un alto grado de eficacia para determinar la verdadera obligación tributaria.

Actualmente la revisión es una verdadera compentencia de habilidades entre el auditor fiscal en busca de errores y el asesor del contribuyente para ocultar la realidad, competencia en que el auditor fiscal está en desventaja porque desconoce en qué consiste la evasión. En algunas oportunidades el auditor del fisco puede que disponga de algunos antecedentes que indudablemente facilitarán su labor, pero que no despoja a ésta de la característica que se ha mencionado, de ser un trabajo más o menos a ciegas. En este caso, como resultado del trabajo del auditor el contribuyente en lugar de verse compelido a cumplir resuelva mejorar sus procedimientos de evasión.

La selección y revisión se entiende que son elementos más determinantes en cuanto a la actitud del contribuyente y respecto de ellos se debe modificar sustancialmente la actitud de la administración.

En cuanto a la selección del contribuyente es esencial poder ligar su conducta con la selección, esto es, que la posibildad de ser seleccionado no dependa del azar sino de la actitud del contribuyente. Esto es posible hacerlo mediante el procedimiento de dar a ciertas variables el carácter de constantes para efectos de comparación, así se puede tomar capital, gastos generales, consumo de energía, número de operarios, consumo de ciertas materias primas y otros y compararlos con el rendimiento tributario para seleccionar preferentemente los contribuyentes cuyo cumplimiento aparezca como más anormal. En esta forma la selección está ligada a la conducta del contribuyente y la posibilidad de ser seleccionado aumentará en tanto mayor sea su evasión, y podrá llegar a un 100 % si ella se aleja demasiado en términos relativos. Esto impulsará en general a todos los contribuyentes a mejorar su cumplimiento en forma progresiva ya que mientras exista evasión habrá mayores evasores relativos que estén en la parte final de la escala.

El segundo punto de importancia es la eficacia de la revisión y se considera que la verdadera solución consiste en proporcionar al revisor un conjunto de informaciones debidamente sistematizadas, de manera de transformar la búsqueda de errores con una verificación de antecedentes. En esta forma se eliminará en grado sustancial el azar y se limitarán las posibilidades del contribuyente para alterar sus registros, porque aunque la información no sea completa, el contribuyente no puede conocer cuáles antecedentes serán registrados y cuáles no.

Así la competencia de habilidades personales a que se ha aludido antes debe ceder paso a un verdadero sistema de verificación sobre la base de antecedentes concretos.

La eliminación del factor azar en la selección obliga a una verificación seria y fundada, ya que ésta es la base de un verdadero sistema de control, porque si el contribuyente sabe que es seleccionado porque su comportamiento tributario aparece como anormal, la administración tiene la responsabilidad de poder precisar con eficiencia en qué consiste la anormalidad, para poder llevar al contribuyente evasor la convicción de la necesidad de cumplir espontáneamente su obligación.

Complemento necesario para el éxito del sistema es establecer procedimientos de reclamación ágiles y efectivos, para que junto con dar al contribuyente la protección necesaria para invocar sus derechos y evitar arbitrariedades, no se usen éstos como simples tácticas dilatorias como ocurre actualmente con frecuencia.

Finalmente es necesaria la existencia de un sistema adecuado de sanciones que haga sensiblemente más oneroso el cumplimiento forzado que si el contribuyente lo hiciera voluntariamente. Si así no ocurriera, aunque el riesgo fuera efectivo al contribuyente podría siempre convenirle esperar la actuación de la administración para cumplir, con lo cual no puede operar un sistema como el reseñado.

E. *EL SISTEMA DE APOYO*

El sistema de apoyo que se ve ausente de las actuales administraciones tributarias se piensa integrarlo por tres funciones: la de registro tributario, la de estadística tributaria y la de procesamiento automático de datos.

a) *La función de registro tributario*

El control tributario descansa básicamente en el conocimiento e individualización de los contribuyentes.

Como primer paso es necesario el levantamiento de un censo de contribuyentes, que permanentemente se vaya incrementando con los nuevos hasta aproximarse lo más cercanamente que sea posible al universo potencial de contribuyentes. En esta forma se habrá salvado la primera y una de las más importantes barreras que presenta la fiscalización.

La idea de registro de contribuyentes está presente en todas las administraciones tributarias, pero con un contenido más o menos estático, un registro en el que se incorporan nombres y que muy pocas veces se utiliza. La idea que se propone en este caso es esencialmente dinámica, dar al rgistro de contribuyentes la importancia que realmente tiene, creando una

verdadera función de registro, con la autonomía que sea necesaria para mantenr registros de contribuyentes permanentemente actualizados, registros vivos.

Si se tiene un registro en los términos señalados, mediante la aplicación de códigos previamente diseñados, se podrá conocer en un momento dado los contribuyentes de un determinado impuesto, y asimismo podrá proporcionar a la administración, los que debiendo presentar una cierta declaración de impuesto no hayan cumplido con tal obligación o que debiendo pagar una deuda tributaria no lo hayan hecho.

El registro de contribuyentes es esencial para poder utilizar cualquier clase de información obtenida; la administración puede obtener y procesar múltiples informaciones pero es absolutamente necesario conocer a quién se va a atribuir tal información, no conocer al contribuyente es lo mismo que no tener información.

b) *La función de estadística tributaria*

La función de estadística tributaria se entiende como una función más allá de sus cometidos clásicos que deben seguirse cumpliendo, más allá de proporcionar información para conocer niveles de imposición o comportamiento de determinados impuestos.

La idea fundamental es la de que una función de estadística pueda proporcionar a la administración información actual y permanente que le sirva a ésta para adoptar decisiones sobre fiscalización.

Se espera que pueda proporcionar los índices de comportamiento relativo de los contribuyentes para determinar los que deban ser fiscalizados e igualmente que pueda proporcionar información sobre las operaciones debidamente ordenadas y sistematizas para poder verificar los seleccionados.

Es útil para la administración tener estadísticas permanentes sobre cumplimiento tributario por impuestos, por actividades, por estratos económicos de contribuyentes, por zonas geográficas y muchos otros que permitan planificar la fiscalización en forma racional, para que no exista ningún contribuyente que pueda sentirse fuera del ámbito de fiscalización por cualquier causa.

c) *La función de procesamiento automático de datos*

Probablemente años atrás no habría sido posible proponer un sistema de apoyo en la forma reseñada, pero actualmente es factible hacerlo porque se cuenta con los medios de procesamiento electrónico. Todas las administraciones tributarias de Centroamérica cuentan con equipos de procesamiento; el problema actual es conseguir de los equipos la información nece-

saria y en la forma conveniente para ser usada por la administración para adoptar decisiones.

El sistema de apoyo de que se está hablando se entiende integrado por tres funciones: registro de contribuyentes, estadística y procesamiento. Las dos primeras son las llamadas a determinar la información necesaria y para ello, deben precisar y obtener los datos requeridos para que la unidad de procesamiento pueda proporcionar la información correspondiente. En otras palabras, las funciones de registro y de estadística constituyen un "puente" entre la administración y la función de procesamiento.

Con frecuencia se cae en el error de pensar que un equipo de procesamiento electrónico solucionará los problemas de la administración y ello puede ser posible si se tiene un concepto cabal de lo que un equipo de tal naturaleza puede porporcionar, en caso contrario puede acarrear mayores problemas que los existentes.

Un equipo de procesamiento electrónico no discurre ninguna solución sino que simplemente ejecuta una gran cantidad de operaciones repetitivas a gran velocidad. El equipo electrónico no proporcionará otra información que la que corresponda a los datos que se le han suministrado, si los datos son los correctos la información será la necesaria, si los datos son equivocados o insuficientes, la información será mala o inadecuada.

Por consiguiente, no es posible obtener de los equipos de procesamiento otra información que la que corresponda a los datos proporcionados y de aquí la importancia en disponer de unidades especiales que sepan primero la información que se requiere, luego los datos necesarios para obtenerla, recoger esos datos y proporcionárselos al equipo para que éste los procese y los transforme en la información adecuada.

Por otra parte no sería posible pensar en procesar grandes volúmenes de antecedentes si no se contara con equipos electrónicos para hacerlo.

La efectividad de un sistema de apoyo

Se piensa que al crear un sistema de apoyo en la forma que se ha detallado resumidamente en este caso, se proporcionará a las administraciones tributarias un elemento fundamental para elevar considerablemente su eficacia técnica, en todos los aspectos de la administración, particularmente en lo concerniente a la fiscalización tributaria, que como se ha mencionado depende en un grado bastante importante de la información tanto interna como externa de la administración y que el problema clave es la sistematización de esa información en términos que sea verdaderamente útil.

Si la administración tributaria puede disponer de información, debida-

mente clasificada y sistematizada, como función permanente y no sólo ocasional y esporádica y si tal información puede ser atribuida con precisión a contribuyentes debidamente individualizados, la labor de fiscalización de la administración se convertirá en una rutina de verificación con resultados necesariamente positivos y que principalmente inducirán al cumplimiento voluntario de la obligación, como la alternativa más conveniente para el contribuyente.

ÍNDICE

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN 5

PARTE PRIMERA: LA EVOLUCIÓN DE LAS FINANZAS PÚBLICAS EN LA DÉCADA DE 1960 7

A. EL PAPEL DEL SECTOR PÚBLICO EN EL DESARROLLO RECIENTE DE CENTROAMÉRICA 7

B. LOS GOBIERNOS CENTRALES 9

a) Ingresos 9

b) Gastos 15

C. PRINCIPALES HALLAZGOS 17

PARTE SEGUNDA: LINEAMIENTOS BÁSICOS PARA UN SISTEMA TRIBUTARIO EN CENTROAMÉRICA 19

A. DESCRIPCIÓN GENERAL DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS EN EL ÁREA 19

a) Impuestos a la exportación 19

b) Impuestos sobre ventas de bienes y servicios y sobre transacciones 20

1. *Los impuestos de etapas múltiples acumulativos* 20

2. *Los impuestos de etapa única* 21

c) Otros impuestos de consumo sobre bienes y servicios selectivos .. 22

1. *Impuestos sobre bienes* 22

2. *Impuestos sobre servicios* 23

3. *Impuestos de papel sellado y timbres* 24
4. *Impuestos a los vehículos* 25
d) Impuestos sobre bienes inmuebles 25
e) Impuesto sobre la renta 26
1. *Algunos aspectos de la tributación de la renta de las empresas* 27
2. *Tributación de la renta de los contribuyentes domiciliados* .. 27
3. *Tributación de la renta de sucursales o agencias de empresas extranjeras* 27
4. *Tributación de las utilidades retenidas en reserva o capitalizadas* 30
5. *Tributación de las utilidades y otras rentas distribuidas* ... 30
6. *Aspectos conceptuales del impuesto* 32
7. *Deducciones para determinar la renta neta gravable* 33
f) Régimen de incentivos fiscales 34

B. EL PROGRAMA DE INTEGRACIÓN Y LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA 37
a) Formas de la armonización 37
b) Necesidad y objetivos de la armonización 38
1. *Necesidad de la armonización* 38
2. *Objetivos de la armonización* 39
3. *Etapas de la armonización tributaria* 40
3.1 Primera etapa: Adopción de principios jurisdiccionales uniformes 40
3.2 Segunda etapa: Armonización de las estructuras conceptuales 42
3.3 Tercera etapa: Armonización de las tasas 43
4. *Armonización de los incentivos fiscales* 43
5. *Aspectos administrativos de la armonización fiscal* 44

C. LINEAMIENTOS BÁSICOS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO PARA CENTROAMÉRICA 45
a) Consideraciones generales 45
b) Objetivos del lineamiento básico 46
1. *La racionalidad de los sistemas en el plano nacional* 46
2. *La armonización en el plano regional* 47
3. *Proveer recursos para los requerimientos de desarrollo* 47

c) Función de los impuestos 48
d) La estructura del lineamiento básico 49
1. *Impuestos externos sobre mercancías* 54
1.1 Impuestos a las exportaciones 54
1.2 Impuestos a las importaciones 56
2. *Impuestos internos sobre mercancías y servicios* 60
2.1 Impuesto general al consumo 60
2.2 El impuesto a los consumos selectivos de mercancías . 61
3. *Impuestos sobre la tierra* 63
4. *Impuestos sobre el trabajo* 65
5. *Impuestos sobre el ingreso* 66
5.1 Conceptos tributarios relacionados con las personas y las empresas 66
5.2 Impuesto sobre la renta de las personas 70
5.3 Impuesto sobre la renta de las empresas 72

D. COMPARACIÓN DE LOS IMPUESTOS VIGENTES EN CADA PAÍS CON LOS CONTENIDOS EN EL LINEAMIENTO BÁSICO 73
a) Impuestos de exportación 74
b) Impuestos generales de ventas y de timbres que recaen sobre la transferencia de mercancías y servicios 74
c) Impuestos al consumo selectivo de determinadas mercancías .. 75
d) Impuestos sobre bienes inmuebles 75
e) Impuesto sobre la renta 76
f) Incentivos fiscales 77

E. RENDIMIENTO FISCAL PROBABLE DE ALGUNAS PROPUESTAS CONTENIDAS EN EL LINEAMIENTO BÁSICO 77
a) Consideraciones generales 77
b) Impuesto general al consumo de mercancías 77
c) Impuesto sobre bienes inmuebles 79
d) Impuesto sobre la renta 79

F. NECESIDAD DE TOMAR ACUERDOS REGIONALES PARA PROMOVER LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA 82

PARTE TERCERA: EL POSIBLE ROL DE MECANISMOS DE COMPENSACIÓN FISCAL EN CENTROAMÉRICA 85

A. INTRODUCCIÓN 85

B. CONSIDERACIONES GENERALES 86

C. MECANISMOS Y POLÍTICAS ALTERNATIVAS EN RELACIÓN A LAS COMPENSACIONES FISCALES 92

D. IMPLICACIONES DE POLÍTICA 96

E. APUNTES METODOLÓGICOS SOBRE EL COMPONENTE FISCAL EN LA DESVIACIÓN DEL COMERCIO ... 97

PARTE CUARTA: RESUMEN Y CONCLUSIONES 103

PARTE QUINTA: CUADROS Y ANEXOS 111

A. EVOLUCIÓN DE LAS FINANZAS PÚBLICAS EN LA DÉCADA 1960 113

Cuadro 1-a: *Centroamérica*: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al gasto 115

Cuadro 1-b: *Centroamérica*: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al ingreso 116

Cuadro 2-a: *Guatemala*: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al gasto 117

Cuadro 2-b: *Guatemala*: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al ingreso .. 118

Cuadro 3-a: *El Salvador*: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al gasto . 119

Cuadro 3-b: *El Salvador*: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al ingreso .. 120

Cuadro 4-a: *Honduras*: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al gasto 121

Cuadro 4-b: *Honduras*: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al ingreso .. 122

Cuadro 5-a: *Nicaragua*: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al gasto .. 123

Cuadro 5-b: *Nicaragua*: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al ingreso .. 124

Cuadro 6-a: *Costa Rica*: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al gasto .. 125
Cuadro 6-b: *Costa Rica*: Participación del sector público en la actividad económica en cuanto al ingreso .. 126
Cuadro 7: *Centroamérica*: Ejecución del ejercicio fiscal del Gobierno Central, 1960-1970 127
Cuadro 8: *Guatemala*: Ejecución del ejercicio fiscal del Gobierno Central, 1960-1970 128
Cuadro 9: *El Salvador*: Ejecución del ejercicio fiscal del Gobierno Central, 1960-1970 129
Cuadro 10: *Honduras*: Ejecución del ejercicio fiscal del Gobierno Central, 1960-1970 130
Cuadro 11: *Nicaragua*: Ejecución del ejercicio fiscal del Gobierno Central, 1960-1970 131
Cuadro 12: *Costa Rica*: Ejecución del ejercicio fiscal del Gobierno Central, 1960-1970 132
Cuadro 13: *Centroamérica*: Ingresos tributarios del Gobierno Central 133
Cuadro 14: *Guatemala*: Ingresos tributarios del Gobierno Central 134
Cuadro 15: *El Salvador*: Ingresos tributarios del Gobierno Central 135
Cuadro 16: *Honduras*: Ingresos tributarios del Gobierno Central 136
Cuadro 17: *Nicaragua*: Ingresos tributarios del Gobierno Central 137
Cuadro 18: *Costa Rica*: Ingresos tributarios del Gobierno Central 138
Cuadro 19: *Centroamérica*: Estructura tributaria, 1960-1970 139
Cuadro 20: *Guatemala*: Estructura tributaria, 1960-1970 . 140
Cuadro 21: *El Salvador*: Estructura tributaria, 1960-1970 141
Cuadro 22: *Honduras*: Estructura tributaria, 1960-1970 .. 142
Cuadro 23: *Nicaragua*: Estructura tributaria, 1960-1970 . 143
Cuadro 24: *Costa Rica*: Estructura tributaria, 1960-1970 . 144
Cuadro 25: *Centroamérica*: Relación de impuestos a las importaciones recaudados y valor de las importaciones 145

Cuadro 26: *Centroamérica*: Impuestos a las importaciones exoneradas por leyes de fomento industrial .. 147
Cuadro 27: *Centroamérica*: Tasas de crecimiento anual del PIB y de los ingresos tributarios e índice de elasticidad tributaria 148
Cuadro 28: *Centroamérica*: Presión tributaria, 1960-1970 (Ingresos tributarios/PIB del Gobierno Central) 149
Cuadro 29: *Centroamérica*: Clasificación funcional del gasto total del Gobierno Central, 1965-1970 150
Cuadro 30: *Guatemala*: Clasificación funcional del gasto total del Gobierno Central, 1965-1970 151
Cuadro 31: *El Salvador*: Clasificación funcional del gasto total del Gobierno Central, 1965-1970 152
Cuadro 32: *Honduras*: Clasificación funcional del gasto total del Gobierno Central, 1965-1970 153
Cuadro 33: *Nicaragua*: Clasificación funcional del gasto total del Gobierno Central, 1965-1970 154
Cuadro 34: *Costa Rica*: Clasificación funcional del gasto total del Gobierno Central, 1965-1970 155
Cuadro 35: *Centroamérica*: Financiamiento de los gastos de capital, 1960-1970 156
Cuadro 36: *Guatemala*: Financiamiento de los gastos de capital, 1960-1970 157
Cuadro 37: *El Salvador*: Financiamiento de los gastos de capital, 1960-1970 158
Cuadro 38: *Honduras*: Financiamiento de los gastos de capital, 1960-1970 159
Cuadro 39: *Nicaragua*: Financiamiento de los gastos de capital, 1960-1970 160
Cuadro 40: *Costa Rica*: Financiamiento de los gastos de capital, 1960-1970 161
Cuadro 41: *Centroamérica*: Participación de los Gobiernos Centrales en la actividad económica, por países (Relación de los gastos del Gobierno Central/PIB) 162
Cuadro 42-a: *Guatemala*: Instituciones descentralizadas 163
Cuadro 42-b: Sector público de Guatemala 165
Cuadro 43-a: Instituciones autónomas de El Salvador 166
Cuadro 43-b: Sector público de El Salvador 167

Cuadro 44-a: *Honduras*: Instituciones descentralizadas del sector público 168
Cuadro 44-b: Sector público de Honduras 170
Cuadro 45-a: Transformación del sector público de Nicaragua 1950-1971 171
Cuadro 45-b: Estructura del sector público de Nicaragua 172
Cuadro 46-a: *Costa Rica*: Instituciones autónomas y semiautónomas 173
Cuadro 46-b: *Costa Rica*: Sector financiero del Estado 175

B. EL SISTEMA IMPOSITIVO EN CENTROAMÉRICA ... 177

Impuesto a la exportación de café 179
Impuesto a la exportación de banano 182
Impuesto a la exportación de madera 183
Impuestos generales de ventas y de timbres que recaen sobre ventas de mercancías y servicios 187
Impuestos al consumo selectivo sobre tabaco y sus derivados .. 192
Impuesto al consumo selectivo sobre petróleo y sus derivados 194
Impuestos al consumo selectivo de mercancías establecidas con base al Protocolo: Medidas de emergencia de defensa de la balanza de pagos 197
Impuestos al consumo selectivo de mercancías 198
Impuesto bienes inmuebles 200
Impuestos sobre tierras ociosas e incultas 204
Herencias, legados y donaciones 206
Impuesto sobre la renta 210

C. ESTIMACIÓN DEL RENDIMIENTO FISCAL DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS CONTENIDOS EN EL LINEAMIENTO BÁSICO 215

RESUMEN DE NOTAS METODOLÓGICAS 217
Cuadro 1: *Centroamérica*: Resumen de las estimaciones de rendimiento del impuesto de valor agregado, según métodos I y II, de 1973 a 1975 220

Cuadro 2: *Centroamérica*: Estimaciones de recaudaciones del impuesto del valor agregado. Método I: Composición de consumo familiar, 1973-1975 221
Cuadro 3: *Centroamérica*: Impuesto del valor agregado. Método II: Consumo privado aparente 222
Cuadro 4: *Centroamérica*: Estimaciones de recaudaciones del impuesto territorial, de 1973 a 1975 223
Cuadro 5: Estimaciones de recaudaciones del impuesto sobre la renta, resumen para cuatro países, 1969 224
Cuadro 6: *Guatemala*: Estimaciones de recaudaciones del impuesto sobre la renta, 1969 225
Cuadro 7: *El Salvador*: Estimaciones de recaudaciones del impuesto sobre la renta, 1969 226
Cuadro 8: *Nicaragua*: Estimaciones de recaudaciones del impuesto sobre la renta, 1969 227
Cuadro 9: *Costa Rica*: Estimaciones de recaudaciones del impuesto sobre la renta, 1969 228

ADDENDA AL ANEXO 10:

Add. Nº 1: Impuesto general al consumo de mercancías 229
Add. Nº 2: Impuestos a los consumos selectivos 311
Add. Nº 3: Impuestos a los ingresos 337
Add. Nº 4: La administración tributaria 385

PUBLICACIONES DEL INTAL

SERIE BID-INTAL

CATALANO, NICOLA: *Manual de Derecho de las Comunidades Europeas.*
DEUTSCH, KARL, y otros: *Integración y formación de comunidades políticas.*
GIL, FEDERICO: *Instituciones y desarrollo político de América Latina.*
HAAS, ERNST B.: *Partidos políticos y grupos de presión en la integración europea.*
HALLSTEIN, WALTER: *La unificación de Europa.*
HERRERA, FELIPE: *Nacionalismo, regionalismo, internacionalismo; América Latina en el contexto internacional.*
INTAL: *El régimen de las sociedades anónimas en los países de la* ALALC.
INTAL: *La integración económica de América Latina: realizaciones, problemas y perspectivas.*
INTAL: *Proyecto de ley uniforme de títulos-valores para América Latina.*
MEADE, J. E., y otros: *La unión económica de Europa.*
ORTUÑO, RENÉ: *Bolivia y la integración económica de América Latina.*
PESCATORE, PIERRE: *Derecho de la integración: nuevo fenómeno en las relaciones internacionales.*
REBOUD, LOUIS: *Los sistemas fiscales y el Mercado Común.*
SALGADO, GERMÁNICO: *Ecuador y la integración económica de América Latina.*
SIDJANSKI, DUSAN: *Dimensiones institucionales de la integración latinoamericana.*
TAMAMES, RAMÓN: *La integración económica y los países de menor desarrollo relativo.*
TAMAMES, RAMÓN: *La República Dominicana y la integración de América Latina.*
TAMAMES, RAMÓN: *O Brasil e a integração econômica da América Latina.*
VARIOS AUTORES: *Los empresarios y la integración de América Latina.*
VARIOS AUTORES: *Hacia una tarifa externa común en América Latina.*

OTRAS PUBLICACIONES DEL INTAL

SERIE ALALC-BID-INTAL

PAQUIEN, JORGE LUIS: *La industria automotriz en la* ALALC.
PRUGUE, ARMANDO: *Siete años de acción de la* ALALC.
SEPÚLVEDA WHITTLE, TOMÁS: *Transporte y comercio exterior del Paraguay. La industria naval en la* ALALC.

SERIE ESTUDIOS

Exportaciones de manufacturas a América Latina 1966-1967.
Proyectos multinacionales de infraestructura física. Fórmulas jurídico-administrativas.
Estudio de la legislación aplicable a las empresas de capital multinacional en áreas de integración económica.
Indicadores de vinculación económica entre los países de la ALALC.
La empresa industrial en la integración de América Latina.
Legislación comparada de los países del MCCA *relacionada con la asociación multinacional de capitales y las inversiones intrazonales.*
La solución de conflictos en la integración latinoamericana.

SE TERMINÓ DE IMPRIMIR EL DÍA CUATRO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS SETENTA Y TRES EN PARADA OBIOL ARTES GRÁFICAS, COCHABAMBA 344, CAPITAL FEDERAL, REPÚBLICA ARGENTINA.